ТОШКЕНТ АХБОРОТ ТЕХНОЛОГИЯЛАРИ УНИВЕРСИТЕТИ

АКТ СОҲАСИДА ИҚТИСОДИЁТ ВА МЕНЕЖМЕНТ ФАКУЛЬТЕТИ

«АКТ СОҲАСИДА ИҚТИСОДИЁТ» КАФЕДРАСИ

«АУДИТ» ФАНИДАН

МАЪРУЗА МАТНЛАР ТЎПЛАМИ

ТОШКЕНТ-2014

1-МАВЗУ: АУДИТНИНГ МОҲИЯТИ, УНИНГ МАҚСАДИ ВА ВАЗИФАЛАРИ

РЕЖА:

1. **Аудитнинг пайдо бўлиши ва ривожланиши**
2. **Аудиторлик фаолиятининг моҳияти, мақсади ва вазифалари**

1. Аудитнинг пайдо бўлиши ва ривожланиши

Маълумки, ҳар қандай воқеа, ҳодиса, буюм қайси замонда ва маконда пайдо бўлишидан қатъий назар маълум зарурият туфайли юзага келади. Аудитга оид манбаларда таъкидланишича, уни қуйидаги шарт-шароитлар келтириб чиқарган:

- ахборот етказиб берувчилар (маъмурият) билан ахборотлардан фойдаланувчилар (давлат органлари, банклар, акциядорлар, кредиторлар) манфаатларининг мос келмаслиги, натижада, улар ўртасида зиддиятли вазиятлар юзага келганида маъмурият томонидан нотўғри маълумотлар берилиши;
- нотўғри ахборотларга асосланган ҳолда хўжалик қарорла-рининг қабул қилиниши натижасида ноқулай иқтисодий аҳволга тушиб қолиниши ёки инқирозга юз тутилиши;
- иқтисодий ахборотларнинг ҳаққонийлигини тасдиқлаш учун зарур махсус билимларга эҳтиёж;
- ахборотлардан фойдаланувчиларда маълумотларни бевосита баҳолаш ва сифатини аниқлаш учун махсус малака, вақт ва материалларнинг етишмаслиги ва ҳ. к.

Мана шу муаммоларни ҳал қилишга ёрдам берадиган аудиторлик хизматлари шакллана бошлади. Унинг асосий вазифаси ахборотлардан фойдаланувчиларга тақдим қилинадиган ҳисоботлар тўғрисида холис фикр-мулоҳазалар билдиришдир. Аудиторлар етарли билим ва тажрибага, шунингдек, бухгалтерия ҳисоби ҳужжатлари ва асословчи маълумотларни олиш ҳуқуқига эга бўлганликлари учун бу вазифани малакали даражада бажарадилар. Бундан ташқари, улар корхона маъмуриятига бўйсунмайдиган ва унинг тазйиқларидан ҳолидирлар.

Айрим манбаларга кўра бухгалтер-аудитор касби XVII асрнинг ўрталарида Европанинг акциядорлик компанияларида акциядорлар, кредиторлар ва солиқ хизмати ходимлари ўртасидаги мунозарали масалаларни ҳал қилиб бериш зарурати туфайли шакллана бошлаган. Ўша пайтларда мустақил фаолият кўрсатиб, корхонанинг ишлаб чиқариш молия фаолияти тўғрисида аниқ хулоса берадиган мутахассисларга эҳтиёж кучайган.

Натижада, 1862 йили Англияда, 1867 йили Францияда, 1937 йили эса АҚШда мажбурий аудит тўғрисидаги қонун қабул қилинган. Ҳозирги пайтда бозор иқтисодиёти ривожланган мамлакатларда ўзининг ташкилий ҳуқуқий инфратузилмаларига эга бўлган аудит институтлари фаолият кўрсатмоқда.

Аудиторлик касби турли хил мамлакатларда турлича номланиб келинган. Масалан, Америкада жамоатчи-бухгалтер, Францияда бухгалтер эксперт ёки счётлар бўйича комиссар, Германияда хўжалик назоратчиси, ёки китоблар (Das Buch) назоратчиси, қатор англо-саксония мамлакатларида компаниянинг молиявий фаолиятини назорат қиладиган тафтишчи кабилар.

Аудиторлик фаолиятининг ривожланишига 1929-1933 йилларда жаҳон иқтисодий таназзули катта туртки бўлди. Бу даврда акциядорлик жамиятлари ва бошқа корхоналарнинг кўпчилиги инқирозга юз тутдилар. Натижада ҳисоботларни, хусусан, баланс, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот маълумотларини тасдиқлаш тартибини қатъий белгилаш, уларнинг тўғрилиги ва ҳаққонийлигини мустақил аудиторлар томонидан текшириш эҳтиёжи юзага келган.

Аудит XIX аср ўрталарида Шотландияда ҳам вужудга кела бошлаган.

Инглиз темирйўлчилари, суғурта ва бошқа инвесторлар Шимолий Америкага йўл олишганида улар билан бирга йирик инглиз сармоядор (кредитор)ларининг манфаатларини ҳимоя қиладиган мустақил тафтишчи-аудиторлар ҳам бирга борганлар.

1844 йилда Англияда акциядорлик компанияларининг бухгалтерия счётларини, акциядорларга бериладиган ҳисоботларни йилига камида бир марта мустақил бухгалтерлар текширувидан мажбурий ўтказилишини талаб қиладиган қонунлар чиқарилган.

Дастлаб аудиторлик вазифалари аниқ белгиланмаган бўлиб, барча инвесторлар, акциядорлар, кредиторлар аудиторларни ўзларининг ҳимоячиси сифатида қабул қилганлар.

Аудиторлар ҳақида уларни акциядорлар олдидаги масъул шахслар деб қараш 1929 йилда «Компаниялар тўғрисидаги қонун» чиқарилиши билан ўзгарди. Ушбу қонунга мувофиқ барча компаниялар ўзларининг молиявий ҳисоботларида фойда ва зарарларни мажбурий равишда кўрсатишлари белгилаб қўйилди.

Тарихий манбалардан маълумки, марказлашган давлатчиликнинг барпо бўлиши ҳамда ривожланиши натижасида мамлакатни бошқариш учун ҳисоб, назорат ва молия ишларига зарурият кучайган. Уларнинг илдизлари инсониятнинг узоқ тарихига бориб тақалади. Масалан, аудиторлик профессор П. И. Камышанов маълумотларига кўра тахминан эрамиздан олдинги 200 йилларда касб сифатида шакллана бошлаган. Бу пайтларда квесторлар яъни Рим Империяси даврида молия ва судлов ишларини олиб борувчи мансабдор шахслар жойлардаги ҳукумат бухгалтерлари устидан назорат қилиб турганлар. Квесторларнинг ҳисоботлари Римга юборилиб, имтиҳон қилувчилар томонидан эшитилган. «Аудитор» лотинчадан «эшитувчи» деган тушунча ҳам шундан келиб чиққан.

Демак, «Аудит» тушунчаси лотинча бўлиб, «auditing» - айнан таржимаси «у эшитаяпти», «эшитувчи» деган маъноларни билдиради.

Амир Темур тузукларида ҳам ҳисоб, молия ва назорат ишлари мамлакатни бошқаришда муҳим восита бўлганлиги ҳақида қимматли маълумотлар мавжуд. Масалан, «Раиятдан мол-хирож олиш, мамлакатни тартибга келтириш, унинг ободончилиги, хавфсизлигини амалга оширувчи кишилар тузуги»да салтанатни бошқаришда ҳисоб ва назорат ишлари ҳақи-да шундай дейилган: «... ҳар ўлкага уч вазир тайинлашларини буюрдим. Булардан бири раият учун бўлиб, ундан йиғилади-ган солиқларнинг ундирилишини кузатиб, ҳисоботини олиб борсин. Солиқ - солиқ миқдори, солиқ тўловчиларнинг номларини ёзиб борсин ва раистдан йиғилган маблағни сақласин. Иккинчи вазир сипоҳ ишларини бошқаради. Сипоҳга берилган ва берилиши лозим бўлган маблағ ҳисобини олиб борсин. Учинчи вазир эса дараксиз йўқолган кишилар, келиб-кетиб юрувчилар (саёҳатчилар ва савдогарлар), ҳар хил йўл билан йиғилиб қолган ҳосил, ақлдан озганларнинг мол-мулки, вориссиз мол-мулкни, қозилар ва шайхулисломларнинг ҳукми билан олинган жарималарни тартибга келтирсин». [1]

«Сипоҳга ҳақ тақсимлаш тузуги»да эса ўша замонга хос назорат тизими ҳақида қуйидаги маълумотлар келтирилган: «Мулк қилиб берилган ҳар бир мамлакатга иккитадан вазир тайинласинлар. Бири вилоятдан йиғилган молни ёзиб, раият аҳволини текшириб турсинки, жогирдор* фуқарога жабр зулм етказиб, уларнинг ҳолини хароб этмасин. У вилоятдан йиғилган бутун мол ашёларни кирим дафтарига ёзиши лозим. Иккинчи вазир эса (даромад)нинг харж этилган қисмини чиқим дафтарига ёзсин ва (йиғилган моллардан) сипоҳийларнинг маоши учун тақсим қилсин. Қайси амирга мулк берилар экан, уни уч йилгача ўз ҳолига қўйсинлар. Уч йил ўтгандан сўнг уни текшириб кўрсинлар. Агар мамлакат обод, раият рози экан, шу ҳолича қолдирсинлар. Агар аҳвол бунга терс бўлса, у вилоятни ҳолиса**га ўтказиб, уч йилгача ўша жогирдорга ҳақ берилмасин»[2].

Кейинги 25 йил мобайнида аудиторлик фаолияти 3 хил ривожланиш босқичидан ўтди:

1. ***Тасдиқловчи аудит*** – бунда асосан ҳисоб регистрлари ва ҳужжатлар текширилди.

---

[1] Темур тузуклари. Тошкент: 1996, 125 бет.

* Жогирдор – жогир эгаси. Тож – тахт олдида кўрсатган хизматлари учун бериладиган инъом; ер – сув, мол – мулк.

** Холиса – Давлат ихтиёрида бўлган ва барча солиқлардан озод этилган ер – сув ва мол – мулкни тасарруф этувчи олий идора.

[2] Темур тузуклари. Тошкент: 1996, 90 бет.

2. ***Мақсадли системали аудит*** – бу босқичда муомала (операция)ларни назорат қилиш системасини кузатиш имконияти яратилди.

3. ***Таваккалчиликка асосланган аудит*** - системани назорат қилувчи шахслар томонидан қабул қилинган бошқарув қарорларига баҳо берилади.

Мақсадли системали аудит шаклланиши билан аудиторлар ички назорат орқали экспертиза ўтказа бошладилар. Бунинг оқибатида шу нарса исботландики, агар ички назорат тизими самарали ташкил қилинган бўлса, хато ва камчиликларни аниқлаш учун жиддий текширишлар ўтказишга ҳожат қолмайди.

Таваккалчиликка асосланган аудит ёппасига ёки танлов йўли билан ўтказиладиган текшириш бўлиб, у корхона фаолияти шароитидан келиб чиқади ва асосан тор доирадаги объектларни текшириш билан якунланади.

Давлат органларининг аудиторлик хизматларига муносабати турлича. Масалан, АҚШ ва Буюк Британияда аудиторлик ташкилотлари мустақил бўлиб, улар аудиторларни ўзлари тайёрлайдилар, тегишли малакавий унвонларни берадилар ва кейинчалик ҳам уларнинг ўз вазифаларини виждонан, ҳалол бажаришларини назорат қилиб турадилар. Бошқа Европа мамлакатларида аудиторлик фаолияти ҳукумат органлари томонидан ташкил қилинади.

Бозорнинг кенгайиши билан аудиторлик фирмалари кўрсатадиган хизматлар турлари ва ҳажмлари ҳам ортиб боради. Кўплаб фирмалар одатдаги бухгалтерия ҳисобига оид маслаҳатлар ва хизматлардан ташқари солиққа тортиш, бошқарув фаолияти ва ахборотларни олиш технологияси, маркетинг, моддий ишлаб чиқариш заҳираларини баҳолаш, иқтисодий режалаштириш ва истиқболни белгилаш, банк ва суғурта ишлари бўйича ҳам хизмат кўрсата бошладилар.

Бозор иқтисоди ривожланган мамлакатларда молиявий назоратнинг қуйидаги ташкилий тизимидан фойдаланилади:

1. Давлат молиявий назоратининг олий органи ***счётлар палатаси ёки давлат бош аудиторлик аппарати*** бўлиб, у бевосита парламент ёки президентга бўйсунади. Унинг асосий вазифаси давлат бюджетининг харажатлар қисмини умум назорат қилишдир.

2. ***Солиқ бошқармаси.*** Ҳукуматга ёки молия вазирига бўйсунади, давлат бюджети даромадлар қисмининг тўлдирилишини назорат қилади.

3. ***Вазирликлардаги назорат тафтиш бўлинмалари*** бюджет томонидан маблағ билан таъминланиб, давлат молиявий назоратининг олий органи ёки тегишли вазирликка бўйсунади. Асосий вазифаси бюджет маблағларининг тўғри сарфланишини назорат қилади.

4. Мустақил аудиторлик молиявий назорат баланс маълумотларининг тўғрилигини, амалга оширилган муомалаларнинг қонунийлигини шартнома асосида назорат қилади. Нодавлат секторидаги корхона ва ташкилотларга ҳам шартнома асосида ҳисоб ва молия масалалари бўйича маслаҳат (консультация) беради.

Ривожланган мамлакатларда мустақил аудиторлик ташқи молиявий назоратнинг асосий шакли бўлиб ҳисобланади ва у кенг профилли тафтишчилар томонидан амалга оширилади.

Турли мамлакатларда аудитни ташкил қилиш билан боғлиқ қоидаларни ўрганиш шуни кўрсатадики, уларда бир-бирига ўхшашликлар мавжуд:

- корхоналар молиявий ҳисоботларини мажбурий аудит назоратидан ўтказиш;
- аудиторлик фаолияти билан шуғулланувчилар учун маълум малакага эга бўлиши билан боғлиқ талаблар.
- аудиторликка фақат шу мамлакат фуқароларини тайинлаш.

Бу мамлакатларнинг ҳар бирида аудиторлик хизматларининг сони жуда кўп. Уларнинг фаолияти шу даражада кенг тарқалганлиги халқаро аудиторлик ташкилотларининг шаклланишига олиб келди. Хусусан, ***Дипломли жамоатчи бухгалтерлар халқаро ассоциацияси*** 147 та мамлакатда фаолият кўрсатадиган 4 мингдан ошиқ аудиторлик фирмаларини бирлаштиради. Хорижий мамлакатларнинг назорат амалиётидаги ижобий тажрибаларни ўрганиш ва ёйиш мақсадида 1953 йили БМТ қошида нодавлат ташкилоти - ***Олий Назорат Органларининг Халқаро Ташкилоти*** (INTOSAI) тузилган. Бу ташкилотни тузишга қуйидаги омиллар сабаб бўлган:

- жаҳон иқтисодиётида байналминаллашиш тенденцияларининг кузатилиши;
- бизнес ва савдо-сотиқнинг ривожланиши;
- кўп миллатли корпоратив операцияларнинг кенгайиши;
- пул маблағларини самарали назорат қилишга интилиш;
- давлат назоратининг кучайтирилиши ва чет эл инвес-тицияларининг бошқарилиши.

Бухгалтер-аудиторларнинг профессионал ташкилотлари жаҳоннинг кўп мамлакатларида тузилган. Жумладан Буюк Британияда Англия ва УЭЛЬС мамлакатларида мустақил бухгалтерлар институти ташкил қилинган бўлса, АҚШда дипломли ва дипломсиз жамоатчи бухгалтерларнинг ***бухгалтер-аудиторлар жамияти,*** Германияда ***Аудиторлар палатаси*** ва ***Аудиторлар институти*** фаолият кўрсатмоқда.

Барча аудиторлик фирмалари, хизматлари ўз фаолиятларида ***«Халқаро аудит нормалари ва қўшимча ишлар Низоми»*** дан фойдаланадилар. Халқаро аудит нормалари нормативи 29 ишдан иборат бўлиб, унга яна 4 та қўшимча ишлар нормативлари ҳам киритилган.

Ташқи аудит билан бирга кўпчилик корхоналарда ички аудит йўлга қўйилган бўлиб, улар ишлаб чиқариш харажатларининг даражаси, рентабеллик, тежамкорлик, мақбул режимга риоя қилиш ва кўрсатиладиган хизматларнинг юқори сифатлилиги устидан назорат қиладилар.

Фирмаларнинг, шу жумладан аудиторлик фирмаларининг ҳам бозорда мустаҳкам ўрин топишида уларнинг маҳсулот (иш, хизмат)ларининг сифати муҳим аҳамиятга эга. Ички аудит транснационал фирмалар ишлаб чиқариш-молия фаолиятининг муҳим омилидир. Масалан, «Истмэн Кодак» олий сифатли спорт моллари сотиш ва хизмат кўрсатиш бўйича жаҳонда етакчи ўрин эгаллайди. Унда ички аудитнинг ташкил қилинганига 60 йилдан ошган. Унинг учун масъулият Рочестер (Нью-Йорк штати) даги ***умумий аудит бўлимига*** юкланган.

Ҳар бир корхона ва ҳар бир тадбиркор улар хўжалик юритадиган соҳада амалга ошириладиган муомалаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш зарурати билан тўқнашадилар. Аммо аудит нима эканлигини ҳали кўпчилик тушуниб етган эмас.

Аудит мамлакатимиздаги хўжалик фаолиятини назорат ва иқтисодий таҳлил қилишнинг нисбатан янги йўналишидир. Агар Ғарб мамлакатларида аудит 150 йилдан буён маълум бўлса, Ўзбекистонда эса, мустақил фаолият соҳаси сифатида хўжалик юритишда давлат монополиясидан воз кечиш ва бозор иқтисодига ўтиш натижасида шакллана бошлади. Шунинг учун аудиторлик фаолияти ривожланган мамлакатлар тажрибасини ўрганиш зарурдир. Таъкидлаш жоизки, олдин ҳам мамлакатимиздаги корхоналар, ташкилотлар ва муассасаларда хўжалик фаолиятини назорат ва тафтиш қилиш амалга оширилган. Аммо, назорат ва тафтиш билан аудит тушунчалари бир-бирларига яқин бўлса ҳам, уларни битта нарса деб тушуниш тўғри эмас.

Аудиторлик бизнинг тушунчамиздаги хўжалик фаолиятининг таҳлили, ҳужжатли тўлиқ тафтиш, баланс счётларини текшириш ёки айтайлик, суд-бухгалтерлик экспертизаси эмаслигига қарамасдан, аудиторлар ўз хизмат вазифаларини амалга ошириш чоғида юқорида санаб утилган ишлар тартиби ва ҳисоб ҳамда назорат-таҳлилий амалиётнинг бошқа соҳаларидан фойдаланадилар.

Аудит тушунчаси назорат ва тафтиш тушунчаларига қараганда кенгроқ, чунки у нафақат молиявий кўрсаткичлар тўғрилигини текширишни, балки харажатларни мақбуллаштириш ва қонуний асосда фойдани кўпайтириш мақсадида хўжалик фаолиятини яхшилаш бўйича таклифлар ишлаб чиқишни ўз ичига олади. Аудитни бизнесни ўзига хос экспертиза қилиш деб таърифлаш мумкин. Бунда бухгалтерия ҳисоби ва ички хўжалик назорати шартнома асосида амалга оширилиб, молия-хўжалик муомалаларининг қонунчиликка мувофиқлиги текширилади (яъни ҳисобот кўрсаткичларининг ҳаққонийлиги назорат қилинади). Шунингдек, ноўрин харажатларга йўл қўймаслик мақсадида эксперт консультацияси ўтказилади.

Бизнес бўйича эксперт вазифаларини бажариш учун аудитор кенг билим, маҳорат ва тажрибага эга бўлиши лозим.

Бизнинг мустақил мамлакатимизда аудитнинг дунёга келиши ва аудиторлик фирмаларининг барпо этилиши асосан, акциядорлик жамиятлари, қўшма корхоналар ва тижорат банкларининг ташкил этилиши билан боғлиқ бўлиб, уларнинг ҳисоботлари аудитор хулосасиз расмий мақомга эга бўла олмайди.

2. Аудиторлик фаолиятининг моҳияти, мақсади ва вазифалари

Ҳар қандай тушунча, айниқса илмий атама ўзининг моҳиятини ифодаловчи таърифига эга бўлиши лозим.

Аудиторлик фаолиятининг таърифи ўзининг тарихий тараққиёт йўлида турли манбаларда турлича баён қилинган. Масалан, профессор М. М. Тўлахўжаевнинг «Ўзбекистон Республикасида Молиявий назорат тизими» номли китобида аудитга қуйидагича таъриф берилган:

«Аудит – бу мустақил малакали мутахассислар томонидан корхонанинг молиявий ҳисоботини ёки у билан боғлиқ молиявий ахборотни ушбу ҳисобот ёки ахборотнинг қонун ва бошқа норматив ҳужжатларга мувофиқлик даражаси тўғриси-да хулоса чиқариш мақсадида тадқиқ этилишидир».

Аудиторлик фаолияти ва аудиторлик касбининг таърифи Ўзбекистон Республикасининг янги таҳрирдаги «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунида қуйидагича келтирилган:

Аудиторлик фаолияти деганда аудиторлик ташкилотларининг аудиторлик текширувларини ўтказиш ва ушбу қонуннинг 17-моддасида назарда тутилган профессионал хизматлар кўрсатиш борасидаги тадбиркорлик фаолияти тушунилади.

Биринчи таърифда аудитнинг тафсилоти кенг баён этилган бўлса, сўнгисида аудиторлик фаолияти текширув ўтказиш жараёни бўлишидан ташқари профессионал хизмат кўрсатиш билан боғлиқ тадбиркорлик фаолияти эканлиги ҳам таъкидланган.

Ўзбекистонда давлат ҳокимияти ва бошқаруви органларига аудиторлик фаолиятини амалга ошириш қонун билан тақиқланган.

Аудитор – аудитор малака сертификатига эга бўлган жисмоний шахсдир.

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

Аудитор аудиторлик текширувини сифатсиз ўтказганлиги, тижорат сирини ошкор этганлиги ҳамда бошқа ҳатти-ҳаракат-лари оқибатида аудиторлик ташкилотига зарар етказганлиги учун қонун ҳужжатларига мувофиқ аудиторлик ташкилоти олдида жавобгар бўлади.

Шунингдек, Қонуннинг 4-моддасига мувофиқ «аудитор ёрдамчиси аудитор малака сертификатига эга бўлмаган ва аудиторлик ҳисоботида, аудиторлик хулосасида, аудиторнинг эксперт хулосасида ҳамда аудиторлик текширувини ўтказиш билан боғлиқ бўлган бошқа расмий ҳужжатда имзо чекиш ҳуқуқига эга бўлмаган тарзда аудиторнинг топшириғига биноан аудиторлик текширувида иштирок этаётган жисмоний шахсдир».

Аудитор ёрдамчисининг меҳнат шартлари қонун ҳужжатларида қайд этилган тартибда тузилган меҳнат шартномаси билан белгиланади.

Аудиторлик текширувини амалга оширишда олинган маълумотларни ошкор этмаслик мажбурияти аудиторнинг ёрдамчисига нисбатан тадбиқ этилади.

Аудиторнинг ёрдамчиси сифатида ишланган вақт аудитор малака сертификатини олиш учун зарур бўладиган иш стажига қўшилади.

Ўзбекистонда аудиторлик фаолияти мустақил юридик шахс ҳуқуқига эга аудиторлик ташкилотлари томонидан амалга оширилади. Қонунга кўра аудиторлик ташкилоти аудиторлик фаолиятини амалга ошириш лицензиясига эга бўлган юридик шахсдир.

Аудиторлик фаолиятининг мақсад ва вазифалари тавсифидан келиб чиқиб, уни

қуйидагича таснифлаш мумкин.

Ҳисобот маълумотларининг ишончлилигини, биринчи навбатда, бухгалтерия баланси (1-шакл), молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот (2-шакл), шунингдек бошқа ҳисоботларнинг ишончлилиги ва унда келтирилган маълумотларнинг ҳаққонийлигини тасдиқлаш (ёки тасдиқламаслик) аудиторлик хизматининг энг муҳим вазифаси ҳисобланади.

Таъкидлаш жоизки, бухгалтерия ҳисоботлари бухгалтерия аппарати, бошқа иқтисодий хизматлар ва корхона бўлимлари, ҳамда ишлаб чиқариш бўлинмаларидаги кўп сонли ходимларнинг узоқ давом этган ва машаққатли меҳнатлари натижаси ҳисобланади. Ҳисоб ахборотлари ва улар асосида тузиладиган ҳисоботларнинг ишончлилиги ва сифати дастлабки ҳисобнинг қандай ташкил этилганлигига, ҳужжатлаштириш интизомининг қанчалик мустаҳкамлигига ва умуман корхона ҳисоб сиёсатининг қай даражада малакали тузилганлигига кўп жиҳатдан боғлиқ.

Бухгалтерлик амалиётини ўрганиш шуни кўрсатмоқдаки, айрим корхоналарда бухгалтерлар малакаси етишмаслиги оқибатида дастлабки ҳужжатларга ишлов бериш, гуруҳлаш ва бухгалтерия ҳисоби счётларида тўғри (ёки бутунлай) акс эттирмасдан (асосан пул ва ҳисоб-китоб муомалалари), уларни девонхона папкаларида сақлаб қўйиш билан чекланилади. Натижада, ҳисоботларни тузишда кўплаб чалкашликлар, ноаниқликлар, жорий ҳисоб маълумотлари ва ҳисобот кўрсаткичларидаги номувофиқликлар юзага келади. Агар бухгалтерлик ҳисобини ташкил этиш ва юритишга талаб даражасида эътибор қилинганида, бундай чалкашликлар пайдо бўлмас эди.

Шунинг учун бухгалтерлик ҳисобининг қай даражада ташкил этилганлиги ва юритилаётганлигини, бухгалтерларнинг малакаси ва интизомини, дастлабки ҳужжатларга ишлов берилиш сифати ва корхона молия-хўжалик фаолияти ҳамда унинг натижаларини акс эттирувчи бухгалтерлик ёзувларининг тўғрилигини аниқламасдан, юқорида қайд этилган

асосий вазифани ҳал этиш мумкин эмас.

Аудиторлик текширувлари ишлаб чиқаришни режалаштириш ва ташкил этиш, корхонадаги тартиб, меҳнат ва технологик интизомни, товар-моддий заҳираларнинг омборлар ва бошқа сақлаш жойларидаги ҳисоби, мулкларнинг сақланиши, ҳисоб-китоблар ҳолати ва корхона молия-хўжалик фаолияти ҳамда унинг натижаларига сезиларли таъсир кўрсатадиган бошқа кўплаб ҳолатларни қамраб олади. Шунинг учун аудиторлик ҳисоботида корхона молия-хўжалик фаолияти ва унинг натижаларига бевосита таъсир кўрсатадиган, ҳамда ҳисоб маълумотлари ва ҳисобот кўрсаткичлари ишончлилигини пасайтиришига олиб келадиган, меҳнатни ва ишлаб чиқаришни ташкил этишдаги катта камчиликларни бартараф этишга қаратилган тавсиялар берилиши лозим.

Шунингдек, *Ўзбекистондаги аудиторлик фаолияти олдида турган муҳим вазифалардан бири – хорижлик ҳамкорлар тан оладиган аудиторлик хулосаси бериш қобилиятига эга, сертармоқ ва профессионал даражадаги умуммиллий аудиторлик компаниялари ташкил этиш ҳисобланади.*

2-МАВЗУ: АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИНИНГ ПРЕДМЕТИ ВА МЕТОДИ
РЕЖА:

1. Аудитнинг предмети ва объектлари
2. Аудитнинг услуби

1. Аудитнинг предмети ва объектлари

Аудитнинг ўзига хос предмети ва объектлари мавжуд. Аудит махсус фан сифатида маълум мақсадга қаратилган ва бир қанча вазифаларни бажаради. Аудитнинг пердмети хўжалик юритувчи субъектлар, уларнинг фаолиятлари ҳисобланади. Маълумки корхоналар ўз уставларига асосан фаолият юритадилар. Ушбу фаолият жараёнида молиявий, моддий ва меҳнат ресурсларидан фойдаланилади. Корхоналарнинг активлари доимий равишда даромад, фойда олишга қаратилган бўлади. Лекин, ушбу натижаларга фақат қабул қилинган қонун-қоидаларга тўлиқ амал қилган ҳолда эришиш мумкин. Корхоналар ўз фаолиятларида меъёрий ҳужжатларга, қабул қилинган қоидаларга риоя қилишлари шарт. Ҳар бир корхона ўзининг ҳисоб сиёсатини белгилайди ва унга асосан ҳисоб-китобларни юритади. Аудит пайтида корхона фаолиятининг қабул қилинган қонунларга монандлиги, ҳисоб маълумотларининг корхона молиявий-хўжалик кўрсаткичларига мувофиқлиги текширилади.

Аудитнинг предмети тафтишдан ўлароқ корхонанинг фақат бир фаолият тури ёки биргина кўрсаткичи бўлиши мумкин. Мисол учун, савдо фаолияти, ишлаб чиқариш фаолияти ёки бўлмаса пул маблағлари, товарлар, қимматбаҳо қоғозлар, валюта операциялари ва бошқалар. Аудитнинг предметига корхона молиявий ҳисоботнинг тўғрилиги, ҳисоб сиёсатига, солиқ сиёсатига тўлиқ амал қилинишликни текшириш ҳам киради. Аудитнинг аниқ предмети ёки объекти мижоз билан тузилган шартномага бевосита боғлиқ бўлади.

Бозор шароитида корхоналарнинг фаолияти кенгайиб ҳар томонлама ривожланмоқда. Иқтисодий ислоҳотларнинг ҳозирги босқичида аудитнинг асосий объектлари қуйидагилардан иборат бўлиши керак деб ҳисоблаймиз:

- мулкларни давлат тасарруфидан чиқариш ва хусусийлаштириш билан боғлиқ бўлган опрециялар;
- молиявий натижаларни шакллантирувчи кўрсаткичлар (харажатлар, даромадлар, фойда (зарарлар);
- валюта операциялари;
- ташқи иқтисодий фаолият, шу жумладан хорижий сармоялар;
- ҳисоб-китоб операциялари (дебиторлик, кредиторлик қарзлари);
-қимматбаҳо қоғозлар билан боғлиқ жараёнлар.

Шундай қилиб аудитнинг предмети ва объектлари қуйидаги тартибда гуруҳлаш мумкин:

- хўжалик юритувчи субъектларнинг фаолиятлари;
- хўжалик юритувчи субъектларнинг активлари ва мажбуриятлари;
- хўжалик юритувчи субъектларнинг алоҳида жараёнлари (операциялари).

Аудитнинг асосий предмети бўлган корхоналарнинг фаолиятлари қуйидагиларга бўлинади:

- ишлаб чиқариш фаолияти;
- савдо фаолияти;
- хизмат кўрсатиш фаолияти.

Хўжалик юритувчи субъектларнинг фаолиятлари ўз навбатида қуйидаги жараёнларни ўз ичига олади:

- таъминот жараёни;
- ишлаб чиқариш жараёни;
- реализация жараёни.

Жараёнлар хўжалик операциялари орқали содир бўлади.

Хўжалик жараёнларнинг аудити маълум кўрсаткичларни текшириш орқали амалга оширилади. Ушбу кўрсаткичларнинг иккига бўлиш мумкин:

- миқдор кўрсаткичлари;
- сифат кўрсаткичлари.

Миқдор кўрсаткичлар - ишлаб чиқарилан маҳсулотлар, сотилган товарлар, бажарилган хизматлар ҳажмидан иборат.

Сифат кўрсаткичлар - фаолият юритиш билан боғлиқ бўлган харажатлар, фойда, меҳнат унумдорлигини ифодалайди.

Корхоналарнинг алоҳида жараёнлари ва кўрсаткичлари аудитнинг объектлари ҳисобланади.

Аудитнинг предметига хўжалик юритувчи субъектларга долзарб масалаларда консталтинг хизматларини кўрсатиш ҳам киради. Аудиторлар ва аудиторлик ташкилотлари корхоналарга ўзаро тузилган шартномаларга асосан «Бизнес режа» тузиш, ҳисоб сиёсатини белгилаш, солиқларни тўғри ҳисоблаш, маҳсулот таннархини аниқлаш, молиявий ҳисобот тузиш каби масалаларда яқиндан ёрдам берадилар.

2. Аудитнинг услуби

Аудитнинг ўзига хос усуллари ва услубияти мавжуд. Бу усуллар аудитнинг хусусиятларидан келиб чиқади. Корхонада аудит ўтказиш мутахассис аудитордан маълум билимни ва иш тажрибасини талаб қилади. Бозор шароитида турли мулкка асосланган корхона ва фирмаларнинг фаолиятлари бир-биридан фарқ қилади. Уларнинг сўнгги молиявий натижалари ҳам турли операциялар ва омиллар туфайли шаклланади. Хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятининг қабул қилинган қонун-қоидаларга монандлигини экспертиза қилиш, баҳолаш, асосли хулосаларга келиш ва тавсиялар бериш аудитордан кўп билим ва савияни талаб қилади. Аудит натижасида ишончли хулосага келиш ушбу жараёнда қўлланиладиган усулларга бевосита боғлиқдир. Ушбу усулларнинг тури ҳам кўп.

Аудит услубининг асосида мантиқий мулоҳаза, илм-фан ютуқлари, хўжалик жараёнининг ўзгарувчанлиги ётади. Корхоналар фаолиятидаги операциялар туфайли маблағлар бир шаклдан бошқа шаклга ўзгариб туради. Ушбу жараён натижасида корхона самара (наф) олиши керак. Бу самара, ўз навбатида қабул қилинган қонун-қоидаларга тўлиқ амал қилинган ҳолда эришилган бўлади. Ноқонуний операциялар мижозларга фақат зарар келтиради, холос.

Аудит жараёнида иқтисодиётимизга хос бўлган халқаро амалиётда кенг фойдаланиладиган усуллар қўлланилади. Аудитор аудит усулларини мустақил равишда белгилайди ва қўллайди. Ушбу усуллар таркиби аудитнинг предмети, мақсади ва вазифаларига бевосита боғлиқдир. Аудит назарияси ва амалиётида ушбу усулларнинг қуйидаги турлари келтирилган:

- солиштириш усули (иқтисодий ҳодисалар, кўрсаткичларни ўзаро ва бизнес-режа билан солиштириш);
- гипотеза усули (ҳодисаларнинг содир бўлиши, натижалари турли шарт-шароитларни эътиборга олган ҳолда ўрганилади. Бундай усул кўпинча “яширин иқтисодиёт” натижаларини аниқлашда кенг фойдаланилади);
- таҳлил ва синтез усули (аудит объекти бўлган маълум кўрсаткич омиллар асосида ўрганилади, мавжуд ички имкониятлар аниқланади);
- тафтиш усули (корхонанинг фаолиятига тўлиқ баҳо бериш учун барча операциялар тасдиқловчи назоратидан ўтказилади);
- инвентаризация усули (корхонадаги ҳуқуқий активлар ва мажбуриятларнинг бухгалтерия ҳисоби маълумотларига монандлиги текширилади);

- калькуляция усули (бажарилган ишлар, ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулотларнинг таннархи, умумий овқатланиш корхоналарда эса таомларнинг сотилиш баҳоси аниқланади);

- экспертиза усули (ҳужжатларнинг реаллигини, ҳаққонийлиги, маҳсулотларнинг сифат кўрсаткичлари лаборатория йўли билан аниқланади);

- бухгалтерия счётлари ва иккиёқлама ёзув усули (корхона активлари ва мажбуриятларининг ҳаракати ҳамда қолдиқлари бухгалтерия ҳисоби счётлари орқали текширилади);

- баланс усули (корхонадаги ҳодисалар, жараёнларни расмийлаш-тириш, дастлабки маълумотларни умумлаштириш орқали назорат қилиш).

Аудитор текшириш жараёнида меъёрлаштириш, баҳолаш, гуруҳлаш усулларидан ҳам фойдаланилади. Аудит усуллари ҳар бир ҳодисанинг келиб чиқиш сабаблари, уларнинг оқибатлари, ҳўжалик жараёнларининг қонун-қоидаларга (мезонларга) мувофиқлигини аниқлашга ёрдам бериши керак. Аудиторлик фаолиятининг ривожланиши туфайли унинг услуби, унда қўлланиладиган усуллар ҳам такомиллашиб бораверади. Кейинги пайтларда махсус адабиётларда аудитнинг қуйидаги усулларига катта эътибор берилмоқда: ходимлар (ёки учинчи шахслар) билан оғзаки сўровлар ўтказиш, текширилаётган корхона бўйича муқобил (альтернатив) баланс тузиш, аудит объектлари бўйича тестлар анкеталар ўтказиш, компьютер ахборотлари технолгияларидан кенг фойдаланиш каби усуллар. Шуни ҳам қайд қилиш керакки, аудиторлар (аудиторлик ташкилотлари) аудит жараёнида қабул қилинган умумий (анъанавий) усуллардан фойдаланиш билан бир қаторда улар ўзларига маъқул бўлган ёки бошқалар учун “тижорат сири” ҳисобланган ноанъанавий (локал) усуллардан ҳам фойдаланишлари мумкин. Аудит ўтказишда миллий ва халқаро аудит стандартларига асосланади. Шундай қилиб, аудитда қўлланиладиган усуллар унинг тури, мақсади ва вазифаларига бевосита боғлиқ бўлади.

3-МАВЗУ: ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИДА АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИНИ ТАШКИЛ ҚИЛИШНИНГ ҲУҚУҚИЙ АСОСЛАРИ

РЕЖА:

1. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятини меъёрий-ҳуқуқий тартибга солиш тизими ва унинг элементлари
2. Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари
3. Аудиторлик ташкилотининг ҳуқуқлари, мажбуриятлари ва жавобгарлиги

1. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятини меъёрий-ҳуқуқий тартибга солиш тизими ва унинг элементлари

Аудиторлик фаолиятини меъёрий тартибга солиш тизимининг **биринчи (юқори)** поғонасида Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонуни (янги таҳрири) туради. Ушбу қонун Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг 2000 йил 26 майдаги қарорига мувофиқ қабул қилинган бўлиб, 29 моддадан иборат (2-илова).

«Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонунини амалга ошириш мақсадида қабул қилинган ҳукумат қарорларини ҳам ушбу тизимнинг биринчи поғонасига киритиш мумкин. Жумладан, 22 сентябр 2000 йилда Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 365-сонли «Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширишларининг аҳамиятини ошириш тўғрисида»ги Қарор қабул қилинди (3-илова).

Шунингдек, ушбу қарорга мувофиқ «Аудиторлик хулосаларини солиқ органлари ва бошқа назорат органлари томонидан ҳисобга олиш тартиби тўғрисидаги Низом», «Мажбурий аудиторлик текшируви ўтказишдан бўйин товлаганлиги учун хўжалик юритувчи субъектлардан жарима ундириш тартиби тўғрисидаги Низом» ва «Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун аудиторлик ташкилотларига лицензия бериш тўғрисидаги Низом» тасдиқланган.

Ушбу қарорга мувофиқ: ижобий аудиторлик хулосаси мавжудлиги хўжалик юритувчи субъектининг молия-хўжалик фаолияти солиқ органлари ва бошқа назорат органлари томонидан охирги текшириш ўтказилгандан кейин камида 24 ойдан олдин текширилмаслиги учун асос ҳисобланади;

Бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ҳисобот тузиш аудиторлик ташкилоти томонидан амалга ошириладиган микрофирмаларнинг молия-хўжалик фаолияти солиқ органлари ва бошқа назорат органлари томонидан тегишли аудиторлик ташкилоти албатта жалб қилинган ҳолда текширилади. Бунда молиявий ҳисоботнинг тўғрилиги учун аудиторлик ташкилоти жавоб беради. (4)

Қарорнинг 3-бандига мувофиқ Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги аудиторлик фаолиятини лицензиялаш махсус ваколатли давлат органи этиб тасдиқланган ва унга қуйидаги функциялар юклатилган:

- ўз ваколатлари доирасида аудиторлик фаолиятини тартибга солувчи меъёрий ҳужжатларни, шу жумладан аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларини ишлаб чиқиш ва тасдиқлаш;
- аудиторлик ташкилотлари томонидан лицензия талаблари ва шартларига риоя қилинишини назорат қилиш;
- аудиторларнинг республика жамоат бирлашмаси билан келишган ҳолда аудиторлар малака сертификатини олиш учун ўқитиш дастурларини ва малака имтиҳонлари топшириш тартибини тасдиқлаш;
- аудиторлик фаолиятини амалга оширишга берилган лицензиянинг, аудиторлар малака сертификатининг амал қилишини тўхтатиб туриш, тўхтатиш ва бекор қилиш;

- малака сертификатига эга бўлган аудиторлар реестрини ва аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун берилган лицензияга эга бўлган аудиторлик ташкилотлари ҳисобини юритиш.

Аудиторлик ташкилотлари устав капиталининг энг кам миқдори энг кам ойлик иш ҳақининг камида 1200 баравари миқдорида белгиланган. Бунда янгидан ташкил этиладиган аудиторлик ташкилотлари давлат рўйхатидан ўтказилган пайтдан бошлаб бир йил мобайнида таъсис ҳужжатларида назарда тутилган сармоясини шакллантиришлари зарур.

2. Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари

Аудиторлик фаолиятини меъёрий тартибга солиш тизимининг **иккинчи поғонаси – аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларини** (АФМС) ва бошқа меъёрий ҳужжатларни ўз ичига олади. **Аудиторлик фаолияти миллий стандартлари (АФМС)** – бу барча аудиторлик ташкилотлари ўзларининг профессионал фаолиятлари жараёнида риоя қилишлари лозим бўлган ягона асосий тамоиллардир. Стандартлар Ўзбекистон Республикаси Молиявий Вазирлигида Бухгалтерия ҳисоби, ҳисоботи ва аудит услубиёти бошқармаси томонидан ишлаб чиқилиб тасдиқланади ва Адлия Вазирлигида рўйхатга олинади. Ўзбекистон Республикаси Аудиторлик фаолияти Миллий Стандартлари (АФМС) Аудитнинг Халқаро Стандартлари – АХС (International Standards of Auditing - ISAs) негизида ишлаб чиқилади ва асосан аудиторлик текширувларини ўтказиш қоидаларини белгилайди. Бу қоидалар молия-хўжалик фаолиятининг барча субъектларида бир хил қўллани-лади.

Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш жараёнида аудиторлик стандартларига риоя қилиш аудит сифатини ва унинг натижалари ишончлилигини кафолатлайди.

Аудиторлик стандартларининг аҳамияти қуйидагилардан иборат:

- уларга риоя қилинганда аудиторлик текширувларининг юқори сифатли бўлиши таъминланади;
- аудиторлик амалиётига янги илмий ютуқларни жорий қилишга ёрдам беради;
- муайян вазиятларда аудиторлар қандай иш тутишларини белгилаб беради.

Ҳозиргача аудиторлик фаолиятига доир масалаларни акс эттирувчи қуйидаги миллий стандартлар қабул қилинган

№	Стандартнинг № ва номи	Ўз. Р. МВ тасдиқлаган сана ва №	Ўз. Р АВ да рўйхатга олинган сана ва №	Кучга кирган санаси
1.	№3- АФМС «Аудитни режалаштириш»	14. 10. 1999 №54	10. 11. 1999 №837	01. 01. 2000
2.	№5- АФМС «Аудитор ишининг сифатини назорат қилиш»	04. 08. 1999 №62	03. 09. 1999 №811	01. 01. 2000
3.	№6- АФМС «Аудитни ҳужжатлаштириш»	04. 08. 1999 №61	03. 09 1999 №812	01. 01. 2000
4.	№9- АФМС «Жиддийлик ва аудиторлик риски»	04. 08. 1999 №63	03. 09. 1999 №813	01. 01. 2000
5.	№10- АФМС «Молиявий ҳисобот таркибидаги бошқа ахборотлар»	09. 09. 1999 №75	23. 09. 1999 №822	01. 01. 2000
6.	№11- АФМС «Маълумотларни компьютерда ишлаш (МКИ) шароитида аудит ўтказиш»	09. 09. 1999 №76	23. 09. 1999 №823	01. 01. 2000
7.	№13- АФМС «Таҳлилий амаллар»	04. 08. 1999 №64	03. 09. 1999 №814	01. 01. 2000
8.	№14- АФМС «Аудиторлик танлаш»	27. 07. 1999 №59	03. 09. 1999 №815	01. 01. 2000
9.	№16- АФМС «Эксперт ишидан фойдаланиш»	27. 07. 1999 №60	03. 09. 1999 №816	01. 01. 2000
10.	№24- АФМС «Молиявий ҳисоботнинг бузиб кўрса-	31. 05. 2001	30. 06. 2001	10. 07.

	тилганлиги аниқланганида аудиторлик ташкило-ти-нинг иш тутиши»	№49	№1045	2001
11.	№25-АФМС-«Аудиторлик текшируви ўтказилишда норматив ҳуқуқий ҳужжат-ларга риоя этилишини текшириш»	27.01.2003 №14	28.02.2003 №1223	10.03.2003
12.	№31- АФМС «Хўжалик юритувчи субъект фаолияти (бизнеси) билан танишиш»*	30. 05. 2001 №48	21. 06. 2001 № 1043	01. 07. 2001
13.	№50- «Аудиторлик далиллар»	03. 04. 2002 № 48	18. 04. 2002 № 1128	29. 04. 2002
14.	№55 АФМС – «Ўзаро боглиқ шахслар ўртасидаги битимлар бўйича аудиторлик далилларини олиш босқичлари»	27.01.2003. №15	3.03.2003. №1224	10.03.2003
15.	№56 АФМС–«Молиявий ҳисобот тузилганидан кейинги ҳодисалар»	9.04.2003. №54	23.04.2003. №12	23.04.2003.
16.	№60 АФМС-«Бошқа аудитор иши натижаларидан фойдаланиш»	27.01.2003. №16	20.02.2003. №1221	2.03.2003
17.	№70- АФМС» Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот ҳақидаги аудиторлик хулосаси»	14. 02. 2001 №20	10. 03. 2001й №1016	20. 03. 2001
18.	№80 АФМС –«Махсус масалани текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботи»	27.01.2003. №13	19.02.2003. №1220	1.03.2003
19.	№90- АФМС «Аудитор-лик ташкилотларининг профессионал хизматлари»	14 феврал 2001 №19	10. 03. 2001 №1017	21. 03. 2001

*-№4- «Мижоз фаолияти (бизнеси) билан танишиш» номли аудитнинг миллий стандарти бекор қилиниб, унинг ўрнига қабул қилинган.

Учинчи поғона - стандартларни тадбиқ қилиш учун зарур ҳужжатлар тўплами, яъни аудиторлик ташкилотининг ички ишчи стандартларидан иборат. Бу ҳужжатлар стандартларни қўллаш ва стандартлар асосида аудиторлик фаолиятини ташкил этишга доир маълумотларни ўз ичига олади.

Аудиторлик ташкилотлари билан мижоз-корхона ўртасидаги муносабатлар Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодексига мувофиқ шартнома асосида амалга оширилади.

Аудиторлик хизмати кўрсатиш шартномаси аудит предметини, хизмат кўрсатиш жойини, ҳақ тўлаш ҳажми ва тартибини, томонларнинг жавобгарлигини ўз ичига олади. Шартнома шартлари ва топшириқ мазмуни Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунга зид бўлмаслиги лозим.

«Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунга мувофиқ аудиторлик фаолияти билан фақат юридик шахс ҳуқуқига эга аудиторлик ташкилоти шуғулланиши мумкин.

Аудиторлик ташкилоти аудиторлик фаолиятини амалга ошириш лицензиясига эга бўлган юридик шахсдир.

Аудиторлик ташкилотлари ўз фаолиятини амалга оширишда мустақилдир.

Аудиторлик фаолиятини меъёрий тартибга солиш тизимининг шаклланиши ва ривожланишида профессионал жамоат ташкилотлари муҳим ўрин тутади.

I. Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторларининг миллий ассоциацияси (ЎБАМА) – бухгалтерлар, аудиторлар, илмий ва педагогик ходимлар, солиқлар бўйича маслаҳатчиларнинг республика жамоат ташкилоти бўлиб, ўз аъзоларини улар манфаатлари ва мақсадларининг умумийлиги, ҳудудий ёки профессионал тамойиллар бўйича бирлаштиради.

Ассоциация Ўзбекистон Республикасида бухгалтерлар ва аудиторлар касб малакасини ривожлантириш ва уларни халқаро стандартлар талабларига мослаштиришни таъминлайди. Шунингдек, бухгалтерлар ва аудиторларни профессионал ҳимоялашда амалий ёрдам кўрсатади.

Ассоциация бухгалтерия ҳисоби, аудиторлик фаолияти, солиққа тортиш, хусусийлаштириш, қимматли қоғозлар бозори, корхоналар молия-хўжалик фаолиятининг таҳлили ва молиявий менежмент бўйича қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларни ишлаб чиқишда иштирок этади. Шу билан бирга юқорида санаб ўтилган масалалар бўйича

маслаҳатлар беради ва «ҳаммаси бухгалтерлар учун» номли ойлик бюллетен, ўқув, меъёрий ҳамда услубий адабиётлар нашр қилади.

II. Ўзбекистон Аудиторлар Палатаси (ЎАП) – малака сертификатига эга мустақил аудиторларни ихтиёрий тарзда бирлаштирувчи, мустақил нотижорат жамоат ташкилоти. Аудиторлар Палатасининг асосий мақсади аудиторларнинг профессионаллик даражасини ривожлантириш ва қўллаб-қувватлашга ёрдам кўрсатиш, ўз аъзоларининг касбга оид манфаатларини давлат ва жамоат органларида ҳимоя қилиш, ҳамда касбга оид талаблар бўйича барча ўзгаришлар тўғрисидаги ва ахборот таъминоти бўйича алоқа ўрнатишдан иборат.

Аудиторлар Палатасининг асосий вазифаларига қуйидагилар киради:

- аудит соҳасига оид меъёрий ҳужжатларни ишлаб чиқишда иштирок этиш;
- ўқув дастурларини ҳамда малакавий имтихонларни топшириш тартибини ишлаб чиқиш ва тасдиқлаш;
- аудиторлик малака сертификатини олиш учун даъвогарлар учун малакавий имтиҳонларни ўтказиш;
- аудиторларни тайёрлаш ва қайта тайёрлаш бўйича ўқув марказлари ташкил этиш;
- аудиторларни касб аҳлоқи кодекси қоидаларига риоя қилишини назорат қилиш;
- Ўзбекистон аудиторлар палатаси аъзолигига малакали аудиторларни жалб этиш учун халқаро ташкилотлар ва бошқа давлатимиз органлари билан ҳамкорлик қилиш;
- Ўзбекистон Республикаси аудиторларининг бошқа давлатлар жамоат ташкилотлари томонидан тан олинишига эришиш.

3. Аудиторлик ташкилотининг ҳуқуқлари, мажбуриятлари ва жавобгарлиги

Аудиторлик ташкилоти мустақил хўжалик юритувчи субъект сифатида «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонуннинг 6-моддасига мувофиқ қуйидаги ҳуқуқларга эга:

аудиторлик текшируви ўтказиш тўғрисида қарор қабул қилиш учун хўжалик юритувчи субъектнинг таъсис ҳужжатлари ҳамда бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот ҳужжат-лари билан олдиндан танишиб чиқиш;

аудиторлик текшируви ўтказилаётганда хўжалик юритувчи субъект амалга ошираётган молия-хўжалик фаолияти билан боғлиқ ҳужжатларни тўлиқ ҳажмда олиш, шунингдек ушбу ҳужжатларда ҳисобга олинган ҳар қандай мол-мулкнинг амалда мавжудлигини ҳамда ҳар қандай мажбуриятларнинг амалдаги ҳолатини текшириш;

аудиторлик текширувини ўтказиш давомида юзага келган масалалар бўйича хўжалик юритувчи субъектнинг моддий жавобгар шахсларидан оғзаки ва ёзма тушунтиришлар олиш ҳамда аудиторлик текшируви учун зарур бўлган қўшимча маълумотларни олиш;

учинчи шахслар томонидан ёзма тасдиқланган ахборотни хўжалик юритувчи субъектдан олиш;

ишончли аудиторлик хулосасини тузиш учун зарур бўлган барча ахборот хўжалик юритувчи субъект томонидан тақдим этилмаган тақдирда аудиторлик текшируви ўтказишдан бош тортиш;

аудиторлик текширувини ўтказишда иштирок этишга аудиторлар ва бошқа мутахассисларни белгиланган тартибда жалб этиш.

аудиторлик ташкилоти қонун ҳужжатларига мувофиқ бошқа ҳуқуқларга ҳам эга бўлиши мумкин.

Аудиторлик текшируви ўтказиш тўғрисида қарор қабул қилиш учун хўжалик юритувчи субъектнинг таъсис ҳужжат-лари ҳамда бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот ҳужжат-лари билан олдиндан танишиб чиқади.

Хўжалик юритувчи субъектнинг таъсис ҳужжатлари яъни **устави ва таъсис шартномаси** билан танишиш аудиторга бўлғуси мижозининг юридик мақоми, фаолият тури,

предмети ва таъсисчилари тўғрисида аниқ тасаввурга эга бўлиш имконини беради. Бунда аудитор корхонанинг асосий устав фаолияти, уставнинг қачон ва қайси давлат органида рўйхатга олинганлиги ҳамда нотариал идора томонидан тасдиқланган-лигига эътибор бериши керак. Шунингдек, таъсис шартномасига мувофиқ таъсисчилари кимлар, уларнинг юридик мақо-ми, устав капиталидаги иштироки (улуши), молия-хўжалик фаолияти бўйича ҳуқуқ ва мажбуриятлари билан танишади.

Бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот ҳужжатлари билан танишиш аудитор учун корхонада бухгалтерия ҳисобининг қайси шакли (мемориал-ордер, журнал-ордер, жадвал-автоматлаштирилган ва б.) қўлланилиши, бухгалтерия аппара-тининг ҳажми ва тузилиши, бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ҳисобот тузишнинг қай даражада меъёрий таъминланганлиги, умумий молиявий аҳвол ва бошқалар тўғрисида дастлабки тасаввурга эга бўлиш имконини беради.

Аудиторлик текшируви ўтказилаётган хўжалик юритувчи субъект амалга ошираётган молия-хўжалик фаолияти билан боғлиқ ҳужжатларни тўлиқ ҳажмда олиш, шунингдек ушбу ҳужжатларда ҳисобга олинган ҳар қандай мол-мулкнинг амалда мавжудлигини ҳамда ҳар қандай мажбуриятларнинг амалдаги ҳолатини текшириш.

Қонунда белгиланган ушбу ҳуқуқлар текширув жараёнида зарур бўлган, мижоз-корхонанинг молия-хўжалик фаолияти билан боғлиқ ҳужжатларни ҳеч қандай тўсқинликсиз тўлиқ ҳажмда олиш имконини беради. Шунингдек, аудитор ушбу ҳужжатларда акс эттирилган мол-мулкларнинг ҳақиқатда мав-жудлигини ва мажбуриятлар ҳолатини тегишли усуллар (инвентаризация қилиш, қарама-қарши текширув ва ҳ. к.) билан текшириш ҳуқуқига эга. Мижоз-корхона эса аудитор талаб қилган барча ҳужжатларни тўлиқ ҳажмда тақдим этиши, мол-мулклар мавжудлиги ва мажбуриятлар ҳолатини текширишга зарур шарт-шароитларни яратиб бериши лозим.

Аудитолик текширувини ўтказиш давомида юзага келган масалалар бўйича хўжалик юритувчи субъектнинг моддий жавобгар шахсларидан оғзаки ва ёзма тушунтиришлар олиш ҳамда аудиторлик текшируви учун зарур бўлган қўшимча маълумотларни олиш.

Аудитор текширув жараёнида аниқланган хато-камчилик-лар, хусусан камчиликлар ва уларнинг сабаблари ҳамда моддий жавобгар шахслардан ёзма ва оғзаки тушунтириш олади. Шунингдек, аудиторлик текширувини бошлашдан олдин ҳам моддий жавобгар шахслар (кассир, омборчи ва б.)дан белгиланган тартибда тилхат олади.

Шу билан бирга аудитор зарур ҳолларда учинчи шахслар томонидан ёзма тасдиқланган ахборотни хўжалик юритувчи субъектдан олишга ҳам ҳақли.

Ишончли аудиторлик хулосаси тузиши учун барча ахборотлар хўжалик юритувчи субъект томонидан тақдим этилмаган ҳолларда аудитор текширув ўтказишдан бош тортиши ва бу ҳолни №70-«**Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот ҳақидаги аудиторлик ҳулосаси»** номли АФМС га мувофиқ **«Аудиторлик ташкилотининг аудиторлик хулосаси тузишдан воз кечиш тўғрисидаги аризаси»** билан расмийлаштириши мумкин.

Булардан ташқари аудиторлик ташкилоти заруратдан келиб чиқиб текширувда иштирок этишга бошқа аудиторлар ва мутахассисларни ҳам белгиланган тартибда жалб этиш ҳуқуқига эга.

Аудиторлик ташкилоти қонун ҳужжатларига мувофиқ бошқа ҳуқуқларга ҳам эга бўлиши мумкин.

Аудиторлик ташкилотларининг мажбуриятлари. Аудиторлик ташкилотларининг мажбуриятлари «Аудиторлик фаолияти тўғрисида» ги қонуннинг 7-моддасида белгиланган. Унда таъкидланишича, **аудиторлик ташкилоти аудиторлик фаолияти билангина шуғулланиши мумкин.** Ушбу қонуннинг 3-моддасига мувофиқ «**аудиторлик фаолияти деганда аудиторлик ташкилотларининг аудиторлик текширувларини ўтказиш ва бошқа шу билан боғлиқ профессионал хизматлар кўрсатиш борасидаги тадбиркорлик фаолияти тушунилади**»

Шунингдек, аудиторлик ташкилотининг зиммасига қуйи-даги мажбуриятлар юклатилади:

- аудиторлик фаолиятини амалга ошираётганида ушбу Қонун ҳамда бошқа қонун ҳужжатларининг талабларига риоя этиши;

- аудиторлик текшируви ўтказишга доир шартнома тузишдан олдин буюртмачининг талабига биноан аудиторлик фаолиятини ўтказиш ҳуқуқини берувчи тегишли лицензияни, аудитор (аудиторлар)нинг малака сертификатини тақдим этиши;

- хўжалик юритувчи субъектнинг сўровига биноан аудиторлик текширувини ўтказиш бўйича қонун ҳужжатларининг талаблари тўғрисидаги, аудиторнинг эътирозлари асосланилган қонун ҳужжатларининг нормалари тўғрисидаги ахборотни тақдим этиши;

- аудиторлик текширувини амалга оширишда олинган ахборотларнинг махфийлигига риоя этиши;

- аудиторлик ҳисоботида молиявий-хўжалик операцияларининг қонунийлиги бузилиши фактларини ҳамда уларни бартараф этиш юзасидан таклифларни акс эттириши;

- хўжалик юритувчи субъектга унинг мансабдор шахслари ва бошқа ходимлари зарар етказилганлигини аниқ тасдиқлаб турган фактларни аниқлаган тақдирда бу ҳақда хўжалик юритувчи субъектнинг раҳбариятига (мулкдорига) маълум қилиши ҳамда аудиторлик хулосасига тегишли қайдни киритиши шарт. Зарур ҳолларда аудиторлик текширувининг натижаларини маълум қилиш учун қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда қатнашчиларнинг (акциядорларнинг) умумий йиғи-лиши чақирилишини талаб қилиши шарт.

Аудиторлик ташкилоти зиммасида қонун ҳужжатларига мувофиқ бошқа мажбуриятлар ҳам бўлиши мумкин.

Аудиторлик ташкилотининг жавобгарлиги. «Аудиторлик фаолияти тўғрисидаги» Қонуннинг 8 моддасига мувофиқ аудиторлик ташкилотлари аудиторлик текшируви буюртмачилари, хўжалик юритувчи субъект ва молиявий ҳисоботдан бошқа фойдаланувчилар олдида молиявий ҳисобот ҳамда хўжалик юритувчи субъектнинг бошқа молиявий ахбороти тўғрисида нотўғри якундан иборат бўлган аудиторлик хулосасини тузиш оқибатида уларга етказилган зарар учун жавобгар бўлади.

Аудиторлик текширувини сифатсиз ўтказганлик ёки лозим даражада ўтказмаганлик оқибатида хўжалик юритувчи субъектга ва (ёки) аудиторлик текширувининг буюртмачисига етказилган зарар, шу жумладан бой берилган фойда, қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда қопланиши шарт.

Шунингдек, аудиторлик ташкилотининг жавобгарлиги Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодекси 336 моддасига мувофиқ икки тарафлама шартномани бажармаслик оқибати-да ҳам вужудга келади. Унда кўрсатилишича: агар икки тарафлама шартномада бир тараф ўзи жавобгар бўлган вазият туфайли уни бажариши мумкин бўлмай қолса, иккинчи тараф, башарти қонунда ёки шартномада бошқача тартиб назарда тутилган бўлмаса, шартномадан воз кечишга ва шартноманинг бажарилмаслиги туфайли етказилган зарарни ундириб олишга ҳақли.

Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун лицензия уни берган давлат органи томонидан қуйидаги ҳолларда бекор қилиниши мумкин:

- аудиторлик ташкилоти лицензияни бекор қилиш тўғри-сида ариза билан мурожат қилганда;

- лицензия сохта ҳужжатлардан фойдаланилган ҳолда олинганлиги факти аниқланганда;

- махсус ваколатли давлат органининг лицензия бериш тўғрисидаги қарори ноқонунийлиги аниқланганда;

- агар аудиторлик ташкилоти унга лицензия бериш тўғрисидаги қарор қабул қилингани ҳақида хабарнома юборилган (топширилган) пайтдан эътиборан уч ой муддат ичида махсус ваколатли давлат органига лицензия берганлик учун давлат божи тўланганлигини тасдиқловчи ҳужжатни тақдим этмаган ёки лицензия шартномасини имзоламаган бўлса.

4-МАВЗУ: АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИНИНГ ТАШКИЛИЙ АСОСЛАРИ

РЕЖА:

1 Мажбурий аудиторлик текшируви.
2. Ташаббус тарзидаги (ихтиёрий) аудиторлик текшируви
3. Назорат қилувчи ёки ҳуқуқни муҳофаза қилувчи органлар ташаббусига кўра аудит ўтказиш хусусиятлари
4. Аудиторлик ташкилотларининг профессионал хизматлари

1 Мажбурий аудиторлик текшируви

Аудиторлик текшируви қай тарзда ўтказилишига кўра **мажбурий** ва **ташаббус тарзидаги** (ихтиёрий) аудиторлик текширувларга бўлинади. Шунингдек, аудиторлик текшируви назорат қилувчи ёки ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларининг ташаббусига кўра ҳам ўтказилиши мумкин.

«Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунга мувофиқ фаолият турига кўра қуйидаги иқтисодий субъектлар ҳар йили мажбурий аудиторлик текширувидан ўтказилиши керак:

акциядорлик жамиятлари;

банклар ва бошқа кредит ташкилотлари;

суғурта ташкилотлари;

инвестиция фондлари ҳамда юридик ва жисмоний шахсларнинг маблағларини жамлаб турувчи бошқа фондлар ҳамда уларнинг бошқарув компаниялари;

манбалари юридик ва жисмоний шахсларнинг ихтиёрий бадаллари бўлмиш хайрия фондлари ва бошқа ижтимоий фондлар;

маблағларнинг ҳосил бўлиш манбалари қонун ҳужжатларида назарда тутилган, юридик ва жисмоний шахслар томонидан қилинадиган мажбурий ажратмалар бўлмиш бюджетдан ташқари фондлар;

устав фондида давлатга тегишли улуш бўлган хўжалик юритувчи субъектлар.

Агар хўжалик юритувчи субъект ҳисобот йилидан кейинги йилнинг 1 майигача йиллик молиявий ҳисоботини аудиторлик текширувидан ўтказмаган ва аудиторлик хулосасига эга бўлмаса, у мажбурий аудиторлик текшируви ўтказилиши-дан бўйин товлаган ҳисобланади.

«Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонуннинг 10-моддасига мувофиқ мажбурий аудиторлик текширувидан ўтказилиши лозим бўлган барча хўжалик юритувчи субъектлар олдинги йил учун йиллик молиявий ҳисоботларини жорий йилнинг 1 майигача аудиторлик текширувидан ўтказадилар. Аудиторлик текшируви якунланганидан сўнг хўжалик юритувчи субъект аудиторлик хулосасининг белгиланган тартибда тасдиқланган бир нусхасини 15 кун ичида тегишли солиқ органларига топшириши лозим. Агар аудиторлик хулосасининг бундай нусхасини солиқ органига ўз вақтида тақдим этилмаса, хўжалик юритувчи субъект солиқ органига бунинг сабаби кўрсатилган тушунтириш хати тақдим этади.

Мажбурий аудиторлик текширувидан бўйин товлаган хўжалик юритувчи субъектларга солиқ органи томонидан жарима солинади. Хўжалик юритувчи субъект раҳбари эса мажбурий аудиторлик текширувидан бўйин товлаганлиги учун қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда жавобгарликка тортилади. Ундирилган жарима **жарима солиш тўғрисидаги қарор** топширилган кундан бошлаб 10 кун ичида тўланиб, тўлиқ миқдорда республика бюджетига ўтказилади. Агар жарима ўз вақтида тўланмаса, солиқ қонунчилигига мувофиқ пения ҳисобланган ҳолда сўзсиз ундириб олинади.

Жарима ундирилиши хўжалик юритувчи субъектни мажбурий аудиторлик текширувдан ўтишдан озод қилмайди.

Мажбурий аудиторлик текширувидан бўйин товлаганлиги учун ундириладиган жарималар ставкалари хўжалик юритувчи субъектларнинг ҳисобот йили охирида маҳсулот (иш, хизмат)лар сотишдан олинган ялпи тушумининг миқдорига қараб энг кам ойлик

ҳақининг 100 бараваридан 500 бараваригача табақалаштирилган.

Мажбурий аудиторлик текширувидан бўйин товлаганлик учун табақалаштирилган жарима ставкалари:

Жарима миқдори	Бир йилда маҳсулот (иш, хизмат)лар сотишдан олинган ялпи тушум миқдори (ҚҚС билан бирга)
Энг кам ойлик иш ҳақи миқдорининг 100 баравари	Энг кам ойлик иш ҳақи миқдорининг 500 бараваригача
Энг кам ойлик иш ҳақи миқдорининг 300 баравари	500 бараваридан 15 минг бараваригача
Энг кам ойлик иш ҳақи миқдорининг 500 баравари	15 минг бараваридан ортиқ

Жарима суммасини ҳисоблаш учун жарима солиш тўғрисида қарор чиқарилган санадаги энг кам ойлик иш ҳақи миқдори асос қилиб олинади.

Бюджетдан ташқари ва хайрия жамғармаларининг амалдаги тушумлари (аъзолик бадалларини ҳам қўшган ҳолда) жарима ҳисоблашда асос бўладиган ялпи тушум ҳисобланади.

Хўжалик юритувчи субъектлар жарима солиш тўғрисидаги қарор устидан қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда шикоят қилишлари мумкин.

2. Ташаббус тарзидаги (ихтиёрий) аудиторлик текшируви

«Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонуннинг 11-моддасига мувофиқ: «Ташаббус тарзидаги аудиторлик текшируви хўжалик юритувчи субъектнинг ёки бошқа аудиторлик текшируви буюртмачиларининг қарорига биноан, қонун ҳужжат-ларида назарда тутилган тартибда ўтказилиши мумкин.

Ташаббус тарзидаги аудиторлик текширувининг предмети, муддатлари ва бошқа шартлари аудиторлик текширувининг буюртмачиси билан аудиторлик ташкилотлари ўртасида тузиладиган **аудиторлик текширувини ўтказиш тўғрисидаги шартнома**да белгилаб қўйилади».

Ташаббус тарзидаги (ихтиёрий) аудиторлик текшируви одатда хўжалик юритувчи субъектнинг қарорига кўра ўтказилади. Ташаббус тарзидаги аудиторлик текшируви ўтказишда хўжалик юритувчи субъект ўз олдига асосан қуйидагиларни мақсад қилиб қўйиши мумкин:

- бухгалтерия ҳисобини ташкил этишнинг амалдаги қонунчиликка мувофиқлигини аниқлаш;
- бутун бухгалтерия ҳисоби тизимини ёки унинг айрим бўлимларининг аҳволини назорат ва таҳлил қилиш;
- бухгалтерия ҳисоби бўйича иш юритишни ташкил этиш;
- бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш, юритиш ва ҳисобот тузиш ишларининг меъёрий таъминланганлигини аниқлаш;
- ҳисобни комьпютерлаштиришда қўлланиладиган восита ва услубларни баҳолаш;
- солиқ қонунчилигига риоя қилиниши ва солиққа тортишга доир ҳисоб-китоблар аҳволини текшириш ва ҳ. к.

Ташаббус тарзидаги аудиторлик текшируви ҳар хил сабабларга кўра ўтказилиши мумкин. Биринчидан, бозор иқтисодиётига ўтиш муносабати билан хусусийлаштирилган ва

акциядорлик жамиятларига айлантирилган кўплаб собиқ дав-лат корхоналари махсус идоравий давлат назорат органлари томонидан текширилиши барҳам топди. Шунингдек, мулкчилик ва муносабатларнинг янги турлари ҳисоб обеъктларига айланди. Иккинчидан, мулк эгалари, инвесторлар ва акциядорларнинг корхона молия-хўжалик фаолиятининг аҳволи тўғрисидаги холис ахборотларни талаб қилишлари. Шунингдек, бухгалтер ходимларининг беқарорлиги яъни ўзгариб (алмашланиб) туриши, улар малакасининг пастлиги ва бошқалар. Учинчидан, иқтисодиётнинг эркинлаштирилиши ва ислоҳотларнинг чуқурлаштирилиши муносабати билан меъёрий ҳужжатларнинг тез-тез ўзгариб туриши ва янгиларининг қабул қилиниши ва ҳ. к. Бундай муаммолар билан тўқнашаётган корхоналарда малакали аудиторлик хизматларига эҳтиёж кучайиб, уларнинг раҳбарлари мустақил аудиторлик ташкилотларига ёрдам сўраб мурожаат қилмоқдалар. Юқорида таъкидланганидек, мажбурий аудиторлик текшируви тўлиқ (комплекс) ўтказилади. Ташаббус тарзидаги яъни ихтиёрий аудит эса тўлиқ ёки қисман ўтказилиши мумкин. Шунингдек, ташаббус тарзидаги аудитда текширувлар чуқурлиги ҳам ҳар хил бўлиши мумкин. Масалан: ҳисоб маълумотларини дастлабки ҳужжатлардан бошлаб тўла ва ёппасига текшириш; дастлабки ҳисоб маълумотларини ёки фақат ҳисоб регистрлари ва ҳисоботлардаги маълумотларни танлаб текшириш.

3. Назорат қилувчи ёки ҳуқуқни муҳофаза қилувчи органлар ташаббусига кўра аудит ўтказиш хусусиятлари

«Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонуннинг 15-моддасига мувофиқ аудиторлик текшируви назорат қилувчи ёки ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларининг ташаббусига кўра аудиторлик ташкилоти томонидан, улар ўртасида хўжалик юритувчи субъектларнинг молия-хўжалик фаолиятини аудиторлик текширувидан ўтказиш юзасидан тузилган шартномага асосан ўтказилади (3).

Шунингдек, аудиторлик текширувини ўтказиш бўйича ишларга ҳақ тўлаш аудиторлик текширувини белгилаган орган ҳисобидан амалга оширилади.

Ўзбекистон Республикаси процессуал қонунчилигига мувофиқ ҳуқуқни муҳофаза қилиш органлари (тергов органлари, суд ва арбитраж суди) хўжалик юритувчи субъектларни аудиторлик текширувидан ўтказишга топшириқ беришлари мумкин. Бундай топшириқ ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларида қуйидаги шарт-шароитлар мавжуд бўлганида берилади:

- қўзғатилган (қайта кўрилаётган) жиноий ишлар;
- фуқаролик ишини қабул қилиш (қайта кўриш);
- арбитраж судининг идоравий тасарруфидаги ишлар.

Ҳуқуқни муҳофаза қилиш органлари томонидан бериладиган бундай топшириқлар мазмуни жиноий иш қўзғатиш (қайта кўриш), фуқаролик ишини қабул қилиш (қайта кўриш), арбитраж судининг идоравий тасарруфидаги ишлар учун асос бўлган ҳолатларга мос келиши лозим. Бундай топшириқларга мувофиқ ўтказиладиган аудиторлик текширувлар муддати аудиторлик ташкилоти билан келишилган ҳолда аниқланиб, одатда 1 ойдан ошмаслиги лозим.

Аудиторлик текшируви ўтказишга топшириқ берган ҳуқуқни муҳофаза қилиш ёки назорат қилувчи органлар текширув ўтказиш учун зарур шарт-шароитларни яратишлари, зарур ҳолларда аудиторлар ва улар оила аъзоларининг шахсий хавфсизликларини ҳам таъминлаши лозим. Шунингдек, олдин текширилган хўжалик юритувчи субъект фаолияти айнан бир хил асосларга кўра олдинги текширувни ўтказган аудиторлик ташкилоти томонидан қайта текширишга рухсат этилмайди.

Назорат қилувчи ёки ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларининг ташаббусига кўра ўтказилган аудиторлик текширувлар жараёнида олинган маълумотлар фақат мазкур органлар рухсати билан ва улар рухсат қилган ҳажмда ошкор қилиниши мумкин.

Ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларининг ташаббусига кўра ўтказилган текширувлар натижалари бўйича тузилган аудиторлик хулосаси Ўзбекистон Республикаси жиноят-процессуал кодексига мувофиқ тайнланган суд-бухгалтерия экспертизаси хулосасига тенглаштирилади.

Суд-бухгалтерия экспертизаси айрим ўзига хос хусусиятлари билан аудиторлик текширувларидан тубдан фарқ қилади. Кўп ҳолларда экспертиза эксперт муассасаларининг махсус хоналарида ўтказилади. Зарур ҳолларда экспертиза ўтказиш жойи эксперт томонидан, экспертизани тайинлаган орган билан келишилган ҳолда аниқланади.

Хулоса тузиш учун зарур бўлган дастлабки ва йиғма бухгалтерия ҳужжатлари, ҳисоб регистрлари ва ҳисобот шакллари экспертиза обьектлари бўлиб ҳисобланади. Шунингдек, экспертиза ўтказиш жараёнида тафтиш далолатномаси, эксперт хулосалари, айбланувчилар, жабрланувчилар ва гувоҳларнинг кўрсатмалари ва ишдаги бошқа материалларда келтирилган маълумотлардан ҳам фойдаланиш мумкин.

Суд-бухгалтерия экспертизасини амалга оширишда қуйидагиларни аниқлашга доир масалалар ҳал этилади:

- товар-моддий заҳиралар, пул маблағларининг камомади ёки ошиқча чиқиши ва моддий зарар суммалари билан боғлиқ маълумотларнинг ҳаққонийлиги;
- товар-моддий заҳираларни қабул қилиш, сақлаш, сотиш ва пул маблағларининг ҳаракатига доир муомалаларни расмийлаштиришнинг тўғрилигини;
- молия-хўжалик фаолиятига доир муомалаларни ҳужжатларда акс эттиришнинг бухгалтерия ҳисоби халқаро ва миллий стандартлари ҳамда бошқа тегишли меъёрий ҳуж-жатларга мувофиқлиги;
- тергов олиб борилаётган ишга алоқадор шахслар кўрсатмаларининг бухгалтерия ҳисоби маълумотларига мувофиқлиги;
- материаллар, тайёр маҳсулотлар, товарлар ва пул маблағларини кирими, чиқими ҳамда ҳисобдан ўчирилишининг ҳужжатлар билин асосланганлиги; ҳисобга олинмай қолган маҳсулотлар ҳажми ва қийматини технологлар, товаршунослар ва бошқа мутахассислар хулосаларини ҳисобга олган ҳолда аниқлаш;
- фуқаролик судлов ишлари тартибида ҳал этиладиган даъволарга доир суммалар миқдорининг ҳужжатлар билан асосланганлиги;
- товар-моддий заҳиралар ва пул маблағлари камомади ёки ошиқча чиқиши вужудга келган даврда моддий жавобгар ҳисобланган шахслар, ҳамда экспертиза жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва назорат талабларига риоя қилинмаганлиги аниқланганда, бунинг учун масъул шахслар;
- моддий зарар етказилишига олиб келган ёки унинг ўз вақтида аниқланишига тўсқинлик қилган, бухгалтерия ҳисоби ва назорат тизимининг камчиликлари.

4. Аудиторлик ташкилотларининг профессионал хизматлари

Аудиторлик ташкилотлари мажбурий ва ташаббус тарзидаги (ихтиёрий) аудиторлик текширувларидан ташқари, Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонуни ва N 90-«Аудиторлик ташкилотларининг профессионал хизматлари» номли аудиторлик фаолияти миллий стандарти(АФМС)да кўрсатилган, исталган профессионал хизматларни кўрсатишлари мумкин. Бундай хизматларга қуйидагилар киради:

а) бухгалтерия ҳисобини йўлга қўйиш, қайта тиклаш ва юритиш

б) молиявий ҳисоботни тузиш;

в) миллий молиявий ҳисоботни бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартларига ўтказиш;

г) хўжалик юритувчи субъектларнинг молия-хўжалик фаолиятини таҳлил қилиш;

д) бухгалтерия ҳисоби, солиқ солиш, режалаштириш, менеджмент ва молия-хўжалик фаолиятининг бошқа масалалари юзасидан консалтинг хизмати;

е) солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар бўйича ҳисоб-китоблар ва декларацияларни

тузиш;

ж) аудиторлик ташкилотлари аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларида назарда тутилган бошқа профессионал хизматларни ҳам кўрсатишлари мумкин.

Ушбу келтирилган профессионал хизматлар рўйхати кенгайтирилиши ва тўлдирилиши мумкин, аммо ҳозирги кўринишда ҳам аудиторлик ташкилотлари томонидан таклиф қилинадиган хизматларнинг қанчалик хилма-хил эканлигини кўрсатмоқда.

Аудиторлик ташкилоти юқори сифатли профессионал хизмат кўрсатишга эришиши учун ўз фаолиятини шундай ташкил этиши керакки, унинг иш бажариш ёки хизмат кўрсатишда қатнашаётган ходимлари қуйидаги талабларга жавоб бериши лозим:

- ҳалоллик ва ҳаққонийлик;
- профессионал компетентлилик ва зарур тажриба ҳамда малакага эгалик;
- профессионал ахлоқ нормаларига риоя қилиш ва белгиланган стандартлар (шу жумладан корхонадаги ҳам) талабларини бажариш;
- ўз профессионал мажбуриятларини бажариш чоғида ходимларга маълум бўлган ахборотларни махфий (сир) тутиш принципига риоя қилиш ва ҳоказо.

Мижоз-корхона раҳбарияти шартнома асосида профессионал хизматлар кўрсатаётган аудиторлар фаолияти устидан жорий назорат ўрнатиши ва кўрсатиладиган хизматлар сифатига таъсир этувчи муаммолар юзага келганда уларга маълум қилиши мумкин.

Таъкидлаш, жоизки одатда буюртмачи аудиторлик ташкилотига мурожат қилганида битта эмас, балки бир неча хизматни олишни ҳоҳлайди. Шунинг учун айрим хизмат турларини алоҳида кўриб чиқамиз.

а) бухгалтерия ҳисобини йўлга қўйиш, қайта тиклаш ва юритиш. Бухгалтерия ҳисобини йўлга қўйиш хизмати кўплаб тадбирларни ва аввало узоқ муддатли ҳисоб сиёсатини аниқлаш, бухгалтерлик ҳисобининг шаклини танлаш, техник воситалар мажмуини танлаш, бухгалтерлик хизматининг тузулмасини шакллантириш, ҳужжатлар айланиш графигини ва бухгалтер ходимларнинг хизмат вазифаларини ишлаб чиқиш ва бошқаларни ўз ичига олади. Ушбу тадбирларни ўтказиш натижасида буюртмачи корхонада бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш тўғрисида қарор қабул қилинади.

Мазкур хизмат турининг ўзи бир марталик хусусиятга эга бўлиб, янгидан ташкил этилаётган корхоналарда алоҳида аудиторлик ташкилотлари томонидан бухгалтерия (молиявий, бошқарув) ҳисобини ташкил этиш технологиясига талаб жуда катта. Бухгалтерия ҳисобини йўлга қўйиш бўйича кўрсатиладиган профессионал хизматнинг давоми сифатида аудиторлик ташкилоти мижоз-корхона бухгалтерияси учун бўлим бухгалтерларидан тортиб то бош бухгалтер ва молия ишлари бўйича ходимларни танлаши ва ўқитиб бериши ҳам мумкин.

Бухгалтерия ҳисобини қайта тиклаш хизмати ҳам маълум давр ичида бажарилади ва бир марталик хусусиятга эга.

Ҳисобни қайта тиклаш – анча мураккаб иш бўлиб, у аудиторлик ташкилотининг энг малакали мутахассислари томонидан амалга оширилади.

Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғриси-да» ги қонуннинг 7- моддасига мувофиқ **ўзининг бухгалтерия хизматига эга бўлмаган ташкилотда бухгалтерия ҳисоби шартнома асосида ихтисослаштирилган бухгалтерия маркази ёки таркибига бухгалтерия субъекти ҳам кирадиган хўжалик бирлашмасининг ҳисобга олиш бўлими томонидан амалга оширилади.** Шу муносабат билан аудиторлик ташкилотлари бундай ихтисослаштирилган ташкилот ролини муваффақият билан бажаришлари мумкин.

Аудиторлик ташкилоти ўз мижозига ҳисоб юритиши учун ҳисоб сиёсатини ишлаб беради, бухгалтерлик ҳисобининг ишчи счётлар режасини тузади, аналитик счётлар ва ҳисоб регистрларининг таркибини лойиҳалаштиради, ҳисоб юритиш шаклини тавсия этади.

Агар мижоз-корхона профессионал хизматлар учун шартнома тузилаётган пайтда зарур ташкилий техникалар – компьютерлар, принтерлар, алоқа воситаларига эга бўлмаса, у ҳолда аудиторлик ташкилоти ходимлари ўз мижози учун қулай техник воситаларни танлаш бўйича тавсия бериши ёки танлаб, ўрнатиб ва дастур таъминотини тузиб бериши, ҳамда

маълумотлар базасини тўлдиришга доир ишларни бажариши мумкин.

Аудиторлик ташкилотининг ходими (ходимлари) мижоз ҳоҳишига кўра бевосита буюртмачининг иш жойида ишлаб, у (буюртмачи) аудиторларни зарур ускуналар билан таъминлаш, иш жойини ташкил этиш ва бошқа мажбуриятларни ўз зиммасига олади. Агар мижоз-корхона ташкилий техникаларни сотиб олиш учун етарли маблағга эга бўлмаса ёки уни сотиб олишни мақсадга мувофиқ эмас деб ҳисобласа, ҳамда аудиторлик ташкилоти ходимлари мижознинг иш жойида ишлашлари учун шарт-шароитлар бўлмаса, у ҳолда буюртмачи дастлабки ҳужжатларни ўз вақтида тақдим этиш бўйича мажбуриятларни тўлиқ зиммасига олади. Дастлабки ҳужжатларни аудиторлик ташкилотига етказиб бериш, ҳужжатларнинг сақлани-шини таъминлаш, компьютер ёрдамида ҳужжатларга ишлов бериш, аналитик ва синтетик ҳисоб регистрларини юритиш, дастлабки ҳужжатлар ва тузулган бухгалтерия ҳисоби регистрларини мижозга етказиб бериш ва бошқаларга доир ишларни аудиторлик ташкилоти ўз зиммасига олади.

Ҳисоб юритиш ҳисобнинг барча турлари ва участкалари (тўлиқ ҳисоб юритиш) каби, ҳисобнинг алоҳида участкалари ва бўлимлари бўйича ҳам (моддий бойликлар ҳаракатини ҳисобга олиш – агар буюртмачининг омбори унинг марказий офисидан узоқда жойлашган бўлса; меҳнатга ҳақ тўлаш бўйича ҳисоб-китоблар ва бошқалар бўйича) амалга оширилиши мумкин.

Ушбу профессионал хизмат баёнидан кўриниб турибдики, буюртмачи-корхонада, бухгалтерия хизмати йўқ, натижада ҳисобот тузиш, солиқ декларацияларини тўлғазиш, бухгалтерия ҳисоботлари ва солиқ декларацияларини давлат солиқ инспекцияси (ДСИ) ва бошқа муассасаларда ҳимоя қилишни топшириш мумкин бўлган малакали ҳодими ҳам йўқ. Шунинг учун қоидага кўра, мижоз-корхона бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботни тузиш, бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботлар ва солиқ декларацияларини давлат солиқ инспекцияси (ДСИ) да ҳимоя қилиш каби хизмат турларини ҳам шартномага киритиши мумкин.

б) **молиявий ҳисоботни тузиш.** Профессионал хизматнинг ушбу тури асосан икки хил бўлиши мумкин. Биринчидан, аудиторлик ташкилоти томонидан бухгалтерлик ҳисобини юритишга доир бажарилган ишлар мажмуининг якунида ҳисобот ҳам тузиб берилиши мумкин. Иккинчи ҳолатда аудиторлик ташкилотининг мустақил иши сифатида яъни буюртмачи томонидан тақдим этилган бухгалтерлик регистрларининг маълумотлари асосида фақатгина ҳисоботнинг ўзи тузиб берилиши ҳам мумкин.

Аудиторлик ташкилотлар мижоз-корхонага бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботни тузиб бериш билан бирга бюджетдан ташқари фондлар ва статистика органларига топшириладиган ҳисоботларни тузиш бўйича ҳам хизмат кўрсатиши мумкин.

в) Миллий молиявий ҳисоботни бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартларига ўтказиш.

Миллий иқтисодиётга хорижий инвестицияларни жалб этиш иқтисодиётни эркинлаштириш ва ислоҳотларни чуқурлаштириш-нинг муҳим белгиларидан бири ҳисобланади. Бу ишни муваффақиятли амалга ошириш учун миллий корхоналаримиз молиявий ҳисоботларини хорижий инвесторлар «ўқий оладиган тил»га – молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС) га ёки инвес-тор фаолият кўрсатаётган мамлакатдаги умум қабул қилинган ҳисоб принциплари (масалан, GAAP тизими)га ўтказиш зарур. Бунинг учун аудитор МҲХС ёки инвестор мамлакатидаги GAAP тизимини, уларнинг хусусиятларини ва бизнинг миллий молиявий ҳисобот-ларимиз билан қиёсий таҳлилини чуқур билиши зарур.

Миллий иқтисодиётимизга инвестицияларни жалб қи-лишдан мақсад фақат ўзаро манфаатларни қондириш эмас, балки инвесторнинг инвестиция объекти ҳисобланган корхона фаолиятига таъсир кўрсатадиган, ўзаро муносабатларни ўрнатишдан иборат.

Назорат ўрнатиш ёки жиддий таъсир кўрсатиш учун қилинган инвестициялар ҳисоби, фақат биргина мақсадни - қўшимча даромад олишни кўзлаб қилинган инвестициялар ҳисобидан фарқ қилади. Бундай тафовутнинг негизида инвестор корхона ва инвестиция олувчи корхона ўртасидаги ўзаро муносабатлар ётади.

Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС) тизимида ҳар хил молиявий қўйилмаларни инвестор томонидан ҳисобга олиш тартибини белгилайдиган бир қанча стандартлар мавжуд. №25-“Инвестициялар ҳисоби” МҲХС, №27-“Умумлаштирилган молиявий ҳисобот ва шуъба компанияларга қилинган инвестициялар ҳисоби” МҲХС, №28-“Бирлашган компанияларга қилинган инвестициялар ҳисоби” МҲХС, №31-“Ҳамкорликдаги фаолиятда иштирок этиш тўғрисидаги молиявий ҳисобот” МҲХС, №32-“Молиявий дастаклар: ахборотларни баён қилиш ва тақдим этиш” МҲХС, №39-“Молиявий дастаклар: тан олиш ва баҳолаш” МҲХМ шулар жумласидандир.

г) Хўжалик юритувчи субъектларнинг молия-хўжалик фаолиятини таҳлил қилиш масалаларига сўнги йилларда талаб кучаймоқда. Бу шу билан боғлиқки, бир неча йиллар бозор иқтисодиёти шароитида фаолият кўрсатаётган корхоналар, ўзларининг молиявий аҳволига баҳо бериш, иқтисодий барқарорликка эришиш ва маҳсулот (иш, хизмат) ларнинг қайси тури энг кўп даромад (ёки зарар) келтириши ва шу кабиларни билишни истайдилар. Кўпчилик корхоналар (хусусан, кўпчи-лиги акциядорлик жамиятларига, қишлоқ хўжалик кооперативлари (ширкат хўжаликлари) га айлантирилган собиқ давлат (ёки жамоа корхоналари)) иқтисодий ночор ва банкротлик ҳолатида. Аксарият корхоналарнинг иқтисодий хизмат ходимлари бозор иқтисодиёти шароитида молиявий аҳволни, корхона балансининг ликвидлиги ва тўлов лаёқатини таҳлил қилиш, ҳамда молия-хўжалик фаолиятини таҳлил қилиш билан боғлиқ усулларни билмайдилар, бизнес-режалар тузиш тажрибасига эга эмас.

д) бухгалтерия ҳисоби, солиққа тортиш, режалаштириш, менежмент ва молия-хўжалик фаолиятининг бошқа масалалари юзасидан консальтинг хизмати. Ушбу масалаларга доир профессионал хизматлар: солиққа тортиш бўйича тушунтиришлар (ёзма ва оғзаки шаклда) тайёрлаш, солиқ қонунчилигини бузганлик учун жарима ҳисоб-китоби ҳамда жарима ундиришнинг тўғрилигини (ёки нотўғрилигини) асослаш, дастлабки ҳисобни ташкил этиш, мижознинг бошқа хўжалик юритувчи субъектлар билан тузиладиган хўжалик шартномалари (битимлари)ни такомиллаштириш каби ишларни ўз ичига олади.

Ҳозирги бозор конъюнктурасидан фойдаланиб тезроқ бойлик орттиришни ўйламасдан, корхонани узоқ йиллар давомида жиддий ва барқарор ривожлантиришни мақсад қилиб қўйган тадбиркорлар янгидан тузаётган шартномалари ва битимларини олдиндан экспертиза қилдиришдан манфаатдордирлар.

Амалда мажбурий аудиторлик текшируви, кўпинча, йиллик бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботлар тузилиб, тасдиқланиб ва ҳатто тегишли органларга топширилганидан сўнг ўтказилади. Қоидага кўра уларга, ҳамда текширув ўтказилаётган даврга тегишли ҳисоб регистрларига ҳам тузатиш киритиш мумкин эмас.

Шунинг учун ҳозирги пайтда профессионал хизматларнинг юқорида қайд қилинган турлари бўйича консальтинг хизматига талаб ошмоқда. Агар мижоз-корхоналар бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботларини топширмасдан бурун кансальтинг хизмати бўйича аудиторлик ташкилотига мурожаат қилса, йўл қўйилиб келаётган хато-камчиликларни ўз вақтида бартараф қилиб, қабул қилинган ҳисоб сиёсатидан четга чиқмасликлари мумкин.

е) Солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар бўйича ҳисоб-китоблар, ҳисоботлар ва декларацияларни тузиш, уларни солиқ инспекциясига ҳамда бошқа тегишли органларга топшириш кўп ҳолларда бухгалтер учун ноҳуш жараён сифатида кечади.

Бунга сабаб бир томондан, мазкур ишнинг мураккаблиги бўлса, иккинчидан, ҳисобот ва декларация топширувчи бухгалтернинг вақтини оладиган-навбат кутиш ҳамда айрим солиқ ходимларининг хушмуомиласизлиги ва шунга ўхшашлар.

Бундан ташқари, маълумки, агар давлат статистика органлари ва бюджетдан ташқари фондларга (бандлик хизмати ва ҳ. к) тегишли ҳисобот шакллари топширилганлиги тўғрисида бухгалтерлик (молиявий) ҳисобот муқовасига белги қўйилмаган бўлса, уни солиқ инспекцияси қабул қилмайди.

Бундай барча ишларни яъни солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар бўйича ҳисоб-китоблар, ҳисоботлар ва декларацияларни тузиш, ҳамда тегишли органларга топширишни

аудиторлик ташкилоти тўлиқ ўз зиммасига олади.

Шунингдек, аудиторлик ташкилоти солиқ инспекциясининг текширув далолатномаларини ҳам ўрганиб, агар ноҳақ камчиликлар кўрсатилган бўлса, улар бўйича эътироз хати тайёрлаши мумкин.

Ҳисоботларни муваффақиятли топшириш ва ҳимоя қилиш, аудиторлик ташкилоти ҳисоботларни тузишга доир ишларни малакали ва сифатли бажарганлигидан далолат беради, ҳамда профессионал хизмат бозорида унинг обрўсини оширади.

ж) Аудиторлик ташкилоти аудиторлик фаолияти билан боғлиқ бўлган тадқиқотлар, маърузалар, семинарлар, амалий машғулотлар ва бошқа шаклдаги тадбирлар ҳам ўтказиши мумкин. Бу мақсадда аудиторлик ташкилоти давлат солиқ инспекцияси, Молия Вазирлиги ва бошқа мутасадди идоралардан тажрибали услубиётчи ва амалиётчи ходимларни, ҳамда олий ўқув юртларидан етакчи профессор-ўқитувчиларни таклиф этиши мумкин.

Бу тоифа хизматларнинг бухгалтерларни ўқитиш билан боғлиқ бошқа хизматлардан фарқи, у семинар иштирокчиларидан маълум малака талаб қилади.

Аудиторлик ташкилоти ходимлари маъруза ва семинар иштирокчиларига фуқаролик, солиқ ва бошқа қонунчиликларда рўй берган ўзгаришларни, бухгалтерлик ҳисобини юритишга доир меъёрий ҳужжатлар(бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг халқаро ҳамда миллий стандартлари, низомлар, қарорлар, йўриқномалар ва бошқалар)ни шарҳлаб берадилар. Шунингдек, бундай тадбирларда ҳисоб юритиш ва ҳисобот тузишда кўп содир бўладиган хатолар муҳокама қилинади ва семинар иштирокчиларининг саволларига жавоб берадилар.

Юқорида келтирилган профессионал хизматлардан ташқари аудиторлик ташкилоти белгиланган тартибда бухгалтерия ҳисоби, аудит, молия-хўжалик фаолияти таҳлили, солиққа тортиш бўйича ўқув қўлланмалар ва ўқув-услубий материаллар тайёрлаши ҳамда чоп эттириши мумкин. Бу тарздаги хизматлар, одатда, мазкур масалалар бўйича босмахона, услубий тавсиялар ва бошқа оммабоп адабиётларни ишлаб чиқа оладиган муаллифлар ҳамда таҳририят жамоасига эга йирик аудиторлик ташкилотлари томонидан бажарилади.

Шунингдек, аудиторлик ташкилоти мижоз-корхоналарига даврий нашр адабиётлари: «Солиқ тўловчининг журнали», «Солиқ ва божхона хабарлари», «Хўжалик ҳуқуқи», «Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси» ва бошқаларга обуна бўлишдан тортиб, то компьютер учун «ҳуқуқ тизими» ва ҳ. к маълумотларгача бўлган қўлланмаларнинг мақбул тўпламини танлаш бўйича маслаҳатлар ҳам бериши мумкин.

Аудиторлик ташкилотлари фаолиятларининг истиқболли йўналишларидан бири – бухгалтерлик ҳисобни компьютерлаштириш бўлиб ҳисобланади. Бу энг аввало:

- дастур таъминоти бозоридаги мавжуд дастур воситаларидан компьютерлаштириш учун зарур бўлган, тадбиқ қилинадиган дастурлар пакетини танлаш ва уларни мижоз-корхона шароитига мослаштириш;
- ҳисобни компьютерлаштириш бўйича тадбиқ қилинадиган дастурларни ишлаб чиқиш ёки ишлаб чиқишда иштирок этиш (маслаҳат бериш, масалани шакллантириш, тест ўтказиш ва ҳ. к);
- буюртмачига тадбиқ қилинадиган дастурлар пакетини жорий қилиш ва ҳ. к.

5-МАВЗУ: АУДИТОРЛИК КАСБИГА МАЛАКАВИЙ ВА АХЛОҚИЙ ТАЛАБЛАР

РЕЖА:

1. **Аудиторлик касбига малакавий талаблар ва аудиторлик фаолиятини лицензиялаш**
2. **Аудиторлик ташкилоти ва аудиторларнинг мустақиллиги**
3. **Аудитор ахлоқи (этикаси)**
4. **Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш**

1. Аудиторлик касбига малакавий талаблар ва аудиторлик фаолиятини лицензиялаш

Аудиторларнинг юқори даражадаги касб маҳорати ўтказиладиган аудиторлик текширувлар ва профессионал хизматлар энг юқори даражада амалга оширилишининг гарови ҳисобланади.

Айнан мана шунинг учун ҳам Молия Вазирлиги томонидан аудиторлик фаолияти билан шуғулланишга юқори талаблар ўрнатилган.

Аудиторлик касбининг маҳорат даражасига қўйиладиган асосий талаблар Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 22 сентябридаги 365-сонли «Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширишларининг аҳамиятини ошириш тўғрисида»ги қарорида белгиланган.

Аудиторлик малака сертификатига эга бўлиш учун даъвогарлар Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги томонидан 2000 йил 28 августда 17-17/534-сонли буйруқ билан тасдиқланган «Аудиторларни тайёрлаш ва сертификациялаш дастури» ва 2000 йил 25 сентябрда 68-сонли буйруқ билан тасдиқланган «Аудитор малака сертификатини бериш тартиби тўғрисидаги Низом»га мувофиқ 240 соатлик курсни ўқиши ва имтиҳон топширишлари керак.

Аудиторлик фаолиятини лицензиялаш – бу аудит соҳаси-даги қонунчиликка риоя қилиниши устидан давлат назорати ўрнатиш услубидир. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг номи юқорида қайд этилган 365-сонли қарорига мувофиқ «Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун аудиторлик ташкилотларига лицензия бериш тўғрисида НИЗОМ»тасдиқланган (3-иловаси).

Ушбу Низомга мувофиқ Ўзбекистон Республикаси ҳудудида аудиторлик фаолияти билан аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун махсус рухсатнома (лицензия) мавжуд бўлган тақдирдагина амалга оширилади. Аудиторлик ташкилотларининг профессионал хизматлари эса бундан мустасно. Аудиторлик фаолиятини лицензиялаш Молия Вазирлиги томонидан амалга оширилади.

Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун лицензия бериш, лицензия беришни рад этиш, лицензиянинг амал қилиш муддатини тўхтатиш, бекор қилиш, тўхтатиб туриш ёки амал қилишини тиклаш тўғрисидаги қарор Молия Вазирлигининг буйруғи билан расмийлаштирилади.

Аудиторлик ташкилотлари лицензия олиш учун Молия Вазирлигига тақдим қиладиган аризага қуйидаги ҳужжатларни илова қиладилар:

1. Таъсис ҳужжатларининг (устав, таъсис шартномаси) нотариал идора томонидан тасдиқланган нусхалари ва Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлигида давлат рўйхатидан ўтказилганлиги тўғрисида гувоҳнома;
2. Камида икки аудитор малака сертификатларининг тасдиқланган нусхалари;
3. Солиқ тўловчининг идентификация рақами (СТИР-ИНН) берилганлиги тўғрисида Солиқ органи томонидан берилган маълумотнома;
4. Аризани кўриб чиқиш учун йиғим тўланганлигини тасдиқловчи банкнинг тўлов

ҳужжати.

Ушбу ҳужжатлар бир нусхада тақдим этилади ва булардан бошқа ҳужжатларни талаб этилишига йўл қўйилмайди.

Аудиторлик ташкилоти топширган ариза ва бошқа зарур ҳужжатлар лицензияловчи орган томонидан 15 кун ичида кўриб чиқилиб, лицензия бериш ёки лицензия беришни рад этиш тўғрисида қарор қабул қилиниши лозим. Ҳужжатлар лицензияловчи органлар томонидан кўриб чиқилганлиги учун аудиторлик ташкилоти энг кам иш ҳақининг (тўлов кунидаги) икки баравари миқдорида йигим тўланади.

Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун берилган лицензиянинг амал қилиш муддати берилган санадан бошлаб 5 йил. Лицензия 5 йилдан кам муддатга фақат аудиторлик ташкилотининг аризасига кўра берилиши мумкин. Лицензия ягона (стандарт) шаклда берилади (илова, бетдаги намунага қаранг).

Лицензияловчи орган лицензия бериш ёки лицензия беришни рад этиш тўғрисида қарор қабул қилингандан сўнг уч кун мобайнида бу ҳақда аудиторлик ташкилотига билдириш хати юбориши керак.

Лицензия бериш тўғрисидаги билдириш хати лицензия битими лойиҳаси илова қилинган ҳолда ёзма шаклда аудиторлик ташкилотига юборилиб (топширилиб), унда давлат божи тўланадиган банк реквизитлари ва тўлаш муддати кўрсатилади. Лицензия учун давлат божи энг кам иш ҳақининг тўрт баравари миқдорида ундирилади ва республика бюджетига ўтказилади.

Лицензия бериш аудиторлик ташкилоти томонидан давлат божи тўланганлигини тасдиқловчи ҳужжат тақдим этилган тақдирда ва лицензия битими имзоланганидан сўнг амалга оширилади.

Лицензиянинг асли аудиторлик ташкилотига берилади, нусхаси белгиланган тартибда лицензияловчи органда сақланади.

Аудиторлик ташкилотига лицензия бериш лицензияловчи орган томонидан қуйидаги ҳолларда рад этилиши мумкин:

- аудиторлик ташкилоти томонидан зарур даражада расмийлаштирилмаган ҳужжатлар тақдим этилганда;
- тақдим этилган ҳужжатларда ишончсиз ёки чалкаш маълумотлар бўлганда;
- аудиторлик ташкилотининг лицензия талаблари ва шартларига номувофиқлиги.

Лицензия беришни рад этиш учун асос бўлган сабабларни бартараф қилиш учун аудиторлик ташкилотига кўпи билан 15 кун муд-дат берилади.

Камчиликлар бартараф қилинганидан сўнг ҳужжатлар қайта кўриб чиқилиши мумкин. Ҳужжатларни қайта кўриб чиқиш лицензияловчи орган томонидан аудиторлик ташкилотининг аризаси ва унга илова қилган барча зарур ҳужжатлари олинган кундан бошлаб 10 кун мобайнида амалга оширилади. Ҳужжатларни қайта кўриб чиқиш учун йиғим ундирилмайди.

Аудиторлик ташкилоти лицензиянинг амал қилиш муддати тугашидан икки ой олдин лицензияловчи органга лицензиянинг амал қилиш муддатини узайтириш тўғрисида ариза тақдим этади. Аризага қуйидаги ҳужжатлар илова қилиниши лозим:

-таъсис ҳужжатларининг нотариал идора томонидан тасдиқланган нусхалари (лицензиянинг амал қилиш муддатини узайтириш тўғрисида ариза берилган санада уларга ўзгартиришлар киритилган тақдирда);

-аудиторлик ташкилоти таркибидаги аудиторлик текширувларини амалга оширувчи аудиторлар тўғрисидаги маълумотлар;

-молиявий ҳолати тўғрисида белгиланган шаклдаги маълумотнома;

-аризани қайта кўриб чиқиш учун йигим тўланганлигини тасдиқловчи ҳужжат;

Лицензиянинг амал қилиш муддатини узайтириш тўғрисидаги аризани кўриб чиқиш учун аудиторлик ташкилоти томонидан бир энг кам иш ҳақи миқдорида йигим тўланади. Лицензиянинг амал қилиш муддатини узайтириш ёки узайтиришни рад этиш тўғрисидаги қарор аудиторлик ташкилоти ариза топширган кундан бошлаб ўн кун ичида қабул қилиниши

лозим. Лицензиянинг амал қилиш муддати тегишли давлат божи тўланган ҳолда 5 йилгача муддатга узайтирилиши мумкин. Бу иш аудиторлик ташкилоти давлат божи тўлаганлиги тўғрисидаги ҳужжатни тақдим этгандан сўнг 3 кун ичида амалга оширилиши лозим.

Аудиторлик ташкилоти томонидан лицензия битимининг талаблари ва шартларига риоя қилинганда лицензиянинг амал қилиш муддатини узайтириш олдинги берилган лицензия бланкасига махсус белги қўйиш йўли билан амалга оширилади. Агар лицензиянинг амал қилиши ариза берилган санада ёки ариза кўриб чиқилаётган даврда қонун ҳужжатларига мувофиқ тўхтатиб қўйилган бўлса, лицензиянинг амал қилиш муддати узайтирилмайди.

Аудиторлик ташкилоти қайта тузилган, унинг номи ёки ўрни ўзгарган ҳолларда, аудиторлик ташкилоти, ёхуд унинг ҳуқуқий вориси, қайта рўйхатдан ўтказилгандан сўнг бир ҳафта муддатда лицензияловчи органга қайта расмийлаштириладиган лицензияни ва тегишли ўзгартиришларни тасдиқловчи ҳужжатларни илова қилган ҳолда лицензияни қайта расмийлаштириш тўғрисида ариза беришлари лозим.

Ҳужжат лицензияловчи органга аудиторлик ташкилоти томонидан бевосита, ёхуд ҳужжатлар олинганлигини билдириб қўйиш шарти билан почта алоқаси воситаси орқали етказиб берилади.

Лицензияни қайта расмийлаштириш тўғрисидаги қарор тегишли ариза олинган кундан бошлаб беш кун муддатда лицензияловчи орган томонидан қабул қилинади. Бунда лицензияловчи орган лицензиялар реестрига тегишли тарзда ўзгартиришлар киритади.

Амал қилиш муддати тугамаган йўқотиб қўйилган ёки яроқсиз ҳолга келиб қолган лицензия ўрнига, аудиторлик ташкилотининг аризасига кўра, қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда дубликат берилиши мумкин.

Бундай ҳолларда аудиторлик ташкилоти йўқотиб қўйилган ёки яроқсиз ҳолга келиб қолган лицензиянинг ҳақиқий эмаслиги тўғрисида оммавий ахборот воситаларида эълон қилиши, шунингдек, эълонни лицензияловчи органга тақдим этиши лозим.

Лицензия қайта расмийлаштирилганлиги ёки дубликат берилганлиги учун бир энг кам иш ҳақи миқдорида йигим лицензияловчи органнинг махсус ҳисоб рақамига ўтказилади. Ушбу тўловни ўтказилганлигини тасдиқловчи ҳужжат нусхаси лицензияни қайта расмийлаштириш учун берилган аризага илова қилинади.

Лицензия қайта расмийлаштирилгунга қадар аудиторлик ташкилотига аудиторлик текширувини ўтказиш таъқиқланади.

Аудиторлик фаолиятини амалга оширишда аудиторлик ташкилотига нисбатан қуйидаги лицензия талаблари ва шартлари қўйилади:

- «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонунига, аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари, шунингдек, бошқа қонун ҳужжатлари талабларига риоя қилиш;
- штатида камида икки нафар аудитор бўлиши;
- аудиторлик текшируви ўтказиш чоғида олинган ахборотнинг махфийлигини таъминлаш;
- аудиторлик текширувлари ўтказиш бўйича шартнома мажбуриятларини ўз вақтида ва сифатли бажариш;
- аудиторлик ташкилоти раҳбари лавозимига фақат аудиторни тайинлаш;
- аудиторлик фаолиятини амалга ошириш чоғида мустақилликни таъминлаш;
- ишончли аудиторлик ҳисоботи тузиш ва аудиторлик хулосаси бериш;
- фақат аудиторлик фаолиятини амалга ошириш;
- қонун ҳужжатларида назарда тутилган устав капиталига эга бўлиш;
- фуқаролик масъулиятини суғурта қилиш полисига эга бўлиш;
- ўз почта манзил ўзгартирилганлиги тўғрисида 10 кун муддатда лицензияловчи органга билдириш хати юбориш;
- аудиторлик фаолиятини амалга ошириш билан боғлиқ бўлган бошқа ахборотни лицензияловчи орган талабига кўра тақдим этиш.

Лицензияловчи орган аудиторлик ташкилотлари томонидан лицензия шартномасида

назарда тутилган лицензия талаблари ва шартларига риоя қилиниши устидан назоратни амалга оширади.

Аудиторлик ташкилоти томонидан лицензия талаблари ва шартлари бузилган ҳолларда лицензияловчи орган лицензиянинг амал қилишини тўхтатиб туришга ёки бутунлай тўхтатишга ҳақлидир.

Аудиторлик ташкилоти томонидан лицензия талаблари ва шартлари бузилган, шунингдек аудиторлик ташкилоти томонидан лицензияловчи органнинг аниқланган бузилишларни бартараф этиш тўғрисидаги қарори бажарилмаган ҳолларда лицензияловчи орган лицензиянинг амал қилишини тўхтатиб қўйиши мумкин.

Лицензияловчи орган лицензиянинг амал қилишини тўхтатиб қўйиш тўғрисида қарор қабул қилинганлиги ҳақида қарор қабул қилинганидан сўнг уч кун мобайнида аудиторлик ташкилотига билдириш хати юбориш шарт.

Лицензияловчи орган аудиторлик ташкилотига лицензиянинг амал қилишини тўхтатиб қўйишга олиб келган ҳолатларни бартараф этиш муддатини белгилайди. Бу муддат олти ойдан ошиб кетиши мумкин эмас.

Лицензиянинг амал қилиши тўхтатиб қўйилган даврда аудиторлик ташкилоти томонидан фаолият амалга оширилганда қонун ҳужжатларига мувофиқ жавобгарликка тортилади.

Лицензиянинг амал қилишини тўхтатиб қўйишга олиб келган ҳолатлар аудиторлик ташкилоти томонидан бартараф этилган тақдирда лицензияловчи орган ушбу ҳолатлар бартараф этилганлиги тўғрисида тасдиқнома олинган пайтдан бошлаб 10 кун муддатда лицензиянинг амал қилишини тиклаш тўғрисида қарор қабул қилади.

Башарти аудиторлик ташкилоти кўрсатиб ўтилган ҳолатларни белгиланган муддатда бартараф этмаган бўлса, лицензияловчи орган лицензиянинг амал қилишини бутунлай тўхтатади.

Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун берилган лицензиянинг амал қилиши қуйидаги ҳолларда ҳам тўхтатилади:

- аудиторлик ташкилоти лицензиянинг амал қилишини тўхтатиш тўғрисида ариза билан мурожат қилганда;
- аудиторлик ташкилоти тугатилганда;
- аудиторлик ташкилотини қайта ташкил этиш натижасида унинг фаолияти тўхтатилган тақдирда, қайта ўзгартириш бундан мустасно;
- аудиторлик ташкилоти томонидан лицензия талаблари ва шартлари мунтазам равишда бузиб келинганда ёки бир марта қўпол равишда бузилганда.

Лицензияловчи орган лицензиянинг амал қилишини бутунлай тўхтатиш тўғрисидаги сабаблари асосланган ҳолда қарор қабул қилинганлиги ҳақида у қабул қилингандан кейин уч кун мобайнида аудиторлик ташкилотига билдириш хати юборади. Ушбу қарорни аудиторлик ташкилоти олган кундан бошлаб лицензия ўн кун мобайнида лицензияловчи органга қайтарилиши ва йўқ қилиниши лозим. Қарор қабул қилинган санадан бошлаб лицензиянинг амал қилиши тўхтатилган ҳисобланади.

Лицензиянинг амал қилишини тўхтатиш учун асос бўлиб ҳисобланадиган лицензия талаблари ва шартларини бир марта қўпол равишда бузишга қуйидагилар киради:

- фаолиятнинг аудиторлик фаолияти билан боғлиқ бўлмаган бошқа турларини амалга ошириш;
- аудиторлик фаолиятини амалга оширишда мустақилликни таъминламаслик;
- ишончсиз ёхуд бутунлай ёлғон аудиторлик хулосаси тузиш;
- аудиторлик текшируви ўтказиш чоғида олинган махфий ахборотни аудиторлик текшируви буюртмачисининг рухсатисиз ошкор қилиш, қонун ҳужжатларида назарда тутилган ҳоллар бундан мустасно.

Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун берилган лицензия қуйидаги ҳолларда юридик кучини йўқотган ва бекор қилинган ҳисобланади:

- аудиторлик ташкилоти лицензияни бекор қилиш тўғрисида ариза билан мурожаат қилганда;

- лицензия қалбаки ҳужжатлардан фойдаланган ҳолда олинганлиги факти аниқланганда;

- махсус ваколатли давлат органининг лицензия бериш тўғ-рисидаги қарори ноқонунийлиги аниқланганда;

- агар аудиторлик ташкилоти лицензия бериш учун қарор қабул қилинганлиги тўғрисида билдириш хати юборилган (топширилган) пайтдан бошлаб уч ой давомида лицензияловчи органга давлат божи тўланганлигини тасдиқловчи ҳужжат тақдим этмаган бўлса, ёхуд лицензия битимини тасдиқламаган бўлса.

Лицензия суд қарорига кўра ҳам бекор қилиниши мумкин.

Лицензияловчи орган лицензиянинг амал қилишини бекор қи-лиш тўғрисида қарор қабул қилинганлиги ҳақида аудиторлик ташкилотига қарор қабул қилингандан сўнг уч кун мобайнида билдириш хати юбориши лозим. Ушбу қарор аудиторлик ташкилоти томонидан олинган кундан бошлаб лицензия ўн кун давомида лицензияловчи органга қайтарилиши ва йўқ қилиниши керак. Бекор қилиш тўғрисидаги қарор лицензия берилган санадан бошлаб амал қилади.

Лицензиянинг амал қилишини тўхтатиб қўйиш, янгилаш, тўхтатиш тўғрисидаги, шунингдек, лицензияни бекор қилиш ҳақида лицензияловчи орган томонидан чиқарилган қарорлар оммавий ахборот воситаларида эълон қилиниши керак.

Лицензияловчи орган аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун лицензияга эга бўлган аудиторлик ташкилотларининг реестрини юритади, унда қуйидагилар кўрсатиб ўтилган бўлиши керак:

- аудиторлик ташкилотининг номи ва унинг жойлашган ўрни (почта манзили);
- телефон (факс) рақами;
- ҳисоб-китоб счёти;
- солиқ тўловчининг идентификация рақами;
- таъсисчиларнинг устав капиталидаги улушлари

тўғрисидаги ахборот;

- ташкилот раҳбарининг фамилияси, исми ва отасининг исми ҳамда аудитор малака сертификатининг санаси, унинг тартиб рақами, шунингдек, аудитор ташкилотида ишловчиларнинг малака сертификатларининг тартиб рақамлари ва саналари;
- лицензия берилган сана, унинг тартиб рақами ва амал қилиш муддати;
- лицензияларнинг амалда бўлишини узайтириш, тўхтатиб туриш, тўхтатиш, тиклаш ва бекор қилиш асослари ва саналари;
- лицензияларни қайта расмийлаштириш ва дубликатлар бериш асослари ва саналари.

Реестрдаги ахборот манфаатдор шахсларнинг у билан танишиб чиқишлари учун очиқ ҳисобланади ва ёзма ҳолдаги сўровга кўра реестрдан кўчирма тариқасида берилади.

Бир аудиторлик ташкилотига нисбатан реестрдан олинган ахборотни берганлик учун энг кам иш ҳақининг (ахборот тақдим этиш тўғрисида ариза берилган санадаги) ярми миқдорида ҳақ ундирилади.

Давлат ҳокимияти ва бошқаруви органларига реестрдан олинган ахборот бепул тақдим этилади.

Реестрдан олинган ахборотни тақдим этганлик учун тўлов суммаси лицензияловчи органнинг махсус ҳисоб рақамига ўтказилади.

Реестрдан олинган ахборотни тақдим этиш муддати тегишли ариза берилган санадан бошлаб (уни тақдим этганлик учун ҳақ тўланганлиги тўғрисида ҳужжат тақдим этилган тақдирда) уч кундан ошиб кетиши мумкин эмас.

Лицензияловчи орган чиқарган қарор устидан аудиторлик ташкилоти белгиланган тартибда судга шикоят қилиши мумкин.

2. Аудиторлик ташкилоти ва аудиторларнинг мустақиллиги

Аудиторлик фаолиятида мустақиллик Аудитнинг Халқаро Стандартлари – АХС(ISAs)да белгиланган муҳим принциплардан бўлиб ҳисобланади. Аудиторлик ташкилоти ва аудиторларнинг мижоз-корхонага нисбатан мустақиллигини белгиловчи асосий мезонлар “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикаси Қонунининг 16-моддасида келтирилган. Жумладан қуйидагиларга аудиторлик текшируви ўтказиш таъқиқланади:

- текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг раҳбарлари ва (ёки) бошқа мансабдор шахслари билан яқин қариндош бўлган шахсга;
- текширилаётган хўжалик юритувчи субъектда мулкий ёки шахсий номулкий манфаатлари бўлган шахсга;
- давлат ҳокимияти ва бошқарув органларининг, шунингдек хўжалик бошқарув органларининг мансабдор шахсларига;
- текширилаётган хўжалик юритувчи субъект ходимига;
- аудиторлик ташкилоти ва аудиторларга:

а) ўзлари мулкдори, қатнашчиси, акциядори, кредитори, суғурталовчиси бўлган хўжалик юритувчи субъектларга нисбатан, шунингдек ушбу аудиторлик ташкилотлари ва аудиторлар уларга нисбатан мулкдор, қатнашчи, акциядор ҳисобланадиган хўжалик юритувчи субъектларга нисбатан;

б) мулкдори, қатнашчиси, акциядори айни бир пайтнинг ўзида ушбу аудиторлик ташкилотининг мулкдори, қатнашчиси, акциядори бўлган хўжалик юритувчи субъектга нисбатан;

в) мазкур хўжалик юритувчи субъектга аудиторлик текшируви қамраб оладиган даврда профессионал хизматлар кўрсатганлар(3).

Текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг раҳбарлари ва (ёки) мансабдор шахслари билан яқин қариндош деб уларнинг ота-оналари, турмуш ўртоқлари, ака-укалари, опа-сингиллари, ўғил-қизлари, ҳамда турмуш ўртоқларининг ота-оналари, ака-укалари, опа-сингиллари тан олинади.

Агар аудиторлик хизмати учун шартнома тузилганида ёки топшириқ берилганидан сўнг юқорида келтирилган ҳолатлар юзага келса ёки маълум бўлса, шартнома бекор қилиниши, топшириқ эса чақириб олиниши лозим.

Аудиторлар аудиторлик текшируви ўтказиш ҳамда унинг натижалари асосида аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси тузишда текшириладиган хўжалик юритувчи субъектга, шунингдек исталган учинчи томонларга, жумладан текширув ўтказишни топширган давлат органларига тобе бўлмасликлари лозим.

Хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботининг ишончлилигини тасдиқлаш учун махсус экспертлар ва бошқа соҳа мутахассисларини жалб қилиш талаб этилган ҳолларда ҳам аудиторларнинг текшириладиган хўжалик юритувчи субъектдан мустақил бўлиш мезонларига риоя қилиниши шарт.

3. Аудитор ахлоқи (этикаси)

Аудитор этикаси (ахлоқи). Юзаки қараганда унчалик таниш ва одатий бўлмаган сўз бирикмаси. Масалан, педагог ёки врач этикаси, одатда, ҳаммага таниш ва ҳеч кимни ҳайратлантирмайди. Булар касб этикасининг турлари бўлиб, кишиларнинг касбий фаолиятларидан келиб чиқади ва улар ўртасидаги ўзаро муносабатларнинг маънавий-ахлоқий жиҳатларини тавсифлайди. Барча ахлоқий талаблар умуминсоний негизга эга бўлишига қарамасдан, айрим касб турлари учун уларнинг ўзига хос ахлоқий меъёрлари шаклланган. Бундай касб эгалари соҳани ҳам назарий, ҳам услубий, ҳам амалий жиҳатдан юксак профессионал даражада билишлари билан бирга, шаклланган, меъёрий-ҳуқуқий асосга эга ахлоқий жиҳатлари билан ҳам бошқалардан ажралиб туради. Аудиторлик ҳам мана

шундай мураккаб касблар қаторига киради.

Шу боисдан, мамлакатимизда «Ўзбекистон аудиторларининг касб этикаси кодекси» лойиҳаси ишлаб чиқилиб, профессионал давраларда муҳокама қилинаётганлиги айни муддао ҳисобланади. Чунки бундай чуқур билим, юксак маҳорат ва тажриба талаб қиладиган мураккаб касб ўзининг ахлоқий меъёрларига ҳам эга бўлиши лозим.

Юқорида таъкидланганидек, врач этикаси, Гиппократ қасамёди бизга қадимдан таниш тушунчалар. Аудитор бажарадиган ишларни эса врач вазифалари билан қиёслаш мумкин. Фарқи шундаки, врач бажарадиган хайрли иш инсон организми билан боғлиқ бўлса, аудитор фаолияти «корхона организми» устида, унга аниқ «ташҳис» қўйиб, молиявий соғломлаштириш устида олиб борилади.

Лекин, айрим ҳолларда аудитордан «вазиятни тушуниш», «юз-хотир қилиш», «кўзни чирт юмиш» кабилар талаб қилинади. Бундай ҳолларда қандай йўл тутиш кераклиги «Ўзбекистон аудиторларининг касб этикаси кодекси» лойиҳасида баён этилган.

Кодекс лойиҳаси 18 та моддадан иборат бўлиб, аудиторлар олдига қўйиладиган аҳлоқий талаблар мазмуни ҳақида ушбу моддалар орқали тасаввурга эга бўлиш мумкин:

1-модда. Виждонлилик ва обьективлик.

2-модда. Аҳлоқий низоларни ҳал этиш.

3-модда. Профессионал компетентлилик.

4-модда. Махфийлик.

5-модда. Солиқ амалиёти.

6-модда. Халқаро фаолият.

7-модда. Омма учун ахборотни тақдим этиш.

8-модда. Мустақиллик.

9-модда. Касбий лаёқатлилик ва аудитор бўлмаган шахслардан фойдаланишга боғлиқ мажбуриятлар.

10-модда. Шартнома бўйича ва комиссион тўловлар.

11-модда. Аудитор амалиётига мувофиқ келмайдиган фаолият.

12-модда. Бошқа аудиторлар билан муносабатлар. Янги ходимларни қабул қилиш.

13-модда. Реклама ва хизматларни таклиф қилиш.

14-модда. Манфаатлар низоси.

15-модда. Ҳамкасбларни қўллаб-қувватлаш.

16-модда. Профессионал компетентлилик.

17-модда. Ахборотларни тақдим этиш.

18-модда. Интизомий чоралар.

Аудиторлик касбининг ахлоқий меъёрлари унинг тарихий тараққиёти йўлида шаклланган: мустақиллик, компетентлилик (пухта билимга эгалик), ҳалоллик, виждонлилик, ҳаққонийлик ва махфийлик (сир сақлаш) каби халқаро принциплари негизида шаклланган. Ушбу принциплар мазкур лойиҳанинг юқорида келтирилган моддаларида ўз ифодасини топган. Шу боисдан, буларга батафсилроқ тўхталиб ўтамиз.

Лойиҳада малакали аудиторларнинг касбга оид аҳлоқий меъёрлари мужассамлашган, аудиторлик ҳамжамияти муҳитида қарор топган аҳлоқ-одоб қадриятлари аниқланган. Умуминсоний ва касб этикаси меъёрларига аудиторлик ташкилотининг раҳбари, ҳар бир аудитори ва бошқа ходимлари қатъий риоя қилишлари зарур.

Аудитор учун энг юқори аҳлоқий меъёр ҳар қандай вазиятда ҳам қонунни устун қўйиш, ишончга сазовор аниқ дилилларга асосланган аудиторлик хулосаси тузиш, йўл қўйилган хато-камчиликларни таҳлил қилиб, уларни тузатиш йўлларини аниқлаш, корхона молиявий аҳволини яхшилайдиган тавсиялар беришдан иборат. Бунинг учун аудиторнинг касб маҳорати виждон, ор-номус каби аҳлоқий фазилатлар билан ҳам уйғунлашган бўлмоғи лозим.

Аудитор ҳамма вақт мустақил бўлиши керак. Бу принцип, агар аудиторлик ташкилоти ва мижоз-корхона ўртасидаги муносабатлар (молиявий, қариндош-уруғчилик ёки шахсий тобелик, бошқарув органлари ёки умумий лойиҳаларда қатнашиш, бухгалтерия ҳисобини

юритиш бўйича олдиндан хизмат кўрсатиш ва ҳ.к.) аудиторлик фаолияти натижаларига таъсир кўрсатадиган бўлса, аудиторлик ташкилоти аудит ўтказиш ёки профессионал хизмат кўрсатишдан воз кечиш лозимлигини билдиради.

Аудит ўтказиш ёки профессионал хизмат кўрсатиш чоғида аудитор профессионал компетентлиликка риоя қилиши зарур. Аудит ўтказиш ёки профессионал хизмат кўрсатиш бўйича мажбурият олган аудитор мазкур соҳада ўзининг компетентлилигига ишонч ҳосил қилиши лозим. Хусусан, ўз мажбуриятини виждонан бажариши, аудиторлик хизматларини кафолатлай олиши учун замонавий методикага асосланган ва барча амалдаги меъёрий ҳужжатлар қоидалари ҳисобга олинган, етарли даражадаги билим ва тажрибага эга бўлиши лозим.

Аудитор ўзининг билим ва тажрибаси етишмаган, ҳамда унинг малака сертификатига мос келмаган ҳолларда аудиторлик текширувлари ўтказмаслиги ва профессионал хизматлар кўрсатмаслиги керак.

Аудиторлик ташкилоти мураккаб масалаларни ҳал қилишда аудиторга ёрдам бериш учун малакали эксперт-мутахассисларни жалб қилиши мумкин. Таъбир жоиз бўлса, Луқмони Ҳакимнинг ўгли Саронга айтган: «Билмаган нарсангда устозлик қилма» деган насиҳатини эслатишимиз ўринлидир.

Аудиторлар бухгалтерлик ҳисоби, солиққа тортиш, молиявий фаолият ва фуқаролик ҳуқуқи, аудитни ташкил этиш ва режалаштириш, қонунчилик, бухгалтерлик ҳисоби ва аудиторлик фаолиятининг миллий ва халқаро стандартлари, ҳамда нормалари соҳасидаги ўз профессионал билимларини доимо янгилаб боришлари лозим.

Аудит ўтказиш ёки профессионал хизмат кўрсатишда аудитор ҳалол бўлиши, барча вужудга келган вазиятлар ва реал фактларни шахсий адоватларга йўл қўймасдан, холисона ўрганиши, аудиторлик фаолиятининг халқаро ва миллий стандартлари талабларига риоя қилиши лозим. Агар у ҳалолликни рад этиб, тез бойлик орттириш мақсадида «имзосини сотиш» йўлига ўтиб олса, ўзининг касб маҳоратини йўқотади. Натижада, аудиторлик хизмати бозорида ўзига ўрин топа олмайди ва аудиторлик ҳамжамиятида беобрў бўлиб қолади.

Аудитор солиқ қонунчилигининг барча жиҳатларига қатъий риоя қилиши лозим. Солиққа тортиш бўйича профессионал хизмат кўрсатиш чоғида аудитор мижоз-корхона манфаатларини ҳимоя қилади. Лекин у мижоз-корхона солиқни яшириш ва солиқ органини алдаш мақсадида ҳужжатларни қалбакилаштиришга йўл кўрсатмаслиги керак. Солиқ ҳисоб-китоблари ва тўланиши бўйича текширув жараёнида аниқланган барча хато-камчиликлар тўғрисида мижоз-корхона маъмуриятига билдириши зарур.

Аудитор текширув жараёнида олинган мижоз-корхона фаолияти тўғрисидаги барча ахборотларни, унинг билан алоқа тўхтатилган ёки давом этаётганлигидан қатъий назар, чекланмаган вақт давомида махфий сақлаши лозим. Аудитор ушбу ахборотларни ўз фойдаси учун ёки ҳар қандай учинчи томон фойдаси учун, ҳамда мижоз-корхона манфаатларига зид равишда ишлатишга ҳақли эмас. Аудиторлик ташкилоти, аудитор ёрдамчилари ҳамда бошқа ходимлари махфий ахборотларнинг сақланиши учун жавобгар ҳисобланади.

Қуйидаги ҳолларда мижоз-корхоналарнинг махфий ахборотларини чоп этиш ва бошқа шаклда ошкор қилиш профессионал этикани бузиш ҳисобланмайди:

- Ўзбекистон Республикаси Аудиторлик Фаолияти Миллий стандартларига риоя қилишда;
- Судлашув жараёнларида аудиторларнинг профессионал манфаатларини ҳимоя қилишда;
- Ташкилот, иштирокчи ёки профессионал орган томонидан ўтказилган шарҳлар сифатининг мувофиқлигини текширишда;
- Ташкилот, иштирокчи ёки тартибга солувчи орган томонидан ўтказилган сўров ёки тергов жараёнида саволларга жавоб беришда.

Аудиторлик ташкилоти ўз профессионал хизматларининг шарт-шароитлари ва ҳақ тўлаш

тартибини мижоз-корхона билан олдиндан келишиб, шартномада акс эттириши зарур. Аудиторлик хизматлари учун тўланадиган ҳақ кўрсатиладиган хизматларнинг ҳажми ва сифати билан аниқланиб, уларнинг мураккаблиги, аудиторларнинг малакаси, тажрибаси, профессионал обрўси ва масъулиятлилик даражасига боғлиқ. Аудиторлик хизматларини реклама қилиш ҳалол, одоб доирасидан четга чиқмаган, мижозларни алдаш ва адаштириш эҳтимолидан узоқ бўлиши лозим.

Аудиторлар ҳамкасблари билан яхши муносабатда бўлишлари, улар билан аудиторлик тажрибаларини алмашишлари, улар фаолиятини асоссиз танқид қилмасликлари лозим. Ҳамкасбларининг камчиликларини кўрсатиш фақат дўстона ва самимий тарзда бўлиши керак.

Юқорида кўрсатилган аҳлоқ меъёрларига риоя қилиш аудиторларнинг юқори аҳлоқи ва профессионал масъулиятлари жамоатчилик фикрида ушбу касбга ҳурмат ва ишончни сақлашнинг обьектив зарурлиги билан кафолатланади.

Халқаро амалиётда «Аудиторларнинг касб аҳлоқи Кодекси» вақти-вақти билан янгиланиб, айрим қоидалари янги таҳрирда тасдиқланмоқда, уларга янги тушунтиришлар ва изоҳлар бериб борилмоқда.

Бизнинг фикримизча, «Ўзбекистон аудиторларининг касбий ахлоқ кодекси» лойиҳаси ҳам профессионал доираларда чуқур муҳокама қилиниб, миллий қадриятларга асосланган ҳолда ўзгартириш ва қўшимчалар билан қабул қилинса ва ўзбек тилида чоп этилса, мақсадга мувофиқ бўлар эди.

4. Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш

Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш аудит ўтказиш ва профессионал хизмат кўрсатиш чогида аудит стандартлари ва Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини тартибга соладиган бошқа меъёрий ҳужжатлар талабларига риоя қилинишини текшириш учун қўлланиладиган ташкилий тадбирлар, услублар ва амаллар тизимидан иборат.

Ҳар бир аудиторлик ташкилоти ишлар сифати устидан назорат ўрнатиш принциплари ва қоидалари, ҳамда уларни қўллаш амалларини ишлаб чиқишлари ва қабул қилишлари лозим. Бу аудит жараёнида умумқабул қилинган текширув стандартлари билан қарама-қаршиликлар вужудга келмаслиги учун зарур.

Аудиторлик фаолиятининг юқори сифати унинг дастлабки, жорий ва кейинги назорати таъминлаши лозим.

Дастлабки назорат аудиторлар ва аудиторлик ташкилотларини аттестациядан ўтказиш ва лицензиялаш босқичмда бажарилади.

Жорий назорат икки йўналишда амалга оширилади: алоҳида аудиторлик текширувларини назорат қилиш ва аудитнинг умумий назорат қилиш.

Алоҳида аудиторлик текширувларини назорат қилиш аудиторларнинг мустақиллиги, профессионаллиги ва компетентлигини таъминлашни; уларнинг ишларини жорий назорат қилишни; мижоз-корхоналар бухгалтерия ҳисобининг энг муаммоли масалаларини билиш; бажарилган ишларнинг стандартларга мос келишини, ҳужжатлаштиришнинг етарлилигини, аудит мақсадига эришилганликни текширишни назарда тутади.

Аудитнинг сифатини умумий назорат қилиш аудиторнинг маълум шахсий хусусиятларига (ҳалоллик, обьективлик, мустақиллик, профессионаллик, компетентлилик) аудиторлик гуруҳи аъзолари ўртасида ишларнинг асосли тақсимланганлигига; сифат стандартларига риоя қилиниши бўйича аудиторларнинг ишлари устидан назоратга; сифатни назорат қилиш сиёсати ва амалларининг самарадорлиги устидан назорат ўрнатишига асосланади.

Жорий назорат қуйидаги шаклларда амалга оширилади: асосий аудиторнинг ассистентлар ишлари устидан назорати, аудиторлик ташкилотининг аудиторлар ишлари устидан назорати, ва бошқалар.

Аудиторлик ташкилотининг аудиторлар ишлари устидан назорати, биринчидан, текширув ўтказиш дастурининг асосланганлигини муҳокама қилиш, иккинчидан, аудитнинг ташкилий-аҳлоқий принципларига қатъий риоя қилиш, учинчидан, асосий аудитор томонидан хулоса берилганидан сўнг аудиторлик ташкилотининг бошқа аудитори томонидан мижоз-корхона ҳисоботининг айрим кўрсаткичлари(ҳисоб бўлимлари)ни танлаб қайта текшириш ёрдамида амалга оширилади.

Аудиторлик ташкилоти ичида ишлар сифатини назорат қилиш-га талаблар ва муайян аудиторлик текшируви чогида ишнинг талаб даражасидалигини таъминлаш №5-«Аудитор ишининг сифатини на-зорат қилиш»номли АФМСда акс эттирилган. Унга мувофиқ аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш қуйидаги шаклларда амалга оширилади:

- Асосий аудиторнинг ўз ёрдамчилари ишларини назорат қилиши.
- Аудиторлик ташкилотининг аудитор иши устидан назорати.
- Ташқи назорат.

Асосий аудиторнинг ўз ёрдамчилари ишларини назорат қилиши. Асосий аудитор аудит ўтказиш жараёнида ёрдамчилар томонидан бажариладиган ишларни доимий равишда назорат қилиб ва йўналтириб туриши лозим.

Аудитор ёрдамчиси деганда профессионаллик даражаси бўйича асосий аудитордан фарқ қиладиган ходим тушунилади.

Асосий аудиторнинг ёрдамчисидан фарқи, у аудитнинг бажарилиши учун тўлиқ жавобгардир.

Ёрдамчиларга иш топширилаётганида, улар жавобгарликлари ва бажаришлари лозим бўлган ишларнинг мақсадлари тўғрисида, хўжалик юритувчи субьект фаолияти ва аудиторлик амалларнинг моҳияти, ўтказиш вақти ва миқёсига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган, ҳисоб ва аудитга оид муаммолар ҳақида тегишли тарзда тушунтиришлар берилиши лозим.

Аудиторлик ташкилотининг аудитор иши устидан назорати. Аудиторлик ташкилотининг аудитор иши устидан назорати қуйи-дагилар воситасида амалга оширилади:

- Мижоз-корхонада аудит ўтказиш умумий режаси ва дастурининг асосланганлигини муҳокама қилиш ва текшириш;
- Ташкилий-ахлоқий аудиторлик принципларига (хусусан, мижоз-корхонага профессионал хизмат кўрсатган (маслаҳат берган ёки унинг бухгалтерлик ҳисобини йўлга қўйган) аудитор, яна ўша корхонани текширишга юборилмаслиги ва ш.ў.) қатъий риоя қилиниши;
- Асосий аудитор томонидан текширув ўтказилиб, аудиторлик хулосаси берилганидан сўнг аудиторлик ташкилотининг бошқа аудитори томонидан мижоз-корхона ҳисоботининг ишончлилигини қайтадан, мижоз учун бепул, текширувдан ўтказиш.

Ташқи назорат амалдаги қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларга мувофиқ давлат органлари томонидан амалга оширилади.

Аудитор ишлари сифатини назорат қилиш иккита асосий йўналишга эга:

- Айрим аудиторлик текширувларини назорат қилиш.
- Сифатни умумий назорат қилиш.

Айрим аудиторлик текширувларини назорат қилиш қуйидаги тушунчаларни ўз ичига олади:

Ваколатларни бериш. Аудиторларнинг мустақиллигини, профессионаллигини ва компетентлилигини таъминлаш; аудиторлар учун зарур ҳисобланган фаолият эркинликларини таъминлаш; аудитнинг ёзма дастуридан фойдаланиши.

Назорат. Аудиторлар ишларининг жорий назоратини таъминлаш; тегишли тарзда (адекват) иш тутиш учун хўжалик юритувчи субьект бухгалтерлик ҳисобининг энг муаммоли масалаларини билиш.

Текшириш. Аудиторлар томонидан бажарилган барча ишларни, улар бажарилишининг стандартларга мувофиқлиги, ҳужжатларнинг етарлилиги ва аудиторлик текширувлар мақсадига эришишни таъминлаш учун текшириш.

Аудит сифатини умумий назорат қилиш қуйидаги элементларнинг мавжудлигига таянади:

Мустақиллик. Қоида ва амаллар барча поғоналар хизматчиларининг мустақиллиги сақланганлиги ҳақида асосли ишончни таъминлашлари лозим. Ушбу талабни бажариши учун аудиторлик ташкилоти йилда бир марта ўз мижозларининг рўйхатини тарқатиши ва ўз хизматчиларидан мустақиллик тўгрисидаги аризани имзолашларини талаб қилиши мумкин.

Хизматчиларга топшириқлар. Қоида ва амаллар ишларнинг махсус тайёргарлик ва тажрибага эга шахслар томонидан бажарилиши ҳақида асосли ишончни таъминлашлари лозим. Ушбу талабни бажариш учун аудиторлик ташкилоти ишларни олдиндан, ўз хизматчилари учун мос топшириқларни аниқлай оладиган қилиб режалаштириши керак.

Консультациялар. Қоида ва амаллар аудиторлик ташкилотларининг хизматчилари техник масалалар бўйича билимдон ва обрўли кишилардан ёрдам олишга интилишлари асосли ишончни таъминлашлари лозим. Ушбу талабни бажариш учун аудиторлик ташкилоти муайян шахсларни аудит, бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисобот, солиққа тортиш ва консультация хизматлари каби соҳаларда аудиторлик ташкилотининг эксперти қилиб тайинлаши мумкин.

Назорат.Қоида ва амаллар аудиторлик ташкилотининг жорий фаолияти унда ўрнатилган сифат стандартларига жавоб бериши ҳақида асосли ишончни таъминлашлари лозим. Аудиторлик ташкилотининг назорат амалларини ўрнатиши учун жавобгарлиги, аудит ўтказувчи, режалаштириш ва контракт бўйича муайян мажбуриятларни, бажарувчи муайян шахслар жавобгарлигидан алоҳида ажратилган. Ушбу назорат талабини бажариш учун аудиторлик ташкилоти барча иш ҳужжатларини, ҳисоботларни талаб қилишлари ва уларни текшириш учун тегишли назорат қилувчи ва техник ходимларга тақдим қилиши мумкин.

Ишга ёллаш. Қоида ва амаллар ишга ёлланган хизматчиларнинг малакали мутахассислар эканлиги ҳақида асосли ишончни таъминлашлари лозим. Ушбу назорат талабини бажариш учун аудиторлик ташкилоти минимал малакавий талабларни ўрнатиши мумкин (масалан, бухгалтерия ёзувларини бухгалтерия ихтисослиги бўйича билим даражаси яхши, ўртача ёки ўртача бўлган коллеж битирувчиси юритиши мумкин).

Профессионаллик даражасини ошириш. Қоида ва амаллар аудиторлик ташкилотининг хизматчилари ўз хизмат мажбуриятларини бажаришлари учун етарли билимларга эгалиги ҳақида асосли ишончни таъминлашлари лозим. Ушбу талабларни бажариш учун аудиторлик ташкилоти профессионал таълимни давом эттириш ва ўз малакасини оширишни хохловчи хизматчиларга ёрдам кўрсатиш учун шароитлар яратиши мумкин.

Лавозимини кўтариш. Қоида ва амаллар хизмати бўйича кўтарилаётган ходимларнинг янги лавозим эгаллашлари мумкин эканлиги ҳақида асосли ишончни таъминлашлари лозим. Ушбу талабни бажариш учун ходимларни, улар томонидан ҳар гал мажбуриятларини бажарганларидан сўнг баҳолаш ва уларнинг лавозимини энг бўлмаганда йилда бир марта кўтаришга маслаҳат бериш зарур.

Мижозларнинг маъқуллиги ва улар билан муносабатларнинг давомийлиги. Қоида ва амаллар аудиторлик ташкилоти раҳбарияти виждонини йўқотган хўжалик юритувчи субъект билан боғланиб қолмаслиги ҳақида асосли ишончни таъминлашлари лозим. Аудиторлик ташкилотининг ушбу талабни бажариши учун бўлғуси мижоз билан иш олиб борган тафтишчи, банк ходими, юрист ва бошқа шахслардан маълумот олиниши керак.

Текшириб (назорат ўтказиб) туриш. Қоидалар ва амаллар аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш самарали ўтказилаётганлиги ҳақида асосли ишончни таъминлашлари лозим. Ушбу талабни бажариш учун ҳар бир хизматчининг мажбуриятларини танлаш, ушбу мажбуриятларни бажариш билан боғлиқ бўлган, бошқа ҳамкорлар ёки хизматчилар томонидан ўтказилган бўлиши лозим. Маъмурий ишлар ва ходимлар юритадиган ишларни ҳам назорат асосида текширилиши зарур. Аудиторлик ташкилоти томонидан назорат қилиб туриш натижаларини ҳужжатлар билан тасдиқлайдиган тавсиялар билдирилиши керак. Ҳужжатлар шакли ва ҳажми аудиторлик ташкилотининг катта-кичиклиги, фаолият кўрсатувчи бўлимлар сони, фаолият тавсифи ва бошқа омилларга боғлиқ.

Ҳамкор ёки ҳамкорлар, хўжалик юритувчи субьект ҳажмига кўра, мазкур аудиторлик ташкилотида амал қилаётган, сифат устидан назорат қилиш тизимининг самарадорлиги учун жавобгар бўлишлари лозим. Бундай назорат қоидалари ва амаллари, ушбу қоидалар ва амаллар билан хизматчиларни хабардор қилиш амалиёти ва мажбуриятларни тақсимлаш ўз вазифаларига олдингидай жавоб беради.

Назорат қоидалари ва амалларини белгилаш. Аудитор ишлари сифатини назорат қилиш қоидалари ва амалларининг тавсифи ва миқёслари қуйидаги шарт-шароитларга боғлиқ:

- Аудиторлик ташкилотининг ҳажмига;
- Аудиторлик ташкилоти хизматчилари ва функционал бўлинмаларининг мустақиллик даражасига;
- Амалий фаолият моҳиятига, унинг: очиқ акциядорлик жамиятлари аудити; ёпиқ акциядорлик жамиятлари аудити; бухгалтерия ҳисоби ва хўжалик фаолияти таҳлили соҳасидаги хизматлар; фойда солиғининг ҳажмини аниқлашга доир хизматлар; ўзаро аудит ўтказиш бўйича мажбуриятлар каби компонентларини эътиборга олган ҳолда;
- Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш қоидалари ва амалларини ишлаб чиқиш ва қўллаш билан боғлиқ бўлган, олинган

фойдага нисбатан харажатлар даражасига.

Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш қоидалари ва амалларини ўрнатишда аудиторлик ташкилоти томонидан қуйидагилар амалга оширилиши зарур:

- Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш қоидалари ва усулларини амалга ошириш бўйича малакали хизматчилар ўртасида вазифаларини тақсимлаш;
- Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш қоидалари ва амалларини хизматчилар эътиборига етказиш;
- Қоидалар ва амаллар, уларни қўллаш услубларига ва хизматчиларга етказиш амалиётига олдингидай мос келиш-келмаслигини аниқлаш учун аудитор ишлари сифатини назорат қилиш тизимининг самарадорлигини текшириш.

Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш қоидалари ва амаллари ёзма шаклда ифодаланган бўлиши шарт эмас. Улар ходимларни ишга қабул қилишда оғзаки етказилиши ва аудиторлик ташкилотининг умумий мажлисида йилда бир марта такрорланиши мумкин.

Айни пайтда аудиторлик ташкилоти ўз қоидалари ва амаллари-ни ҳужжатлар билан мустаҳкамлаши тавсия қилинади. Ҳужжатлаштириш турлари ва ҳажми, энг аввало аудиторлик ташкилотининг ҳажми ва унинг фаолияти хусусиятига боғлиқ.

6-МАВЗУ: АУДИТДА ЖИДДИЙЛИК ТУШУНЧАСИ ВА АУДИТОРЛИК ТАВАККАЛЧИЛИГИ

РЕЖА:

1 **Жиддийлик тушунчаси ва унинг аудитдаги аҳамияти**

2. Жиддийлик даражаси, уни аниқлашда қўлланиладиган асосий кўрсаткичлар тизимини шакллантириш тартиби

3. Жиддийлик даражасини аудитда қўллаш тартиби

4. Аудиторлик риски тушунчаси, аудиторлик рискларининг мақбул тўплами ва унга таъсир кўрсатадиган шарт-шароитлар

5. Аудиторлик рисклар мақбул тўпламининг элементлари ва уларни баҳолаш

6. Жиддийлик даражаси ва аудиторлик риски тушунчаларининг ўзаро боғлиқлиги

1. Жиддийлик тушунчаси ва унинг аудитдаги аҳамияти

Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунида (янги таҳрирдаги) аудиторлик фаолияти «...тадбиркорлик фаолияти...» эканлиги таъкидланган (2-модда). Демак, бу фаолият аудиторлик ташкилоти ва мижоз-корхона ўртасида тузиладиган шартнома асосида амалга оширилади. Аудиторлик ташкилоти ўз шартнома мажбуриятларини бажаришда, амалда текширув объектларини тўлиқ (100%) қамраб олаолмайди. Натижада, молиявий ҳисобот кўрсаткич-ларининг мутлақо (шак-шубҳасиз) ҳаққоний эканлигини кафолатлай олмагани ҳолда, маълум даражадаги таваккалчилик билан уларни тасдиқлайди. Шу боисдан, аудитор ишида доимо маълум даражада таваккалчилик хавф-хатари мавжуд бўлади. Кўриниб турибдики, аудитор хулосасида баён этилган фикр ҳар доим ҳам мутлақо тўғри бўлиши мумкин эмас. Аммо, деярли ҳамма вақт ахборотдан фойдаланувчилар учун фойдали бўлиши лозим. Бундай фойдалиликнинг таъминланиши маълум даражадаги жиддийлик ва риск билан боғлиқ ва уларни тўғри баҳолашни талаб этади.

Жиддийлик тушунчаси аудитга оид манбаалар (илмий асарлар, ўқув адабиётлари, стандартлар ва б.)да умумий негизга асосланган ҳолда турлича таърифланган. Масалан, профессор М. М. Тўлахўжаева таърифига кўра, «Ҳисоботдаги фойда-ланувчиларни қарорлар қабул қилишда чалғитиши мумкин бўлган, оқибатда бефойда молиявий сарф-харажатлар, нобудгарчиликка ва зарарларга олиб келадиган хато ва тушириб қолдиришлар жиддий, муҳим (моддий) ҳисобланади». Умумий аудиторлик амалиётида жиддийлик чегараларини қуйидагича белгилаш қабул қилинган:

0 < Ж < 1 (ёки фоиз ҳисобида 0< Ж% <100)

Ушбу чегара оралиғидаги эҳтимоллик хўжалик юритувчи субъектлар ҳисоботларининг ишончлилигига таъсир кўрсата-диган хатолар мавжудлигини аниқлаш, тегишли аудиторлик қарорларини қабул қилиш учун ушбу хатоларни баҳолаш мумкинлиги(ёки мумкин эмаслиги)ни ифодалайди. Бу жиддийликни сифат жиҳатдан тавсифлайдиган таркибий қисмдир. Жиддийликнинг миқдорий жиҳатини тавсифлайдиган таркибий қисми эса унинг маълум даражалари орқали ифодаланади.

Агар хато бухгалтерия ҳисоботи кўрсаткичларини сезиларли даражада чалкаштирса ва мазкур ҳисобот кўрсаткичидан фойдаланувчининг шу ҳисоботга асосан қабул қилган қарорига таъсир кўрсатса, унинг аниқланмаслиги (билмасдан ўтказиб юборилиши) жиддий ҳисобланади. Бухгалтерия ҳисо-ботида йиғиндиси катта суммани ташкил этадиган бир нечта сезиларсиз хатолар бўладиган вазиятлар ҳам учрайди. Аудитор битта жиддий бўлмаган хатони аниқлаб, бу ҳақда аудиторлик хулосасида билдириши ва салбий аудиторлик хулосаси тузиши ҳам мумкин. Ҳақиқатда эса, бухгалтерия ҳисоботида жамланганида жиддий тус

оладиган бир нечта аҳамиятсиз хатолар бўлиши мумкин.

Жиддийликни аниқлаш аудитнинг халқаро амалиётида №320-«Аудитда жиддийлик» номли стандарт (ISAs 320 «Audit Materiality») билан тартибга солинади. Ўзбекистонда эса бу борада №9 – "Жиддийлик ва аудиторлик риски" номли АФМС ишлаб чиқилган ва Молия Вазирлигининг 1999 йил 4 августдаги 63 сонли буйруги билан тасдиқланган, ҳамда Адлия Вазирлиги томонидан 1999 йил 3 сентябрида 813 рақам билан рўйхатга олинган. Ушбу стандартга мувофиқ ***"Хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботининг ишончлилигига сезиларли даражада таъсир кўрсатадиган ҳолатлар аудитда жиддий деб тан олинади".***

Стандартда таъкидланишича, барча жиддий ҳолатларда молиявий ҳисоботнинг ишончлилиги деганда ундаги кўрсаткичлар аниқлигининг шундай даражаси тушуниладики, бу ҳисоботдан малакали фойдаланувчилар тўғри хулосаларга келиш ва тўғри қарорлар қабул қилиш имконига эга бўлади.

Маълумки, республикамизда ислоҳотларнинг чуқурлаштирилиши ва иқтисодиётнинг эркинлаштирилиши натижасида бухгалтерия ҳисоботи ахборотларидан фойдаланувчиларнинг турлари кўпаймоқда. Уларнинг ҳар қайсиси учун жиддийлик даражаси турлича бўлиши мумкин. Масалан, акциядорлар учун корхона фаолиятининг натижалари, хўжалик маблағларининг ҳаққонийлиги ва фойданинг динамикаси тўғрисидаги маълумотлар муҳим ҳисобланади. Инвесторлар учун эса корхонанинг молиявий барқарорлиги, ишлаб чиқариладиган маҳсулотларга талабнинг ўзгариши, қўйилмаларнинг рентабеллиги ва инвестицион лойиҳаларнинг ҳаққонийлиги тўғрисидаги ахборотлар муҳим бўлиши мумкин.

Аудиторлар энг муҳим, кам учрайдиган ва хатолари бор ҳисобот моддалари ва счетларни аниқлаш чоғида жиддийлик тушунчасидан аудитни режалаштиришнинг асоси сифатида фойдаланадилар. Бундай моддалар ва счетларга алоҳида эътибор қаратиш зарур. Шунингдек, тўпланган аудиторлик далил-исботларини баҳолашда ва қандай аудиторлик хулосаси тузиш тўғрисида бир қарорга келишда ҳам жиддийлик даражасидан фойдаланилади.

Демак, жиддийлик тушунчаси аудитор томонидан йўл қўйилиши мумкин бўлган хатонинг ҳажмини ва ўтказиладиган аудиторлик текширувининг кўламини аниқлаш ҳамда тузиладиган аудиторлик хулосасининг шаклини белгилаш (ижобий ёки салбий) учун бирламчи ва асос бўлувчи манба ҳисобланади.

№70-«Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик хулосаси» номли АФМСдаги ижобий аудиторлик хулосаси стандарт шаклининг якунловчи қисмида «…хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи унинг молиявий ҳолатини ишонарли акс эттиради...» дейилган.

Ушбу жумла ахборотдан фойдаланувчиларга аудиторлик хулосасида билдирилган фикрнинг жиддий ҳисобланган молиявий ахборотларгагина тааллуқли эканлиги тўғрисида маълумот беради. "Жиддийлик" тушунчаси шунинг учун зарурки, ҳеч қайси аудитор молиявий ҳисоботнинг 100% тўғри эканлигига кафолат бера олмайди.

Жиддий хатоларнинг аудитор томонидан аниқланиши кўплаб омилларга боғлиқ. Жумладан, ҳам корхона раҳбария-ти, ҳам аудитор томонидан мавжуд жиддий хатоларнинг баҳоланиши; текширувлар вақти ва қийматининг чегараланганлиги; мижознинг хатоларни аудитор аниқлашини "кутиб ўтириши"; аудиторнинг **мустақиллик даражаси;** унинг **виждонлилиги;** ташқи аудиторнинг **ички назорат тизимига ишончи; корхонада қабул қилинган ҳисоб сиёсати** ва ундаги айрим қоидаларнинг тафсилоти; **ҳисоб сиёсатининг меъёрий ҳужжатлар талабларига мослиги.**

Аудитор қуйидаги ҳолларда жиддийликни кўриб чиқиши лозим:

- аудиторлик амалларининг хусусиятлари, вақти ва чуқурлигини аниқлашда;
- хатолар таъсирини аниқлашда.

2. Жиддийлик даражаси, уни аниқлашда қўлланиладиган асосий кўрсаткичлар тизимини шакллантириш тартиби

№ 9 – «Жиддийлик ва аудиторлик риски» номли АФМС га мувофиқ **жиддийлик даражаси деганда молиявий ҳисоботдаги хатонинг, ушбу ҳисоботдан фойдаланувчи унга асосан тўғри хулоса ва қарор қабул қилишига монелик қиладаган чегараси тушунилади** (8 банди).

Ушбу стандартга асосан аудиторлик ташкилотлари жиддийлик даражасини аниқлаш тартибини ўрнатадиган ўзларининг ички ишчи стандартларини ишлаб чиқишлари керак. Ишчи стандарт ёрдамида эса асосий кўрсаткичлар тизими шакллантирилади ва жиддийлик даражаси аниқланади. Лекин, №9-АФМСда жиддийлик даражасини аниқлаш учун тавсия қилизнадиган асосий кўрсаткичлар, уларнинг хўжалик юритувчи субъектлар хусусиятларига боғлиқлиги ва ҳисоб-китоб қилиб чиқариш тартиби тавсия сифатида услубий жиҳатдан асослаб берилмаган.

Бизнинг фикримизча, стандартнинг 9 бандида хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботининг ишончлилигини тавсифлайдиган энг муҳим кўрсаткичларни ва уларга нисбатан қўллани-ладиган фоиз (%) кўрсаткичларини келтириш зарур. Жиддийлик даражасининг абсолют миқдорини топишда аудитор аудит қили-надиган хўжалик юритувчи субъект ҳисоботининг ишончлилигини тавсифлайдиган энг муҳим кўрсаткичларни асос қилиб олиши зарур. Бундай кўрсаткичлар кейинчалик шартли равишда ***молиявий ҳисоботнинг асосий кўрсаткичлари*** деб аталади. Улар аниқланганидан сўнг тегишли тарзда ҳужжатлаштирилади ва текширувда доимий асос сифатида қўлланилади.

Аудиторлик ташкилотлари энг муҳим асосий кўрсаткичларни, жумладан: бухгалтерия ҳисоби счётларининг миқдор кўрсаткичлари, баланс моддалари ёки бухгалтерия ҳисоботи кўрсаткичларидан маълум бир улушини олиб, жиддийлик даражасини ҳисоблаб чиқаришлари лозим.

Жиддийлик даражаси режалаштириш босқичида аниқла-нади ва мижоз-корхонанинг хусусиятларига боғлиқ. Жумладан, фаолият тармоги, тугалланмаган ишлаб чиқариш, солиққа тортилгунгача фойда суммаси, баланснинг жами суммаси, шартли мажбуриятларнинг мавжудлиги, кредиторлик қарзлар, капитал суммаси, ҳисоботда кутилмаган моддаларнинг пайдо бўлиши ва бошқалар.

Лекин, ушбу кўрсаткич (жиддийлик даражаси) аудитор томонидан нафақат аудитни режалаштириш босқичида – аудиторлик амалларининг мазмуни, ҳажми ва вақт сарфини аниқлаш пайтида, балки бутун аудиторлик текширувини ўтказиш ва аудиторлик хулосасини тузиш жараёнида ҳам ҳисобга олиниши лозим.

Юқорида таъкиланганидек, аудитор аудит ўтказиш чоғида жиддийликнинг иккита яъни сифат ва миқдор томонини назарда тутиши зарур. Сифат нуқтаи назаридан аудитор хўжалик юритувчи субъект томонидан содир этилаётган муомалаларнинг Ўзбекистонда амал қилаётган меъёрий ҳужжатлардан четга чиқиш ҳоллари жиддий ёки жиддий эмаслигини аниқлаш учун ўзининг профессионал фикр-мулоҳазаларидан фойдаланади. Миқдор нуқтаи назаридан, аудитор аниқланган тафовутлар ҳар бирининг ёки жамланмасининг (белгиланмаган тафовутларнинг тахминий миқдорини ҳам ҳисобга олган ҳолда) миқдорий мезон – **жиддийлик даражаси**дан ошиб кетмаганлигини аниқлаши лозим.

Жиддийлик даражасини аниқлашда, одатда, иккита омил ҳисобга олинади: хатонинг абсолют ва нисбий миқдори. Хатонинг абсолют миқдори – бу аудиторнинг субъектив фикри бўлиб, маълум суммадаги хато сумманинг аҳамиятлилигига кўра бошқа вазиятларга боғлиқ бўлмаган ҳолда жиддий деб тан олиниши мумкин. Нисбий миқдор эса қабул қилинган те-гишли миқдорий мезонга нисбатан фоиз ҳисобида аниқланади.

Аудитор жиддийлик даражасини аниқлашда жорий йилнинг асосий кўрсаткичлари каби, жорий ва ўтган йилларнинг ўртача кўрсаткичларидан ҳам, шунингдек маълум бир шаклга келтирилиши мумкин бўлган исталган ҳисоб-китоб амалларидан ҳам фойдаланиши мумкин. Мазкур муайян текширув учун жиддийлик даражасининг ягона кўрсаткичи каби, жиддийлик

даражасини белгилайдиган ҳар хил кўрсаткичлар йиғиндисидан ҳам фойдаланишига рухсат этилади. Жиддийлик даражасини аниқлашда қўлланиладиган ҳар хил кўрсат-кичлар йиғиндисидан иборат тўпламдаги кўрсаткичларнинг ҳар бири бухгалтерлик ҳисоби счётларининг маълум бир гуруҳини, баланс моддасини, ҳисобот кўрсаткичларини баҳолаш учун мўлжалланган бўлиши лозим.

Энг муҳим кўрсаткичлар сифатида қуйидагиларни олиш ва уларга нисбатан қўлланиладиган фоизларни тавсия сифатида белгилаш мумкин. Ушбу кўрсаткичлар қуйидаги жадвалга туширилиб (2-графа), қабул қилинган жиддийлик даражаси (%) га мувофиқ (3-графа) жиддийлик даражасининг абсолют миқдори (4-графа) ҳисоблаб чиқарилади.

Молиявий ҳисоботнинг асосий кўрсаткичлари бўйича
жиддийлик даражасини ҳисоблаш жадвали. (намуна)

Асосий кўрсаткичлар	Асосий кўрсаткич киймати	%	Жиддийлик даражасини суммаси, м.с.
Маҳсулот(иш, хизмат)ларни сотишдан олинган тушум (2-шакл, 010 сатр)		5%	
Сотилган маҳсулот(иш, хизмат)ларнинг ишлаб чиқариш таннархи (2-шакл, 020-сатр)		3%	
Жами давр харажатлари (2-шакл, 040-сатр)		3%	
Корхонанинг хусусий капитали (1-шакл, 460-сатр)		10%	
Баланснинг умумий суммаси (1-шакл активидаги 380-сатр ёки пассивдаги 700-сатр)		5%	
Тугалланмаган ишлаб чиқариш (1-шакл, 150-сатр)		3%	
Тақсимланмаган фойда (1-шакл, 430-сатр)		2%	

Кўрсаткичларнинг бир қисми ушбу жадвалга киритилмаслиги мумкин. Масалан, мижоз-корхона жорий йил якуни бўйича фойда олмаган ёки кам фойда олган бўлиб, бу кўрсаткич – корхонанинг баланс фойдаси аудитор фикрига кўра мазкур корхонада аудит ўтказиш учун аҳамиятсиз бўлиши мумкин. Корхона агар фойда олмайдиган, нотижорат корхона ёки товар, иш ва хизматлар реализациясидан олинган тушумдан бошқа манбалар ҳисобига молиялаштириладиган ташкилот бўлса, унда сотиш жараёни бўлмаслиги мумкин.

Аудитор жадвалнинг 4 графасида чиқарилган миқдор кўрсаткичларини таҳлил қилиб чиқиши керак. У бошқаларидан катта ва (ёки) кичик томонга кескин фарқ қиладиган миқдорларни чиқариб ташлаши мумкин. Қолган кўрсаткичларга асосан ўртача миқдор ҳисоблаб чиқарилиб, уни кейинчалик ишлашга қулай бўлиши учун яхлитлаш лозим. Аммо яхлитланганидан сўнг унинг миқдори ўртача миқдордан у ёки бу томонга ўзгариши 20% дан ошмаслиги керак. Ушбу кўрсаткич жиддийлик даражасини тавсифлайдиган ягона кўрсаткич бўлиб, аудитор улардан ўз иш фаолиятида асос сифатида фойдаланиши мумкин.

Ушбу кўрсаткичларни батафсилроқ кўриб чиқамиз.

«Сотилган маҳсулот (иш, хизмат)ларнинг ишлаб чиқариш таннархи» энг муҳим кўрсаткичлардан ҳисобланади ва «Маҳсулот (иш, хизмат)ларни сотишдан олинган тушум» кўрсаткичига қараганда кўпроқ ўзгариб туради.

Бу иккала кўрсаткич ҳам асосан савдо, енгил саноат ва озиқ-овқат саноати корхоналарининг молиявий ҳисоботлари учун жиддий кўрсаткич бўлиши мумкин. Қишлоқ хўжалик корхоналарида эса баланс активидаги I бўлимнинг жами (120-сатр), II бўлимнинг жами (380-сатр) ва пассивдаги II бўлим жами (690-сатр) энг жиддий асосий кўрсаткичлар бўлиши мумкин. Баланс активидаги I бўлимни жиддий кўрсаткич деб олишнинг сабаби амалиётда кўпчилик қишлоқ хўжалик корхоналарида узоқ муддатли активлар ҳаққоний қайта баҳоланмаган ва бозор баҳосидан кескин фарқ қиладиган ҳолатлар учрайди.

II-«Жорий активлар» бўлимини аудитда жиддий кўрсаткич сифатида қўллаш аграр сектор корхоналарида асосан «Тугалланмаган ишлаб чиқариш» моддаси (150-сатр) билан

боғлиқ. Чунки, амалиётда кўпчилик қишлоқ хўжалик корхоналарида айрим субъектив сабабларга кўра жорий йилда ишлаб чиқарилган маҳсулотларга тегишли харажатлар, гўёки тугалланмаган ишлаб чиқариш ҳисобланиб, баланс активида сунъий равишда оширилган ноҳақ суммани юзага келтиради. №4-«Товар-моддий заҳиралар» ва №21- «Хўжалик юритувчи субьектларнинг молиявий-хўжалик фаолияти бухгалтерия ҳисоби счетлар режаси ва уни қўллаш бўйича йўриқнома» номли БҲМС ларга мувофиқ эса тугалланмаган ишлаб чиқариш ҳам товар-моддий заҳиралар қолдиғи ҳисобланади. Бошқача қилиб айтганда, ҳақиқатда йўқ нарса корхона маблағи сифатида кўрсатилади. Бу ҳол биринчидан, аудиторлик фаолиятида жиддий кўрсаткич ҳисобланса, иккинчидан корхона молиявий ҳолатини баҳолайдиган мезонларнинг бузилишига олиб келади.

Шунингдек, қишлоқ хўжалик корхоналари баланси активидаги II бўлим ва пассивидаги II бўлимни аудитни режалаштиришда жиддий кўрсаткич деб қабул қилиш кўпинча дебитор ва кредитор қарзларнинг ҳаққонийлик даражаси билан боғ-лиқ.

Ўз маблағларининг манбаи (пассивдаги I бўлим жами–460 сатр)ни жиддийлик мезони сифатида қўллаш эса жамоа хўжаликлари негизида ташкил этилган ширкат хўжаликлари ва янгидан ташкил этилган фермер хўжаликларига хос бўлиши мумкин.

Юқорида баён этилган шарт-шароитлар, хусусан, хўжалик юритувчи субъектнинг қайси тармоққа тегишлилиги, мулкчилик шакли, ташкилий-иқтисодий тавсифлари ва бошқалардан келиб чиқиб, аудиторлик ташкилоти аудитни режалаштириш учун муҳим кўрсаткичларни танлаш ва жиддийлик даражасини ҳисоб-китоб қилиш учун ўзининг ички стандартларини (услуб ва шаклларини) ишлаб чиқиши зарур.

Жиддийлик даражасини аниқлаш амаллари, барча арифметик ҳисоб-китоблар, ўртача миқдор чиқариш, яхлитлаш ва аудитор қайси бир миқдорни ҳисоб-китобдан чиқариб ташлаши учун асос бўлган сабаблар текширишнинг ишчи ҳужжатларида акс эттирилиши лозим. Жиддийлик даражасининг муайян миқдори аудитни режалаштириш босқичининг якунида аудиторлик ташкилоти томонидан маъқулланиши лозим.

Аудиторлик фаолиятини режалаштириш ва ташкил этишдан олдин жиддийлик даражасини аниқлаш муҳим аҳамиятга эга. Жиддийлик даражасини аниқлашнинг юқорида кўриб чиқилган тартиби тавсия тавсифига эга бўлиб, намуна сифатида берилган. Аудиторлик ташкилотлари № 9 – АФМС талабларидан келиб чиқиб, мижоз-корхона фаолиятига мос жиддийлик даражасини аниқлаш тартибини ишлаб чиқиш-лари лозим. Бунда улар тавсия қилинган жадвалдаги тартибга қуйидаги ўзгартишларни киритишлари мумкин:

а) 3-устундаги коэффициентларни ўзгартириш;

б) 1-устунда келтирилган кўрсаткичларни алмаштириш, янгиларини киритиш ёки айримларни чиқариб ташлаш;

в) жиддийлик кўрсаткичини аниқлашда ўртача миқдор чиқариш тартибини ўзгартиш;

г) ўтган йиллардаги молиявий кўрсаткичларни инобатга олиш ва уларнинг ўзгариш динамикасини ҳисобга олган ҳолда иш тутиш;

д) битта жиддийлик кўрсаткичини эмас, балки баланснинг ҳар хил моддалари учун бир неча кўрсаткичларни олиш;

е) жадвални мустақил ишлаб чиқиш ва жиддийлик даражасини ҳисоб-китоб қилиш бўйича ўзининг схемасини киритиш.

Жиддийлик даражаси кўрсаткичлари ва унинг ягона (умумлаштирувчи) кўрсаткичини аниқлаш, унинг аҳамияти тўғрисида баён этилган фикр-мулоҳазаларни мустаҳкамлаш учун жадвалда тавсия этилган услуб бўйича қуйида жиддийлик даражасини ҳисоб-китоб қилишнинг бир неча усулларини келтирамиз:

Биринчи усул. Бу усулга мувофиқ аудитор юқорида келтирилган асосий кўрсаткичлардан муайян корхона учун энг мос келадиганларини танлаб олиши мумкин.

Иккинчи усулга мувофиқ юқорида тавсия қилинган барча кўрсаткичлар ҳисоблаб чиқарилиб, энг кичик сумма асосий кўрсаткич деб қабул қилинади. бунинг учун қуйидаги ҳисоб-китоблар бажарилади.

Жиддийлик даражасини ҳисоблаш жадвали

Асосий кўрсаткичлар	Асосий кўрсаткич қиймати, м. с.	%	Жиддийлик даражаси суммаси, м. с.
Маҳсулот(иш, хизмат)ларни сотишдан олинган тушум	723491, 0	5	36175, 0
Сотилган маҳсулот (иш, хизмат) ларнинг ишлаб чиқариш таннархи	177826, 0	3	5335, 0
Жами давр харажатлари	32833, 0	3	985, 0
Баланснинг жами суммаси	241567, 0	2	4831, 0
Корхонанинг хусусий капитали (баланс пассиви I бўлим)	135945, 0	10	13595, 0
Корхонанинг умумий харажатлари	322762, 0	2	6455, 0
Тақсимланмаган фойда	23819, 0	2	476, 0

Бунинг учун хўжалик юритувчи субьектнинг молиявий ҳисоботидан олинган асосий кўрсаткичлар жадвалнинг 2-устунига ёзилади. 3-устунидаги кўрсаткичлар (%) аудиторлик ташкилотининг ички стандарти(йўриқномаси)да аниқланган бўлиши ва доимий қўлланилиши лозим. 4-устундаги кўрсаткичлар 2-устундаги кўрсаткичларни 3-устундаги кўрсаткичлар (%) га кўпайтириб, 100 га бўлиш йўли билан аниқланади.

Демак, иккинчи усул бўйича аудитор жиддийлик даражаси сифатида энг кичик сумма, 476, 0 минг сўмни танлайди.

Учинчи усул 4-устундаги кўрсаткичларнинг ўртача миқдори қуйидагича аниқланади:

(36175, 0=5335, 0=985, 0=16272, 0=70795,
6=6455, 0=476, 0):7=19499, 0

Энг паст кўрсаткич ўртача кўрсаткичдан қанчага фарқ қилишини аниқлаймиз:

(19499, 0-476, 0):19499, 0х100%=97, 60%

Энг юқори кўрсаткичнинг ўртачадан фарқи:

(36175, 0-19499, 0):19499, 0х100%=85, 5%

Ҳар иккала ҳолатда ҳам энг юқори ва энг паст кўрсаткичларнинг ўртача кўрсаткичдан фарқи сезиларли даражада яъни 20% дан катта бўлганлиги сабабли энг юқори (36175,0 м.с.) ва энг паст (476,0 м.с.) кўрсаткичлар ҳисоб-китобдан чиқариб ташланади. Бу кўрсаткичлар кейинчалик ўртача миқдорни ҳисоблашда қўлланилмайди. Қолган кўрсаткичлар асосида янги ўртача миқдор аниқланади.

(5335, 0=985, 0=16272, 0=70795, 0=6455):5=19968,5 м.с.

Олинган миқдор(19968, 5 минг сўм)ни 20000,0 минг сўмгача яхлитлаш ва мазкур миқдор кўрсаткичини жиддийлик даражасининг қиймати сифатида фойдаланиш мумкин. Жиддийлик даражасининг яхлитлангунча ва яхлитлангандан сўнги қиймати ўртасидаги фарқ:

(20000, 0-19968, 05):20000, 0х100%қ0, 1% ни ташкил этиб, 20% лик кўрсаткич доирасида.

Фараз қилайлик, агар аудитор 20000, 0 минг сўмлик хатони ўтказиб юбориши мумкин бўлса, у ҳолда ушбу сумма актив ва пассив ўртасида тенг тақсимланиши лозим. (яъни ҳам актив бўйича, ҳам пассив бўйича йўл қўйилган хато 10000, 0 минг сўмдан тўғри келади). Аудитор ўзининг амалий иш тажрибаси ва корхона фаолиятининг хусусиятларидан келиб чиққан ҳолда хатони тақсимлашнинг бошқача нисбатини ҳам қўллаши мумкин. Шундан сўнг олдин жиддийлик даражаси баланс активи ва пассивнинг аҳамиятли моддалари ўртасида, уларнинг жами суммадаги улушларига мутаносиб равишда тақсимланади.

Ушбу усулда назорат воситалари рискининг ҳисобга олинмаслиги унинг асосий камчилиги ҳисобланади.

Агар аудит ўтказиш жараёнида аниқланган ва тахмин қилинган хатолар кўп ёки кам, аммо умуман олганда катталиги бўйича жиддийлик даражасига яқин ва (ёки) хўжалик юритувчи субъектнинг ҳисоб юритишида ва молиявий ҳисоботни тайёрлашда тегишли меъёрий ҳужжатлардан четга чиқиши, бироқ четга чиқишлар сўзсиз жиддий деб тан

олинмайди, аудитор ўзининг профессионал фикр-мулоҳазаларидан фойдаланган ҳолда, масъулиятни ўз зиммасига олиши лозим ва мазкур вазиятда текширилаётган бухгалтерия ҳисоботидаги жиддий камчиликлар ҳақида хулоса қилиши ёхуд тегишли фикрларни аудиторлик хулосасига киритишнинг зарурлиги ҳақида қарор қабул қилиши керак.

Балансда муҳим ўрин тутадиган моддаларнинг жиддийлик даражасини аниқлаш (баланс умумий суммасининг 1% дан юқори бўлган моддалар муҳим деб олинган)

Баланс моддалари	Сумма, минг сўм	Модданинг баланс жамидаги улуши%	Жиддийлик даражаси, минг сўм
Актив моддалари			
Асосий воситалар	654472,0	80,4	8040,0
Ишлаб чиқариш заҳиралари	39957,0	5,0	500,0
Тайёр маҳсулотлар	49211,0	6,0	600,0
Харидор ва буюртмачилар	69938, 0	8,6	860,0
БАЛАНС	813578,0	100,0	10000,0
Пассив моддалари			
Устав капитали	19741,0	2,4	240,0
Резерв капитали	616135,0	75,7	7570,0
Тақсимланмаган фойда	23819,0	2,9	290,0
Келгуси давр сарфлари ва тўловлари учун резервлар	24134,0	3,0	300,0
Қисқа муддатли қарзлар	30000,0	3,7	370,0
Харидор ва буюртмачилардан олинган бўнаклар	32120,0	3,9	390,0
Кредиторлар: - мол етказиб берувчилар - бюджет бўйича қарзлар - бошқа кредиторлар	 8597, 0 23102, 0 35930, 0	 1,1 3, 2 4, 1	 110,0 320,0 410,0
БАЛАНС	813578,0	100, 0	10000,0

Аудитор аниқланган хатолар бўйича мижоз-корхона раҳбариятига жорий бухгалтерия даврида тузатиш ёзувларини амалга оширишни тавсия қилиши лозим. Агарда тахмин қилинаётган хатолар ва тафовутлар сезиларли даражада бўлса, мижоз-корхона раҳбариятининг тузатиш киритишга рози бўлмаслиги аудитор учун салбий аудиторлик хулосаси тузишга асос бўлиши мумкин.

Аудиторлик ташкилоти томонидан ўрнатиладиган ***асосий кўрсаткичлар тизими*** ва ***жиддийлик даражаси*** ҳужжатлар билан расмийлаштирилади ҳамда аудиторлик ташкилотининг ижро органи томонидан тасдиқланади.

Аудиторлик текшируви жараёнида юзага келган вазиятлар тақазоси билан жиддийлик даражаси кўрсаткичи ўзгартирилиши (тузатилиши) мумкин. Бунда жиддийлик даражасининг ўзгартирилиш факти, унинг янги кўрсаткичи, тегишли ҳисоб-китоблар ва далил-исботлар тафсилоти аудиторнинг ишчи ҳужжатларида акс эттирилган бўлиши лозим.

Таъкидлаш жоизки, №9-АФМС да жиддийлик даражасининг асосий кўрсаткичлар тизимини ва ушбу даражани аниқлашнинг услубий асосланган тартибини аудиторлик ташкилоти томонидан ўзгартириш учун асос бўлувчи омиллар ҳам келтирилмаган. Бизнинг фикримизча, бундай омилларга қуйидагиларни киритиш мумкин:

- молиявий ҳисобот асосий кўрсаткичларини ёки баланс моддаларини аниқлаш тартибига таъсир қиладиган, бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортишни ислоҳ қилишга доир ўзгаришлар;
- жиддийлик даражасини аниқлаш услублари олдига қўйиладиган талабларни белгилайдиган, аудитга доир қонунчиликдаги ўзгаришлар;

- аудиторлик ташкилоти ихтисослашувининг ўзгариши;
- аудиторлик текширувидан ўтказилиши лозим бўлган хўжалик юритувчи субъектлар таркибидаги ўзгаришлар, уларнинг ишлаб чиқариш тури ёки тармоғига тегишлилигининг ўзгариши;
- аудиторлик ташкилоти раҳбариятининг ўзгариши.

Жиддийлик даражаси бухгалтерия ҳисоби юритиладиган ва бухгалтерия ҳисоботи тузиладиган валютада ифодаланиши лозим. Жиддийлик даражаси ҳар бир аудиторлик текшируви учун текширувни режалаштириш босқичи якунланганидан сўнг аниқланган бўлиши лозим. Аниқланган жиддийлик даражасининг қиймати **аудиторлик текширувининг умумий режасида*** ҳам акс эттирилган бўлиши керак. Агар мижоз-корхона вакиллари жиддийлик даражасининг аудиторлик ташкилоти томонидан аниқланиш тартиби билан қизиқиб қолишса, у ҳолда аудиторлар уларга ушбу ахборотни тақдим этишлари зарур.

3. Жиддийлик даражасини аудитда қўллаш тартиби

Аудитор қуйидаги ҳолларда жиддийлик даражасини инобатга олиши лозим:

- режалаштириш босқичида - қўлланиладиган аудиторлик амалларининг мазмуни, вақт сарфини ва ҳажмини аниқлашда;
- муайян аудиторлик амалларини бажариш вақтида;
- аудитни якунлаш босқичида аниқланган чалкашликлар ва хато-камчиликларнинг бухгалтерия ҳисоботи кўрсаткичлари ишончлилигига таъсирини баҳолашда.

Аудитор томонидан белгилаб қўйилган айрим камчиликлар ўз-ўзидан жиддий тавсифга эга бўлмаслиги мумкин. Аниқланган камчиликлар тўплами, ҳамда тахмин қилинаётганлари билан бирга қўшиб олинган белгилаб қўйилганлари эса жиддий бўлиши мумкин. (бутун маълумотлар тўплами учун хатоларни танлаб текшириш оқибатида белгилаб қўйилган камчиликлар тарқалиб кетиши натижасида)

Аудиторлик фаолиятида кузатиладиган бир неча ҳолатларни кўриб чиқамиз:

1. Аудитор текшириладиган хўжалик юритувчи субъект ҳисоботининг барча муҳим жиҳатлари ишончлилиги ҳақида, агар бир вақтнинг ўзида қуйидагилар таъминланса, хулоса қилишга ҳақлидир:

- аудит жараёнида белгилаб қўйилган тафовутлар ва тахмин қилинаётган чалкашликлар суммаларининг йиғиндиси жиддийлик даражасидан анча кам бўлса;
- хўжалик юритувчи субъектнинг ҳисоб юритиш ва молиявий ҳисоботни тузишдаги тегишли меъёрий ҳужжатлар талабларидан четга чиқишлари аудиторнинг профессионал фикрига кўра жиддий ҳисобланмаганда.

2. Агар қуйидаги иккита шартнинг биттаси бажарилганида аудитор текшириладиган хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи жиддий муносабатларда ишончли деб тан олинмаслиги тўғрисида хулоса қилиши лозим:

- аудит ўтказиш жараёнида белгилаб қўйилган ва тахмин қилинаётган камчиликлар суммаси жиддийлик даражасидан анча кўп бўлганида;
- хўжалик юритувчи субъектнинг ҳисоб юритиши ва молиявий ҳисоботни тузишда тегишли меъёрий ҳужжатлар талабларидан четга чиқишлари аудиторнинг профессионал фикрига кўра жиддий ҳисобланганда.

3. Ўзининг профессионал фикр-мулоҳазаларидан фойдаланиб, аудитор мазкур вазиятда текширилаётган молиявий ҳисоботда жиддий хато – камчиликлар мавжудлиги тўғрисида хулоса қилиш ёки қилмаслик ҳақида бир қарорга келиши, ёхуд агар қуйидаги шартлардан биттаси бажарилса, тегишли изоҳларни аудиторлик хулосасига киритиш зарурлиги ҳақида

---

* Аудитнинг умумий режаси №3-«Аудитни режалаштириш» номли АФМСга мувофиқ тузилади. (Ўз. Р. М. В. тасдиқлаган №54, 14. 10. 1999 й, ¡з. Р. АВ. да рєйхатга олинган, №837, 10. 11. 1999 й.)

хулоса қилиши ва масъулиятни ўз зиммасига олиши лозим:

- аудит ўтказиш чоғида молиявий ҳисоботдаги белгилаб қўйилган ва тахмин қилинаётган камчиликлар жиддийлик даражасидан юқори ёки паст, аммо умумий миқдори бўйича унга яқин бўлганда;
- хўжалик юритувчи субъектнинг ҳисоб юритиш ва молиявий ҳисоботни тайёрлаш тартибида тегишли меъёрий ҳужжатлар талабларига нисбатан тафовутлар мавжуд бўлиб, аммо бу тафовутлар жиддий ҳисобланмаслиги муқаррар бўлганда.

Бунда вазиятни аниқлаштириш мақсадида аудитордан қўшимча аудиторлик амалларини бажариш талаб қилиниши мумкин.

Аудитор кўрсатилган камчиликларни тугатиш бўйича мижоз-корхона раҳбариятига тузатиш ёзув(проводка)ларини таклиф этиши мумкин. Агар аудит жараёнида молиявий ҳисоботда белгилаб қўйилган ва тахмин қилинаётган камчиликлар жиддий бўлса, мижоз-корхона раҳбарияти уларни тузатишга рози бўлмаслиги аудитор учун салбий хулоса тузишга асос бўлиши мумкин.

4. Аудиторлик риски тушунчаси, аудиторлик рискларининг мақбул тўплами ва унга таъсир кўрсатадиган шарт-шароитлар

Аудит ва молияга оид айрим манбаларда «риск» атамаси турлича таржима қилиб қўлланилмоқда («таваккалчилик», «хатарлилик», «хавф-хатар», «таҳлика», «ғов» ва ҳ. к.). Аудиторлик фаолиятига нисбатан бундай таржималар «риск» атамасининг асл моҳиятини тўлиқ очиб бермайди. Бу борада биз профессор Т. С. Маликов фикрига қўшиламиз (31. 5-бет). Умуман мураккаб илмий атамаларни уларнинг моҳиятини ифодаламайдиган таржималар билан алмаштирмасдан, биринчи марта қўлланилганида изоҳлаган ҳолда, кейинчалик аслини қўллаш мақсадга мувофиқ.

№9 - «Жиддийлик ва аудиторлик риски» номли АФМС га мувофиқ: ***Аудиторлик риски*** – бу аудиторлик текшируви натижалари бўйича аудиторлар томонидан субъектив аниқланадиган, молиявий ҳисоботда, унинг ишончлилиги тасдиқланганидан сўнг хатолар мавжудлигини тан олиш ёки молиявий ҳисоботда бундай камчиликлар ҳақиқатан ҳам йўқ бўлганда, унда камчиликлар мавжуд деб тан олиниш эҳтимолидир.

Фараз қилайлик, агар аудитор салбий хулоса берса ёки хулоса беришдан воз кечса ўзини хавф-хатар остига қўймаслиги мумкин. Аммо бу нотўғри фикр, чунончи, аудитор учун бу ҳолда мижозларини йўқотиш хавфи вужудга келади. Бундан ташқари, аудитор ҳар қандай, ҳатто, мижоз-корхона молиявий ҳисоботини тўлиқ тасдиқлайдиган хулоса берганида ҳам, у шартнома мажбуриятлари билан боғлиқ хавф-хатарни ўз зиммасига олади. Аудиторлик фаолиятида учрайдиган бундай хавф-хатарлар йигиндисини кейинчалик ***аудиторлик рискларнинг мақбул тўплами*** деб аташ мумкин.

Маълумки, ҳар қандай малакали ва пухта ўтказилган аудиторлик текшируви ҳам аудиторлик рискини тўлиқ бартараф эта олмайди. Шунинг учун аудиторлик амалиётида унинг (аудиторлик рискининг) мақбул чегараси 5% деб қабул қилинган. Яъни, аудиторлик ташкилоти томонидан берилган юзта аудиторлик хулосасидан бештаси мунозарали масалалар бўйича нотўғри хулосалар бўлиши мумкин. Бундай риск яъни, 5% миқдорда нотўғри хулоса бериш эҳтимоли аудиторлик ташкилоти учун жиддий ҳисобланмайди ва унинг рақобатбардошлигини пасайтирмайди. Аксинча, бу кўрсаткич (5%)ни янада пасайтиришга уриниш беҳуда куч ва маблағ сарфлашга олиб келади ҳамда рақобатбардошликка салбий таъсир кўрсатиши мумкин.

Умуман ***аудиторлик рискининг мақбул тўпламига*** қуйидаги шарт-шароитлар асосий таъсирини кўрсатади.

1. Мижоз-корхона фаолияти(бизнеси)нинг кўлами. Мижоз-корхонада содир бўладиган хўжалик муомалаларининг миқдори қанчалик кўп бўлса, аудиторлик риски шунчалик юқори

бўлади ва унинг молиявий ҳисоботидан шунча кенгроқ ҳажмда фойдаланиш зарур бўлади. Аудиторлик риск даражасини аниқлашда молиявий ҳисобот маълумотларидан фойдаланувчиларнинг фикрлари асос бўлиб ҳисобланади. Масалан, агар акциядорлик жамияти қўшимча акция чиқаришни режалиштирмаган бўлса, у ҳолда фақат ҳақиқий акциядорлар фикри инобатга олинади. Агар қўшимча акция чиқариладиган бўлса, акцияларга обуна бўлувчилар фикрлари ҳам инобатга олинади. Янги акциядорларни асосан юқори дивидендлар ва ижобий аудиторлик хулосаси билан жалб қилиш мумкин.

2. Мулкчиликнинг ташкилий-ҳуқуқий шакллари ҳам аудиторлик рискларнинг мақбул тўпламига сезиларли таъсир кўрсатади. Масалан, очиқ турдаги акциядорлик жамиятларининг молиявий ҳисоботлари ёпиқ турдаги акциядорлик жамиятлариникига қараганда акциядорларининг ишончини кўпроқ қозонганлиги боис, аудиторлик рискини пасайтириши мумкин. Бу очиқ турдаги акциядорлик жамиятларида ҳар хил мулкдорлар мавжудлиги билан изоҳланади. Шунингдек, акциядорларнинг манфаатлари ҳар доим ҳам бир-бириникига мос келавермайди ва шунинг учун ҳам улар бир-бирларини назорат қилиб турадилар.

3. Кредиторлик қарзларининг миқдори ва тавсифи. Мижоз-ташкилот кредиторлари қанчалик йирик корхоналардан иборат бўлса, демак, унинг молиявий ҳисоботига ишонч шунча юқори эканлиги ва уни текшириш билан боғлиқ таваккалчилик хатари шунчалик паст бўлади.

Аудиторлик рискига бошқа шарт-шароитлар ҳам таъсир кўрсатади. Жумладан: мутахасисларнинг бухгалтерия ҳисобини билиши, аудиторлик текширувига умумий ёндашув, меъёрий-ҳуқуқий тизимдаги ўзгаришлар, ҳисобнинг компьютерлаштирилганлик даражаси, мижоз-корхонадаги ички назорат тизимининг ишончлилиги, раҳбарлар алмашиниши ва уларнинг шахсий фазилатлари, олинган натижаларни баҳолаш ва уларнинг тўлиқлиги, мазкур ташкилот фаолиятига хос бўлмаган муомалалар миқдори ва ш. к.

Демак, ***аудиторлик рискларнинг мақбул тўплами деганда, ўтказилган аудиторлик текширувлари натижасида янглиш мулоҳазага келиш ва натижада, нотўғри аудиторлик хулосаси тузиш эҳтимоли(хавфи) тушунилади.***

5. Аудиторлик рисклар мақбул тўпламининг элементлари ва уларни баҳолаш

Юқорида баён этилганидек, ***аудиторлик рискларининг мақбул тўплами*** бир қанча рисклардан иборат.

Умумий аудиторлик амалиётида ***аудиторлик рискларининг мақбул тўпламига*** қуйидагича ёндашув ишлаб чиқилган ва улар инглиз тилидаги аббревиатураси (бош ҳарфлари) бўйича қуйидаги формула кўринишида ифодаланган:

$$DAR = IR \times CR \times DR$$

DAR (Desired audit risk) – АРМТ (аудиторлик рискларнинг мақбул тўплами);

IR (Internal risk) – ИХР (ички хўжалик риски);

CR (Control risk) – НР (назорат риски);

DR (Detection rick) – АР (аниқланмаслик яъни хатолар ва молиявий ҳисоботдаги камчиликларнинг аниқланмаслик риски).

Демак, аудиторлик рискларининг мақбул тўплами (АРМТ) ни ва уни ташкил этувчи таркибий қисмлар (ИХР; НР; АР)ни батафсил баён қилиш ва моҳиятини ўрганиш учун қуйидаги формула кўринишида ифодалаймиз ҳамда унинг таркибий қисмларини алоҳида кўриб чиқамиз:

$$\text{АРМТ} = \text{ИХР} \times \text{НР} \times \text{АР}$$

Ички хўжалик риски – ИХР (IR-Internal risk) – бу мазкур бухгалтерия счётида, баланс моддасида, бир турдаги хўжалик муомалалари гуруҳида яхлитланганда, хўжалик юритувчи субъект ҳисоботида жиддий камчиликларнинг, бундай камчиликлар ички назорат тизими воситалари ёрдамида аниқлангунга қадар ёки ички хўжалик назорати умуман йўқ бўлганда, аудитор томонидан субъектив тарзда аниқланиш эҳтимоли тушунилади. Ички хўжалик рискини баҳолашда аудитор бир неча гуруҳ омилларни эътиборга олиши лозим.

Биринчи гуруҳга кирувчи омиллар ишлаб чиқаришни юритиш шарт-шароитлари ва услублари билан боғлиқ бўлиб, уларга қуйидагилар киради:

Қаттиқ рақобат; ишлаб чиқариш технологиясининг тез ўзгариб туриши; янги ахборот-коммунакация технологияларининг жорий этилиши; тармоқнинг умумий аҳволи ва банкротликлар сони; қонунчиликнинг тез-тез ўзгариб туриши; қонунда белгиланган чеклашлар ёки атроф муҳитни муҳофаза қилиш билан ёхуд бошқа шарт-шароитлар билан боғлиқ чеклашлар.

Ички хўжалик рискига таъсир кўрсатувчи иккинчи гуруҳ омиллар ***ишлаб чиқариш фаолиятининг жойлашган ўрни*** билан боғлиқ.

Учинчи гуруҳ омиллар штат ва бизнесни ташкил этиш билан белгиланади. Бу ерда қуйидагилар муҳим аҳамият касб этиши мумкин: корхона раҳбарининг устунлиги (доминантлиги) ва директорлар кенгашининг самарасиз фаолияти; корхона раҳбарининг молиявий муаммолари; акциядорлар ва раҳбарият ўртасидаги муносабатларда вужудга келадиган тортишув ва муаммолар натижасида раҳбарият мулкдорлар манфаатини ҳимоя қилгани ҳолда ўз мақсадларини кўзлайдилар. Булар замирида қаллоблик ва суиистеъмол қилишлар яшириниши мумкин.

Ички хўжалик рискларига таъсир кўрсатувчи омилларга қуйидагилар ҳам киритилиши мумкин:

- раҳбарият ва ходимлар малакавий даражаларининг пастлиги;
- келажакка ўта ишонч билан қараш(лоқайдлик);
- раҳбарликнинг ҳаддан ташқари майдалаштириб юборилиши оқибатида бухгалтерия устидан ягона назорат йўқолиб, у ерда ҳар бир киши масъулиятни бир-бирига юклайдилар.

Ходимлар етишмаслиги; аудитор ёки юристларнинг тез-тез ўзгариб туриши; ҳисоб юритиш ва ишлаб чиқариш хусусиятлари билан яхши таниш бўлмаган, янги ишчиларни ёллаш; қаллоблик ва суйистеъмол қилиш; хўжалик муомалаларига доир жиддий келишмовчиликлар; юристлар, маслаҳатчи-лар, агентлар ва бошқа мутахассисликларнинг бир марталик хизматлари учун ҳаддан ташқари юқори ҳақ тўланиши кабиларни ҳам ушбу гуруҳга киритиш мумкин.

Кутилмаган ва изоҳлаб бўлмайдиган муомалалар, ҳужжат-ларнинг тўлиқсизлиги, уларни расмийлаштириш ва тузатишга раҳбариятнинг норозилиги, ҳамда текширувни тез якунлаш мақсадида мижознинг аудиторга тазйиқ ўтказиши, ноқулай шароитларда ишлаш, кутулмаганда текширув муддатини кечиктириш, аудитор сўровларига раҳбариятнинг нотўғри жавоб бериши каби сабаблар бўйича аудиторлик далил-исботларини олиш билан боғлиқ мураккабликларни ҳам таъкидлаш зарур.

Маҳсулотларни сотишга доир кутилмаган вазиятлар каби омилларга; кутилмаган муомалалар содир бўлиши (янги агентлар, янги олди-сотди шароитлари); маҳсулотларни демпинг (инг. **«Dumping»** – ташлаш, яъни ташқи бозор учун кураш, рақобатчиларни синдириш мақсадида товарларни таннархидан паст баҳода сотиш) баҳолари бўйича хорижда сотишга жиддий эътиборни қаратиш зарур. Штат ва бизнесни ташкил этиш билан боғлиқ риск омилларига қуйидагиларни ҳам киритиш мумкин: ташкилот фаолиятида шўъба корхоналари билан бўладиган муомалалар катта улушни ташкил этиши; раҳбарият даромадининг корхона фаолияти молиявий кўрсаткичларига боғлиқлиги; раҳбариятнинг ишчан доиралардаги обрўсизлиги; сохта, фаолият кўрсатмайдиган филиаллар мавжудлиги ва ш. ў.

Тўртинчи гуруҳ омиллар даромадлар ва оператив фаолиятнинг режалари билан боғлиқ. Ушбу гуруҳ омиллар қўйидагилардан иборат:

- сотиладиган маҳсулотлар миқдори ва сифатининг пасайиши;

- ишлаб-чиқариш жараёнидаги катта ўзгаришлар;

- бир ёки бир неча маҳсулотларни ишлаб чиқариш, операциялар, дебитор ва кредиторларга ҳаддан ташқари боғлиғлик;

- маркетинг сиёсатининг самарасизлиги, ишлаб чиқариш қув-ватларидан етарли даражада фойдаланмаслик, ишлаб чиқаришни ривожлантириш олдига нореал мақсадлар қўйилиши;

- эскирган қурилмаларнинг суст алмаштирилиши ва амортизация ажратмаларини ҳисоблаш суръатларининг пасайиши. Ушбу гуруҳга, изоҳлаб бўлмайдиган вазиятлар масалан счётлар бўйича кутилмаган қолдиқлар, инвентаризация натижалари бўйича кутилмаган тафовутлар, кутилмаган айланувчанлик коэффиценти, бундан ташқари эса йирик ёки кутилмаган муомалалар, асосан йил охирига жиддий натижалар билан чиққан муомалаларни ҳам киритиш зарур.

Мулклар билан боғлиқ, бешинчи гуруҳ омиллар мулклар қийматининг сезиларли даражада пасайиши ва уларнинг ёмон сақланиши кабиларни ўз ичига олади.

Олтинчи гуруҳ омиллар ликвидлик ва молиялаштириш билан боғлиқ ҳолда вужудга келади; айланма маблағларнинг етишмаслиги, қарз маблағларни жалб қилиш билан боғлиқ муомалалар.

Еттинчи гуруҳга тааллуқли омиллар фавқулодда зарарлар билан боғлиқ бўлиб, улар харид ва сотиш шартномалари, учинчи шахсларга берилган кафолатлар, ижара шартномалари, хорижлик ҳамкорлар билан муомалалар, қандайдир истисно тарзидаги вазиятлар муносабати билан вужудга келади.

Тадбиркорлик риски ҳам ички хўжалик рискининг таркибий қисми ҳисобланади. У аудиторлик текшируви натижаларидан манфаатдор бўлган мижозлар ва бошқа томонларнинг даъво қўзғатиш; ҳам корхона ичида, ҳам бутун тармоқда вужудга келган мураккаб вазиятдан келиб чиқиб аудиторлик фаолиятидан кўрилган зарарлар эҳтимоли билан боғлиқ. Тадбиркорлик рискини баҳолаш мезонлари жадвалда келтирилган.

Юқорида баён қилинганлардан ташқари сиёсий, иқтисодий, ижтимоий ва технологик омилларни; ижобий жиҳатлар, камчиликлар, имкониятлар ва нохуш холатларни, ҳамда «бозорга таъсир кўрсатувчи бешта куч»ни (одатда рақобат, янги рақобатчилар пайдо бўлиши, ўриндош товарлар, харидорлар ёки мол етказиб берувчилар якка ҳоқимлиги) таҳлил қилиш ҳам муҳим аҳамиятга эга.

Сиёсий омилларга: тармоқларни тартибга солиш, қонунчилик, солиққа тортиш;

Иқтисодий омилларга: инфляция даражаси, банк кредитлари бўйича фоиз ставкалари, ишсизлик даражаси, валюта курси, аҳолининг «истеъмол савати»;

Ижтимоий омилларга: аҳолининг ўсиши ва ҳаракати, турмуш даражаси, соғлиқни сақлаш ва таълим, ижтимоий таъминотнинг бошқа турлари;

Техник омилларга: ахборот – коммуникация технологиялари, компьютер тизимларини ривожлантириш, ишлаб чиқаришни механизациялаштириш ва автоматлаштириш даражаси, маҳсулотларни тақсимлаш кабилар киради.

Мижоз-корхонанинг ижобий томонлари ва камчиликларини таҳлил қилишда ходимлар (малакавий даражаси, ишга муносабати ва тажрибаси); корхона тузилмаси ва қарор топган алоқалар; маҳсулотлар (сифати, фойдаланиш муддати, даромадлилиги); ишлаб чиқариш (ишлаб чиқариш технологияси, қувват ҳажми), молияси (молиялаштириш манбаларининг мавжудлиги); корхонанинг обрў-эътибори (гудвилл) ахборот таъминоти (техник, маркетинг маълумотлари).

Тадбиркорлик рискини баҳолаш мезонлари.*

Риск омиллари	Тадбиркорлик рискининг даражаси	
Корхона фаолият кўрсатаётган иқтисодий вазиятни аниқлаш	Соғлом	Депрессия, стагнация

Корхона фаолият кўрсатаётган тармоқ тавсифи	Барқарор, ташқи шарт-шароитлар таъсирини секин қабул қилади	Нисбатан янги, ташқи ўзгаришларга таъсирчан
Корхона бошқарув сиёсати	**Пассив**	Актив
Назорат тизими	Маъмурий назорат яхши йўлга қўйилган	Назорат бўш; бошқарув тизилмаси кучли марказлаштирилган
Ўтган даврлар учун аудиторлик текширувлар натижалари	Ижобий хулоса	Аудиторлик текширувлари бўлмаган, ўтказилган бўлса ҳам уларнинг натижаси бўйича ёки салбий хулоса берилган ёки хулоса беришдан бош тортилган; аудиторлар тез-тез ўзгариб туради.
Раҳбарият ўзгариши	Юқори	Паст
Корхонанинг молиявий аҳволи	Ишончли	Барқарор эмас
Судлашув ҳолатларининг вужудга келиш эҳтимоли	Жиддий эмас	Жиддий
Бошқарувчилар ва мулкдорларнинг обрў - эътибори	Яхши	Ёмон
Уларнинг иш тажрибаси	Юқори даражада	Паст даражада
Мулкчилик шакли	Очиқ турдаги акциядорлик жамияти (ОТАЖ)	Ёпиқ турдаги акциядорлик жамияти (ЁТАЖ)
Мижознинг аудиторлар роли ва маъсулиятла-рини тушуниши	Аниқ	Ноаниқ
Манфаатлар зиддияти, тартибга солиш муаммолари	Жиддий эмас	Жиддий
Мазкур турдаги бизнеснинг корхона фаолият кўрсатаётган худудга кириб келиш даражаси	Паст	Юқори

* -Основы аудита. Учебник под редакцией Я. В. Соколов, Москва «Бухгалтерский учёт» 2000г. 130-131 с.

Мижоз-корхонанниг имкониятлари ва хато-камчиликларини тахлил қилиш қуйидагиларни эътиборга олишни тақозо этади: бозордаги динамика (ўсиш, пасайиш, конъюнктуранинг ўзгариши); технологиядаги ўзгаришлар (янги маҳсулотлар яратиш); иқтисодий аҳвол(кўтарилиш, пасайиш); ижтимоий омиллар (шаклланган ижтимоий институтлар ва муносабатлар); экология каби масалаларни назарда тутади.

Назорат (назорат воситалари) риски – НР (CR-Control risk) – бу корхонанинг мавжуд ва мунтазам қўлланилиб келинаётган бухгалтерлик ҳисоби тизими ва ички назорат тизими воситалари алоҳида-алоҳида ёки биргаликда жиддий аҳамиятга эга бўлган камчиликларни ўз вақтида аниқлай олмаслик ва тузата олмаслик (ёки бундай камчиликлар вужудга келишининг олдини олиш) эҳтимолининг аудитор томонидан субъектив тарзда аниқланган кўрсаткичидир.

Ички назорат тизимини текширишнинг аҳамияти шундан иборатки, аудиторлик ташкилоти томонидан бажариладиган ишлар ҳажми, шунингдек, текширув муддатлари ва қиймати айнан мана шунга боғлиқ. Шу боисдан, ушбу масалани батафсилроқ кўриб чиқиш зарур.

Мижоз-корхона маъмурияти самарали ички назорат тизимини ишлаб чиқишда қуйидагиларни эътиборга олиши лозим: корхона мулклари ва ҳужжатларининг сақланиши; бошқарув учун ишонарли маълумот олиш; ишлаб чиқариш самарадорлигини ошириш; қонун

ҳужжатлари талаблари ва ҳисоб сиёсатининг қоидаларига риоя қилиниши.

Ички назорат тизимининг ташкил этилиши ва фаолият кўрсатиши қуйидаги қоидага асосланилади: ички назорат тизими учун қилинадиган жами харажатлар унинг бўшлиги сабабли мазкур даврда кутилаётган зарарлар миқдоридан ошмаслиги лозим.

Ички назорат тизимини ўрганишда қуйидаги 4 та асосий тамойилга таянилади:

1. Ички назорат тизимининг ташкил этилиши ва фаолият кўрсатиши учун маъмурият жавобгарлиги;

2. Ички назорат тизими тўлиқ бўлмасаям молиявий ҳисоботнинг етарли даражадаги ҳаққонийлиги ва ишончлилигига ишонч ҳосил қилиши.

3. Мавжуд чеклашлар: агар ички назорат тизими, унинг ишлаб чиқариш ва амалда қўлланиш ҳусусиятлари ҳисобга олинмаса, уни самарали деб тан олиш мумкин эмас;

4. Ахборотни ишлаш услуби: ички назорат тизими ахборотлар қўлда ишланганида ҳам, компьютерда ишланганида ҳам, самарали ишлов беришни таъминлаши лозим.

Назорат муҳити, ҳисоб тизими ва назорат амаллари ички назорат тизимининг муҳим элементлари ҳисобланади.

Аниқланмаслик риски (АР) - яъни хатолар ва молиявий ҳисоботдаги камчиликларнинг аниқланмаслик (кўзга ташланмаслик) риски (DR-Detektion risk) – бу аудиторлик текшируви жараёнида қўлланиладиган аудиторлик амалларининг бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботда ҳақиқатан мавжуд бўлган ҳар бири алоҳида-алоҳида ёки биргаликда жиддий ҳисобланган хатолар ҳамда камчиликларни аниқлаш имкони йўқлигининг эҳтимолидир. Бундай эҳтимоллик аудитор томонидан субъектив тарзда аниқланади. Шунингдек, аудитор ишларининг сифат кўрсаткичи, аудиторнинг малакаси ва муайян аудиторлик текширувининг ўтказилиш хусусиятларига боғлиқ.

Аниқланмаслик рискини икки гуруҳга бўлиш мумкин:

1. Таҳлилий риск –бу таҳлил амаллари (ишлари) бажарилганда жиддий хатоларга йўл қўйилиш рискидир. Бундай хатоларни аудитор кўриши мумкин, аммо жуда мураккаблиги ҳамда ўзининг махсус малакаси етишмаслиги сабабли тушунмасдан ўтказиб юбориши мумкин.

2. Танлашдаги риск – бу жиддий хато-камчиликларнинг назорат тестларини ўтказиш (танлаб олиш) чоғида ҳам, хўжалик муомалаларини моҳиятан текшириш чоғида ҳам аниқланмай қолиш эҳтимолидир.

Аниқланмаслик риски - аудиторлик фаолиятининг сифати ва самарадорлигини баҳолайдиган кўрсаткич бўлиб, у муайян аудиторлик текширувини ўтказиш тартибига, ҳамда аудиторлар малакаси ва уларнинг хўжалик юритувчи субъект фаолияти билан олдиндан танишлик даражасига боғлиқ. Аудитор ички хўжалик риски ва назорат воситаларининг рискини баҳо-лаш асосида ўз фаолиятида йўл қўйиши мумкин бўлган аниқланмаслик рискини аниқлаши лозим. Аниқланмаслик риски-нинг имкон қадар пасайтирилган кўрсаткичини ҳисобга олган ҳолда тегишли аудиторлик амалларини режалаштириши лозим.

Таъкидлаш жоизки, аудиторлик рискларининг мақбул тўпламини ташкил этувчи элементлар(IR, CR, DR)ни таҳлил қилишдан асосий мақсад ***аниқланмаслик риски (DR)*** ни баҳо-лашдан иборат. Ушбу фикрни тасдиқлаш учун аудиторлик рисклар мақбул тўплами(DAR)нинг таркибий қисмларини чуқурроқ ўрганишга доир бир неча мисоллар келтирамиз.

1-мисол. Аудит ўтказилиши режалаштирилаётган корхонада риск даражаси паст бўлиб, аудиторлик рисклар мақбул тўпламининг энг юқори чегараси 5% га тенг. Корхона халқ хўжалигининг нисбатан барқарор тармоғида фаолият кўрсатганлиги учун ички хўжалик риски (IR) 70%га тенг деб олинди. Назорат воситалари риски (CR) эса 40% га тенг деб баҳоланган. Чунки мижоз-корхонада ички назорат тизимининг яхши йўлга қўйил-ганлиги ва олдинги ўтказилган аудиторлик текширувларининг натижаларига кўра аудиторлар томонидан жиддий камчиликлар кўрсатилмаганлиги аниқланган.

Юқорида таҳлил қилинган формулага мувофиқ аниқланмаслик риски:

$$DR = \frac{DAR}{IR \cdot CR};$$

$$DR = \frac{5}{70 \cdot 40} = 17{,}9$$

Демак, моҳиятан ўтказиладиган тестлар бўйича аудитор учун ишончлилик даражаси 82, 1% га тенг (100%-17,9%).

2-мисол. Мижоз корхонада аудиторлик риски юқори. Бунда ҳам аудиторлик рисклар мақбул тўпламининг энг юқори чегараси 5% га тенг деб олинган. Ички хўжалик риски (IR) 90% га тенг деб баҳоланган. Чунки бу корхона аудитор учун янги мижоз бўлиб, унинг фаолият соҳаси хорижий инвестицияларга асосланган юқори технологиялар билан тавсифланади. Назорат воситаларининг риски (CR) эса 80% га тенг деб баҳоланган. Чунки дастлабки тест синовлари ва кузатиш натижаларига кўра ички назорат тизимининг кучсизлиги, корхона раҳбарининг яккаҳокимлик услубида иш юритиши ҳамда аудиторларга тазйиқ ўтказиши аниқланган. Бунда аниқланмаслик риски (DR) қўйидагича:

$$DR = \frac{DAR}{IR \cdot CR} = \frac{5}{90 \cdot 80} = 6{,}9\%$$

Бу мисолда моҳиятан ўтказиладиган текширув (тест) лардан кутилаётган ишончлилик даражаси 93,1% га тенг (100,0%-6,9%). Демак, аудитор танлаш кўламини кенгайтириши зарур.

Ички хўжалик риски ва назорат воситалари рискининг турли комбинациялари билан аниқланмаслик риски ўртасида ўзаро тескари боғлиқлик мавжуд.

Аудиторлик рисклар тўплами элементларининг ҳар хил даражадаги ўзаро боғлиқлиги

I \ C	юқори	ўртача	паст
	Бунда рухсат этилиши мумкин бўлган аниқланмаслик рискининг даражалари қуйидагича:		
юқори	энг паст	пастроқ	ўртача
ўрта	пастроқ	ўртача	юқори
паст	ўртача	юқори	энг юқори

Бу боғлиқликни қуйидагича таснифлаш мумкин:

а) ички хўжалик риски ва назорат воситалари риски кўрсаткичининг юқорилиги аудитордан текширувни аниқланмаслик риски кўрсаткичини имкон қадар пасайтирадиган қилиб ташкил этишни ва шу билан бирга умумий аудиторлик рискини мақбул даражага келтиришни талаб этади.

б) ички хўжалик риски ва назорат воситалари риски кўрсаткичларининг пастлиги аудиторга текширув чоғида юқорироқ аниқланмаслик рискига йўл қўйишига имкон беради ва шунда умумий аудиторлик рискининг мақбул кўрсаткичига эга бўлади.

6. Жиддийлик даражаси ва аудиторлик риски тушунчаларининг ўзаро боғлиқлиги

Аудитор аудитни режалаштиришда молиявий ҳисоботда жиддий чалкашликларга олиб келадиган фактларни ҳисобга олиши лозим. У жиддийлик даражасининг қандай

кўрсаткичини қабул қилишини ва бухгалтерия счетларидаги қолдиқлар ҳамда оборотларнинг ҳусусиятларини таҳлил қилиш асосида молиявий ҳисоботнинг қайси моддаларини махсус эътибор билан ўрганишини ва қандай ҳолларда аудиторлик танлаш (танлаб текшириш) усуллари ҳамда таҳлилий амалларни қўллаган ҳолда умумий аудиторлик рискини мақбул бўлган дара-жагача пасайтиришни ҳал этиши лозим.

Аудитор танлаган жиддийлик даражаси ва аудиторлик риски *(аудиторлик текширувларини ўтказишдаги тавакқалчилик хавф-хатари-Д.Р.)* ўртасида тескари боғлиқлик мавжудлигини эътиборга олиши лозим. Аудиторлик текширувлар ҳажми ва муддатларини аниқлашда ушбу тескари боғлиқлик инобатга олиниши керак. Демак, аудитор жиддийлик даражасини пасайтиришни лозим топса, унинг аудиторлик риски (тавакқалчилик хавф-хатари) ошади ва аксинча. Бу боғлиқликни батафсилроқ қуйидагича баён қилиш мумкин:

а) жиддийлик даражаси қанча юқори бўлса, умумий аудиторлик риски шунча паст бўлади;

б) жиддийлик даражаси қанча паст бўлса, умумий аудиторлик риски шунча юқори бўлади.

Агар аудитор аудиторлик текшируви чоғида жиддийлик даражасининг пастроқ кўрсаткичини қўллашга қарор қилса, бу ҳолда у аудиторлик рискини пасайтиришга доир чора-тадбирларни кучайтириши лозим. Бунинг учун у назорат воситалари риски ва аниқланмаслик рискини қуйидаги тарзда аниқлаши лозим:

а) назорат воситалари рискини пасайтириш, агар бунинг имкони бўлса. Бунинг учун текширув чоғида назорат воситаларини қўшимча тест синовидан ўтказиш зарур;

б) аниқланмаслик рискини пасайтириш, агар бунинг имкони бўлса. Бунинг учун аудитор қуйидагиларни амалга ошириши лозим:

- қўлланиладиган аудиторлик амалларини, уларнинг сонини кўпайтириш ва мазмунини ўзгартиришни назарда тутган ҳолда модификациялаш (бошқача шаклга келтириш, ўзгартириш);
- текширув учун сарфланадиган вақтни кўпайтириш;
- аудиторлик танлаш ҳажмини ошириш.

Бунда ички хўжалик риски кўрсаткичининг ўзгармаслиги ва текширувнинг умумий режасини тайёрлаш пайтида ҳисобга олинмаган, аммо ҳақиқатда мавжуд фактлар текширув чоғида аниқланган ҳолдагина ўзгариши мумкинлигини эътиборда тутиши зарур.

Жиддийлик ва риск даражасини баҳолаш аудиторлик текширувининг муҳим босқичларидан бири бўлиб ҳисобланади. Унинг малакали амалга оширилиши нафақат сифатли аудиторлик ҳисоботи ва хулосаси тузиш, балки аудиторлик ташкилоти каби, мижоз-ташкилотнинг ҳам барқарор ривож-ланишига замин яратади. Аудиторлик текширув муваффақиятли якунланиб, солиқ органлари томонидан мижоз-корхонага эътирозлар билдирилмаса, аудиторлик ташкилоти нафақат даромад олади, унинг обрў-эътибори ҳам ошади. Натижада, аудиторлик ташкилоти ўз мижозларини сақлаб қолишга ва янгиларини орттиришга, ҳамда аудиторлик хизмати бозорида юқори рейтингга муваффақ бўлади.

7-МАВЗУ: АУДИТОРЛИК ТЕКШИРИШНИ РЕЖАЛАШТИРИШ

РЕЖА:

1. Аудиторлик фаолиятини режалаштиришнинг мақсади, вазифалари, босқичлари ва асосий тамойиллари
2. Аудитнинг умумий режасини тузиш
3. Аудитнинг дастурини тузиш

1. Аудиторлик фаолиятини режалаштиришнинг мақсади, вазифалари, босқичлари ва асосий тамойиллари

Ҳар қандай фаолият, хусусан аудиторлик фаолияти ҳам самарали бўлиши учун даставвал, унинг пухта ва аниқ режаси ёки дастурини тузиш лозим. Уларнинг мазмуни қўйилган мақсад ва уни бажариш учун белгиланган аниқ вазифалардан келиб чиқади. Аудитнинг мақсадлари хусусан қуйидагилардан иборат: бухгалтерия ҳисобининг ҳолатини экспертиза йўли билан баҳолаш, йиллик молиявий ҳисобот маълумотларининг ҳаққоний-лигини текшириш ва тасдиқлаш валюта муомалаларини тафтиш қилиш, акциялар ва бошқа қимматли қоғозлар эмиссияси проспектининг маълумотларини тасдиқлаш, корхонанинг молиявий барқарорлигини мустахкамлаш бўйича тадбирлар ишлаб чиқиш, иқтисодиёт ва молиявий ҳуқуқ соҳасидаги янги қонунчилик ҳужжатлари бўйича аниқ маслаҳат (консультация) ўтказиш ва хоказо.

Аудитни режалаштириш чоғида аудиторлик ташкилоти томонидан қўлланиладиган меъёрлар №3 ***«Аудитни режалаштириш»*** номли аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти (АФМС) билан белгиланади. Юқорида таъкидланганидек, аудит режасини пухта тузмасдан сифатли аудиторлик текшируви ўтказиш мумкин эмас. Шу боисдан ушбу стандартга батафсилрок тўхталиб ўтамиз. Амалда, аудитни режалаштириш жараёни аудиторлик ташкилоти билан хўжалик юритувчи субъект ўртасида шартнома тузилгунга қадар бошланади. Бу ҳолат кўп ҳолларда, агар мижоз билан шартнома тузилмаса, аудитни режалаштириш билан боғлиқ харажатлар қайси манбалар ҳисобидан маблағ билан таъминланиши тўғрисидаги саволни юзага келтиради. Кейинчалик шартнома тузилган ҳолда аудитни дастлабки режалаштиришга доир ишлар қиймати ўтказиладиган аудиторлик хизматининг умумий қийматига қўшилади, акс ҳолда у аудиторлик ташкилотининг маблағлари ҳисобидан амалга оширилиши лозим. Режалаштириш аудиторлик текширувини бошлангич босқичи бўлиб, аудиторлар режа тузулгунга қадар бевосита текширув жараёнини бошламасликлари лозим. Стандартга мувофиқ аудитни режалаштириш қуйидаги босқичларга бўлинади:

а) аудитни дастлабки режалаштириш;
б) аудитнинг умумий режасини тайёрлаш ва тузиш;
в) аудит дастурини тайёрлаш ва тузиш.

Ушбу стандарт ҳар қандай корхонани аудиторлик текширувидан ўтказишда ҳам аудит режасини, ҳам аудит дастурини тузишни талаб этади. Дарҳақиқат, йирик хўжалик юритувчи субъектнинг ҳисоботларини тасдиқлаш учун катта аудиторлик гуруҳи томонидан текширув ўтказилганида бундай кўп босқичли режалаштириш зарур. Бироқ, бизнинг фикримизча, унчалик катта бўлмаган хўжалик муомалалари кам содир бўладиган, бир турдаги маҳсулот ишлаб чиқариш (иш, хизмат бажариш) билан шугулланувчи микрофирмаларда аудит ўтказганида, бундай кенг қамровли режа тузиш мақсадга мувофиқ эмас.

Агар аудиторлик ташкилотининг кўпчилик мижозлари кичик ва ўрта бизнес корхоналарига таалукли бўлса, у ҳолда унчалик катта бўлмаган тузатишлар киритилганида кўпчилик корхоналарни текшириш учун мос келадиган намунавий аудит режаси ишлаб чиқиш ва режалаштириш чоғида аудит дастурини батафсил тузишга махсус эътибор қаратиш

зарур. Бундай намунавий режалар бир нечта бўлиб, улар бир-бирларидан турли бизнесга эга корхоналар учун фарқ қилишлари мумкин. Масалан, савдо корхоналари, ишлаб чиқариш ва хизмат кўрсатиш корхоналари ва хоказо. Шунингдек аудитор қандайдир бошқа тамойиллар бўйича умумий намунавий режалар ҳам тузиши мумкин. Агар умумий аудит режаси сифатида намунавий режа танланса, у ҳолда режалаштириш чоғида асосий эътиборни аудит дастурини тузишга қаратиш зарур. Режалаштириш аудиторлик гуруҳи раҳбари томонидан аудит ўтказишнинг умумий тамойиллари каби, хусусий тамойилларига ҳам мувофиқ амалга оширилиши лозим. Улар:

- уйғунлик (комплекслик);
- узлуксизлик,
- мақбуллик.

Уйғунлик тамойили аудитнинг дастлабки режасини тузишдан тортиб, то умумий режаси ва дастурини тузгунга қадар бўлган барча босқичларнинг ўзаро боғлиқлиги ва мувофиқлигини таъминлашни назарда тутади.

Режалаштиришнинг ***узлуксизлик тамойили*** текширувда иштирок этадиган аудиторларга келишилган топшириклар белгиланиши ва режалаштириш босқичларининг муддатлар ҳамда таркибий бўлинмалар бўйича боғлиқлигида ифодаланади.

Аудитни режалаштиришнинг ***мақбуллик тамойили*** шундан иборатки, режалаштириш чоғида аудиторлик ташкилоти ўзи белгилаган мезонлар асосида аудитнинг умумий режаси ва дастуридан мақбулини танлаш имкониятига эга бўлиши зарур.

Аудиторлик текшируви узоқ вақт давом этганида, аудитор мижознинг молия - хўжалик фаолиятидаги ва қонунчиликдаги ўзгаришларни ҳисобга олган ҳолда режа ва дастурга зарур тузатишлар киритиши мумкин.

2. Аудитнинг умумий режасини тузиш

Аудитнинг умумий режаси: мижоз фаолияти билан танишиш, дастлабки режалаштириш, текшириладиган хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизимини баҳолаш, танлаш ҳажми ва жиддийлик даражасини аниқлаш, аудит дастурини тайёрлаш, аудитни бевосита ўтказиш жараёни (дастурни бажариш), бажарилган ишлар натижаларини таҳлил қилиш, барча оралиқ ва умумий ҳужжатларни тайёрлаш, текширув натижаларини мижозга тақдим этиш ва ҳоказоларни ўз ичига олган ҳолда аудит ўтказишнинг барча босқичларини акс эттириши лозим.

Стандартда кўрсатилишича, аудитор умумий режада аудит ўтказиш муддатлари ва аудит ўтказиш графигини тузишни, аудиторлик ҳисоботи (хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти-га ёзма ахборот) ва аудиторлик хулосаси тузишни назарда тутиши лозим. Режалаштириш чоғида аудитор қуйидагиларни ҳисобга олиши зарур:

- келгуси даврдаги вақт сарфи ҳисоб-китоби (такрорий аудит ўтказиш ҳолларида) ва ҳақиқий меҳнат харажатлари;
- муҳимлик даражаси;
- аудиторлик гуруҳини тузиш, аудит ўтказишга жалб қилинадиган аудиторлар сони ва малакаси;
- аудиторларни, уларнинг малакавий даражалари ва лавозимларига мувофиқ аудит ўтказиладиган муайян участкаларга тақсимлаш;
- аудиторлик гуруҳининг барча аъзоларига йўл - йўриқ кўрсатиш, уларни мижознинг молия-хўжалик фаолияти билан таништириш ;
- аудиторлик гуруҳи раҳбарининг режа бажарилиши ва ёрдамчи аудиторлар ишлари сифати устидан назорат ўрнатиши;
- аудиторлик амалларини бажариш билан боғлиқ услубий масалаларни тушунтириш.

Аудиторлик текширувини амалга ошириш чоғида кўп ҳолларда мижоз фаолиятини 100% тўлиқ текшириш мумкин бўлмайди. Шу боисдан режада *аудиторлик танлаш* қай тарзда

амалга оширилишини кўрсатиш зарур

Корхонада аудиторлик текшируви ўтказиш намунавий умумий режаси

Аудитнинг умумий режаси	
Текшириладиган ташкилот	
Аудит даври киши-соатлар миқдори	
Аудиторлик гуруҳининг раҳбари	
Аудиторлик гуруҳининг таркиби	
Режалаштирилган аудиторлик риски	
Режалаштирилган жиддийлик даражаси	

№	Режалаштирилган ишлар турлари	Ўтказиш даври	Бажа-рувчи	Эслат ма
1	Мижоз фаолияти билан танишиш			
2	Ички назорат тизимини баҳолаш			
3	Аудиторлик далиллар			
4	Жиддийлик ва риск даражасини аниқлаш			
5	Аудиторлик танлаш			
6	Аудит дастури			
7	Аудитни бевосита ўтказиш жараёни (дастурни бажариш)			
8	Бажарилган ишлар натижаларини таҳлил қилиш, барча оралиқ ва умумий ҳужжатларни тайёрлаш			
9	Текширув натижаларини мижозга тақдим этиш ва ҳ.к.			

Аудиторлик ташкилоти номидан
аудиторлик хулосасини имзолаш ҳуқуқига эга раҳбар
Аудиторлик гуруҳининг раҳбари

Аудит умумий режаси ва дастурининг айрим бўлимларини хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти билан келишиш кўзда тутилган бўлиб, бунда аудиторлик ташкилоти аудит услублари ва усулларини танлашда мустақил бўлиб қоладилар. Кўп ҳолларда бундай келишиш, мижоз фаолиятининг айрим участкаларини батафсилроқ таҳлил этиш билан боғлиқ масалаларни режалаштириш босқичида кўзда тутиш, аудиторнинг текширув чоғидаги ҳатти - ҳаракатлари мижоз-корхона раҳбарияти учун тушунарли бўлиши, шунингдек аудиторнинг иш жадвалига мувофиқ талаб қилинадиган ҳужжатлар мижоз томонидан тезкорлик билан тақдим қилиниши ва текширувнинг у ёки бу босқичида зарур бўладиган молиявий хизмат ходимларини ишдан озод этиш учун мақсадга мувофиқдир.

3. Аудитнинг дастурини тузиш

Стандартга мувофиқ ***аудитнинг умумий режаси*** тузилганидан сўнг ***аудит дастури*** тузилиб, унда барча аудиторлик амалларининг батафсил рўйхати баён қилиниши зарур. Дастур аудиторлар учун батафсил йўриқнома бўлиб, унда текширилиши лозим бўлган бухгалтерлик ҳисобининг барча бўлимларини текшириш, шунингдек ички назорат тизимини таҳлил қилиш бўйича уларнинг барча ҳатти-ҳаракатлари акс эттирилган бўлиши лозим. Аудит дастурини тузиш юзаки бажарилмаслиги лозим, чунки у аудиторлар ишидаги таъсирчан назорат дастаги бўлиб хизмат қилади, дастурнинг ҳар бир бўлими бўйича аудитор хулосалари эса аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосасини тузиш учун асос бўлиб хизмат қилиши лозим.

№3-«Аудитни режалаштириш»номли АФМС, №14-«Ау-диторлик танлаш», №9-«Жиддийлик ва аудиторлик риски», №6-«Аудитни ҳужжатлаштириш» ва аудиторлик текширувини амалга оширишни тартибга соладиган бошқа стандартлар билан ўзаро чамбарчас боғлиқ. Шундай қилиб, бошқа стандартлардаги талабларни ўрганмасдан ва изчил бажармасдан, ушбу стандарт талабларини бажариш мумкин эмас.

Аудитор ўз ишини шундай режалаштириши лозимки, бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботларини, молия-хўжалик муомалаларининг ишончлилигини ва қонунийлигини, ҳамда улар бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттирилишининг тўғрилигини ўз вақтида ва сифатли аудиторлик текширувидан ўтказилади.

Аудитни режалаштириш қуйидагиларни таъминлаши лозим:

а) бухгалтерлик ҳисоби ва ҳисоботининг ҳолати ҳамда ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида зарур ахборотларни олиш;

б) бажарилиши лозим бўлган назорат амалларининг мазмунини, ўтказиш вақтини ва ҳажмини аниқлаш;

Аудитни режалаштириш кутилаётган ишлар режасини тузиш ва аудиторлик дастурини ишлаб чиқишни ўз ичига олади.

Кутилаётган ишлар режасида қуйидаги кўрсаткичлар акс эттирилади:

- аудит ўтказиш муддати ва ишларнинг давомийлиги;
- бажариладиган ишлар ҳажми;
- аудитор қўллайдиган усуллар ва амаллар.

Аудитор ўз режасини текшириладиган корхона раҳбарияти ва ходимлари билан муҳокама қилиши мумкин. Бу ўтказиладиган аудитнинг таъсирчанлигини ошириш ва аудиторлик амалларини корхона ходимлари фаолияти билан мувофиқлаштиришга имкон яратади.

Аудитор режани яхши ва сифатли тузиш ҳамда ишларнинг кутилаётган ҳажмини аниқ ҳисобга олиш учун энг аввало:

- аудиторлик текшируви ўтказиш шартномаси шартларини ўрганиши;
- ўтказиладиган аудитнинг энг муҳим масалаларини ажратиб олиши;
- махсус эътибор талаб қиладиган шартларни аниқлаши;
- текшириладиган корхона фаолиятининг предметини ҳисобга олган ҳолда янги қонунлар, низомлар, йўриқномалар ва бошқа алоқадор меъёрий ҳужжатларнинг аудитга таъсирини ўрганиши;
- текшириладиган корхонанинг ҳисоб тизими ва ички аудит тизимининг ишончлилик даражасини аниқлаши;
- ички аудиторларнинг ишларини ва уларни аудитга жалб қилиш мумкинлигини таҳлил қилиши;
- корхонанинг алоҳида балансга ажралиб чиқарилган филиаллари, ваколатхоналари, бўлимлари ва махсус бўлинмаларида аудит ўтказиш мақсадга мувофиқлигини ўрганиши;
- экспертларни жалб қилиш зарурлигини аниқланиши лозим.

Аудиторлик текшируви чоғида аудит режасига тузатишлар киритилиши мумкин.

Аудиторлар текширув вақтида улар томонидан бажариладиган ишларнинг ҳажми ва сифатини тасдиқлайдиган, асосий ҳужжатлардан бўлиб ҳисобланган, иш ҳужжатларини тузишлари лозим. Бу ҳужжатлар ихтиёрий шаклда тузилиб, уларда мижоз тўғрисидаги зарур маълумотлар; бажариладиган ишларнинг батафсил баёни бўлиши лозим. Хусусан қуйидагилар кўрсатилади: текширув ўтказиш услуби (ёппасига ёки танлаб), ёки текшириладиган ҳужжатларнинг ҳажми; текширув натижасида аниқланган камчиликлар; текширувга тақдим этилмаган дастлабки ва бошқа ҳужжатлар рўйхати; амалдаги қонун-чиликка мос келмасликлар; аниқланган камчиликларни бар-тараф қилиш усуллари тўғрисида аудиторнинг фикрлари; мижозининг молия-хўжалик фаолиятини яхшилашга қаратилган бошқа тавсиялар.

Шунингдек, иш ҳужжатларида: мижоз-корхонанинг ички хўжалик назорат тизимини (ушбу тизимнинг ижобий томонлари ва салбий жиҳатларини ажратиб кўрсатган ҳолда); ўтган йилдаги аудит дастури ва унинг натижаларини акс эттириш зарур.

Иш ҳужжатлари аудитнинг яхши режалаштирилганлигини, тўпланган маълумотлар ишонарлилигини, аудиторлик хулосасининг амалга оширилган аудит натижаларига мувофиқ-лигини тасдиқлаши лозим. Зарур ҳолларда аудитор ҳақиқатан ҳам айнан шундай аудиторлик хулосаси тузиш учун етарли гувоҳликлар тўпланганлигини ҳам баҳолаши зарур.

Иш ҳужжатларидаги тафсилотларнинг тасдиқланган молиявий ҳисоботдаги маълумотлардан фарқ қилмаслиги ўта муҳимдир. Аудиторлик хулосалари яққол ва икки хил маъно билдирмайдиган бўлиши лозим.

Иш ҳужжатларида акс эттирилган ёзувларга асосан аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси тузилади.

Аудиторнинг иш ҳужжатлари махфий ҳисобланади. Аудит якунланганидан сўнг иш ҳужжатларини ҳимоялаш бўйича барча зарурий чоралар кўрилиши керак. Иш ҳужжатлари бегона шахсларга, агар бошқа ҳолатлар Ўзбекистон Республикаси қонунчилигида кўзда тутилмаган бўлса, фақат мижоз-корхонанинг розилиги билан берилиши мумкин.

Аудиторлик ташкилотларининг иш фаолиятини умумий режалаштириш икки босқичга бўлинади. Биринчи босқичда текшириладиган корхона ўрганилиб, баён қилинади ва ўтказиладиган текширувнинг асосий ўлчамлари аниқланади, иккинчи босқичда эса текширув стратегияси ишлаб чиқилади ва барча олдинда турган ишларнинг батафсил баёни тузилади.

Аудитнинг умумий режасини тайёрлаш ва тузиш жараёнида аудитор корхонадан олинадиган маълумотларни текширмайди, лекин унинг режа тузишга оид ишлари ҳужжатлаштирилиши лозим. Шунинг учун режалаштиришнинг биринчи босқичида аудитор текширадиган корхона бўйича қуйидаги маълумотларни тайёрлаши лозим: *корхона фаолиятининг баёни; бухгалтерия ҳисобининг шакли ва ташкилий тузилишининг баёни, бошқарув тизимининг баёни, текширилаётган корхона молиявий ҳисобининг қисқача таҳлили.*

Бунда аудитор корхона тўғрисидаги бирламчи маълумотларни тўплайди. Айни пайтда корхона фаолиятини белгилайдиган муҳим маълумотлар ва ҳужжатлар нусхаларидан иборат ***доимий ҳужжатлар тўплами***ни шакллантиради. Ушбу тўплам ҳозирча мазкур корхона аудиторлик ташкилотининг мижози бўлиб қолар экан, келгусидаги барча текширувларда ундан фойдаланилаверади. Ҳар бир аудиторлик текшируви учун корхонанинг иш фаолиятини ёки ҳисоб тизимини, агар улар сезиларли даражада ўзгармаган бўлса, қайтадан ўрганиб чиқишга эхтиёж қолмайди. Шунинг учун аудитор ҳар доим кейинчалик аудит ўтказганида ҳам ушбу доимий тўпламдан фойдаланиб, зарурат бўлганда уни янгилаб боради.

Доимий тўпламда қуйидагилар сақланиши лозим:

- *таъсис ҳужжатларининг нусхалари ёки баёни;*
- *корхонанинг давлат рўйхатидан ўтганлиги ҳақида маълумотлар;*
- *корхонанинг маслаҳатчилари ҳақида маълумотлар;*
- *корхонанинг банкдаги счётлари ҳақида маълумотлар;*
- *текшириладиган корхонанинг бошқа юридик ва жисмоний шахслар (мол етказиб берувчилар ва пудратчилар, суғурта компаниялари, харидорлар ва буюртмачилар ва бошқалар) билан тузилган турли шартномалари ҳамда меҳнат шартномаларининг нусхалари;*
- *ташқи текширувлар(бошқа аудиторлар, солиқ инспекцияси ва ш. ў.)нинг текширув материалллари.*

Фикримизнинг далили сифатида бухгалтерлик ҳисобининг ҳолати ва молиявий ҳисоботларнинг кўрсаткичлари, солиққа тортиладиган база ва эълон қилинадиган фойда кўрсаткичларининг ишончлилигини аудиторлик текширувдан ўтказишнинг намунавий иш дастурини келтирамиз (3.6-мавзуда). У жуда содда бўлиб, фақат экспертиза қилинадиган предметлар ва аудиторлик текширувдан ўтказиладиган объектлар рўйхатини ўз ичига олади. Зарур бўлганда аниқ бажарувчилар, муддатлари, экспертиза ва назарот услубларини кўрсатган ҳолда дастурни ойдинлаштириш ва кенгайтириш мумкин.

8-МАВЗУ: АУДИТОРЛИК ТЕКШИРИШ ВАҚТИДА БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ ТИЗИМИНИ ВА ИЧКИ НАЗОРАТИНИ ЎРГАНИШ ҲАМДА БАҲОЛАШ

РЕЖА:

1. Текшириладиган корхона (мижоз) фаолиятини ўрганиш (баён қилиш)
2. Бухгалтерлик ҳисобининг ташкил этилишини ўрганиш (баён қилиш)
3. Корхона ҳисоб сиёсатини ўрганиш (баён қилиш)
4. Ички назорат тизимини ўрганиш (баён қилиш)
5. Корхонани аудиторлик текширувидан ўтказиш иш дастури ва аудиторлик хизмати кўрсатиш ҳақида шартнома ҳамда бошқа зарур ҳужжатларни тузиш

1. Текшириладиган корхона (мижоз) фаолиятини ўрганиш (баён қилиш)

Аудиторлик текширувни режалаштириш текшириладиган корхона фаолиятини батафсил ўрганишдан бошланади. Аудитор корхона фаолиятини ўрганишдан иккита мақсадни кўзлайди: а) аудит ўтказишни осонлаштириш ва сифатини ошириш; б) текшириладиган корхона иқтисодини яхшилашга қаратилган амалий маслаҳат ёрдами кўрсатиш.

Бунинг учун корхона фаолиятига таъсир қиладиган ички ҳамда ташқи омиллар ҳақида маълумотларни тўплаш зарур.

Аудитор биринчи навбатда эътибор бериш лозим бўлган, корхона иқтисодига таъсир қиладиган ички омилларга қуйидагилар киради: мулкчилик шакли ва бошқарув тузулмаси, корхонанинг қандай мақсадда ташкил этилганлиги, корхона фаолиятида амалга ошириладиган асосий муомалалар, молияси, ходимлари, ҳисоб юритиш сиёсати, корхонанинг учинчи шахслар билан ўзаро муносабатлари.

Ташқи омилларга мижоз фаолият қиладиган тармоқ, мамлакатдаги иқтисодий ҳолат киритилади.

Корхоналарга нисбатан қўлланиладиган қонунлар нафақат мулкчилик шаклларига, балки қарорлар қабул қилиш жараёнларининг ташкил этилиши ва у ёки бу ҳужжатларни имзолаш учун жавобгар шахсларнинг таркибига ҳам боғлиқ. Бошқарув жараёнини билиш нафақат аудиторга зарур бўлган материалларни тўплаш учун, балки унинг ҳисоботидан асосий фойдаланувчиларни аниқлаб, унинг ишларидаги хатарли вазиятларни тўғри баҳолашда ҳам унга ёрдам беради. Аудитор мулкчилик шакли ва тузилишини ўрганиши учун қуйидаги маълумотларни тўплаш зарур:

- йирик мулк эгаларининг рўйхати;
- фирмалар ва бўлинмаларнинг рўйхати;
- шуъба корхоналар, тобе корхоналар ва инвестиция қилинадиган бошқа объектлар;
- корхонага раҳбарлик қилувчи ва ижро органлари, шунингдек ички аудитнинг роли ва функциялари;
- бошқарувнинг ташкилий тузилмаси;
- юқори мансабдор шахслар мажбуриятлари ва жавобгарликларини чегаралаш;
- бошқарув қарорларини, шу жумладан бухгалтерлик ҳисобини ташкил этиш ва юритиш соҳасидаги қарорларни қабул қилиш учун асос бўлиб хизмат қиладиган маълумотлар манбалари;
- раҳбариятнинг иш ҳақини белгилайдиган омиллар;
- корхонани, унинг бухгалтерлик тизимини, ўтказиладиган аудиторлик текширувлари ва унинг натижалари бўйича раҳбариятнинг режалари ва кутилаётган натижалари.

Текшириладиган корхонанинг мақсадларини таҳлил қилиш, унинг муомалаларини яхши тушунишга имкон бериб, текшириладиган ҳисобот ҳақида тўғри фикр шакллантирилиши учун зарурдир. Чунончи, агар аудитор ишини режалаштириш чоғида мулк эгаларининг корхонани тугатмоқчи эканликлари аниқланса, бунда у корхона ҳисоботига нисбатан

фаолият қилаётган корхона принципини қўлламаслиги ҳақида аудиторлик ҳисоботига таъкидлаш киритишга тайёрланиши зарур. Корхонанинг мақсадларини аниқлаш учун қуйидагиларни билиш зарур: маҳсулотлар ва хизматларнинг асосий турлари; бошқа корхоналар, гуруҳлар билан бирлашишга оид ёки корхонанинг сотиб олиш, сотиш бўйича режалари; илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик соҳасидаги йирик корхоналар; режалаштирилган капитал қўйилмалар; янги бозорларга чиқиш режалари; ахборот технологиясидаги ўзгаришлар, солиқларни режалаштириш стратегияси.

Мижознинг муомалалари ҳақидаги маълумотлар аудиторга ўзининг хатарли ҳолатларини тўғри баҳолаш, самарали текшириш дастури тузиш ва уни ўтказишга кетадиган вақтни тежашда ёрдам беради.

Корхонанинг молиявий тузилмасини билиш аудиторга корхонанинг маблағларга бўлган талабини ва уларнинг келиш манбаларини, корхонанинг ҳақиқий тўлов қобилиятини аниқлаш ва шу билан бирга у келгусида ўз муомалаларини амалга ошира олишини аниқлашда ёрдам беради.

Молияга оид маълумотларга қуйидагилар киради: пул маблағларининг йўналиши ва айланиш тезлиги; пул оқимларини бошқариш методлари; инвестицион сиёсат; кредит сиёсати ва асосий кредиторлар; банклар билан муносабатлар; счётлар рўйхати (ссуда счётлари билан бирга); пул маблағлари ҳаракати умумий оқимидаги валюта муомалаларининг ҳажми; валюта чекланганлиги; бошқа молиялаштириш манбалари; кафолатлар ва бошқа олинган ва берилган молиявий таъминотлар.

Текшириладиган корхонанинг ҳисоб юритиш сиёсатини билиш аудиторга ҳар хил счётларни текширишнинг самарали методларини ишлаб чиқиш имконини беради. Ҳисоб юритиш сиёсатини тушуниш учун қуйидагиларни кўриб чиқиш зарур: ҳисоб юритиш сиёсатини қабул қилиш тартиби; ҳисоб юритиш сиёсатига ўзгартиришлар киритиш; талаб этиши мумкин бўлган, корхона фаолиятида ва қонунчиликда руй бериши кутилаётган ўзгаришлар; ҳисоб юритиш сиёсатининг амалдаги қонунчиликка мослиги, ҳисоб юритиш сиёсатининг мазкур тармоқ учун хослиги. (ҳисоб юритиш сиёсатини текшириш тартиби 3, 4-мавзуда батафсил баён қилинган).

Корхонанинг учинчи шахслар билан ўзаро муносабатларини кўриб чиқишда қуйидагиларни таҳлил қилиш зарур: корхона даъвоси, шунингдек унга қарши қўзғатилган даъво бўйича мавжуд ва бўлиши мумкин бўлган судлашувлар; корхонанинг мулклари ва масъулиятлари суғурта қилинганлиги; корхонанинг солиқ мақоми (солиқлар бўйича имтиёзлар ва ш. ў.).

Аудитор тармоқда қандай хатарли ҳолатлар билан тўқнашиши ва мазкур тармоқнинг ўзига хос муаммоларини ҳал қилишга лаёқатлилигини, унга нотаниш ва ўзига хос мураккаб масалаларни хал этиш учун тегишли мутахассислар жалб қилиш талаб қилинишини тасаввур қила олиши лозим. Бунинг учун у мазкур тармоқдаги рақобатчилик шарт-шароитларини (асосий рақобатчиларнинг рўйхатини тузиши лозим); баҳоларнинг ўзгаришини, тармоқда ишлаб чиқаришнинг пасайишига олиб келадиган шароитларни ўрганади.

Аудитор ахборотларни тўплашни ўзига тушунарли методлар билан амалга ошириши лозим.

Корхона раҳбарияти ва бош мутахассислардан сўраб-суриштириш йўли билан асосий муаммоларни, хусусан, рақобат, солиқ масалалари, корхонанинг молиявий аҳволи, корхонанинг йирик муомалалари, бизнесдаги, раҳбариятдаги, мулкчилик шаклларидаги ўзгаришлар, ички назоратнинг ташкилий тузилмаси ва методлари, раҳбариятнинг аудитор махсус эътибор қаратишини истаган ўзига хос муаммоларини аниқлаши мумкин. Бўлинмалар, ишлаб чиқариш уринлари ва омборларга бориб, мижознинг амалга оширадиган муомалалари, ишлаб чиқариш кўрилмалари, товар-моддий захираларнинг мавжудлиги ҳақида тасаввурга эга бўлиши мумкин.

Шунингдек, корхона фаолияти ҳақидаги унинг ҳисоботида (бухгалтерлик ҳисоботлари ва аналитик ёзувлар; директорлар, бошқарув ва акциядорлик кенгашининг мажлис баённомалари; ички аудиторнинг ва тафтиш комиссиясининг ҳисоботлари, лавозим

йўриқномалари), ташқи ахборот манбалари (матбуотда чиққан нашр маҳсулотлари, маълумотлар базаси, аналитик нашрлар, қонунчиликка оид ва бошқа меъёрий бюллетенлар) келтирилган маълумотларни таҳлил қилиши лозим.

Аудитор олинган маълумотларни ёзиб боради ва корхонага таъсир қилувчи омиллар ҳамда аниқланган таҳликали ҳолатлар баён қилинган ҳолда бўлимларга бўлинган махсус ёзув кўринишида расмийлаштиради.

2. Бухгалтерлик ҳисобининг ташкил этилишини ўрганиш (баён қилиш)

Аудитор корхонанинг молия-хўжалик фаолиятини текширишни бошлашдан олдин бухгалтерлик ҳисоби қандай ташкил этилганлиги ва юритилаётганлигини ўрганиши лозим. Бунда у корхонада қўлланилаётган назорат воситаларини ўрганади ва баҳолайди, улар асосида тахмин қилинаётган аудиторлик амалларининг мазмуни, миқёси ва қилинадиган харажатларни аниқлайди.

Энг муҳими, аудитор амалдаги бухгалтерлик ҳисоби тизими текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг хўжалик фаолиятини ишонарли акс эттириши ҳамда текширилаётган корхонадаги мавжуд назорат воситаларига қай даражада таяна олишига ишонч ҳосил қилиши лозим. Шунингдек, ҳисоб тизимини, яъни ҳужжатлар айланиш режа-графигининг тузилишини, бухгалтерия ходимларининг хизмат вазифалари қандай тақсимланаётганлигини кўрсатиши, корхонанинг асосий муомалаларини акс эттириш учун қандай счётлар корреспонденциялари (ўзаро боғланишлари) қабул қилинганлиги ва қандай ҳисоб регистрларидан фойдаланилаётганлиги каби масалаларни баён қилиш лозим.

Кўпчилик аудиторлар ҳисобни ташкил этиш ва уни юритиш услубиёти стандарт, марказлаштирилган ҳолда тартибга солишга бўйсундирилган ва шунинг учун уни баён қилишга эҳтиёж сезилмайди деган нотўғри фикрга эга. Улар бундай фикрга асосланиб аудитни режалаштиришнинг бу қисмига етарли эътибор бермайдилар. Бундай ёндошувга йўл қўйиб бўлмайди, чунки марказлаштирилган тизим шунга олиб келадики, унда турли корхоналар нафақат ўз хусусиятларини, балки намунавий счётлар ва регистрлар номи остида ҳам хатоларини яширадилар. Масалан, 1010-1090 «Материаллар» счётлари бўйича қолдиқларни балансда ҳисоб баҳоларида акс эттириш ҳоллари кўп учрайди. Ҳисоб юритиш сиёсатидаги «ишлаб чиқариш захираларининг ҳисоби уларнинг ўртача сотиб олиш баҳоси бўйича юритилади» деган ёзув остида нафақат ўртача миқдорларни ҳисоб-китоб қилишнинг хилма-хил усуллари, балки улардан тўғридан-тўғри воз кечиш ва материалларни корхона учун энг қулай бўлган баҳоларда ҳисобдан ўчириш ва шунга ўхшашлар яшириниши мумкин. Бухгалтерия ходимлари корхонада юритиладиган оборот ведомостлари ва шунга ўхшашларни журнал-ордерлар деб тушуниб, ҳисоб журнал-ордер шаклида юритилишини тасдиқлашлари ҳам мумкин.

Бухгалтерлик ҳисоби тизимини баён қилиш қуйидаги ҳужжатларни ўз ичига олиши мумкин: аудитор ахборот олишни режалаштирган асосий ходимлар фамилиялари кўрсатилган корхона бухгалтериясининг ташкилий тузилмаси; ташкилий тузилмада кўрсатилган ҳар бир ходимнинг вазифалари ва масъулиятларининг баёни; ҳисоб циклининг муҳим участкалари бўйича ҳужжатлар айланиш режа-графиги; ҳисоб цикллари йўналишида намунавий муомалалар бўйича проводкалар баёни; бир марталик муомалалар ва хато бўлиш эҳтимоли юқори бўлган муомалалар («ўзининг» фирмалари, мавозалари, комиссия ва консигнация шартномалари, қўшма фаолият шартномалари, лизинг) бўйича счётлар корреспонденциялари баёни; ҳисоб юритиш сиёсатидаги ёки айрим счётларни юритиш қоидаларида нормативдан четга чиқишлар; ҳисобот маълумотларини текширишнинг назорат варақаси. Сўнгги ҳужжат аудиторнинг талаби бўйича мижоз томонидан тузилади. Унда ҳисоботнинг бутунлигича ҳам, қисман ҳам текширишга тайёр эканлиги мижознинг ушбу текширишни техник жиҳатдан қай даражада таъминлай олиши сўралади.

Аудитор бухгалтерлик ҳисоби ва ҳисоботининг ташкил этилиши ҳамда ҳолатини текширишда қуйидагилардан фойдаланади:

«Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида» ги Ўзбекистон Республикаси қонуни, Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодекси, Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари, Маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига қўшиладиган, маҳсулот ишлаб чиқариш (иш бажариш, хизмат кўрсатиш) харажатларнинг таркиби ва молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисидаги Низом, юқори ташкилотларнинг йўриқнома, Низом ва кўрсатмалари; Корхонанинг ҳисоб юритиш сиёсати.

Ҳукумат, молия ва статистик органларининг меъёрий ҳужжатлари билан бир қаторда, ўрганилаётган соҳадаги текширилаётган корхоналарнинг хусусиятларини ифодалайдиган таъсис ҳужжатларига алоҳида аҳамият берилади.

Мазкур масала бўйича аудитор қуйидагиларни текшириши лозим:

Бухгалтерлик ҳисобини ташкил этиш ва юритишга доир йўриқномалар ва кўрсатмалар счётлар режасини қўллашнинг тўғрилиги: ҳисобнинг журнал-ордер ёки жадвал-автоматлаш-тирилган шаклларидан қўлланиладиган шаклни юритиш қоидаларига риоя қилиниши; дастлабки ҳужжатларнинг бухгалтерияга ўз вақтида келиб тушиши ва ҳужжатлар оборотининг ташкил этилиши: ҳисоб регистрларининг ўз вақтида ва тўғри қўлланилиши синтетик ҳисоб маълумотларининг аналитик ҳисоб маълумотларига мос келиши: дастлабки ҳужжатларга автоматлаштирилган ишлов бериш усулларининг қўлланилиши (иш ҳақи, материаллар, ишлаб чиқариш харажатлари ва ш. к.) ишлаб чиқариш харажатларини ҳисобга олишнинг тўғрилиги; давр сарфларини ҳисобга олишнинг тўғрилиги; ишлаб чиқаришга сарфланган материалларни баҳолашнинг тўғрилиги; балансдаги барча моддаларнинг инвентаризация қилинишини тўғри ташкил этилиши, шунингдек, инвентаризацияни ва унинг натижаларини ҳисоб ва ҳисоботда ўз вақтида ҳамда тўлиқ акс эттирилиши: бош бухгалтер томонидан материаллар, молиявий ва меҳнат ресурсларидан фойдаланиш, бухгалтерлик ҳисобини ташкил этиш ва юритишнинг қонунийлиги устидан назорат ўрнатилиши; банкларга, солиқ органларига, акциядорларга ва бошқаларга тақдим этиладиган баланс ва бошқа ҳисобот шаклларига бухгалтерлик ҳисоби маълумотларининг тўғри келиши; бюджет билан ҳисоб-китобларнинг тўғрилиги ва ўз вақтидалиги; фойда (даромад)ни аниқлашнинг тўғрилиги; фойдани тақсимлаш ва резервлар яратишнинг тўғрилиги.

Булардан ташқари аудитор қуйидагиларни ҳам текшириши зарур:

- бухгалтерия аппарати ишининг тўғри ташкил этилганлиги;
- бухгалтерия ходимлари лавозим йўриқномаларининг мавжудлиги;
- бажарилган иш учун ҳар бир ходим жавоб берадиган қилиб, хизмат вазифаларининг бухгалтерия ходимлари ўртасида тақсимланганлиги;
- аудиторлик текшируви ўтказилаётган ташкилот (фирма) раҳбарияти томонидан ишни бажарувчи мансабдор шахслар, омбор мудирлари, механиклар ва бошқалар)нинг дастлабки ҳисоботлар ва ҳужжатларни тақдим этиш графигининг тасдиқланганлиги, графикка риоя қилиш устидан назорат ўрнатилиши ва уни бузган айбдор шахсларга нисбатан интизом чоралари ва бошқа чораларнинг қўлла-нилиши; бухгалтерия ичида айрим иш турларининг бажарилиш муддатлари кўрсатилган, ҳужжатлар айланиши гра-фигининг борлиги (иш ҳақи ҳисоб-китоби ведомостлари, моддий қийматликлар ҳаракатининг йиғма ведомости, асосий воситалар ва номоддий активларга эскириш ҳисоблаш ведомости, ҳисоб регистрларини якуний (йиллик) ҳисоботлари тузиш); бухгалтерия ходимлари жорий иш жараёнида зарур бўлган, тегишли қўлланмалар, йўриқномалар ва ҳисоб-китоб жадваллари билан таъминланганлиги;
- бош бухгалтер томонидан унга тўлиқ берилган молиявий назоратчилик ҳуқуқларининг амалга оширилиши, бухгалтерлик ҳисоби ва ҳисоботига доир бош бухгалтернинг фармойишлари, шунингдек, хусусан молия-хўжалик муомалаларини расмийлаштириш ва талаб қилинадиган ҳужжатлар ва маълумотларни бухгалтерияга тақдим этиш, корхонанинг барча ходимлари учун мажбурийлиги каби корхонадаги ички тартибга риоя қилиниши, юқорида кўрсатилган ҳисоб, ҳисобот ва молиявий назорат масалаларига

доир бош бухгалтер фармойиши ва кўрсатмаларининг бажарилмаганлиги ёки бузилганлиги учун айбдор ходимларга нисбатан аудит ўтказилаётган корхона раҳбарияти томонидан хайфсан ёки мукофотдан (тўлиқ ёки қисман) маҳрум этиш чораларининг қўлланилиши; бухгалтерия ходимлари билан бошқа бўлинмалар ўртасида ўзаро муносабатларининг тўғри йўлга қўйилганлиги, бош бухгалтер бошқа бўлинмалар раҳбарлари билан ҳамкорликда аудит ўтказилаётган корхона молиявий хўжалик ҳисоби, ҳисоботи маълумотларига асосан таҳлил қилиши;

- балансннинг асосий материаллар, пул маблағлари ва ҳисоб-китоб моддаларини инвентаризация қилиш; бухгалтерия ҳисоботлари ва балансларини тўғрисидаги Низомда белгиланган тартиби ва муддатларига риоя қилиниши; ўтказилган инвентаризация ва унинг сифати қандайлиги, инвентаризация натижасида барча баланс моддалари ҳаққонийлигининг таъминланганлиги;
- бухгалтерлик ҳисоби ва назоратнинг ташкил этилиши пул маблағлари ва материал қийматликлар камомади, етишмовчилиги ва ноқонуний сарфланиши ва бошқа камчилик ҳамда суистеъмол қилишларнинг олдини олишни таъминлаши, дастлабки ҳужжатларни сифатли расмийлаштириш ва уларнинг ишонарлилиги устидан пухта назорат ўрнатиш; хўжалик муомалаларини, пул маблағлари ва мулклар, материал қийматликлар мавжудлиги ва сақланишини даврий инвентаризацияси ва тўсатдан ўтказилган текширишлар натижалари ва шу кабилар;
- тузилган даврий ва йиллик ҳисоботлар маълумотларининг бухгалтерлик ва статистик ҳисобот маълумотларига тўғри келиши.

Ҳар бир аудитор, гарчи битта аудиторлик текширувида тўлиқ иштирок этган бўлса ҳам, бухгалтерия ҳисобини тартибга солиш ва солиққа тортишнинг мавжуд тизимида исталган хўжалик юритувчи субъект бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботининг у ёки бу даражадаги хатоларга йўл қўймаслиги ўта мураккаб эканлигини тушуниб етади.

Аудитор бундай хатоларни аниқлаганида қуйидаги вазифаларни ҳал этиши лозим:

- бухгалтерлик ҳисоботидаги хатоларнинг баёнини ёзиш;
- бухгалтерлик ҳисоби ва ҳисоботини ташкил этиш ҳамда юритишнинг қонунчилик билан белгиланган қоидалари хўжалик юритувчи субъект ходимлари томонидан билмасдан ёки атайлаб бузилган ҳоллар аниқланганида аудиторлик ташкилоти қандай иш тутиши хусусиятларини аниқлаш;
- бухгалтерия ҳисоботининг ишончлилигига таъсир қилади-ган хатолар аудитор томонидан аниқланганлиги муносабати билан хўжалик юритувчи субъект ва аудиторлик ташкилоти масъулиятларини бир-биридан ажратиб белгилаш;
- бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботнинг бузиб кўрсатилиш хавф-хатари омилларини аниқлаш.

Кўпинча аудитор аудит ўтказиш чоғида бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботларга қандай мақсадларда атайлаб хатолар киритилганлигини аниқлашга уриниб, унга хос бўлмаган функцияларни зиммасига олишга ҳаракат қилади (балки бухгалтерлик ҳисоботи маълумотларидан фойдаланувчиларни чалғитиш учун ғаразли мақсадлар кўзланган бўлиши мумкин).

Хўжалик юритувчи субъект ходимларининг бухгалтерлик ҳисоботида хатолар пайдо бўлишига олиб келадиган, атайлаб қилинган ҳатти-ҳаракатлари (ёки лоқайдликлари) тўғрисида хулоса қилиш фақат ваколатли орган томонидан амалга оширилиши мумкинлигини аудитор ҳисобга олиши зарур. Аудитор учун аниқланган хатоларнинг аҳамиятли ёки аҳамиятсиз эканлигини аниқлаш ҳам муҳим ҳисобланади.

Ҳар бир аудитор ўз тажрибасидан келиб чиқиб, муайян текшириладиган корхона учун бухгалтерлик ҳисобининг қайси бўлимлари энг хатарли эканлигини яққол тасаввур қилиб, аудитни режалаштиришда ўз ишини шундай тарзда эҳтиёткорлик билан қилиши керакки, нотўғри аудиторлик хулосаси тузиш ва тақдим қилиш хавф-хатари имкон қадар камайсин.

Агар раҳбариятга тақдим қилинган ахборотлар натижалари бўйича бухгалтерлик ҳисоботига тегишли ўзгартишлар киритилмаган бўлса, у ҳолда аудитор аудит жараёнида аниқланган

бухгалтерлик ҳисоботидаги бузиб кўрсатилган фактлар тўғрисидаги маълумотларни аудиторлик хулосасига киритиши керак.

Аудиторлар ҳам, текширилаётган хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти ҳам, шуни унутмасликлари зарурки, бухгалтерлик ҳисоботларини атайлаб ёки билмасдан бузишларнинг юзага келиши учун; шундай хатоларнинг олдини олиш бўйича чоралар кўрилмаганлиги учун; уларни бартараф қилмаганлиги ёки кечикиб тўғрилаганлиги учун хўжалик юритувчи субъект ходимлари жавобгардир.

Аудиторлик ташкилоти эса, хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига ёзма равишда тақдим қилинадиган аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосасида бухгалтерлик ҳисоботининг ишончлилиги тўғрисида объектив ва асосланган фикр билдирганлиги учун жавобгар ҳисобланади.

Аудитор хўжалик фаолиятини текширишда қуйидагиларни таҳлил қилиши лозим:

- корхонанинг ўз устав фаолияти ва хўжалик дастурининг бажарилиши;
- устав капиталини ташкил этишнинг тўғрилиги ва унинг ўз фаолияти мақсадларига мувофиқ ишлатилиши;
- корхонада маҳсулотларни етказиб бериш бўйича шартнома мажбуриятларининг бажарилишини ишонарли, тезкор ҳисобга олишнинг ташкил этилиши, тайёр маҳсулотлар етказиб бериш мажбуриятларининг бажарилишини ҳисобга олган ҳолда корхона ходимлари томонидан белгиланган тартибга риоя қилиниши;
- маҳсулотларни тўлиқ ва ўз вақтида етказиб бермаганлик натижасида кўрилган йўқотишлар (жарималар, пениялар, неустойкалар ва бошқалар);
- чиқарилаётган маҳсулотларни янгилашга доир кўзланган тадбирларнинг бажарилиши; маҳсулот сифати кўрсаткичлари, брак ва сифатсиз маҳсулот етказиб берганлик учун кўрилган зарарлар;
- маҳсулот чиқариш ритми, ритмсиз ишлаш сабаблари, суткалик графиклар бажарилмаслиги оқибатида кўрилган зарарлар;
- хом ашёлар, материаллар ва ишлаб чиқариш чиқитларидан оқилона фойдаланиш;
- корхона жамоаси мақсадларнинг тизими, ҳар бир ходимга вазифаларнинг оқилона тақсимланиши;
- ҳам иқтисодий, ҳам ижтимоий мақсадларга етишишда барча ходимлар (ишчидан тортиб бош директоргача) иқтисодий манфаатларни таъминлайдиган меҳнатга ҳақ тўлаш тизими;
- маҳсулот чиқариш ва сотиш ҳақидаги ҳисобот маълумотларининг бухгалтерлик ҳисоби ва дастлабки ҳужжатлар маълумотларига тўғри келиши;
- маҳсулотлар ҳисоботига ҳисобот даврида тайёрланиб тугалланмаган маҳсулотларнинг киритилмаганлиги ва ҳисоботларда бошқа қўшиб ёзиш ҳамда чалкашликларга йўл қўйилмаганлиги.

3. Корхона ҳисоб сиёсатини ўрганиш (баён қилиш)

№ 1 - «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот» номли Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисоби миллий стандартига мувофиқ ***ҳисоб сиёсати*** хўжалик юритувчи субъект раҳбари томонидан бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тайёрлаш ҳамда тузиш учун фойдаланиладиган махсус тамойиллар, қоидалар ва амалий ёндашувлар тўпламини ифодалайди.

Шунингдек, хўжалик юритувчи субъектнинг ҳисоб сиёсати корхона раҳбари томонидан №1 БҲМС асосида тузилиб, хўжалик юритувчи субъектнинг турли йиллар учун тақдим қилинган молиявий ҳисоботларидаги кўрсаткичлар таққосланувчан, ҳамда бошқа алоқадор БҲМС лар асосида шакллантирилган бўлиши лозим.

Ҳисоб сиёсатини шакллантириш ва унга риоя қилиниши масалалари аудитнинг аҳамиятли соҳаларидан бўлиб, бухгалтерия ҳисоботларининг ишончлилигига сезиларли

даражада таъсир кўрсатади. Шу боисдан ҳисоб сиёсати бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларини аудиторлик текширувидан ўтказишнинг барча босқичларида - аудитни режалаштиришдан то аудиторлик хулосасини тузгунга қадар муҳим текширув объекти бўлиб ҳисобланади.

Ҳозирги пайтгача ишлаб чиқилган аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларидан кўпчилигида текшириладиган корхона фаолиятини тартибга соладиган, асосий ҳужжатлардан бири сифатида ҳисоб сиёсати тўғрисида сўз юритилади.

Бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботнинг ташкил этилишини текшириш чоғида ҳисоб сиёсати билан танишишнинг мақсади бухгалтерия ҳисобини ташкил этишнинг асосий тамоилларини ва текшириладиган корхонанинг ҳужжатлар айланиши графигини ўрганиш ҳамда баҳолашдан иборат. Бунда ҳисоб сиёсатини белгилайдиган фармойиш ҳужжатларининг мавжудлиги ва таркиби аниқланади.

Ҳисоб сиёсатининг мазмунини ифодалайдиган маълумот манбалари қуйидагилардан иборат:

- текшириладиган корхонанинг ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқ (фармойиш);
- бухгалтерия ҳисобининг ишчи счётлар режаси;
- тасдиқланган дастлабки ҳужжатлар шакллари ва ички бухгалтерия ҳисоботлари учун ҳужжатлар шаклларининг рўйхати;
- ҳужжатлар айланиш режа-графиги ва ҳисоб ахборотларига ишлов бериш технологиялари;
- айрим кўрсаткичларни ҳисобга олиш бўйича тасдиқланган услубиёт ва текшириладиган корхона ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруққа бошқа иловалар;
- қуйидаги масалаларни баён қиладиган (очиб берадиган) тушунтириш хати.

Корхонанинг ҳисоб сиёсатига тааллуқли маълумотлар:

- ҳисоб сиёсатини шакллантиришда танлаб олинадиган, ўтган йилгидан фарқ қиладиган бухгалтерия ҳисобини юритиш усуллари;

- ҳисобот йилида ёки ҳисобот йилидан кейинги даврларда бухгалтерия ҳисоботларидан фойдаланувчиларнинг баҳолаш ва қарор қабул қилишига сезиларли даражада таъсир кўрсатадиган ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришлар;

- ҳисобот санасидан кейин содир бўлган ҳодисалар ва хўжалик фаолиятининг шартли фактлари, муомалаларни тўхта-тиш, битта акцияга ёки 1 сўмлик пайга тўғри келадиган фойда.

Ушбу маълумот манбаларини ўрганиш ва таҳлил қилиш натижасида мижоз-корхона маъмуриятининг ҳисоб сиёсатини шакллантириш ҳамда уни бажаришга юзаки ёндашмаётганлигини аниқлаш (баҳолаш) зарур. Ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқ (фармойиш) ва унинг билан боғлиқ бўлган, ўз вақтида чиқарилган ва тўғри расмийлаштирилган фармойиш ҳужжатларининг мавжудлиги - ҳисоб сиёсатидан корхонани бошқариш механизми сифатида фойдаланилаётганлиги ҳақида етарли даражада гувоҳлик бера олмайди.

Масалан, ҳар хил фойда солиғи ставкаларини қўллайдиган фаолият турлари билан шуғулланадиган корхоналар ушбу солиқни энг юқори ставка бўйича ҳисоб-китоб қилган. Ушбу ҳолат ҳисоб сиёсатини шакллантириш масаласига корхонада юзаки ёндашилаётганлигидан далолат беради. Чунки, бунда ҳисоб сиёсатининг услубий жиҳатларидаги имкониятларидан фойдаланилмайди. Ҳар хил ставкаларда солиққа тортиладиган фаолиятлар турлари бўйича харажатларни алоҳида ҳисобга олиш услубини ишлаб чиқиш ва тасдиқлаш солиқ юкини енгиллатишга имкон берган бўлар эди. Аудитор томонидан корхона маъмуриятининг ҳисоб сиёсатига муносабатини баҳолашни корхонада ички назоратнинг аҳволини умумий баҳолашда эътиборга олиш зарур. Чунки ҳисоб сиёсати ўз-ўзидан ички назорат тизимининг муҳим унсурларидан бири ҳисобланади.

Ҳисоб сиёсатини аудиторлик текширувидан ўтказишнинг мақсади - «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот» номли №1 БҲМС талабларидан келиб чиққан ҳолда корхона бухгалтерия ҳисоботининг ишончлилиги тўғрисида хулоса тузишдан иборат бўлиб, ҳисоб сиёсати №1 БҲМСга мувофиқ уларни бажаришни таъминлаши лозим. Шунингдек, бухгалтерия ҳисоботининг ишончлилиги тўғрисида фикр шакллантиришда қуйидаги ҳолатлар ҳам инобатга

олиниши зарур:

- корхоналарнинг мулкий ҳолислиги;
- ҳисоб сиёсатини қўллашнинг изчиллиги;
- хўжалик фаолияти фактларининг аниқлиги.

Аудиторлик текширувини ўтказишда қуйидагиларни ҳам аниқлаш зарур:

- ҳисоб сиёсатига доир фармойиш ҳужжатларининг мавжудлиги ва уларнинг таркиби;
- ҳисоб сиёсатига доир ҳужжатлар шакллари ва қабул қилиш муддатларининг меъёрий ҳужжатлар талабларига мувофиқлиги;
- меъёрий ҳужжатлар билан белгиланган ҳисоб усулларидан фарқ қиладиган, лекин корхонанинг мулкий ҳолатини ва молиявий натижаларини ишонарли акс эттиришга имкон берадиган усуллар мавжудлиги;
- ҳисоб сиёсатини шакллантириш чоғида танланган, бухгалтерия ҳисоботларидан фойдаланувчилар томонидан корхона молиявий ҳолатини баҳолаш ва қарор қабул қилишга сезиларли таъсир кўрсатадиган бухгалтерия ҳисобини юритиш усулларининг моҳияти тўлиқ очиб берилганлиги;
- ҳисоб сиёсатига риоя қилиш.

Аудитор №1 БҲМС да белгиланган, ҳисоб сиёсатини қабул қилиш тартибига риоя қилинаётганлигини текшириши лозим:

- ҳисоб сиёсатини қабул қилиш тўғрисида корхона раҳбарининг буйруғи (фармойиши) чиқарилганлиги) (№1 БҲМС 55 банди).

Шунингдек, янгидан ташкил этилган хўжалик юритувчи субъект танлаган ҳисоб юритиш сиёсатини молиявий ҳисоботини биринчи марта эълон қилгунга қадар, лекин юридик шахс ҳуқуқини олган (давлат рўйхатидан ўтган) кундан бошлаб 90 кундан кечикмасдан расмийлаштириши лозим. Корхона томонидан танланган ҳисоб сиёсати юридик шахс ҳуқуқини олган (давлат рўйхатидан ўтган) кундан бошлаб қўлланувчан ҳисобланади.

- ишчи счётлар режаси, намунавий қабул қилинмаган дастлабки ҳужжатлар шакллари, ҳужжатлар айланиши режа-графиги ва ҳисоб ахборотларига ишлов бериш технологияси, инвентаризация ўтказиш ва хўжалик муомалаларини назорат қилиш тартиби ва бошқалар тасдиқланганлиги.
- ҳисоб сиёсатига киритиладиган қўшимча ва ўзгартишлар тўғрисида буйруқ чиқарилганлиги (№1 БҲМС 56. 1, 56. 2, 56. 3, 56. 4 бандлари).

№1 БҲМС 56 бандига мувофиқ ҳисоб сиёсати календар йили давомида ўзгартирилмайди. Фақат хўжалик юритувчи субъектни қайта ташкил этилиш (бирлашиш, бўлиниш, қўшиб олиш), мулкдорлар алмашиши, Ўзбекистон Республикаси қонунчилиги ёки Ўзбекистон Республикасида бухгалтерия ҳисобининг ўзгариши ва бухгалтерия ҳисобининг янги услублари ишлаб чиқилган ҳолларда ҳисоб сиёсати ўзгартирилиши мумкин (№1 БҲМС 56. 1, 56. 2, 56. 3, 56. 4).

Ҳисоб сиёсатига киритилган ўзгартишлар асосланган бўлиши ва тегишли тартибда расмийлаштирилиши лозим (№1 БҲМС 55 бандига мувофиқ). Ўзбекистон Республикаси қонунчилигининг ўзгариши билан боғлиқ бўлмаган ҳисоб сиёсатидаги ўзгартишлар оқибатлари хўжалик юритувчи субъект томонидан бухгалтерия ҳисобининг ўзгартирилган услублари қўлланилиб бошланадиган санага (ойнинг биринчи санасига) текширилган маълумотлар асосида қиймат ифодасида баҳоланган бўлиши лозим.

Ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқни таҳлил қилиш чоғида аудитор қуйидагиларни аниқлайди:

- ҳақиқатан ҳам буйруқнинг барча бандлари ҳисоб сиёсатига тааллуқли эканлиги;
- ҳисоб сиёсатининг барча жиҳатлари (ташкилий-техник, услубий, солиқчиликка доир) буйруқда акс эттирилганлиги.

Ушбу мақсадда ҳисоб сиёсати тўғрисидаги тақдим этилган буйруқ (фармойиш) тест синовидан ўтказилади. Бунинг учун аудитор текшириладиган корхона раҳбарига тахминан қуйидаги мазмундаги анкетани тўлғазишни тавсия қилади.

Ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқларни аудиторлар томонидан тест синовидан ўтказиш

амалиёти шуни кўрсатмоқдаки, айрим хўжалик юритувчи субъектлар бу ҳужжатга ҳисоб сиёсатига тааллуқли бўлмаган нарсаларни ҳам киритадилар. Масалан, ходимларга иш ҳақи бериш муддатлари, таътиллар давомийлиги, меъёридан ошиқ хизмат сафари харажатлари ва ҳоказо. Бундай ахборотлар корхонанинг бошқа ички ҳужжатларида акс эттирилади. Айрим корхоналар бухгалтерия ҳисобининг барча мумкин бўлган унсурлари бўйича бухгалтерия ҳисоби услубларини, улар олдин қўлланганлиги ва кейинчалик қўлланиши зарурлигига қарамасдан буйруққа киритишлари оқибатида хато-камчиликларга йўл қўядилар.

Ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқни дастлабки текшириш учун анкета-тест(намуна)

Текшириладиган объект	Жавоб		Эслатма
	Ҳа	Йўқ	
Ташкилий – техник			
1. Ҳисоб юритишнинг ташкилий шакли қандай? а) бош бухгалтер бошқарадиган таркибий бўлинма. б) штатдаги бухгалтер лавозими в) ихтисослаштирилган ташкилот билан тузилган шартнома асосида. г) ҳисоб раҳбар томонидан юритилади			
2. Тасдиқланганми? ➢ бухгалтерия тўғрисида Низом. ➢ хизмат вазифалари рўйхати			
3. Қўлланиладиган бухгалтерия ҳисоби шакли: ➢ журнал-ордер шакли. ➢ мемориал-ордер шакли ➢ соддалаштирилган ҳисоб тизими. ➢ компьютерлаштирилган.			
4. Ишчи счётлар режаси ишлаб чиқилган ва тасдиқланганми?			
5. Ҳужжатлар айланиш қоидалари ва ҳисоб ахборотларига ишлов бериш технологияси: ➢ дастлабки ҳужжатларнинг унификацияланган шаклларини қўллаш. ➢ намунавий шакллари мавжуд бўлмаган дастлабки ҳужжатлар шаклларини тасдиқлаш. ➢ бошлангич ҳужжатларни имзолаш ҳуқуқига эга шахслар рўйхатини тасдиқлаш. ➢ ҳужжатлар айланиш режа-графигини тасдиқлаш. ➢ бухгалтерия ҳужжатларини сақлаш муддатларини ҳисобга олган ҳолда ҳужжатлар жилдларининг рўйхатини ишлаб чиқиш. Ҳужжатларни сақлаш учун масъул шахсларни аниқлаш.			
6. Мулкларни баҳолаш: ➢ харид учун қилинадиган ишлаб чиқариш харажатларини жамлаш йўли билан тўлов ҳисобига сотиб олинган. ➢ кирим қилинган пайтдаги бозор баҳоси бўйича текинга олинган. ➢ корхонанинг ўзида ишлаб чиқарилган унинг ҳақиқий таннархи бўйича.			
7. Инвентаризация ўтказиш тартиби: ➢ муддатларини белгилаш. ➢ доимий фаолият кўрсатадиган комиссия тузиш. ➢ инвентаризация ўтказиш тўғрисида буйруқ тайёрлаш.			
8. Ҳисобот ҳажми, тақдим қилиш муддатлари ва манзилгоҳи: ҳисоботни бухгалтерия ҳисобига оид меъёрий ҳужжатларда белгиланган ҳажм ва муддатларда тузиш. Йиллик молиявий ҳисоботни тақдим қилиш: а) солиқ органларига; б) корхона таъсисчиларига; в) давлат статистика органларига; г) қонун ҳужжатларига мувофиқ бошқа органларга;			
9. Аудиторлик ташкилоти билан ўзаро муносабатлар тизими.			
10. Доимий фаолият кўрсатадиган комиссия таркибини тузиш: ➢ домоддий активлардан фойдаланиш муддатларини белгилаш учун; ➢ асосий воситаларнинг мақсадга мувофиқлиги ва яроқсизлигини аниқлаш учун.			
11. Ҳисобдор шахслар рўйхати ва бўнак ҳисоботларини тақдим қилиш муддатларини тасдиқлаш.			
12. Вакиллик харажатлари сметасини тасдиқлаш			
II. Бухгалтерия ҳисобини юритиш усуллари.			

1. Асосий ва айланма маблағлар ўртасидаги қиймат чегарасини белгилаш.			
2. Асосий воситаларга амортизация ҳисоблаш усуллари:			
3. Асосий воситаларни таъмирлашни ҳисобга олиш тартиби: ➢ Таъмирлаш меъёрига қараб.			
4. Асосий воситаларни қайта баҳолаш			
5. Номоддий активларга амортизация ҳисоблаш тартиби:			
6. Материалларни сотиб олиш ва тайёрлашни ҳисобга олиш тартиби:			
7. Ишлаб чиқаришга берилган материалларни ҳисобдан ўчириш усуллари: ➢ ҳар бир бирлигининг таннархи бўйича. ➢ ўртача таннарх бўйича (AVECO). ➢ моддий ишлаб чиқариш заҳираларининг биринчи сотиб олинган таннархи бўйича навбати билан (FIFO)			
8. Товарларни тайёрлаш ва омборга ташиб келтириш сарфларини ҳисобга олиш: ➢ товарларни тайёрлаш ва ташиб келтириш харажатлари муомала сарфлари таркибида (9411 сақлаш ва ташиш харажатлари счёти) «Транспорт харажатлари» моддаси бўйича; ➢ омбордаги товарлар қолдигига тўғри келадиган муомала сарфларининг суммаси транспорт харажатларининг ўртача фоизи бўйича			
9. Харажатларни ва муомала сарфларини ҳисобга олиш услуби: ➢ Маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархини шакллантирадиган харажатларни ҳисобга олиш (2010, 2310, 2510) баланс счётларида амалга оширилади. ➢ тўлиқ бўлмаган ишлаб чиқариш таннархи.			
10. Умумишлаб чиқариш харажатларини тақсимлаш ва ҳисобдан ўчириш тартиби.			
11. Келгуси давр сарфларини ҳисобдан ўчириш тартиби: ➢ бир текисда; ➢ маҳсулот ҳажмига мутаносиб равишда.			
12. Бошқарув ва тижорат сарфларини тан олиш тартиби: ➢ ҳисобот йилида улар тўлиқ тан олинади. ➢ сотилган ва сотилмаган товарлар (маҳсулотлар) ўртасида тақсимланади.			
13. Келгуси давр сарфлари ва тўловлари учун резервлар яратиш тартиби.			
14. Фойдани тақсимлаш ва ишлатишни ҳисобга олиш вариантлари: ➢ корхона махсус мақсадлар учун мўлжалланган фондлар ташкил қилмайди. ➢ соф фойда фондларга тақсимланади.			
Дебитор ва кредитор қарзларни ҳисобдан ўчириш тартиби:			
III. Ҳисоб сиёсатининг солиққа тортишга доир жиҳатлари. 1. Корхонада даромадни тан олиш тартиби: ➢ пул маблағларининг корхона ҳисоб-китоб счётига ёки кассасига келиш меъёрига қараб (касса усули) ➢ ҳақиқатан маҳсулот (иш, хизмат)ларни сотиш ва харидорларга ҳисоб-китоб ҳужжатларини тақдим қилиш меъёрига қараб (ҳисоблаш усули)			
2. Қўшилган қиймат солиғи (ҚҚС)га тортиладиган товарларни сотишда ишлатиладиган моддий ресурслар бўйича ҚҚСни алоҳида ҳисобга олиш тартиби.			
3. ҚҚСни ҳисоблаш учун харажатларни алоҳида (ажратиб) ҳисобга олиш тартиби			
IV. Ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқ (фармойиш) билан танишиш тартиби:			

Бундай тартибда тест синови ўтказиш аудиторга энг аввало, ҳисоб сиёсатининг қайси жиҳатлари тўлиқ ёритилмаган-лиги ва қамраб олинмаганлиги тўғрисида хулоса қилишга ёрдам беради. Кўп ҳолларда қуйидаги масалалар ҳисоб сиёсатида ўз аксини топмайди:

I. Ташкилий - техник масалалар.

- ҳужжатлар айланиш қоидалари ва режа - графиги;
- ички ҳисобот (таркиби, шакллари, даврийлиги, тузиш ва тақдим қилиш муддатлари, фойдаланувчилар);
- ички назорат тизими (ички аудит хизмати, мутахассис, шахсан раҳбарнинг ўзи, тафтиш комиссияси);
- бухгалтерия (ёки молия-ҳисоб маркази) тўғрисидаги Низом ва бухгалтерия ёки молия ҳисоб маркази(МҲМ) ходимларининг хизмат вазифалари тақсимоти;
- инвентаризация ўтказиш тартиби.

II. Услубий масалалар.

- материаллар ҳақиқий сарфининг нормадан четга чиқишини назорат қилиш усуллари;
- умум ишлаб чиқариш харажатлари ва бошқа билвосита харажатларни тақсимлаш тартиби;
- давр сарфларини ҳисобдан ўчириш тартиби;
- тугалланмаган ишлаб чиқаришни аниқлаш.

III. Солиққа оид масалалар.

- алоҳида ҳисоб юритишни ташкил этиш тартиби (фаолият турлари бўйича, сотилган товарлар бўйича, ҳар хил ставкаларда ҚҚС солинадиган, ҚҚС солинмайдиган ва ҳоказо);
- ижтимоий соҳа объектларини алоҳида ҳисобга олишни ташкил этиш (мулклар имтиёз берилган ва имтиёз берилмаган ишлаб чиқаришларда бирга қўшиб ишлатилган ҳолларда мулк солиғи бўйича имтиёзга ҳуқуқ олиш учун).

Ҳисоб сиёсати мазмунан тўлиқ ва тўғрилигини баҳолаш учун аудитор ҳисоб сиёсатига оид фармойиш ҳужжатларида қуйидагиларни асословчи ахборотлар мавжудлигига ишонч ҳосил қилиши лозим:

- хўжалик юритувчи субъект томонидан бухгалтерия ҳисоби усулларини танлаш;
- бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботига доир меъёрий ҳужжатларда белгиланган вариантлар;
- меъёрий ҳужжатларда келтирилмаган қоидалар баёни;
- қонунчиликдаги зиддиятлар ва такомиллашмаганликдан келиб чиқадиган ҳолатлар;
- хўжалик юритиш хусусиятлари, қайси тармоққа қарашлилик ва бошқа шарт-шароитлардан келиб чиқадиган ҳисоб юритиш услубларини қўллаш хусусиятлари.

Агар хўжалик юритувчи субъект бухгалтерия ҳисобининг у ёки бу усулларини мустақил ишлаб чиқадиган бўлса, у ҳолда аудитор уларнинг бухгалтерия ҳисобига оид меъёрий ҳужжатларда белгиланган қоида ва талабларга мос келишини текшириши лозим.

Ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқ (фармойиш) мазмунининг амалдаги меъёрий ҳужжатларга номувофиқлигини тест синовидан ўтказиш йўли билан аниқлаш мумкин. Бундай номувофиқликнинг сабабларидан бири меъёрий ҳужжатлар ўзгариши билан боғлиқ тузатишларнинг ўз вақтида қилинмаслиги ҳисобланади.

Айрим ҳолларда номувофиқлик буйруқ (фармойиш)нинг матнидаги ноаниқликлардан ҳам келиб чиқади. Чунончи, корхонанинг товар (иш, хизмат)лар реализациясини тан олиш шартларини танлашда танланган усулни буйруқда «жўнатилишига қараб» ёки «тўланишига қараб» деган жумлалар билан ифодалаш билан чегараланиб қолинади. Бунда унинг «солиққа тортиш мақсадида» тайинланиши туширib қолдирилади.

«Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот»номли №1 БҲМС га мувофиқ хўжалик юритувчи субъект томонидан ҳисоб сиёсатини шакллантириш чоғида танланган бухгалтерия ҳисоби усуллари тегишли ташкилий-фармойиш ҳужжатлари расмийлаштирилган йилдан кейинги йилнинг 1 январидан қўлланилади. Ҳисобот йили давомида янгидан ташкил этилган хўжалик юритувчи субъектлар бундан мустаснодир.

Ҳисоб сиёсатида кўрсатилган бухгалтерия ҳисобини юритиш қоидалари хўжалик юритувчи субъектнинг барча таркибий бўлинмаларида қўлланилади.

№1-БҲМС нинг 55-бандига мувофиқ янгидан ташкил этилган хўжалик юритувчи субъектлар тузилган ҳисоб сиёсатини биринчи молиявий ҳисоботни эълон қилгунга қадар, лекин юридик шахс ҳуқуқини олган кундан бошлаб 90 кундан кечикмасдан расмийлаштириши лозим. Субъект томонидан танланган ҳисоб сиёсати юридик шахс ҳуқуқини олган кундан бошлаб қўлланилади.

Аудитор хўжалик юритувчи субъектда алоҳида ажралиб чиққан, маҳсулотларини мустақил сотадиган, алоҳида балансга ва банкда ҳисоб-китоб счётига эга бўлинмалар бўлганида, танланган ҳисоб сиёсатини изчил қўллаш талабларига алоҳида эътибор қаратиши лозим. Аудиторлик текширувлари тажрибаси шуни кўрсатмоқдаки, хўжалик юритувчи субъект томонидан қабул қилинган ҳисоб сиёсати алоҳида ажралиб чиққан таркибий бўлинмаларда йил давомида ҳамма вақт ҳам изчил қўлланилмайди.

Ҳисоб сиёсати тўғрисидаги ахборотлар, бухгалтерия ҳисоботига бериладиган

тушунтиришларнинг муҳим таркибий қисми сифатида аудиторлик текшируви объектларидан бири ҳисобланади.

Бир томондан, аудит жараёнида, танланган ҳисоб юритиш сиёсатининг хўжалик юритувчи субъект тавсифи ва шарт-шароитларига, шунингдек амалдаги қоидалар ва умумқабул қилинган ҳисоб юритиш амалларига мос келишини аниқлаш зарур. Аудитор қўлланилаётган бухгалтерия ҳисобини юритиш қоидаларини, улар асосида ҳисоб жараёнининг оқилона ва тежамли ташкил этилганлиги, хўжалик юритувчи субъект мулкий ва молиявий аҳволи тўғрисида тўла ва ишончли тасаввурни шакллантиришга таъсири нуқтаи назаридан баҳолаши лозим. Бунда ҳисоб сиёсатини амалга ошириш харажатларининг бошқарув мақсадлари учун корхона фаолияти тўғрисидаги зарур ахборотларга мувофиқлигини баҳолаш лозим.

Бундай текширув натижалари бутунлигича аудиторлик ҳисоботнинг таҳлилий қисмида ўз аксини топиши ва махфий сақланиши лозим. Сезиларли даражадаги номувофиқликлар ва уларни бартарф қилиш бўйича аудиторлик ташкилотининг тавсиялари аудиторлик ҳисоботининг хотима қисмида акс эттирилиши лозим.

Бошқа томондан, аудитор бухгалтерия ҳисоботининг ишончлилиги ва унинг корхонадаги ҳақиқий аҳволига мос келиши ҳақида фикр-мулоҳазалар билдириши зарур. Ҳисоб сиёсати акс эттирилишининг ишончлилиги тўғрисида аудиторнинг фикри корхона контрагентлари хулосалари ва ҳатти-ҳаракатларининг асоси ҳисобланади. Бухгалтерия ҳисоботларидан фойдаланувчилар нафақат рақамларнинг, балки уларга берилган изоҳларга ҳам яъни ҳисоб сиёсатининг моҳиятини очиб берадиган ахборотларнинг ишончлилигига ҳам ишонч ҳосил қилиши лозим. Чунки уларга асосан молиявий ҳисобот шакллантирилади. Масалан, Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлиги томонидан №486 – рақам билан рўйхатга олинган №4 -«Товар-моддий заҳираларни ҳисобга олиш» номли БҲМС нинг 26 ва 27 бандларига мувофиқ корхонанинг молиявий ҳисоботида товар-моддий заҳираларни ҳисобга олишга доир ахборотлар баён қилиниши лозим.

Маблағларни асосий воситалар қаторига киритишга доир тавсиялардагидан фарқ қиладиган чегаралар белгиланиш ҳоллари мавжуд бўлса, корхона уларни ҳисоб сиёсатида кўрсатиши лозим. Арзон баҳо ва тез эскирадиган буюмлар қаторига кирадиган мулклар миқдори қанчалик кўп бўлса, ҳисобот даври сарфларининг суммаси шунча юқори ва фойда кам бўлади, мос равишда тўланадиган солиқ миқдори ҳам камаяди.

Аудитор юқорида келтирилган масалалар қанчалик ишончли ва тўлиқ очиб берилганлигини, шунингдек, фаолият предмети тақозо этадиган, даромад ёки операцион даромад сифатида туркумланган даромадларни тан олиш тўғрисидаги қарорлар нима билан изоҳланишини аниқлаши лозим. Бунда аудитор корхонада ҳисоб сиёсатини қабул қилиш чоғида «фаолият предмети» тўғрисидаги масалани ҳал этишда қабул қилинган омилларни (муҳимлик, мунтазамлик ва шунга ўхшаш) эътиборга олади.

Шундай қилиб, бухгалтерия ҳисоботининг ишончлилигини тасдиқловчи аудиторлик хулосаси ҳисоб сиёсати тўғрисидаги ахборотларга ҳам бир хилда тааллуқли бўлиши лозим. Бухгалтерия ҳисоботига берилган тушунтиришларнинг корхонадаги ҳақиқатан фойдаланилаётган бухгалтерия ҳисобини юритиш усулларига номувофиқлиги аниқланганида аудиторлик ҳисоботининг хотима қисмида махсус изоҳлар берилиши зарур.

4. Ички назорат тизимини ўрганиш (баён қилиш)

Аудитор ички назорат тизимининг ишончлилигини ва текшириш ўтказишда унга таяниш мумкинлиги ҳақида асосли қарор қабул қила олиши учун бу тизимни ўрганади. Назорат тизимининг ишончлилиги, унинг ҳисоб юритишда муайян шахслар қасддан қилиши мумкин бўлган, шунингдек тасодифий йўл қўйиладиган хатоларнинг олдини олиш ва аниқлаш лаёқатидан иборат. Агар аудиторнинг фикрича, ички назорат тизими ишончли бўлса, бунда у текширув объектларидан бирортаси бўйича счётлар ёки муомалаларни текширишни тўлиқ

ёки қисман ички назорат тизимининг ишлашини текшириш натижаси билан алмаштириши мумкин. Агар, ички назорат тизими ишончли ва сезиларли даражада издан чиқмасдан ишлаётганлигини аниқланса, у бундай тизимдаги бухгалтерлик маълумотларида ҳам катта хатолар йўқ деб тахмин қилишга ҳақлидир. Агар, мабодо ички назорат тизими самарасиз бўлса, аудитор унинг камчиликларидан келиб чиқадиган хатарли вазиятларни бартараф қилиш учун тестлар сони ва уни танлаш ҳажмини кўпайтириши лозим. Ички назорат тизимини кўриб чиқишда, аудитор аввало, корхона маъмуриятининг ички назоратга муносабатини, яъни корхона раҳбарининг фикрлаш хусусиятларини, уларнинг раҳбарлик қилиш услубини, аниқ молиявий ҳисоботга муносабатини ўрганади. Аудитор корхона атрофидаги ишчанлик муҳитини ҳам инкор қилмаслиги лозим. Ўрганишнинг ушбу босқичида аудитор мижоз билан тузилган шартномадан келиб чиқадиган таҳликали вазиятларни баҳолашда тўплаган маълумотларидан фойдаланади. Лекин, у агар бутун аудитнинг таҳликали вазиятларини қулай деб баҳо-лаган бўлса, шунингдек, корхонанинг ички назорат тизимини ҳам ишончли деб билмаслиги лозим. Режалаштириш пайтида ички назорат тизими фаолиятининг барча томонларини батафсил таҳлил қилиб чиқиш лозим. Аудитор олинган маълумотларни ягона тизимга келтириш учун қисқача ҳисобот тайёрлаб, унда қуйидагиларни баён қилади: корхонанинг фаолият қилиш соҳаси ва принциплари; раҳбариятнинг ишончли ҳисоб ва назорат тизимини яратишга оид мажбуриятлари; раҳбариятнинг корхона фаолиятини назорат қила олиш лаёқати.

Фаолият соҳасини баён қилишда аудитор асосий диққат-эътиборини ички назоратнинг алоҳида участкаларига қаратади. Турли тармоқлардаги айрим муомалалар ва счётларга нисбатан назоратнинг кучайтирилиши бошқалари учун самарасиз бўлиши мутлақо аён. Масалан, савдода товар заҳираларини назорат қилиш, амалда етарли даражада самарали бўлиб, айни пайтда саноатда материалларни назорат қилиш кассани назорат қилишдан самарасиз бўлиши мумкин.

Тўғри йўлга қўйилган ички назорат тизими хатолар вужудга келишини бартараф этиб, натижада, нотўғри, бефойда қарорлар қабул қилиш ҳамда зарарлар вужудга келишини имкон қадар камайтиради. Бу кўзда тутилмаган хатоларга ҳам, атайлаб қилинганларига ҳам, тўлиғича тааллуқлидир. Бунинг устига ички назорат яхши йўлга қўйилганда тасодифий хатолар осон аниқланади, атайлаб қасддан қилинган хатолар эса фақат пухта ўйланган доимий текширув ва масъулиятларни тақсимлаш тизими ёрдамида бартараф қилиниши мумкин.

Кўплаб мутахассислар таъкидлашича, ички назорат тизими фақат корхонада ички назорат ички аудит хизмати томонидан амалга оширилгандагина яхши самара беради, жамоатчилик тафтиш комиссиясига юкланганида эса ёмон ишлайди, бошқалар эса ички аудит ички назорат тизими элементларидан биригина халос деб тасдиқлайдилар. (7. 8. 13)

Ички назорат тизими - бу бухгалтерия ҳисоби ва ҳисобо-тининг тўғрилигини таъминлашга қаратилган, ҳамда корхона ресурсларидан мақсадга мувофиқ оқилона фойдаланишга имкон яратадиган доимий, кундалик ишлар мажмуидир.

Яхши ташкил этилган ички назорат тизими қуйидаги элементлари билан тавсифланади:

- ахборотларни тўплаш тизими мавжуд хатоларни ўз вақтида аниқлайди;
- амалдаги масъулият тизими ҳар қандай вазифани бошдан охиригача якка ўзи амалга оширишига йўл қўймайди;
- ҳар қандай муомалаларни мувофиқлаштириш тизими мавжуд;
- инвентаризация мунтазам равишда ўтказилади;
- бухгалтерия ҳисоботлари ва режадан четга чиқишлар таҳлил қилинади.

Агар ҳар кунлик иш ички назорат остида бўлса, даромадлар кўпаяди. Кундалик иш ишончли бўлса даромадни йўқотиш хавф-хатари ҳам пасаяди.

Ички назоратнинг тузилиши турли хил бўлиши, корхона фаолияти, унинг ҳажми, ЭҲМ билан жиҳозланганлиги, раҳбариятнинг шахсан назорат қила олиш имкониятлари ва кўплаб бошқа омилларга боғлиқ.

Аудитор ички назорат тизимини ўрганиш ва баҳолаш жараёнини ўтказиш ҳамда

ҳужжатлаштиришда қуйидаги намунавий шакллардан фойдаланиши зарур:

- махсус ишлаб чиқилган тестлар;
- раҳбар ходимлар ва бухгалтерия ходимларининг фикрларини аниқлаш учун намунавий саволлар рўйхати;
- махсус бланкалар ва текширув варақалари; блоксхемалар ва графиклар;
- камчиликлар рўйхати, баённомалар ёки далолатномалар.

Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунида ички назоратга таалуқли қандайдир махсус талаблар йўқ. Шунинг учун аудитор ички назорат тизимини баҳолашда иккита омилга таянади:

- ички назоратнинг мақсади корхона раҳбарияти учун ҳам, аудитор учун ҳам бир хил - бухгалтерия ҳисоботининг ишончлилиги ва объективлигини таъминлаш;
- аудиторлик ҳисоботининг таҳлилий қисмида ички назорат ҳо-латини экспертиза қилиш натижаларини акс эттириш зарур.

Ички назорат тизимини баҳолашнинг асосий мақсади аудитни режалаштириш, шунингдек аудиторлик амалларининг турларини, ўтказиш вақтини ва ҳажмини аниқлаш учун пухта замин яратиб, уларни аудиторлик текширувининг дастурида акс эттиришдан иборат. Фараз қилайлик, аудитор томонидан дастлабки аудиторлик текшируви дастури тайёрланган ва у олдинда турган ишларнинг бориши тўғрисида маълум тасаввурга эга. Дастлабки дастур сифатида ўтган йилги аудиторлик текширувининг дастури олиниб, мижоз-корхонадаги ички назорат тизимини дастлабки таҳлил қилиш ва самарасизлик хавф-хатарини баҳолаш натижаларига мувофиқ тузатишлар киритилади.

Аудиторлик текшируви дастури молиявий ҳисоботдаги ахборотларнинг ишончлилигини тасдиқлашга қаратилган амаллар рўйхатидан иборат. Ҳар бир аудиторлик амалининг тури, ўтказиш вақти ва миқёси аниқланиб, у молиявий ҳисоботнинг бир ёки бир неча кўрсаткичлари билан бевосита боғлиқ. Аудиторлик амалларининг еттита асосий тури мавжуд: қайта санаш, кузатиш, тасдиқлаш, оғзаки сўров, ҳужжатларни текшириш, нусха кўчириш ва таҳлил қилиш амаллари. Аудиторлик амалларини ўтказиш вақти турлича бўлиши мумкин: баланс тузгунга қадар ёки тузилганидан сўнг. Бажариладиган амаллар миқёси ишлар ҳажмига боғлиқ бўлиб, ушбу амалларни сафарбар қилиш чоғида бажарилиши мумкин.

Ички назорат тизимини баҳолашнинг навбатдаги мақсади - бу уни такомиллаштириш бўйича конструктив таклифлар ишлаб чиқишдир. Аудитор ички назорат тизимини ишлаб чиқишда фаол иштирок этиб, ўз таклифларини мижозга тақдим этиладиган махсус хатда баён қилади. Аудиторлар ушбу таклифларни аудиторлик текширувининг элементи сифатида расман қабул қилиб, уларни консультация хизматлари қаторига киритмайди. Берилган таклифларга риоя қилиш ёки қилмасликни мижознинг ўзи ҳал этади. Таклифлар баён қилинган хат аудит жараёни якунланганидан сўнг ёзилади.

Хатда ички назорат тизимининг муаммолари билан боғлиқ фактлар баён қилиниб, аудитор булар ҳақида мижоз-корхона бошқарувини хабардор қилиши лозим. Чунки, бу муаммолар ички назорат тизимининг таркиби ва фаолият кўрсатишида сезиларли камчиликлар мавжудлигидан далолат беради ва корхонанинг молиявий ахборотларини рўйхатга олиш, қайта ишлаш ва молиявий ҳисоботда умумлаштириш лаёқатига салбий таъсир кўрсатиши мумкин. Бундай камчиликлар қуйидагиларда намоён бўлади:

- хизмат вазифаларининг тақсимланмаганлиги;
- хўжалик муомалаларининг текширилмаслиги ва зарур назоратнинг ўрнатилмаганлиги;
- назорат амалларининг самарасизлиги;
- назоратдан қочиш мақсадида мансабдор шахслар томонидан назорат амалларининг атайлаб бузилиши;
- корхона раҳбарияти ёки ходимларининг атайлаб қилган хатолари, масалан, бухгалтерия ёзувларини ёлбакилаштириш ёки алмаштириш.

Хабардор қилиш зарур бўлган фактлар бу ички назорат тизимининг сезиларли камчиликларидир. Улар шу билан тавсифланадики, ички назорат тизими айрим элементларининг тузулмаси ёки фаолият кўрсатиши, текшириладиган молиявий

ҳисоботларда катта хатолар ёки ахборотларнинг бузиб кўрсатилиши юзага келиши мумкин ва бу хатолар корхона ходимлари томонидан ўзларининг кундалик вазифаларини бажариш чоғида аниқлаш эҳтимолини пасайтирмайди. Аудитор негатив фактларни махсус излаши лозим эмас, аммо агар уларни аниқласа, бу ҳақда раҳбариятга ёзма ёки оғзаки билдириши лозим.

«Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонуннинг 7-моддасига мувофиқ бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот, шунингдек ички назорат тизимини ташкил этиш учун хўжалик юритувчи субъектнинг раҳбари жавобгардир.

Аудитор мижоз учун самарали ички назорат тизимини ишлаб чиқишга жавобгар эмас. Бундай тизимни яратиш корхонанинг ташкилий тузилмасини, назорат амалларини ва ҳужжатлаштиришни ишлаб чиқишни тақозо этади. Аудиторлик фирмаси ишлаб чиқадиган назорат тизими бу консультацион хизматлар бўлиб, уларни фирма ўзининг аудиторлик функцияларига киритмайди.

Ички назорат тизими тузулмаси учта таркибий қисмга бўлинган:

- **назорат муҳити** - корхонада ички назорат учун қулай бўлган ўзаро хизмат муносабатларини аниқлайдиган белгилар йиғиндисидир;
- **корхонадаги бухгалтерлик ҳисоби тизими** - тегишли хўжалик муомалаларини ёзишга тааллуқли ҳисоб сиёсати ва амаллардир;
- **назорат амаллари** - корхона ходимлари томонидан бажариладиган махсус текширувлар.

Ушбу учала таркибий қисм ўзаро боғлиқликда ахборотлардаги жиддий хатоларнинг олдини олиш, аниқлаш ва тузатишни таъминлайди.

Назорат муҳити деганда хўжалик юритувчи субъект раҳбариятининг хабардорлиги, ички назорат тизимини ўрнатиш ва қўллаб-қувватлашга қаратилган амалий ишлари тушунилади.

Назорат муҳитининг аҳволи раҳбарларнинг иш услуби, уларнинг дунёқараши, назорат ва ходимлар устидан назорат мақсадини тушунтириш тизимининг самарадорлигига боғлиқ.

Назорат муҳити қуйидаги элементлардан иборат:

- сиёсат ва бошқарув услублари;
- корхонанинг бошқарув тузулмаси;
- директорлар кенгаши, хусусан унинг аудиторлик комитети фаолияти;
- бошқарув функциялари ва масъулиятларни тақсимлаш услублари;
- назорат бошқарув услублари, шу жумладан ички аудит;
- кадрлар сиёсати ва амалиёт;
- ташқи таъсирлар (банклар текшируви, солиқ назорати).

Раҳбарлар ва мененжерларнинг назоратга муносабати назорат муҳитига энг катта таъсир кўрсатади. Бошқарувнинг юқори поғонаси хизматчиларнинг назоратга муносабатини белгилайди. Яхши бошқарув муҳити юқори даражадаги ички коммуникация тизимини таъминлайдиган, директорлар Кенгаши ҳузуридаги аудиторлик инспекциясининг самарали ишлашига ёрдам берадиган, бюджетлар тизими (бизнес-режа ёки смета) ва уларнинг бажарилиши тўғрисидаги ҳисоботлардан фойдаланадиган, ички аудитнинг самарадорлигини таъминлайдиган бошқарув тизими билан тавсифланади. Кейинчалик, назорат муҳити корхона ходимларининг компетентлилиги, хизмат вазифаларининг тақсимланиши, активлар, ҳужжатлар-ни олиш имкони ва ҳисоб ёзувларини вақти-вақти билан таққослаб туриш билан аниқланади. Назорат функцияларини амалга оширувчи ходимлар компетентлилиги корхона ички назорат тизимининг асосий белгиси ҳисобланади. Корхонанинг кадрлар билан боғлиқ муаммолари ички назорат тизимига салбий таъсир кўрсатади. Агар бухгалтерлар тез-тез алмаштириб турилса, бу ҳисоб ва назорат функциялари етарли тажрибага эга бўлмаган ва бунинг оқибатида кўплаб хатоларга йўл қўядиган одамлар томонидан бажарилишига олиб келади. Янги раҳбарлар ва мансабдор шахслар корхонадаги ҳисоб тизими билан етарли даражада таниш бўлмаслиги мумкин. Айрим ҳолларда бухгалтерия ходимлари юқори бошқарув бўғини томонидан топширилган ноқонуний ҳисоб амалларини бажаришни ҳоҳламаганликлари учун ҳам ишдан бўшаб кетадилар. Шунинг учун ҳам бухгалтерия

ходимларининг тез-тез алмаштирилиб туриши нохуш факт деб баҳоланади.

Ички назорат тизими самарали бўлиши учун функционал масъулиятлар ёки хизмат вазифаларининг етарли даражада тақсимланиши жуда муҳимдир. Бу назорат амаллари самарадорлигининг муҳим шарти ҳисобланади. Булар қуйидагилар-дан иборат:

- хўжалик муомалаларини амалга оширишга рухсат этиш. Бу вазифани хўжалик муомалаларини расмийлаштириш ҳуқуқига эга ходимлар бажарадилар. Рухсат этиш маълум турдаги муомалалар (масалан, барча турдаги сотиш)га тааллуқли, умумий, ёки махсус (масалан, муҳим активни сотишга рухсат этиш) бўлиши мумкин.
- хўжалик муомалаларини рўйхатга олиш. Кўпчилик корхо-наларда хўжалик муомалаларини ёзиш (ҳисоб юритиш) ва ҳисобот ишлари компьютер ёрдамида бажарилади;
- хўжалик фаолиятида корхона маблағларининг сақланиши-ни таъминлаш. Бунда корхонага тегишли активларга ҳақиқатда эгалик қилиш ёки улар устидан назорат ўрнатиш назарда тутилади;
- счётларда акс эттирилган суммаларни ва ҳақиқатда мавжуд активларни вақти-вақти билан таққослаб туриш. Бу ерда активларни мунтазам инвентаризация қилиш ва тафовутлар аниқланган ҳолларда тегишли чораларни қўллаш тушунилади.

Хизмат вазифаларининг мос келмаслиги - бу шундай комбинация бўлиб, унда хатога йўл қўйган ёки ахборотни бузиб кўрсатган хизматчи ўзининг оддий фаолияти чоғида бу фактларни яшириши мумкин. Вазифалар шундай тақсимланиши керакки, хизматчилардан ҳеч бири юқорида санаб ўтилган тўртта функциянинг икки ёки ундан ортиғини бажармаслиги лозим. Биринчи ва тўртинчи функциялар бошқарув, иккинчи функция ҳисоб, учинчиси эса сақлаш функцияси ҳисобланади. Бу функцияларни турли шахслар ва бўлинмалар ўртасида тақсимлаш иккита афзалликка эга.

1. ишларни мувофиқлаштириш (битта хўжалик муомала-сининг турли жиҳатларини кўриб чиқиш) ҳисобига атайлаб қилинмайдиган хатоларни аниқлаш ва тўғрилаш осонлашади.

2. ахборотларни бузиб кўрсатиш қийинроқ бўлади, чунки бу икки ёки ундан ортиқ ишчи шахсларнинг тил бириктиришини талаб этади.

5. Корхонани аудиторлик текширувидан ўтказиш иш дастури ва аудиторлик хизмати кўрсатиш ҳақида шартнома ҳамда бошқа зарур ҳужжатларни тузиш

Корхонада аудиторлик текшируви ўтказиш намунавий иш дастури

Аудитнинг умумий дастури	
Текшириладиган ташкилот	
Аудит даври	
Киши-соатлар миқдори	
Аудиторлик гуруҳининг раҳбари	
Аудиторлик гуруҳининг таркиби	
Режалаштирилган аудиторлик риски	
Режалаштирилган жиддийлик даражаси	

№	Аудит бўлимлари бўйича аудиторлик амаллари рўйхати	Ўтказиш даври	Бажарувчи	Аудиторнинг ишчи ҳужжатлари	Эслатма
I	Корхонадаги бухгалтерлик ҳисоби ва ички аудитнинг ҳолати, ташкил этилиши ҳамда молиявий ҳисоботнинг сифатини аудиторлик баҳолаш (экспертиза қилиш). **Текшириладиган объектлар:**				
1	таъсис ҳужжатларининг мавжудлиги ва устав капиталига доир баланс маълумотларининг ҳаққонийлиги.				

2	бухгалтерия ҳисоби регистрлари, оборот - сальдо балансларини танлаб текшириш.				
3	мулклар, дебитор ва кредитор қарзлар, сўмдаги ва валюта маблағарини инвентаризация маълумотлари.				
4	олдинги даврлардаги солиқ инспекцияси ва аудиторлар томонидан ўтказилган текширувларнинг далолатномалари ҳамда аудиторлик хулосалари.				
5	бухгалтерлик ҳисобини автоматлаштириш ва компьютерлаштиришнинг аҳволи;				
6	ички аудитнинг ташкил этилиши;				
7	ҳисоб ва ҳисоботга оид қонунчиликка риоя қилиниши.				
II	Корхонанинг молия - хўжалик фаолиятини аудиторлик текширувидан ўтказиш. **Текшириладиган объектлар:**				
1	таъсис ҳужжатлари, корхонадаги ички ташкилий муносабатларни белгилайдиган, хусусан, унинг молиявий фаолиятини тартибга солиб турадиган меъёрий ҳужжатлар;				
2	устав капиталининг шаклланиши ва ўзгариши;				
3	кредит ресурсларининг мавжудлиги ва ишлатилиши;				
4	касса, ҳисоб - китоб счёти, валюта счёти ва банкдаги бошқа счётларда сақланаётган пул маблағлари, пул ҳужжатлари ва қатъий ҳисобда турадиган бланкалар;				
5	асосий воситалар, номоддий активлар ва товар материал заҳиралар, (сақланишнинг ташкил этилишини экспертиза қилиш ва инвентаризация ўтказиш учун алоҳида ҳақ тўланади);				
6	асосий воситалар ва номоддий активлар эскириши;				
7	капитал қўйилмалар ва таъмирлаш харажатлари;				
8	ҳисоб-китоблар: а) меҳнатга ҳақ тўлашга доир, б) ҳисобдор шахслар билан, в) мол етказиб берувчилар ва пудратчилар, харидорлар, турли дебитор ва кредиторлар билан, г) бюджет билан, ижтимоий ва тиббиий суғуртага доир, Нафақа фонди ва Бандлик фонди (хизмати) билан;				
9	ишлаб чиқариш харажатлари ва ҳар хил сарфлар.				
10	корхона даромадлари;				
11	якуний молиявий натижалар ва уларнинг ишлатилиши.				
III	Аниқланган камчиликларни бартараф қилиш бўйича консультатицион хизматлар (маслаҳатлар) ва тавсиялар.				

Аудиторлик ташкилоти номидан
аудиторлик хулосасини имзолаш ҳуқуқига эга раҳбар
Аудиторлик гуруҳининг раҳбари

Назорат қилиб туриш назорат муҳитининг муҳим элементи ҳисобланади. Корхонада ҳисоб функциялари ва назорат амалларини корхона ходимлари ва компьютер тизими бажариши мумкин. Менежерлар томонидан бу функциялар бажарилиши устидан назорат ўрнатилишини таъминлаш эътиборга молик. Кредитлаш бўйича менежерлар иши устидан назоратни амалга оширувчи назоратчи, масалан, дебиторлар счётларидаги сальдоларни назорат счёти маълумотларига вақти-вақти билан таққослаб туриши мумкин. Бўлинмалар раҳбар-лари ёки назоратчилари хизматчилар томонидан топилган хатоларни тузатишлари, шунингдек, корхонадаги ҳисоб тизимига тааллуқли қарорлар қабул қилиши ва рухсат этиши мумкин. Назорат ўрнатиш бошқарув назоратининг муҳим воситаси ва бутун ички назорат тизими фаолият кўрсатишининг шарти ҳисобланади.

Агар аудитор консультациялар ва тавсияларни бевосита экспертиза қилиш ва текширувлар вақтида бериб борса (асосан унга катта бўлмаган аудиторлик муомалаларда) учинчи босқични алоҳида ажратмаса ҳам бўлади.

Тавсиялар ишлаб чиқиш анча кўп вақт сарфлашни талаб этса ва қўшимча ҳисоб-китоблар ҳамда корхонанинг ишлаб чиқариш ва молиявий фаолиятини чуқур таҳлил қилиш билан боғлиқ бўлса, учинчи босқични алоҳида ажратиб кўрсатиш зарур.

Томонлар ўртасида келишилган дастур бажарадиган ишлар (хизматлар) ҳажми ва қийматини аниқлашда асос бўлиб, қуйидаги шаклдаги шартнома билан расмийлаштирилади:

АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИ ЎТКАЗИШ ТЎҒРИСИДА
Ш А Р Т Н О М А

Ушбу шартнома «_____» _____ 200 ___ й.

«Агроаудитинформ» аудиторлик фирмаси (кейинги- ўринларда «Бажарувчи») номидан фирма Низоми асосида иш юритувчи,
директор _____ ва _____(кейинги уринларда «Буюртмачи») номидан_____асосида иш юритувчи _____ иккинчи томон бўлиб, ушбу шартномани қуйидагилар тўғисида туздик:

I. ШАРТНОМА ПРЕДМЕТИ.

1. «Буюртмачи» аудиторлик текшириш, тафтиш, молия хўжалик фаолиятини таҳлил қилиш ёки молиявий фаолиятни текшириш, аудиторлик ҳулосаси тузишига топшириқ беради _____

2. Асосий воситалар, пул ва материал ресурсларини инвентаризация қилиш зарурати бўлганда «Буюртмачи»нинг бухгалтерия ходимлари ва бошқа зарур мутахассислар жалб этилиб, «Буюртмачи» нинг буйруғи билан расмийлаштирилади.

3. Ишни қабул қилиш далолатномага асосан амалга оширилади. Имзоланиши шарт бўлган ҳужжат аудиторлик хулосаси бўлиб ҳисобланади. (зарур ҳолларда дебиторлар ва кредиторлар рўйхати (расшифровкаси) берилади).

4. Шартнома бўйича тўланадиган сумма

_____
(рақам ва сўз билан)

Буюртмачи шартнома имзоланишидан сўнг уч кун ичида шартнома суммасини 100 % «Бажарувчи» нинг ҳисоб - китоб счётига ўтказиб бериши лозим. Шартнома суммасини тўлаш муддати ўтказиб юборилганда ҳар бир муддати ўтган кун учун шартнома суммасининг _____ % миқдорида пеня ҳисобланади.

5. «Буюртмачи» аудиторлик текшируви учун зарур бўлган барча ҳужжатларни тақдим этиш мажбуриятини олади: бухгалтерлик, касса, банк ҳужжатлари ва бошқалар, ҳисоботлар ва солиқ ҳисоб-китоблари, олдинги тафтиш ва текширув материаллари.

6. «Бажарувчи» мижознинг текширишга алоқадор ходимларидан ёзма ёки оғзаки тушунтириш талаб қилиш ҳуқуқига эга. Тушунтириш беришдан бош тортиш ҳолларида шартнома суммасидан _____ % миқдорида қўшимча пеня ҳисобланади.

7. Агар «Буюртмачи» юқори ташкилот, аудиторлик текшириш эса шуъба корхона учун ўтказиладиган бўлса, у ҳолда «Буюртмачи»нинг вақили иштирок этиши шарт.

8. Агар иш кўп босқичли ва бир неча ойлар талаб этадиган бўлса буюртмачи томонидан ишни қабул қилиш босқич-ма-босқич амалга оширилади. Бу ҳолда агар буюртмачи қандайдир бир оралик босқич бўйича даъво қилмаса, у барча ишлар буткул тугаганидан сўнг даъво қилиш ҳуқуқидан махрум этилади.

9. Агар «Буюртмачи» иш муддати тугамасдан ўз ташаббуси билан шартномани бузса, у ҳолда у ишнинг бажарилган қисми учун тўлиқ ҳақ тўлаши лозим ва шартномани бузиши натижасида етказган моддий ва маънавий зарарлар учун _____ миқдорида жарима тўлаши лозим.

10. Бажарувчи аудиторлик текшируви ва аудиторлик хизмати кўрсатиши натижасида олинган ахборотлар махфийлигига риоя қилиш мажбуриятини олади.

11. Томонлар жавобгарлиги.

Ушбу шартномани бажармаганлиги ёки коникарсиз бажарганлиги учун «буюртмачи» ва «бажарувчи» амалдаги қонунчиликка мувофиқ, мазкур шартнома суммаси доирасида мулкий жавобгарликка тортилади.

12. Шартноманинг амал қилиш муддати.

Бошланиши «___» _____200 й.
Тугалланиши «___» _____200 й.

14. Томонларнинг манзилгоҳлари, телефонлари ва реквизитлари.

Бажарувчи: _____
Ҳисоб рақами _____ МФО _____
Банк _____
Бажарувчи: Буюрмачи:
М. Ў. _____ М. Ў. _____

9-МАВЗУ: АУДИТОРЛИК ДАЛИЛЛАР

РЕЖА:

1. Аудиторлик далиллар тушунчаси, уларнинг тайинланиши ва олдига қўйиладиган талаблар
2. Аудиторлик далилларнинг турлари
3. Аудиторлик далилларни олиш манбалари
4. Аудиторлик амаллари ва аудиторлик далилларини тўплаш
5. Аудиторлик далилларни олиш усуллари

1. Аудиторлик далиллар тушунчаси, уларнинг тайинланиши ва олдига қўйиладиган талаблар

Аудитнинг халқаро стандартлари – АХС (International Standarts of Auditing – ISAs) да стандартлаш объекти сифатида V – «Аудиторлик далиллар» (500-599) номли махсус бўлим ажратилган. Ушбу бўлим 9 та стандартни ўз ичига олади:

№ 500 – «Аудиторлик далиллар» (Audit Evidence)

№ 510 – «Бирламчи келишувлар – бошланғич қолдиқ-лар» (Initial Engagements Opening Balances)

№ 520 – Аналитик амаллар (Analytical Procedures)

№ 530 – Аудиторлик танлаш (Audit Sampling)

№ 540 – Бухгалтерлик ҳисобида баҳоланадиган қиймат-лар аудити (Audit of Accounting Estimates)

№ 550 – Боғлиқ томонлар (Related Parties)

№ 560 – Кейинги ҳодисалар (Subsequent Events)

№ 570 – Узлуксиз фаолият (Going Concern)

№ 580 – Раҳбариятнинг билдиргиси (Management Representations)

Ушбу стандартлар аудиторлик фаолиятининг халқаро амалиётида олинадиган далилларнинг етарлилик даражасини ва уларни тўплашга нисбатан қўйиладиган талабларни белгилайди.

Бизнинг мамлакатимизда эса шу вақтгача қабул қилинган аудиторлик фаолияти миллий станлартларидан қуйидагиларни шундай бўлим сифатида умумлаштириш мумкин:

№10-АФМС «Молиявий ҳисобот таркибидаги бошқа ахборотлар»; №11-АФМС «Маълумотларни компьютерда ишлаш (МКИ) шароитида аудит ўтказиш»; №13-АФМС «Таҳли-лий амаллар»; №14-АФМС «Аудиторлик танлаш»; №16-АФМС «Эксперт ишидан фойдаланиш»; №50-АФМС «Аудиторлик далиллар».

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

Аудитор молиявий ҳисоботнинг ҳаққонийлигини асослаши учун қуйидаги амалларни бажариш натижасида етарли аудиторлик далилларини тўплаши лозим:

- счётлар бўйича оборотлар ва қолдиқларнинг молиявий ҳисоботда тўғри акс эттирилишини батафсил текшириш:
- таҳлилий амаллар:
- ички назорат воситаларини текшириш;

Аудиторлик далилларни тўплаш учун зарур бўлган аудиторлик амаллари ва уларнинг ҳажми **аудит дастури**да кўрсатилади.

Аудиторлик далиллар – бу аудиторлик ташкилоти томонидан аудиторлик текширувлар вақтида тўпланган ва аудиторлик хулосасини асословчи ахборотдир.

Демак, аудиторлик далиллар аудиторлик текшируви жараёнида текширилаётган мижоз – корхона ва учинчи шахслардан олинган ахборотлар ҳамда уларни таҳлил қилиш натижалари

бўлиб, молиявий ҳисоботнинг ишончлилиги тўғриси-да аудиторлик хулосаси тузиш имконини беради.

Ушбу таъриф ва тавсифлардаги таянч тушунчаларни батафсил кўриб чиқамиз.

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

Ахборот – хўжалик фаолиятидаги фактлар тўғрисидаги хабарлар тўпламидир.

Мижоз корхона – аудиторлик хизмати кўрсатилаётган хўжалик юритувчи субъект.

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

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

Аудиторлик текширувларининг асосий мақсади хўжалик юритувчи субъектлар бухгалтерия ҳисоботларининг ишончлилиги тўғрисида аудиторнинг мустақил билдирилган фикридан иборат. Бунинг учун аудитор ҳисоботнинг ишончлилиги ёки унинг ишончлилигини рад этиш тўғрисидаги асосли фикр билдиришга имкон берадиган далилларни тўплаши зарур.

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

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

Далилларнинг етарлилигини аниқлашда қуйидаги ҳолатларни ҳисобга олиш зарур: мустақил манбалар (учинчи шахслар)дан олинган далилларнинг мижоз-корхона ходимларидан олинган далилларга нисбатан ишончлироқ эканлиги; аудиторлик ташкилотининг мустақил текшируви ёки таҳлили натижасида олинган маълумотларнинг учинчи шахслардан олинган маълумотларга қараганда ишончлироқ эканлиги; ҳужжатлар ва ёзма кўрсатмалар шаклидаги аудиторлик далилларининг оғзаки кўрсатмаларга қараганда ишончлироқ эканлиги. Ниҳоят, турли манбалардан олинган далиллардан фойдаланиш натижасида қилинган хулосаларни таққослаш имкониятларини ҳисобга олиш керак.

Амалдаги стандартларга мувофиқ аудиторлик баҳолаш учун зарур маълумотлар миқдори қатъий чегаралаб қўйилмаган. Шу боисдан аудитор ўзининг профессионал фикрига таянган ҳолда хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботининг ишончлилиги тўғрисида хулоса тузиш учун зарур бўладиган маълумотларнинг миқдори ҳақида мустақил қарор қабул қилиши лозим. Аудиторлик далилларининг ўз вақтида тўпланишига алоҳида эътибор бериш зарур. Акс ҳолда улар ошиқча ва кераксиз бўлиб қолади. Ўз вақтидалик ҳар бир аудиторлик далилининг текширилаётган даврга бевосита тааллуқлилиги, ёки мижоз-корхона

фаолиятининг ҳисобот тузилганидан сўнг, аммо аудиторлик хулосаси тузилишидан олдин содир бўлган маълум бир жиддий ҳодисаларига тааллуқли эканлигидан ҳам иборатдир. Тўпланган далиллар текширилаётган ҳисобот тузилган санага қанчалик яқин бўлса, улар шунчалик ишонарли бўлади.

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

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

2. Аудиторлик далилларнинг турлари

Аудиторлик текширувлар жараёнида тўпланадиган далиллар турли-туман бўлиб, улар **тури, манбаси** ва **олиниш усулларига** кўра туркумланади.

Аудиторлик далиллар турларига кўра **ёзма** ва **оғзаки далилларга** бўлинади.

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

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

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

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

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

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

Ҳужжатлаштирилган фактларни аниқлаш молиявий ҳисоботни ва ҳисоб регистрларини тўлдириш учун асос бўлган дастлабки ҳужжатларни текшириш йўли билан амалга оширилади. Буларга таннархни асоссиз равишда ошириб юбориш ёки товарсиз операцияларни амалга ошириш билан боғлиқ операциялар мисол бўлиши мумкин. Шунингдек, битта ҳужжатнинг турли нусхаларидаги ёзувларининг бир-бирларига мос келмаслик ҳолатлари.

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

аниқлаш асосида аудитор товарларнинг эгаси ҳақида хулоса қилади.

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

3. Аудиторлик далилларни олиш манбалари

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

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

Олинган далилларнинг сифати уларнинг манбаларига боғлиқ. Аудиторнинг бевосита кузатиши ва молия хўжалик муомалаларини ўрганиши натижасида олинган далиллар энг ишончли ҳисобланади. Шунингдек, мустақил манбалардан олинган, ҳужжатларга асосланган маълумотлар ҳам ишончли ҳисобланади. Мижоз корхонанинг ахборотларга ишлов бериш тизимидан тўпланганига қарамасдан, тўпланган маълумотларга асосан аудитор томонидан олинган ва ишлов берилган маълумотларнинг далил кучи камроқ ҳисобланади. Мижоз корхонанинг ахборот тизимида тузилган, ишлов берилган ва сақланаётган ҳужжатлардаги ахборотларнинг далил кучи паст ҳисобланади. Бунда ички назорат тизимининг баҳоланишини инобатга олиш зарур. Агар ушбу тизим самарали бўлса, ундан олинган ахборотдан далил сифатида фойдаланиш мумкин.

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

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

Агар мижоз корхона аудиторга тулаконли текширув учун зарур ҳажмдаги ҳужжатларни тақдим килмаса ёки агар аудитор зарур аудиторлик далилларини тўплаш имконига эга бўлмаса, унинг олдида катта муаммолар вужудга келиши мумкин. №50 «Аудиторлик далиллар» номли АФМСда таъкидланишича: «Агар аудиторлик ташкилотига хўжалик юритувчи субьект томонидан мавжуд ҳужжатлар тўла ҳажмда тақдим этилмаса ва у қайсидир счет ва (ёки) муомала бўйича етарли аудиторлик далилларини тўплаш имконига эга бўлмаса, аудиторлик ташкилоти бу вазиятни ўзининг ҳисоботида акс эттириши лозим ва салбий аудиторлик хулосаси тузиш тўғрисидаги масалани ўртага қўйиши мумкин. Демак, етишмаётган аудиторлик далиллари жиддий ҳисобланган бухгалтерия ҳисоботи моддаларига тааллуқли бўлса, аудитор аудиторлик хулосаси тузишдан расмий равишда бош тортиши ва бу ҳолни тегишли тарзда расмийлаштириши лозим.

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

4. Аудиторлик амаллари ва аудиторлик далилларини тўплаш

Аудиторлар аудиторлик амалларини бажариш чоғида далилловчи маълумотларни тўплайдилар. Аудиторлик амали бу муайян аудит участкасида далилларни олиш учун аудитор томонидан амалга ошириладиган ишларнинг маълум тартиби ва кетма-кетлиги. Далилларни тўплаш учун қандай аудиторлик амаллари зарурлиги ва уларни қачон бажаришни аудитор аудиторлик текширишлар дастурини тузиш чоғида мустақил ҳал қилади. Ўзбекистон Республикасининг аудиторлик фаолияти миллий стандартларига мувофиқ аудитор қуйидагиларга асосан етарли далилларни тўплаши лозим: ички назорат воситаларини текшириш; счётлар бўйича қолдиқлар ва оборотларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришнинг тўғрилигини текшириш; таҳлилий амаллар.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

нади.

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

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

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

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

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

5. Аудиторлик далилларни олиш усуллари

Аудитор аудиторлик далилларини тўплашда ҳар хил усуллардан фойдаланади. №50-«Аудиторлик далиллар» номли АФМСда келтирилган асосий усулларнинг мазмунини кўриб чиқамиз. Булар: мижоз-корхонанинг арифметик ҳисоб-китобларини текшириш (қайта ҳисоблаш); инвентаризация; айрим хўжалик муомалаларини ҳисобга олиш қоидаларига риоя қилинишини текшириш; тасдиқлаш; хўжалик юритувчи субъект ва мустақил (учинчи) томонлар ходимларини оғзаки сўровдан ўтказиш; ҳужжатларни текшириш; кўриб чиқиш; таҳлилий амаллар; муқобил баланс тузиш каби усуллардир.

Мижоз корхонанинг арифметик ҳисоб-китобларини текшириш (қайта ҳисоблаш) унинг мазмуни ҳужжатлар ва бухгалтерия ёзувларининг арифметик аниқлигини текшириш ҳамда мустақил ҳисоб-китобларни бажаришдан иборат.

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

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

Қўлда тўлғазилган ҳужжатлар ва ҳисоб регистрлари (маълумотномалар ва ҳисоб-китоблар, касса ҳисоботлари, бўнак ҳисоботлари, ҳисоблашув-тўлов ведомостлари ва

бошқалар) қайта ҳисоблашдан ўтказилади.

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

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

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

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

Инвентаризация ўтказиш тартибига маълум талаблар қўйилади. Масалан, №19 БҲМСга мувофиқ инвентаризация ўтказиш чоғида комиссия аъзоларидан бирортасининг иштирок этмаслиги унинг натижаларини ҳақиқий эмас деб ҳисоб-лашга асос бўлади. Инвентаризация жараёнида аниқланган моддий бойликлар камомади ва бузилишининг табиий камайиш меъёридан ошган қисмини ҳисобдан ўчириш учун тақдим қилинган ҳужжатларга, айбдор шахсларнинг йўқлигини тасдиқлайдиган тергов ёки суд органларининг қарори, ёки етказилган зарарни айбдор шахсдан ундиришнинг рад этилиши, ёки моддий бойликларнинг бузилиш фактини тасдиқловчи техник назорат бўлими ёки тегишли махсус ташкилотлардан олинган хулосалар илова қилинган бўлиши шарт.

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

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

Алоҳида хўжалик муомалаларини ҳисобга олиш қоидала-рига риоя қилинишини текшириш бевосита ушбу ишларнинг бажарилиш пайтида амалга ошириладиган ҳисоб ишлари устидан назорат ўрнатишни назарда тутади.

Аудитор у ёки бу хўжалик муомаласининг ҳужжатлар билан қандай расмийлаштирилаётганлиги, ҳамда бундай факт-ларни ҳисоб регистрларида акс эттиришнинг кетма-кетлиги устидан назорат ўрнатишни кузатади. Бу ички назоратнинг аҳволи каби,

бухгалтерия ҳисобини юритиш тартибига риоя қилинишини ҳам баҳолашга имкон беради.

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

№50 АФМСга мувофиқ: «аудиторлик ташкилоти пул маблағлари, ҳисоб-китоблар, дебиторлик ва кредиторлик қарзлари ҳисобга олинадиган счетларнинг қолдиқлари тўғрисидаги маълумотларнинг ҳаққонийлигини тасдиқловчи аудиторлик далилларини мустақил (учинчи) томонлардан ёзма равишда олиши лозим». Ҳисоб-китоб ва валюта счетларидаги қолдиқлар банк кўчирмалари билан, дебиторлик ва кредиторлик қарзларининг ҳаққонийлиги эса таққослаш далолатномалари билан тасдиқланади. Ҳисоб-китобларнинг аҳволи, олди-сотди ишларининг шартларини ва шунга ўхшашларни тасдиқловчи зарур маълумотларни олиш учун турли ташкилотларга сўровлар жўнатилади.

Маълумотларни тасдиқлаш учун жўнатиладиган сўровлар мижоз корхона раҳбарияти номидан тайёрланиб, унда тасдиқловчи жавобни аудиторлик ташкилотига жўнатиш сўралади. Шундай қилиб, мижоз-корхона томонидан маълумотни тасдиқлаш учун учинчи томонга жўнатилган сўровнинг ёзма тасдигини аудиторлик ташкилоти олади.

Зарур ҳолларда аудиторлик ташкилоти тасдиқлатиш учун сўров жўнатилган учинчи томон билан бевосита алоқа ўрнатиши ҳам мумкин.

Агар аудиторлик ташкилоти салбий жавоб олса ёки умуман жавоб олмаса, у ҳолда мижоз корхона маълумотларининг ҳаққонийлигини аниқлаштириш учун қўшимча аудиторлик амалларини қўллаши зарур.

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

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

Битта манбадан олинган, ушбу маълумотнинг оғзаки тавсифдалигини эътиборга олган ҳолда, аудитор қилинган хулосага таяниши мумкин эмас, яъни кушимча далиллар туплаши зарур. Аудиторлик текшируви жараёнида бевосита ижрочилар (менежерлар, моддий жавобгар шахслар, бухгалтерлар ва б.) билан суҳбатлашиб, мансаб йўриқномаларининг аниқ ижрочиларига етказилганлигини аниқлаши ва шу билан бирга ички назоратнинг ишончлилиги ёки юзакилиги тўғрисида қўшимча далиллар олиши мумкин.

№50-«Аудиторлик далиллар» номли АФМСга мувофиқ оғзаки сўров натижалари баённома ёки қисқача конспект кўринишида ёзиб бориш зарур бўлиб, унда сўров ўтказган аудиторнинг фамилияси, ҳамда сўралган шахснинг фамилияси, исми-шарифи кўрсатилган бўлиши шарт. Оғзаки сўровлар ўтказиш учун ҳар хил муаммолар (масалан, айрим муомалаларни участкалар, фаолият турлари ёки бўлинмалар бўйича ҳужжатлар билан расмийлаштириш тартиби ва ҳужжатлар айланишини баҳолаш) бўйича анкеталар олдиндан тайёрланган бўлиши мумкин. Аудиторлик ташкилотлари саволлар рўйхати билан стандарт тестлар тайёрлаб, унда сўралган шахсларнинг жавоблари кўрсатилади.

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

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

Ҳужжат билан ишлашда унинг ким томонидан тузилганлиги муҳим аҳамиятга эга. Мижоз корхона томонидан тайёрланган ва ишлов берилган ҳужжатлар ички ҳужжатлар ҳисоб-ланади. Аудиторлик ташкилотига қай даражада ишониш бундай ҳужжатларни тузиш ва ишлов бериш устидан ўрнатилган мижоз-корхона ички назорат воситаларининг ишончлилигига боғлиқ. Учинчи шахслар томонидан тайёрланган ва хўжалик юритувчи субьектларга юборилган ташқи ҳужжатлар ички ҳужжатларга қараганда ишончлироқ ҳисобланади.

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

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

Кузатиб чиқиш дастлабки ҳужжатлардан синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларига, бош дафтарга ва ҳисоботларга томон, ёки кўп ҳолларда учрайдиган, тескари томон йўналиши-да амалга оширилади. Кузатиб чиқиш, хусусан, мижоз-корхона ҳужжатларида акс эттирилган нотипик моддалар ва ҳодисаларни ўрганишга имкон беради.

Аудитор кузатиб чиқиш учун дастлабки ҳужжатларни №14-«Аудиторлик танлаш» номли АФМСга мувофиқ танлаб олади.

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

Таҳлилий амаллар молиявий таҳлилнинг таққослаш, нисбатлар ва коэффициентларни баҳолаш каби элементлари ва усулларидан фойдаланишни назарда тутади.

Таҳлилий амалларнинг энг кўп тарқалгани таққослаш бўлиб ҳисобланади. Бунда қуйидагилар таққосланади: турли даврлар учун счетлардаги қолдиқлар; молиявий ҳисобот кўрсаткичлари бизнес-режа кўрсаткичлари билан; ҳисоботнинг ҳар хил моддалар билан олдинги даврлар маълумотлари ўртасидаги нисбат; хўжалик юритувчи субьект молиявий кўрсаткичлари иқтисодиётнинг тегишли тармогидаги ўртача кўрсаткичлар билан; молиявий ахборотлар номолиявий ахборотлар (хўжалик юритувчи субьектнинг фаолияти тўғрисидаги унинг бухгалтерия ҳисоби тизимида бевосита акс эттирилмайдиган маълумотлар) билан.

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

Масалан, асосий воситалар қийматининг кўпайиши одатда амортизация суммаларининг кўпайишига ҳам олиб келади. Номувофиқлик аниқланганда аудитор тегишли далилларни топиши лозим. Айтайлик, асосий воситалар киримини текшириб мижоз-ташкилот мазкур активларни бюджетдан молиялаштириш ҳисобига совға шартномаси бўйича олганлигини аниқлади. Бундай обьектлар бўйича эса амортизация ҳисобланмайди. Шундай қилиб аниқланган номувофиқликка аудитор томонидан қониқарли исбот топилган.

Таҳлилий амаллар аудитни режалаштириш чоғида, текширув жараёнида ва уни якунлаш босқичида қўлланилади.

Аудитни режалаштириш чоғида таҳлилий амалларни қўллаш, масалан, баланс

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

Аудиторлик текширувлар чоғида таҳлилий амаллар бухгалтерия ҳисоби маълумотларини ҳақиқий маълумотлар ёки аудитор томонидан ҳисоблаб чиқилган суммалари билан тақ-қослаш орқали ҳам қўлланилиши мумкин.

Аудитнинг якунловчи босқичида таҳлилий амалларни қўл-лаш ҳисоб ва ҳисоботдаги аниқланган номувофиқликларга қўшимча далиллар олиш, ҳамда ушбу номувофиқликларнинг ҳисобот ишончлилигига таъсирини аниқлашга ҳам имкон беради.

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

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

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

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

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

Баён қилинганларни умумлаштириш асосида таъкидлаш зарурки, аудиторлик текширувларининг самарадорлиги маълум даражада аудиторлик далилларни тўплашда қўлланиладиган усулларни қандай маҳорат билан қўллашга ҳам боғлиқ.

10-МАВЗУ: АУДИТОРЛИК ТАНЛАШ

РЕЖА:

1. Аудиторлик танлаш тушунчаси

2. Аудиторлик танлаш усуллари, танлаш услубини шакллантириш, танлаш рисклари ва натижаларини баҳолаш

1. Аудиторлик танлаш тушунчаси

Корхонадаги бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат аҳволининг аудитор томонидан тўғри баҳоланиши унинг барча кейинги ишлари муваффақиятининг гаровидир. Чунки, агар аудиторда мижоз ҳисоботини ўрганиш ва ходимлар билан суҳбат ўтказиш натижасида, ҳисобот тўғри ва ишончли бирламчи маълумотлар асосида тузилганлигига мутлақо ишонч ҳосил бўлса, у дастлабки ҳужжатлар ва ҳисоб регистрларини танлаб текширувдан ўтказиши мумкин.

Акс ҳолда, аудитор бирламчи маълумотларнинг тўғри расмийлаштирилганлиги, бухгалтерия ходимларининг билим даражаси ва ички назоратнинг ташкил этилишига қониқиш ҳосил қилмаса, у жуда пухта, одатда, ёппасига текширув ўтказиши лозим.

Корхонанинг бутун молия-хўжалик фаолиятини ёппасига текшириш жуда сермеҳнат ишдир. Аммо, аудитор касб этикасининг меъёрларига мувофиқ мижоз-корхона молиявий ҳисоботининг ишончли (ишончсиз) лигига тўла ишонч ҳосил қилиши ёки у тўғрисида фикр билдиришдан бош тортиши лозим.

Агар текшириладиган тўплам элементларининг сони статистик танлаш усулларини талаб қилмайдиган даражада кам бўлса, ёки аудиторлик танлаш усулини қўллаш ёппасига текширув ўтказишга қараганда самарасиз бўлса, аудиторлик ташкилоти бухгалтерия ҳисобидаги қолдиқларни ва муомалаларнинг счётларда акс эттирилишини ёки назорат тизими воситаларини ёппасига текширувдан ўтказиши мумкин.

Аудитор кўп ҳолларда мижоз ҳисоботининг ишончлилигига ўртача даражада ишонч ҳосил қилади. Бу айрим ҳисоб бўлимлари бўйича ҳисоб яхши ташкил этилганлиги, малакали мутахассислар томонидан амалга оширилаётганлиги, автоматлаштирилаётганлиги бош бухгалтер ва ёндош ҳисоб бўлинмалари томонидан ички назоратнинг яхши йўлга қўйилганлиги билан, бошқалари бўйича эса бунга тескари аҳвол вужудга келганлиги билан изоҳланиши мумкин.

Айнан ҳисобот кўрсаткичларига нисбатан ишонч ҳосил қилиш даражаси ўртача бўлганда аудиторлик танлаш усулларини қўллаш зарур.

Аудиторлик танлаш – бу алоҳида ҳужжатлар, ёзувлар ва ҳоказолар кўринишидаги текшириладиган тўпламни шакллантириш учун маълум қоидалар асосида танлаб олинган элементлардир.

Аудитнинг халқаро амалиётида аудиторлик танлаш №530-«Аудиторлик танлаш» (Audit Sampling) номли халқаро стандартга мувофиқ амалга оширилади. Бизнинг мамлакатда эса, аудиторлик танлаш ишлари №14-«Аудиторлик танлаш» номли Аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти (АФМС) асосида бажарилади. Шунинг учун ушбу стандартга батафсилроқ тўхталиб ўтамиз. Стандартнинг мақсади аудиторлик ташкилоти учун текшириладиган тўпламдан маълумотларни танлаб олиш ва шу тарзда олинган ахборотларнинг натижаларини баҳолаш қоидаларини ўрнатишдан иборат.

Ўтказилган аудит натижалари бўйича расмий аудиторлик хулосаси беришни кўзда тутадиган аудиторлик текширувларини ўтказишда, «тавсия тавсифига эга» деб кўрсатилган қоида-лардан ташқари барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий ҳисобланади.

Танлаб текшириш икки турли бўлиши мумкин:

Мувофиқ (мос) келишни танлаб текшириш

Моҳиятан танлаб текшириш.

Мувофиқликни танлаб текширишнинг вазифалари. Текшириладиган ҳисобот даври ичида ички назорат меъёрларининг тез-тез бузилиб туришини аниқлашдан иборат. Бунга корхона раҳбариятининг четдан сотиб олинган товар-моддий заҳиралар ва чет ташкилотлар хизматлари учун тақдим этилган счет-фактураларни тўлашга рухсат этиши, корхонага сотиб олинаётган товар-моддий заҳираларни номлари, миқдори ва сифати бўйича уларнинг тегишли ҳужжатлари билан солиштириши мисол бўлади.

Моҳиятан танлаб текширишнинг вазифаси ички назоратнинг бузилишини қиймат ифодасида ўлчашдан иборат. Моҳиятан танлаб текшириш миқдорий танлаб текшириш деб ҳам аталади. Бунга бухгалтерия ҳисоби счётларининг қолдиқларини, дастлабки ҳужжатлардаги ёзувларни тасдиқлаш, учинчи шахслардан тасдиқлар олиш, хўжалик фаолияти кўрсаткичларини таҳлил қилиш мисол бўлади.

Бухгалтерия ҳисоботининг муайян бўлимини текширувдан ўтказиш тартибини ишлаб чиқишда аудиторлик ташкилоти текширув мақсадларини ва ушбу мақсадга эришишни таъминлайдиган аудиторлик амалларини аниқлайди. Сўнгра аудитор эҳтимолдан ҳоли бўлмаган хатоларни аниқлаши, тўплаш талаб қилинадиган зарур далил-исботларни баҳолаши ва шунга асосан кўриб чиқиладиган маълумотлар тўпламини аниқлаши зарур. Бу тўплам маълум тарзда идентификацияланадиган бирликлар йиғиндисидан ташкил топиши мумкин. Аудиторлик ташкилоти тўплам элементларини танлашни, аудит ўтказишдан қўйилган мақсадга эришишга имкон берувчи, энг самарали ва тежамли тарзда ўтказади.

Ҳар қандай танлаб текшириш қуйидагиларни ўз ичига олади:

- танлаш кўлами;
- кузатиш бирлиги;
- танлаш бирлиги;
- танлаш услублари;
- сайлаб олиш ҳажми;
- салмоқли (репрезентатив) танлаш;
- танланган маълумотларни текшириладиган тўпламга тадбиқ қилиш.

Текширув мақсадларига эришиш учун тегишли текшириладиган тўпламни аниқлаш зарур. Чунки, танлаш асосида қилинадиган хулоса айнан шу тўпламга тааллуқли бўлади.

Текшириладиган тўплам – бу маълум элементлар йиғин-исидир. Аудитда бухгалтерия ёзувлари (проводкалари), моддалар, ёзувлар тўплам элементлари сифатида танлаб олиниб, ушбу танлаш улар ҳақида маълумот бериши лозим.

Текшириладиган тўпламни шакллантириш учун мижоз-корхонанинг барча ҳужжатлари ***турли белгилар – ҳужжатлар тури, моддий жавобгар шахслар, вақтинчалик изчиллиги ва бошқалар*** бўйича маълумотлар ўхшаш бўлакларга бўлиб чиқилади. Масалан, аудитор маълум суммадан юқори дебитор қарзлар ҳақидаги ахборотларни тўплайдиган бўлса, у ҳолда дебиторлар билан ҳисоб-китобларга тааллуқли бўлган, аммо белгиланган (шарт қилиб қўйилган) суммадан кам бўлмаган барча бухгалтерия ҳужжатлари, ёзувлар ва ҳоказолар тўплами ***текшириладиган тўплам*** бўлиб ҳисобланади.

Бундай турдаги танловда танлаш бирлиги кузатиш бирлиги билан мос келади. Бу мижоз корхонасида тайёрланган ёки мижознинг учинчи шахслардан олган ҳужжатларидир. Танлаш бирлиги ва кузатиш бирлиги бир-биридан фарқ қилади. Кузатиш бирлиги аудиторлик текширувида шартли қабул қилинган. Бухгалтерия ҳисобининг ҳар қандай бўлими ёки соҳаси, хўжалик муомалаларининг тури кузатиш бирлиги бўлиши мумкин. Битта кузатиш бирлиги ичида ҳар хил танлаш бирликлари бўлиши мумкин. Танлаш бирлиги сифатида энг батафсил элемент аниқланганда танлов самарадорлиги ошади. Аммо, бунда ушбу элемент албатта текшириладиган бўлиши шарт.

2. Аудиторлик танлаш усуллари, танлаш услубини шакллантириш, танлаш рисклари ва натижаларини баҳолаш

Аудитни режалаштириш босқичида аниқланган муҳимлик ва аудиторлик рискининг катта-кичиклигига боғлиқ ҳолда аудиторлик танлаш жараёни қай тарзда амалга оширилишини аниқлаш зарур. Ушбу жараённи амалга ошириш №14-«Аудиторлик танлаш» номли АФМСга мувофиқ тартибга солинади. Хусусан, ушбу стандартда аудиторлик танлаш мақсади, моҳияти ва усуллари; танлаш тамойиллари, танлаш рисклари ва натижаларини баҳолаш масалалари баён этилган. Уларни батафсилроқ кўриб чиқамиз.

Аудиторлик танлаш текшириладиган тўплам объектларининг 100 %дан кам қисмига нисбатан аудиторлик амалларини қўллаш мақсадида ўтказилади. Текшириладиган тўплам деганда счётларнинг қолдиқларини ёки муомалаларни ташкил этувчи, счётлар бўйича оборотларни ташкил этувчи бутун текшириладиган тўплам ҳақида фикр шакллантиришга имкон берадиган аудиторлик далил-исботларни тўплаш учун зарур бўладиган элементлар тушунилади.

Аудиторлик танлаш услубини шакллантириш учун аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисоботнинг муайян бўлимини, текшириладиган тўпламни текшириш тартибини аниқлаши лозим. Текшириладиган элемент ушбу тўпламдан танлаб олинади.

Танлов ўтказишда аудиторлик ташкилоти ўрганиладиган бутун тўпламни алоҳида гуруҳлар (қуйи тўпламлар)га бўлиши мумкин. Ушбу гуруҳлар элементлари бир-бирига ўхшайди. Тўпламни бўлаклаш мезонлари, унинг қайси гуруҳга тегишли эканлигини аниқ кўрсата оладиган бўлиши лозим. Ушбу амал **стратификация** деб номланиб, маълумотларнинг тарқоқлигини пасайтиради. Бу эса ўз навбатида аудитор ишини енгиллаштириши мумкин.

Аудиторлик танлашга қўйиладиган муҳим талаблардан бири - **репрезентативлик**, яъни текшириладиган тўпламнинг барча элементларидан тенг миқдорда танланиш эҳтимолининг таъминланишидир. Аудиторлик ташкилоти ушбу талабни таъминлаш учун қуйидаги статистик усулларнинг бирортасидан фойдаланиши мумкин:

1) **Тасодифий танлаш.** Тасодифий сонлар жадвали бўйи-ча ўтказилиши мумкин.

2) **Систематик танлаш.** Бунда элементлар тасодифан танланган маълум бир сондан бошлаб, ҳар бир доимий-интервалдан танлаб олинади. Интервал ёки тўплам элементларининг сонига қараб, ёки уларнинг қийматига қараб тузилади. Масалан, мазкур тоифадаги ҳужжатларнинг ҳар ўнинчисини ўрганиш ёки элементлар тўплами қийматидан сальдо ёки оборотни шакллантирадиган юз минг (ёки миллион) сўмлик қиймат ифодаланган ҳужжат танланади.

3) **Уйғунлашган танлаш.** Тасодифий ва систематик танлаш усулларидан таркиб топган уйғунлик кўринишида бўлади.

Аудиторлик танлаш масаласига назарий жиҳатдан ёндашилганда, ҳатто ушбу мақсад учун танлаш услубини ишлаб чиқадиган математиклар меҳнати талаб қилинсада, юқорида келтирилган танлаш усулларидан исталган бирини қўллаш унча мураккаб кўринмайди. Мураккаблик танлаш жараёнини бевосита амалиётда бажариш чоғида вужудга келади.

Аудиторлик танлашда статистик усулларни қўллаш ҳар биридаги элементлар ўхшаш хоссаларга эга бўлган тўпламлар (қуйи тўпламлар)га нисбатан қўлланганда самарали бўлиши мумкин. Масалан, бу маҳсулот (иш, хизмат) ларни сотиш чоғида харидорларга тақдим этиладиган счёт-фактураларни текширишда қўлланилиши мумкин. Чунки, счёт-фактуралар ягона шаклга эга, битта файлда сақланади ва кетма-кет тартиб рақами берилади. Аммо, мол етказиб берувчилардан олинган счет-фактураларни текширишда, уларнинг мол етказиб берувчилар томонидан рақамланиши ва тартиб рақам-лари келиб тушиш тартибига мос келмаслиги билан боғлиқ муаммолар юзага келади. Бу ҳолда аудитор, агар статистик танлаш усулларини қўлламоқчи бўлса, текшириладиган тўпламдаги барча счет-фактураларни ўзи рақамлаб чиқиши мумкин (фақат текширув мақсадида). Кўп ҳолларда эса мижоз-корхонадаги ҳужжатлар айланиш графигининг тузилиш принципи статистик танлашни тўғри

амалга оширишга салбий таъсир кўрсатади. Чунки, ҳужжатларни архивга топширишда стратификациялашни амалга оширишга имкон берадиган бир хиллик бузилади.

Аудиторлик танлашда статистик усулларни қўллаш кўпроқ мижоз-корхонада бухгалтерия ҳисоби компьютерлашган шароитда самара беради. Бу ҳолда текширишнинг компьютерлашган воситаларидан фойдаланиш имкони бўлади.

Текшириладиган тўпламдаги элементлар сони статистик усулларни қўллаш самара бермайдиган даражада кам, ёки статистик усулларни қўллаш ёппасига текширишдан кўра самарасиз бўлиши мумкин. Бундай ҳолларда аудиторлик ташкилоти бухгалтерия ҳисоби счетларида қолдиқ ва оборотларнинг тўғри акс эттирилганлигини ёки назорат тизимини ёппасига текширади. Амалиётда кўп ҳолларда текшириладиган бош тўпламни 100% тўлиқ текшириш имкони йўқ ёки мақсадга мувофиқ бўлмайди. Бунда текшириладиган элементларни танлаш аудиторларнинг касб маҳоратига таянган ҳолда амалга ошириладиган ностатистик усуллар қўлланилади. Танлаш кўлами муҳимлик даражасига боғлиқ бўлиши керак, яъни муҳимлик даражаси қанчалик паст бўлса, зарур бўладиган танлаш кўлами шунча юқори бўлади.

Ҳар қандай танлаш (статистик ёки ностатистик) учун аудиторлик ташкилоти қуйидагиларни бажариши лозим:

- танлашга тушган ҳар бир хатони таҳлил қилиш;
- танлаш жараёнида олинган натижаларни барча текшириладиган тўпламга тарқатиш (экстраполяция);
- танлаш рискларини баҳолаш.

Танловга тушган хатоларни таҳлил қилишда аудиторлик ташкилоти биринчи навбатда уларнинг тавсифини аниқлаши лозим.

Аудиторлик танлаш жараёнида олинган натижаларни аудиторлик ташкилоти барча текшириладиган тўпламга тарқатиши лозим. Натижаларни бутун тўпламга тарқатиш услублари турлича бўлиши мумкин, аммо ҳамма вақт танловнинг тузилиш услубларига мос келиши керак. Агар текшириладиган тўплам қуйи тўпламларга бўлакланган бўлса, у ҳолда натижаларни тарқатиш уларнинг ҳар бири бўйича амалга оширилади.

Аудиторлик ташкилоти танлов ҳажми (кўлами)ни аниқлаш чоғида танлаш рискларини, йўл қўйиладиган ва кутиладиган хатоларни аниқлаши лозим.

Танлаш рискининг мазмуни шундан иборатки, танлаб олинган маълумотлар асосида тузилган, маълум масалага доир аудиторнинг фикри худди шу масаланинг ўзи бўйича бутун тўпламни ўрганиш асосида тузилган фикрдан фарқ қилади. Танлаш риски назорат воситаларини тест синовидан ўтказишдаги каби, счётлар бўйича қолдиқ ва оборотларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришнинг тўғрилигини батафсил текширишда ҳам мавжуд. Аудиторлик амалиётида назорат воситаларини тест синовидан ўтказиш ва счётлар бўйича қолдиқ ҳамда оборотларнинг тўғрилигини текшириш учун танлаш рисклари биринчи даражали ва иккинчи даражали тоифаларга бўлинади.

Назорат воситаларини тест синовидан ўтказишда танлаш рискларининг қуйидаги турлари мавжуд:

а) **биринчи тоифа рисклар -** танлаш натижалари назорат тизимининг ишончсизлигидан далолат бериб, айни пайтда ҳақиқатан бу тизим ишончли бўлганида тўғри гипотезани чиқариб ташлаш риски;

б) **иккинчи тоифа рисклар -** танлаш натижалари назорат тизимининг ишончлилигидан далолат бериб, айни пайида ушбу тизим ишончсиз бўлганида нотўғри гипотезани қабул қилиш эҳтимоли.

Счётлар бўйича қолдиқ ва оборотларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришниг тўғрилигини батафсил текширишда қуйидаги танлаш хатарлари мавжуд:

а) биринчи тоифа хатарлар - танлаш натижалари текшириладиган тўпламда жиддий хатолар мавжудлигидан далолат бериб, айни пайтда ушбу тўпламда бундай хатолар йўқ бўлганида тўғри гипотезани чиқариб ташлаш хатари;

б) иккинчи тоифа хатарлар - танлаш натижалари текшириладиган тўпламда жиддий

хатолар йўқлигидан далолат бериб, айни пайтда ушбу тўпламда жиддий хатолар мавжуд бўлганида нотўғри гипотезани қабул қилиш хатари.

Аудиторлик ташкилоти аудиторлик танлашнинг барча босқичларини ва унинг натижалари таҳлилини **аудиторнинг ишчи ҳужжатларида** акс эттириши шарт.

11-МАВЗУ: ЭКСПЕРТ ИШЛАРИДАН ВА БОШҚА АУДИТОРЛИК ТАШКИЛОТИ МАЪЛУМОТЛАРИДАН ФОЙДАЛАНИШ

РЕЖА:

1. Эксперт ишидан аудиторлик далили сифатида фойдаланиш
2. Бошқа аудитор иш натижаларидан фойдаланиш

1. Эксперт ишидан аудиторлик далили сифатида фойдаланиш

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

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

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

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

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

Экспертга асосан қуйидаги ишларни бажариш учун таклиф қилиниши керак:

1) мулкларнинг айрим турларини баҳолаш (ер, бинолар, машина ва ускуналар, санъат асарлари, заргарлик буюмлари, қимматбахо тошлар ва б.);

2) мол-мулклар миқдори ва сифатини аниқлаш (конлардаги қазилма бойликлар захиралари, машина ва ускуналарнинг хизмат муддатлари ва б.);

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

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

5) таъсис шартномалари, меъёрий ҳужжатлар ва хўжалик шартномаларини юридик бахолаш ва интерпретациялаш (талқин қилиш).

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

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

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

Агар эксперт – жисмоний шахс аудиторлик ташкилоти аудит ўтказаётган корхонанинг раҳбари ёки асосий таъсисчиларидан бири ҳисобланса, ёки кўрсатилган шахслар билан яқин қариндошлик алоқаси бўлса (ота-онаси, эр-хотин, ака-ука, опа-сингил, ўғил, қизи шунингдек эр-хотинларининг ака-укалари, опа-сингиллари, ота-оналари ва болалари) ёки аудиторлик ташкилоти аудит ўтказаётган хўжалик юритувчи субъектнинг мансабдор шахси ёки штатдаги ходими ҳисобланса;

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

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

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

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

- эксперт ишининг мақсади ва ҳажми;
- аудиторлик ташкилоти эксперт хулосасидан кутаётган муайян масалаларнинг баёни;
- эксперт ташкилоти ва хўжалик юритувчи субъект ўртасида ўзаро муносабатлар баёни, агар бу талаб қилинса;
- хўжалик юритувчи субъект ахборотларининг махфийлиги;
- эксперт ўз ишида қўллашни мўлжаллаётган тахминлар ва усуллар, уларнинг олидинги даврларда қўлланилган тахминлар ва усулларга мос келиши (агар аудиторлик ташкилоти олдинги даврларда эксперт хизматларидан фойдаланган бўлса) тўғрисида маълумотлар.

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

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

- хўжалик юритувчи субъектнинг номи;
- иш бажарилган объекти;
- бажарилган иш ҳажми ва экспертнинг масъулият чегараси;
- қўлланилган иш усуллари, шу жумладан уларнинг олдинги даврларда фойдаланилган усулларга мослиги (агар олдинги даврларда аудиторлик ташкилоти эксперт ишидан фойдаланган бўлса);
- ишни бажариш чоғида эксперт томонидан қабул қилинган тахминлар, шу жумладан уларни олдинги даврларда қабул қилинган тахминларга мослиги (агар олдинги даврларда аудиторлик ташкилоти эксперт ишидан фрйдаланган бўлса);
- бажарилган иш билан боғлиқ бўлган хал этилмай қолган хар қандай жиддий шубхалар;
- бажарилган ишларнинг натижалари.

№16 АФМСда таъкидланишича, эксперт хулосаси учта қисмдан иборат: кириш, текшириш ва хотима.

Эксперт хулосасининг кириш қисмида қуйидагилар кўрсатилади:

- эксперт ўз ишини бажарган хўжалик юритувчи субъектнинг номи;
- эксперт томонидан бажарилган ишлар номи ва бу ишларнинг баёни
- эксперт ҳақида маълумотлар: насаби, исми-шарифи; малакаси;
- материалларнинг ўрганиш учун қабул қилинган санаси;
- ўрганиш учун қабул қилинган материаллар номи;
- аудит ўтказилаётган вазият ва хулоса бериш учун ахамиятга эга бўлган бирламчи маълумотлар, уларнинг олиниш манбалари кўрсатилган холда;
- эксперт олдига қўйилган масалалар.

Эксперт хулосасида келтириладиган масалалар шакли эксперт хизмати кўрсатиш тўғрисидаги шартномада қандай берилган бўлса, шундай бўлиши лозим. Уларни аниқлаштириш зарур бўлганида эксперт масалани баён қилиши, сўнгра ўзининг компитенциясига мувофиқ вазифани қандай тушунганлигини кўрсатади. Агар эксперт айрим масалаларни, унинг махсус билим доирасидан четга чиқишини (тўлиқ ёки қисман) аниқласа, бу ҳолни хулосада кўрсатади. Эксперт масалаларни гурухлаш ва уларни энг мақсадга мувофиқ ўрганиш тартибини таминлайдиган кетма-кетликда баён қилиш ҳуқуқига эга. Агар масала эксперт ташаббусига кўра ўртага қўйилса, у ҳам кириш қисмида баён қилинади.

Эксперт хулосасининг текшириш қисмида изланиш жараёни ва унинг натижалари баён қилинади, ҳамда аниқланган фактларга тушунтириш берилади.

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

- текшириш усуллари махсус билимга эга бўлмаган шахслар учун тушунарли баён этилган ва зарур бўлганда эксперт хулосаларининг тўғрилигини мазкур изланишларни такрорлаб текшириш мумкин бўлган даржада батафсил бўлиши зарур;
- тахминларни ўрганиш чоғида қабул қилинган тушунтириш ва асослашлар;
- қўйилган масалаларни ҳад этишда эксперт томонидан қўл-ланилаган меъёрий ҳужжатлар, уларни нашр қилган орган ва санаси кўрсатилган ҳолда;
- ҳал қилувчи масалага доир хулосани асослайдиган, текшириш натижаларининг фикр мулохазалар батафсил баён қилинган эксперт баҳоси.

Махсус атамаларга изоҳ берилиши лозим. Агар қўйилган масалаларнинг айримларига жавоб бериш имкони бўлмаса, хулосанинг изланиш қисмида эксперт бунинг сабабини кўрсатади.

Эксперт хулосасининг хотима қисмида кириш қисмида келтирилган масалаларнинг жавоби тарзидаги хулосалар келтирилади.

Қўйилган масалаларнинг ҳар биттасига аниқ жавоб берилган бўлиши ёки текшириш жараёнида у ёки бу сабабларга кўра уни ҳал этиш имкони бўлмаганлиги кўрсатилиши лозим.

Эксперт олдига масала қилиб қўйилмаган, аммо текшириш чоғида аниқланган холатлар тўғрисидаги хулосалар эксперт хулосасининг сўнгида баён қилинади.

Агар эксперт хулосасининг хотима қисми унинг текшириш қисмида баён этилган тадқиқот натижаларининг батафсил баёнисиз тузилиши мумкин бўлмаса, хулосанинг текшириш қисмига изоҳ бериб ўтиш мумкин.

Эксперт хулосасида келтирилган маълумотлар аниқ баён этилган бўлиб, уларнинг шакли ва мазмуни яққол кўринадиган ҳамда турлича изоҳланмайдиган бўлиши лозим.

Эксперт хулосаси қоғозда ёки аудиторлик ташкилоти билан келишилган, аудиторлик ташкилотининг архивида ишчи ҳужжатларни сақлаш учун белгиланган вақт давомида, ундаги маълумотларни сақлашни таъминлайдиган бошқа ҳужжатда тайёрланиши мумкин.

Эксперт хулосасида қуйидаги мажбурий реквизитлар бўлиши лозим:

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

Эксперт ўз хулосасини камида уч нусхада тузиб, унинг биттасини аудиторлик ташкилоти текширув ўтказаётган хужалик юритувчи субъектга, иккинчисини эса аудиторлик ташкилотига тақдим қилади.

Эксперт ишларининг натижалари аудиторлик ташкилоти томонидан қуйидаги жихатлари бўйича кўриб чиқилиши лозим:

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

Агар аудиторлик ташкилоти томонидан эксперт ишларининг натижаларини кўриб чиқиш чоғида эксперт хулосаси ва хўжалик юритувчи субъект маълумотлари ўртасида жиддий номувофиқликлар аниқланса ёки аудиторлик ташкилоти эксперт ишларининг натижаларини асоссиз деб топса, аудиторлик ташкилоти эксперт хулосасининг асослилигини таъминловчи қўшимча аудиторлик амалларини бажариши ёки бошқа эксперт тайинлаши лозим.

Эксперт хулосаси аудиторлик ташкилотининг ишчи ҳужжатлари қаторига қўшилади. Агар истисно ҳолатларда эксперт оғзаки тушунтиришлар берса, улар ҳам аудиторлик ташкилоти томонидан ишчи ҳужжатларда акс эттирилиши лозим.

Қандайдир ўрганилган холатларни бахолашда экспертнинг жиддий ишончсизлилигидан, ҳамда хўжалик юритувчи субъект ва эксперт ўртасида ёки аудиторлик ташкилоти ва эксперт ўртасидаги ечими топилмаган келишмовчиликлар натижасида эксперт хулосаси олиш имкони бўлмаса, аудиторлик ташкилоти салбий аудиторлик хулосаси тузиш тўғрисида билдириши мумкин.

Аудит ўтказиш чоғида эксперт хизматидан фойдаланиш, жумладан аудиторлик хулосасида бу тўғрида кўрсатиб ўтилиши, аудиторлик хулосаси учун аудиторлик ташкилоти зиммасидан масъулиятни соқит қилмайди.

2. Бошқа аудитор иш натижаларидан фойдаланиш

Бошқа аудитор - асосий аудитор томонидан текшириладиган хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботига киритиладиган бўлинманинг молиявий ахборотини текширадиган ва мазкур ахборотга доир ҳисоботни тузганлик учун жавобгар бўладиган аудитор;

асосий аудитор - молиявий ҳисобот бошқа аудитор томонидан текширилган хўжалик юритувчи субъектнинг бир ёки ундан ортиқ бўлинмалари бўйича молиявий ахборотни ўз ичига олган ҳолларда, хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи бўйича аудиторлик хулосасини тузганлик учун жавобгар бўладиган аудитор;

бўлинма - фаолияти тўғрисидаги молиявий ахборот асосий аудитор томонидан текшириладиган молиявий ҳисоботга киритиладиган бўлим, филиал, шуъба корхонаси ёки бошқа хўжалик юритувчи субъект.

Қуйидаги омиллар таъсири оқибатида асосий аудиторни тайинлаш зарурати туғилади:

- асосий аудитор томонидан текширилаётган молиявий ҳисоботга киритилган бўлинма молиявий ахборотининг ҳажми;
- асосий аудиторнинг бўлинма фаолиятига оид билим даражаси;
- хўжалик юритувчи субъект бўлинмалари молиявий ахборотини жиддий бузиб кўрсатишлар хатари.

Асосий аудитор бошқа аудитор ишининг натижаларидан фойдаланишни режалаштираётганда, бошқа аудиторнинг текширилаётган соҳадаги касбий билимдонлигини баҳолаши керак. Бунинг учун асосий аудитор:

- тақдим этилган маълумотларга кўра бошқа аудитор танловини ўтказиши;
- бошқа аудитор аудиторнинг малака сертификатига эга эканлигига ишонч ҳосил қилиши;
- бўлинма фаолияти ҳақидаги билимини баҳолаш мақсадида бошқа аудитор билан суҳбат ўтказиши керак.

Асосий аудитор ўзининг бошқа аудитор билимдонлигига тегишли хулосалари ҳақида маълумотнома тузади, унга оид маълумотлар билан бирга у иш ҳужжатларига қўшилади.

Асосий аудитор бошқа аудиторни қуйидагилардан хабардор қилади:

а) аудиторлик текшируви чоғида унинг мустақиллиги ҳақида ва бу ҳақда ёзма мажбурият олади;

б) бошқа аудитор ҳисоботини тузиш ҳамда аудиторлик текшируви чоғида уларнинг ҳаракатларини мувофиқлаштириш бўйича тегишли таомилларни ўтказиш тартиби ҳақида. Асосий аудитор бошқа аудиторни алоҳида эътибор талаб этиладиган масалалар, шунингдек аудиторлик текшируви вақтининг тугаши ҳақида хабардор қилиши лозим.

Асосий аудитор қуйидаги таомилларни бажариши шарт:

а) бошқа аудитор билан қўлланиладиган аудиторлик таомилларини муҳокама қилиш;

б) бошқа аудиторнинг режа ва дастурини кўриб чиқиш ва тасдиқлаш;

в) бошқа аудиторнинг иш ҳужжатларини кўриб чиқиш;

г) хўжалик юритувчи субъект бўлинмаси (бўлинмалари) маъмурияти билан бошқа аудитор текшируви натижаларининг муҳокамасида иштирок этиш;

д) хўжалик юритувчи субъект бўлинмаси (бўлинмалари) молиявий ахборотини қўшимча текширувдан ўтказиш йўли билан бошқа аудитор ишининг сифатини назорат қилиш.

Бошқа аудитор асосий аудиторга маълум бўлган ҳамда бошқа аудитор томонидан текширилаётган молиявий ахборотни тўғрилаш ва ошкор этишни талаб этадиган бошқа бўлинмаларнинг битим ҳамда операцияларига тааллуқли сўровлар қилиши мумкин.

Бошқа аудитор хўжалик юритувчи субъект бўлинмаси (бўлинмалари) молиявий ахбороти текширувининг бориши ҳақида асосий аудиторни мунтазам хабардор қилиб туради.

Асосий аудиторга бошқа аудиторнинг сўровномаси ёзма шаклда баён этилиши, сана қўйилиши ва асосий аудиторга тилхат орқали берилиши лозим.

Сўровномада асосий аудитор бошқа аудиторга жавоб қайтариши керак бўлган муддат кўрсатилади.

Асосий аудитор бошқа аудитордан сўровнома олган тақдирда бошқа аудиторнинг сўровномасида кўрсатилган муддатни ҳисобга олган ҳолда ёзма шаклда жавоб йўллаши лозим.

Асосий аудиторнинг бошқа аудиторга жавоби аниқ бўлиши лозим.

Асосий аудиторнинг мактубига сана қўйилиши ва бошқа аудиторга тилхат орқали берилиши лозим.

Асосий аудитор томонидан тузиладиган молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик ҳисоботига хўжалик юритувчи субъект бўлинмаси (бўлинмалари) молиявий ахборотига тааллуқли бошқа аудиторнинг ҳисоботига киритилган ахборотлар ҳам қўшилади.

Асосий аудитор томонидан тузиладиган молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосасини бошқа аудитор ҳам имзолайди.

Бошқа аудитор хўжалик юритувчи субъект бўлинмаси (бўлинмалари) молиявий ҳисоботига тааллуқли ўз ҳисоботининг ҳақиқийлиги учун жавобгар бўлади.

Агар асосий аудитор бошқа аудиторнинг ишидан фойдаланиб бўлмайди деган хулосага келган бўлса, асосий аудиторнинг ўзи эса бошқа аудитор томонидан текширилган хўжалик юритувчи субъект бўлинмаси (бўлинмалари) молиявий ҳисоботига тааллуқли қўшимча таомилларни бажара олмаса, у аудиторлик текшируви ҳажмининг чекланганлиги туфайли белгиланган тартибда аудиторлик хулосасини тузишдан воз кечади.

12-МАВЗУ: АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИНИНГ ЯКУНИЙ БОСҚИЧИ

РЕЖА:

1. Аудиторлик текширувлар натижаларини умумлаштириш ва баҳолаш
2. Аудиторлик ҳисоботи ва уни тузиш тартиби
3. Аудиторлик хулосаси ва уни тузиш тартиби

1. Аудиторлик текширувлар натижаларини умумлаштириш ва баҳолаш

Аудиторлик ҳисоботини ва хулосасини шакллантириш аудит режаси ва дастурининг барча бўлимлари бўйича ўтказилган аудиторлик текшируви натижаларини умумлаштириш ва баҳолаш жараёнида вужудга келади.

Аудит натижаларини баҳолаш ишлари асосан қуйидагиларни ўз ичига олади:

* ишчи ҳужжатларни шарҳлаш ва якуний ишчи ҳужжатларни тайёрлаш;
* аниқланган камчиликларнинг жиддийлик даражасини баҳолаш;
* аудиторлик далилларнинг етарлилигини баҳолаш;
* фаолият кўрсатаётган корхона принципи билан боғлиқ омилларни баҳолаш;
* бухгалтерия ҳисоботидаги ахборотларни тақдим қилиш ва баён қилиш;
* ҳисобот тузилганидан сўнг содир бўлган ҳодисаларни баҳолаш;
* текширув натижалари бўйича аудиторнинг мижоз-корхона раҳбариятига тақдим қиладиган ёзма ахборотини тузиш;
* аудиторлик ҳисоботи ва хулосасини тузиш.

Аудиторлик текшируви ўтказиш чоғида асосан текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг дастлабки ҳужжатлари, ҳисоб регистрлари ва ҳисоботларида акс эттирилган ҳақиқий ахборотлар таҳлил қилинади ва баҳоланади. Фақат айрим ҳоллардагина аудиторлар тахмин ва ҳисоб-китобларга асосланган молиявий ахборотларни баҳолайдилар.

Таъкидлаш жоизки, текширув натижалари ва хўжалик юритувчи субъект мутахассисларининг ҳисоб-китобларини баҳолашда аудиторлар маълум даражада профессионал эҳтиёткорликка риоя қилишлари зарур.

Аудитор қуйидаги ҳоллардаги каби, катта номувофиқликлар мавжудлигини кўрсатувчи ҳолатларни объектив баҳолаши зарур:

* хўжалик юритувчи субъект ходимларига маълум бўлган, аммо аудитор томонидан очилмаган хатоларни аниқлаш фактлари;
* текширув учун зарур бўлган, аудиторга ўз вақтида тақдим қилинмаган дастлабки ҳужжатлар ёки маълумотларга доир хўжалик муомалалари;
* мутахассисларнинг ҳисоб-китобларидаги номувофиқликлар;
* инвентаризация натижасида аниқланиб, далолатнома ва таққослаш ведомостлари билан расмийлаштирилган, лекин етарли даражада таҳлил қилинмаган ва тузатилмаган катта тафовутлар;
* катта тафовутларнинг тасдиқланмаганлиги ва аудитор сўровларига кутилган жавоблар олинмаганлиги;
* текширув учун танлаб олинган, зарур дастлабки ҳужжатлар ёки тегишли рухсат этувчи кўрсатмалар тақдим қилинмаган хўжалик муомалалари.

Аудитор тўпланган далиллар етарлилигини баҳолашда ушбу ҳолатлар аниқланган босқични (режалаштириш, аудит ўтказиш) ҳисобга олиши керак. Шунингдек, катта хатолар хатарини дастлабки баҳолаш ва батафсил текшириш режалари ҳам эътиборга олиниши лозим.

Агар бундай ҳолатлар режалаштириш босқичида аниқланган ва ҳисобга олинган бўлса, унда аудитор тўпланган далилларнинг етарлилигига ва режалаштирилган ҳамда қўшимча аудиторлик амалларини бажаришнинг мақсадга мувофиқлигига баҳо бериши зарур.

Аудиторлик текширувининг асосий босқичларини ўтказиш натижалари аудит ўтказишдан қўйилган мақсадга эришилганлик даражасини баҳолаган ҳолда аудиторнинг ишчи ҳужжатларида қаид қилиниши лозим. Масалан, аудит ўтказиш дастурининг «Дебитор ва кредитор қарзларни текшириш» бўлими бўйича ўтказилган аудит натижаларини баҳолашда қуйидаги аудиторлик амалларини таҳлил қилиш ва баҳолаш мақсадга мувофиқ:

Кейинги пул киримлари ва тегишли счётлар қолдиқларидан тўланган тўловларга доир дастлабки ҳужжатларни текшириш. Аудиторлар одатда бухгалтерия баланси тузилгандан кейинги то аудит ўтказилган охирги кунга қадар амалга оширилган тўловларни ҳам текширади. Бу текширув натижалари ҳисоб маълумотларининг ишончлилигини жорий мажбуриятларни балансда акс эттиришнинг тўлиқлиги ва ҳаққонийлиги нуқтаи назаридан баҳолашга имкон беради. Ушбу амалларни бажариш натижасида жорий мажбуриятлар тўлиқ ва ҳаққоний акс эттирилганлиги тўғрисида олинган далиллар, бухгалтерия ҳисоботи тузилганидан сўнг тўланган қарзларга нисбатан етарли даражада деб баҳоланиши мумкин. Шундан сўнг аудитор тўлови тасдиқланган ва тасдиқланмаган қарзлар суммаларининг катта - кичиклигини баҳолайди;

счётларни бухгалтерия ҳисоботи тузилганидан сўнг тайёрланган моддий жавобгар шахслар ҳисоботлари билан, ҳисоб маълумотлари бўйича қолдиқлар билан солиштириш. Бухгалтерия ҳисоботи тузилган кундан олдин олинган барча счётлар (етказиб берилган товарлар, бажарилган иш ва кўрсатилган хизматлар учун) жорий даврдаги ҳисобда ва шу давр учун тузилган ҳисоботда акс эттирилиши керак. Шунинг учун бухгалтерия баланси тузилган санадан сўнг тайёрланган материаллар ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботлар ва счётлардаги саналар, мулклар ва мажбуриятларнинг балансда тўғри акс эттирилганлигини текшириш мақсадида таққосланиши мақсадга мувофиқ.

Мавжуд қолдиқларни счёт-фактуралар маълумотлари, моддий жавобгар шахслар ҳисоботлари ва тўлов ҳужжатлари билан солиштириш. Агар дебитор ва кредитор қарзларнинг миқдори хўжалик юритувчи субъект молиявий аҳволи учун сезиларли даражада бўлса, аудиторлар ҳисобга олишнинг тўғрилиги ва аниқлигини текшириши, шунингдек, ҳисоб маълумотлари бўйича мажбуриятларнинг ошириб кўрсатилмаганлигини аниқлашлари лозим. Бу ҳолда дастлабки ҳужжатлар маълумотлари аналитик ҳисоб регистрлари (журналлар, оборот ёки сальдо ведомостлари) да акс эттирилган ахборотлар билан, олдин энг катта қолдиқлиларидан бошлаб (чунки улар бўйича ошириб кўрсатиш эҳтимоли кўпроқ) солиштирилади. Олинган маълумотлар бўйича ҳисоб ёзувларида (масалан, битта счётни ҳисоб регистрида икки марта акс эттириш ва шунга ўхшаш) мажбуриятлар (дебитор ва кредитор қарзлар) ошириб кўрсатилиш ҳолатларининг катта-кичиклигини баҳолаш зарур.

Мол етказиб берувчилар ва бошқа контрагентлар билан ҳисоб-китобларни тасдиқлаш. Аудит ўтказиш чоғида бундай тасдиқни олиш мажбурий эмас. Лекин, ушбу амал кўпчилик ҳолларда катта наф келтириши мумкин. Масалан, мол етказиб берувчилардан олинган жавоблар қуйидагиларни тасдиқлаш учун ишлатилиши мумкин:

* мол етказиб берувчилар бўйича дебитор қарзлар уларнинг асосли даъвоси ҳисобланади;
* бухгалтерия ҳисоби маълумотлари мол етказиб берувчиларга барча мавжуд қарзларни ўзида акс эттиради;
* сотиб олинган моддий ресурслар, кўрсатилган хизматлар ва бажарилган ишлар тегишли ҳисобот даврида акс эттирилган. Бунда аудит ўтказиш чоғида контрагентлардан тасдиғини олиш зарурлиги тўғрисида гувоҳлик берадиган омилларни белгилаб қўйиш керак: харидларни ички назорат қилиш тузулмасининг бўшлиги; молиявий муаммолар; товар-моддий бойликлар бўйича қолдиқлар чиқаришда ёки қарздорларни текширишда йўл қўйилган хатолар тўғрисидаги фактлар; бир неча мол етказиб берувчилардан қилинган катта харидлар; харидлар тўғрисидаги ҳисобот бухгалтерия балансини тузиш санасига тайёрланмаган. Тасдиқлаш ишларининг натижаларини умумлаштириб, энг аввало, уларнинг ишончлилигини баҳолаш зарур. Бунда қарзларнинг ёзма ва оғзаки шаклда тасдиқланган миқдори ва аҳамиятлилиги баҳоланади.

Ёзма шаклда олинган далил-исботларни энг ишончли деб тан олиш қабул қилинган. Ёзма тасдиқларнинг ишончлилиги уларнинг тўғри расмийлаштирилишига боғлиқ. Тасдиқлар ишончлилигининг таҳлилидан келиб чиқиб, тасдиқланган ва тасдиқланмаган суммаларнинг катта-кичиклиги, шунингдек мажбуриятларнинг ишончлилиги тўғрисида аудитор фикрини шакллантириш учун олинган далиллар етарлилиги баҳоланади;

Дебитор ва кредитор қарзлар аналитик ҳисоби маълумотларининг тенглигини текшириш. Дастлабки ҳужжатларни текшириб чиқиш ёки дебитор ва кредитор қарзлар тасдиғини олиш муносабати билан аудиторлар ҳисоб-китобларни ҳисобга оладиган аналитик ҳисоб регистрларини текшириб чиқиши, ҳамда уларни Бош дафтар маълумотлари билан таққослаши лозим. Ҳисоб-китоб муомалалари ҳисобга олинадиган счётларни таҳлил қилишда қуйидагилар аниқланиши мумкин:

* мол етказиб берувчилар счётлари бўйича дебет қолдиқлар;
* мансабдор шахслар, директорлар, раислар, шўъба ва тобе корхоналарга ва бошқа ўзаро боғлиқ томонлардан қарзлар суммалари;
* мол етказиб берувчилар билан ҳисоб-китобларга доир ҳаддан ташқари катта тузатишлар;
* даъво муддати ўтиб кетган ёки ўтаётган тўланмай қолган счёт-фактуралар.

Барча белги қўйилган суммалар якуний ишчи ҳужжатларини тайёрлашда таҳлил қилиниши ва ҳисобга олиниши лозим. Ушбу ишларнинг натижаларини бошқа олинган далиллар билан таққослаш мақсадга мувофиқ. Масалан, даъво муддати ўтиб кетаётган тўланмай қолган счётлар ва мол етказиб берувчилар билан ҳисоб-китоблар бўйича дебет қолдиқларнинг аниқланган суммаларига маълумотлар мувофиқлиги тўғрисида тасдиқ олиниши мумкин. Бу ҳолда аудитор аналитик ҳисоб маълумотларининг ишончлилиги ҳақида етарли далилларга эга бўлади.

Агарда олинган тасдиқлар натижаларига кўра контрагентда бундай қарздорликнинг йўқлиги аниқланса, у ҳолда аудитор аналитик ҳисоб маълумотларини ишончсиз деб баҳолаши мумкин.

Аналитик ҳисоб регистрлари маълумотларини Бош дафтар билан таққослаш мижоз томонидан вақти-вақти билан ўтказиладиган назорат тадбири бўлиб ҳисобланади. Қоидага кўра, аудиторлар қилинган таққослашларни, аниқланган ғайриоддий суммаларни таҳлил қилади, жами суммаларни қайта жамлаб чиқади.

2. Аудиторлик ҳисоботи ва уни тузиш тартиби

Аудитнинг мақсад ва вазифаларидан келиб чиқиб, умумлаштирилган ва баҳоланган текширув натижаларини камида иккита ҳужжат билан расмийлаштириш мақсадга мувофиқдир:

1. аудит ҳақидаги шартномада кўзда тутилган давр ичидаги корхонанинг молия-хўжалик фаолиятини аудиторлик текширувидан ўтказиш тўғрисида ҳисобот;

2. бухгалтерия баланси ва молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик хулосаси.

Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунида белгиланишича: ***аудиторлик ҳисоботи*** аудиторлик текширувининг бориши, бухгалтерия ҳисобини юритишнинг белгиланган тартибидан аниқланган четга чиқишлар, молиявий ҳисоботдаги қоида-бузарликлар тўғрисидаги муфассал маълумотлардан, шунингдек аудиторлик текшируви ўтказиш натижасида олинган бошқа ахборотдан иборат бўлган ва хўжалик юритувчи субъект раҳбарига, мулкдорга, катнашчилари (акциядорлари)нинг умумий йиғилишига йўлланган ҳужжат (18-модда).

№70 -«Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик хулосаси» номли АФМСга мувофиқ аудиторлик ҳисоботининг таркиби қуйидагича:

а) номи («Аудиторлик ҳисобот» ёки «Аудиторлик ташкилотининг ҳисоботи» деган ҳар иккала ном бир хил маънога эга);

б) адресат номи;
в) кириш қисми;
г) таҳлил қисми;
д) якуний қисм.

Аудиторлик ҳисоботи молиявий ҳисоботни аудиторлик текширувидан ўтказган аудитор(лар) томонидан бетма-бет имзоланиши лозим. Аудиторлик ҳисоботи аудиторлик текширувининг буюртмачисига, буюртмачининг барча зарур реквизитлари кўрсатилган ҳолда жўнатилади.

Аудиторлик ҳисоботининг кириш қисмида аудиторлик ташкилотининг реквизитлари, шу жумладан аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун берилган лицензиянинг рақами ва санаси, аудиторлар ва аудиторлик текширувида қатнашган бошқа шахслар ҳақида маълумотлар, ҳамда аудиторлик текширувини ўтказиш учун асос ва хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг умумий тавсифи кўрсатилади.

Аудиторлик ҳисоботининг таҳлилий қисми аудиторлик фаолияти миллий стандартига таянади ва қуйидагиларни ўз ичига олади:

* хўжалик юритувчи субъектда ички назоратнинг аҳволини текшириш натижалари (батафсил баёни);
* бухгалтерия ҳисоботи ва молиявий ҳисоботнинг аҳволини текшириш натижалари;
* молия-хўжалик фаолиятини амалга ошириш чоғида қонунчиликка риоя қилинишини текшириш натижалари;
* солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблаш ҳамда тўлашнинг тўғрилигини текшириш натижалари;
* активлар (маблағлар) сақланишини текшириш натижалари.

Корхонадаги ички назоратнинг аҳволини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборотлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

* ички назорат тизими хўжалик юритувчи субъект фаолияти тавсифи ва миқёсларига мос келишини умумий баҳолаш;
* аудиторлик текшируви чоғида аниқланган, ички назорат тизимининг хўжалик юритувчи субъект фаолияти тавсифи ва миқёсларига катта мос келмаслик ҳолатларини баён қилиш.

Хўжалик юритувчи субъект бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботининг аҳволини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборотлар қуйидагиларни ўз ичига олиши лозим:

* бухгалтерия ҳисобининг юритилиши ва молиявий ҳисоботни тузишнинг белгиланган тартибига риоя қилинишини баҳолаш;
* бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тайёрлаш тартибини аудиторлик текширувидан ўтказиш жараёнида аниқланган катта қоидабузарлик ҳолатларини баён қилиш.

Хўжалик юритувчи субъект томонидан молия-хўжалик фаолиятини амалга ошириш чоғида қонунчиликка риоя қилинишини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборотлар қуйидагиларни ўз ичига олиши лозим:

* хўжалик юритувчи субъект томонидан содир этилган молия-хўжалик муомалаларининг қонунчиликка мос келишини баҳолаш;
* хўжалик юритувчи субъект томонидан амалга оширилган молия-хўжалик муомалаларини аудиторлик текширувидан ўтказиш жараёнида аниқланган катта номувофиқликларни баён қилиш.

Солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблаш ҳамда тўлашнинг тўғрилигини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборотлар қуйидагиларни ўз ичига олиши лозим:

* солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар бўйича тузилган ва тегишли органларга тақдим қилинган ҳисоб-китобларнинг тўғрилигини баҳолаш;
* солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблашнинг белгиланган тартибини бузиш фактларини, солиққа тортиладиган базани аниқлашдаги хатоларни баён қилиш.

Активлар сақланишини текшириш натижалари активларни инвентаризация қилишга асосланиши ва уларнинг ҳақиқатда мавжудлиги ҳамда бутлиги тўғрисидаги ахборотларни ўз ичига олиши лозим.

Аудиторлик ҳисоботининг якуний қисмида аниқланган хато-камчиликлар ва қоидабузарликларни бартараф қилиш бўйича аудиторлик ташкилотининг тавсиялари, ҳамда хўжалик юритувчи субъектнинг молия-хўжалик фаолияти самарадорлигини ошириш бўйича маслаҳатлар ва таклифлари акс эттирилади.

№ 70 -АФМС га мувофиқ аудиторлик ташкилоти тузилган аудиторлик ҳисоботи учун қонунчиликка мувофиқ жавобгар ҳисобланади. Шунингдек, аудиторлик ҳисоботидаги ахборотлар махфий ҳисобланади ва уни ошкор этиш мумкин эмас. Ушбу ахборотларга алоқадор шахслар ахборотларни ошкор қилганлиги учун қонунчиликка мувофиқ жавобгарликка тортилади (7 параг. 16-17 бандлар).

Аудиторлик текширувининг натижалари асосида тузилган ҳисоботда корхона молия-хўжалик фаолияти ва унинг натижаларининг умумий аҳволи, шунингдек, бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ҳисобот тузишнинг ҳолати, таҳлил ишларининг даражаси ҳамда корхонадаги ҳисоб-таҳлил ходимларининг тавсифи акс эттирилади. **Аудиторлик ҳисоботи маълумотлари корхона бозор шароитларига қандай мослашаётганлиги ва муваффақиятли ривожланиши ҳамда фойдасини кўпайтира олишга қодирлигини ёки аксинчалигини билдириши лозим.** Албатта, текширилаётган корхонадаги аҳвол безаб кўрсатилмасдан, аудиторга тақдим қилинган ахборот ҳақиқий бўлгандагина эҳтиросларга берилмаган ва реал аудиторлик ҳисоботи ҳамда хулоса шаклланади. Акс ҳолда, аудиторлик текшируви бефойда ва уни ўтказиш учун сарфланган маблағ эса зое кетади.

Аудитор ҳисоботда келтирилган камчиликлар бўйича уларни бартараф қилишга каратилган ўз таклифларини ҳам кўрсатиб ўтиши лозим. Лекин текширилаётгин корхона ходимларига «яхшилик» қилиш мақсадида аудитор шахсан ўзи дастлабки ҳужжатлар, ҳисоб регистрлари ва бухгалтерия ҳисоботларидаги хатоларни тўғрилаши мутлақо мумкин эмас.

Шу билан бирга аудиторларга у ёки бу нохуш фактларни бошқача қилиб ёритишга ёки текширувчилар учун қулай хулоса тузиб беришга мажбурлаш мақсадида руҳий, жисмоний ёки бошқача тазъйиқлар ўтказган ҳолларда улар қатъийлик ва принципиаллик билан иш тутишлари лозим.

Аудитор аниқланган хато ёки камчиликлар тўғрисида корхона раҳбариятига билдиради ва уларни тузатиш бўйича аниқ тавсиялар беради.

Агар бухгалтерлик (молиявий) ҳисобни юритиш, тегишли ҳисоботларни тузиш ва Ўзбекистон Республикаси қонунчилигига риоя қилиш бўйича кўрсатилган камчиликлар аудит ўтказиш чоғида буюртмачи корхона томонидан тузатилмаса, бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботнинг ишончлилигини тасдиқлаш мумкин эмаслиги тўғрисида аудиторлик текширувининг хулосасида ёзилади.

3. Аудиторлик хулосаси ва уни тузиш тартиби

Аудиторлик хулосаси бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботнинг таркибий қисми бўлиб, ундан фойдаланувчилар учун ушбу ҳисобот ишончлилиги ахборот манбаси бўлиб хизмат қилади. Бухгалтерия ҳисоботидан фойдаланувчилар аудиторлик хулосасида баён қилинган фикрга таяниб, аудиторга ёки аудиторлик фирмасига ишонч билдирадилар. Ушбу ишонч, энг аввало, аудитор томонидан бажарилган ишнинг сифати билан қўлга киритилади ва оқланади.

Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунида белгиланишича, ***аудиторлик хулосаси*** молиявий ҳисоботнинг тўғрилиги ва бухгалтерия ҳисоби юритиш тартибининг қонун ҳужжатларида белгиланган талабларга мувофиқлиги тўғрисида аудиторлик ташкилотининг фикри ёзма шаклда ифодаланган, хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботидан фойдаланувчилар учун очиқ бўлган ҳужжат.

Аудиторлик хулосаси аудиторлик ҳисоботи асосида тузилади.

Аудиторлик хулосаси аудитор (аудиторлар), аудиторлик ташкилотининг раҳбари томонидан имзоланган ва аудиторлик ташкилоти муҳри билан тасдиқланган бўлиши керак (19-модда).

Аудиторлик ташкилоти томонидан ишлаб чиқиладиган аудиторлик хулосасини тайёрлаш ишларида ***аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари*** (АФМС) қоидаларининг талабларини инобатга олиш зарур. Аудиторлик хулосасини тайёрлашда асосан № 70 - «Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик хулосаси» номли аудиторлик фаолияти миллий стандартидан (АФМС) фойдаланилади.

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

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

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

Аудиторлик хулосаси учта: кириш, таъкидловчи ва якунловчи қисмдан иборат бўлиши лозим.

Кириш қисмида қуйидагилар кўрсатилади:

– аудиторлик ташкилотининг юридик манзили ва телефонлар;

– лицензиясининг тартиб рақами;

– аудиторлик фаолияти билан шуғулланиш учун лицензия берган орган номи ва берилган вақти, шунингдек, лицензиянинг амал қилиш муддати;

– аудиторлик ташкилотини давлат рўйхатига олиш тўғрисидаги гувоҳномасининг рақами;

– аудиторлик ташкилотининг ҳисоб-китоб счёти;

– текширувда иштирок этган барча аудиторлар ҳамда аудиторлик ташкилоти раҳбарининг насаби, исми-шарифи.

– аудиторлик текшируви ўтказиш учун асос ва хўжалик юритувчи субъектнинг умумий тавсифи.

Шу билан бирга аудиторлик хулосасининг **кириш** қисмида текширувдан ўтказилган молиявий ҳисоботлар рўйхати, санаси ва ҳисобот даври кўрсатилган ҳолда акс эттирилиши лозим. Шунингдек, кириш қисмида аудиторлик текширувидан ўтказиладиган ҳисоботнинг тайёрланиши ва ишончлилиги учун маъсулият хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига юклатилиши, мазкур молиявий ҳисобот бўйича берилган аудиторлик хулосаси учун эса аудиторлик ташкилоти жавобгар эканлиги кўрсатилиши лозим.

2. **Аудиторлик хулосасининг таъкидловчи қисми**да аудиторлик хулосаси АФМСга мувофиқ ўтказилганлиги таъкидланиши лозим.

Таъкидловчи қисм молиявий ҳисобот ва бошқа молиявий ахборотларнинг ишончлилигини ва қонунчиликка, ҳамда хўжалик юритувчи субъект молия-хўжалик фаолиятининг ҳақиқий аҳволига мувофиқлигини баҳолашини кўрсатиши лозим. Шунингдек, таъкидловчи қисмда ўтказилган аудиторлик текшируви фикр билдириш учун етарли асос бериши тўғрисида аудиторлик ташкилотининг тасдиғи акс эттирилиши лозим.

3. ***Аудиторлик хулосасининг якунловчи қисми***да хўжплик юритувчи субъектнинг бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботи ишончлилиги ва қонунчиликка мувофиқлигини тасдиқлаш тўғрисида ёзув ёзилади.

Текширув аудиторлик ташкилоти томонидан ўтказилганда, аудиторлик хулосасини аудиторлик ташкилотининг раҳбари ёки аудиторлик ташкилотининг у ваколат берган бошқа ходими имзолайди ва аудиторлик фирмаси муҳри билан тасдиқлайди.

Хўжалик юритувчи субъект фақат аудиторлик хулосасининг якуний қисминигина манфаатдор шахсларга тақдим қилиши лозим. Шу муносабат билан аудиторлик

хулосасининг таҳлилий қисми ва якуний қисми алоҳида имзоланиши ва муҳрланиши мумкин. Аудиторлик хулосасининг иккита тури мавжуд: а) ижобий аудиторлик хулосаси; б) салбий аудиторлик хулосаси.

Ижобий аудиторлик хулосасида бухгалтерлик баланси ва молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг ишончлилиги аудитор томонидан тасдиқланади. Қоидага кўра ижобий аудиторлик хулосаси аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи унинг молиявий ҳолати ва содир этилган молия-хўжалик муомалаларининг Ўзбекистон Республикаси қонунчилиги талабларига мувофиқлигини ишонарли акс эттиради деган фикрга келинган вақтда тузилиши лозим.

Салбий аудиторлик хулосаси молиявий ҳисобот корхонанинг молиявий аҳволи тўғрисида ишонарли маълумот бермаган ва бухгалтерлик ҳисоботи ҳамда унинг молия-хўжалик фаолияти ҳисоби амалдаги меъёрий қонунчилик талабларига мос келмаган ҳолда юритилган вақтда тузилади. Бундай хато-камчиликлар ўз вақтида тузатилмаса молиявий ҳисоботдан фойдаланувчиларни чалғитиши мумкин.

Салбий аудиторлик хулосаси тузиш аудиторлик амалиётида камдан-кам учрайдиган ҳолат бўлиб, бунга қуйидаги муайян вазиятлар сабаб бўлиши мумкин:

- аудитор томонидан аниқланган бухгалтерия ҳисоботидаги хато-камчиликлар жиддий ва салмоқли бўлган ҳолатлар; айрим мижоз-корхоналарда бундай ҳолатлар уларнинг иқтисодий носорлиги билан биргаликда юзага, ҳатто **амал қилаётган корхона принципи**нинг бузилишига етиб боради;
- молиявий ҳисоботни тасдиқлаш учун зарур бўлган дастлабки ҳужжатлар, бухгалтерия ҳисоби маълумотлари ва ҳисоб регистрлари ҳамда бошқа ҳужжатларнинг катта қисми корхона маъмурияти томонидан тақдим этилганда; бунда аудиторлик ташкилоти вужудга келган вазиятдан келиб чиққан ҳолда №70-АФМСга мувофиқ аудиторлик хулосаси тузишдан воз кечиши ҳам мумкин;
- ижобий аудиторлик хулосаси тузишга тўсқинлик қиладиган бошқа объектив вазиятлар ҳам, хусусан, вазият тақазоси вужудга келадиган срҳани чеклашлар;
- мижоз-корхона маъмурияти молиявий ҳисобот маълумотларини асосан тўғри деб, аудиторлик хатолар ва ноаниқликлар тўғрисидаги асосий хулосалари билан рози бўлмасдан, тегишли ҳисоб ёзувларини тузатишни батамом рад этиш ҳолатлари ва ҳакозо.

Салбий аудиторлик хулосаси хўжалик юритувчи субъект томонидан содир этилган молиявий ва хўжалик муомалалари молиявий ҳисоботда ишонарли акс эттирилган, аммо қонунчиликка мос келмайдиган ҳолларда ҳам тузилади.

Салбий аудиторлик хулосасини тузишга, қоидага кўра, хўжалик юритувчи субъектнинг аудиторлик ташкилоти томонидан аниқланган хато-камчиликларни бартараф қилиш мақсадида молиявий ҳисоботга ўзгартишлар киритиш тўғрисида билдирилган фикрга норозилиги сабаб бўлади.

Аудиторлик текшируви натижасида аниқланган хато-камчиликлар хўжалик юритувчи субъект томонидан тузатилганда салбий аудиторлик хулосаси тузилмайди.

Аудитор бухгалтерлик ҳисоби ва ҳисоботининг сифати тўғрисида ишонч билан аудиторлик хулосаси туза олиш учун етарли даражада ишончли далиллар туплай олмаган вақтда хулоса тузмайди. Бундай ҳолат аудиторлик текшируви ҳажмининг чекланганлиги оқибатида молиявий ҳисобот тўғрисида фикр билдириш учун аудиторлик далил-исботлар етарли бўлмаганида юзага келади.

Ўзбекистон Республикаси қонунчилигига мувофиқ шартнома тузувчи аудиторлик ташкилоти ва мижоз-корхона тадбиркорлик субъектлари сифатида тенг ҳуқуқли бўлса ҳам мақоми бўйича тенг бўла олмайдилар, чунки аудиторлик ташкилоти текшириладиган хўжалик тизимини назорат қилади. Бундан мижоз-корхона маъмурияти аудиторлик ташкилотининг хулоса тузишдан воз кечиш эҳтимоли олдиндан аниқланиб қўйилишига рози бўлиши лозим деган хулоса келиб чиқиши мумкин. Умуман олганда, бундай эҳтимоллик жуда кам учрайди, аммо қонунчиликда белгилаб қўйилган.

Аудиторлик хулосаси тузишдан воз кечиш айрим махсус ҳолларда юзага келади. Булар: аудитор мустақиллигини йўқотиши, баланс тузилган санадан кейиги содир бўлган жиддий ҳодисалар ёки вазиятнинг ноаниқлиги, хўжалик юритувчи субъект томонидан, ёки айрим мураккаб вазиятлар туфайли аудит ўтказиш соҳасининг чеклаб қўйилиши.

Аудиторнинг хулоса тузишдан воз кечиши ёзма равишда, №70-АФМС да кўрсатилган шакл бўйича расмийлаштирилиб, унинг мазмуни жуда ҳам пухта асосланган бўлиши лозим.

Аудиторлик текшируви ҳажмининг чекланганлиги - бу хўжалик юритувчи субъект вакиллари ёки учинчи шахсларнинг, бошлаб қўйилган аудиторлик текширувини, аудитор аудиторлик хулосаси тайёрлаш учун етарли деб ҳисоблайдиган ҳажмда ўтказишга тўсқинлик қилишга қаратилган очиқдан-очиқ кўрсатадиган ҳатти-ҳаракатлари ёки ҳаракатсизлигидир.

Аудиторлик хулосаси тузишдан воз кечиш ариза кўринишида бўлиб, «***Аудиторлик ташкилотининг аудиторлик хулосаси тузишдан воз кечиш тўғрисидаги аризаси***» деб номланади.

Агар салбий хулоса тузилса ёки хулоса тузилмаса, аудитор таъкидловчи қисмда текширув натижаларини, аниқланган амалдаги қонунчилик бузилиши фактларини ва корхона фаолиятидаги бошқа камчиликларни батафсил баён қилади.

Аудиторлик хулосаси камида уч нусхада тузилиб, унинг икки нусхаси аудиторлик текшируви буюртмачиси яъни корхона раҳбариятига тақдим қилинади.

Хўжалик юритувчи субъектлар аудиторлик текшируви якунланганидан сўнг 15 кун ичида аудиторлик хулосасининг бир нусхасини ўзлари жойлашган ҳудуддаги солиқ органига тақдим қиладилар.

Аудиторлик хулосаси молиявий ҳисоботдан фойдаланувчилар учун тушунарли бўлиб, унда аудиторнинг иккиланиш ва(ёки) норозилигидан келиб чиққан чеклашлар аниқ кўрсатилиши лозим. Аудиторлик хулосаси барча молиявий ҳисоботдан фойдаланувчилар олиш имконига эга бўлган очиқ ахборот ҳисобланади. Аудиторлик хулосаси тегишли молиявий ҳисоботлар билан биргаликда хўжалик юритувчи субъект томонидан чоп эттирилиши мумкин.

Агар кўрсатилган камчиликлар бухгалтерия ҳисоботининг ҳаққонийлигига таъсир қилмайдиган бўлса, аудитор хулоса тузишга киришади. Акс ҳолда аудитор бухгалтерия ҳисобининг юритилиши ва корхона томонидан тақдим қилинган ҳисоботлар тўғрилигини тасдиқлашдан бош тортиши лозим. Фақат кўрсатилган камчиликлар тугатилгандан сўнггина текширувларни якунлаши ва уларнинг натижалари бўйича хулоса тузиш мумкин. Бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ҳисобот тузишдаги камчиликларни тугатиш учун корхонага берилган вақт, одатда, агар бундай ишларнинг жиддийлиги ва сермеҳнатлиги реал баҳоланса, икки - уч ойдан ошмаслиги лозим.

Аудиторга барча зарур маълумотлар ўз вақтида тақдим этилмаган ёки бузиб кўрсатилган ҳолда тақдим этилганлигини у билмаган бўлса, бунга аудитор жавобгар ҳисобланмайди. Бу ҳолларда барча жавобгарлик зарур маълумотларни аудиторга тақдим этиши лозим бўлган, текширилаётган корхона маъмурияти ва унинг маъсул ходимларига юклатилади.

Шу боисдан, корхона раҳбари ва молия-ҳисоб хизмати ходимлари олдиндан, аудиторлик хулосасини охирги таҳрирда тузгунга қадар танишиб чиқишлари, агарда уларда айрим ҳолатларга нисбатан норозилик, мулоҳаза ёки қандайдир таклифлари бўлса, ушбу билдирилган фикрлар диққат билан эшитилиб, корхона ходимлари иштирокида муҳокама қилиниши ва асосланган ҳолда чиқариб ташланиши ёки эътиборга олиниб, хулосанинг охирги тахририда инобатга олиниши лозим.

Корхона бир ой ҳам ўтмасдан сўнг қайта текшириш натижасида ижобий хулоса олса, бу ҳол аудиторларга ишончсизлик билдиришга олиб келиши мумкин. Бу худди ойлаб дарсга қатнашмаган, қобилиятсиз талабанинг имтиҳонда мутлақо саводсизлигини намоён қилиб, «қониқарсиз» баҳо олганидан сўнг, эртасига ***баъзи бир сабабларга кўра*** «аъло» баҳога қайта топширгани каби нореал ҳодисадир.

Шунингдек, агар текширувда ҳеч қандай криминалга оид ҳолат аниқланмаган бўлсада, хулосаларни очиқдан-очиқ ёки ниқобланган ишоралар билан шакллантириш мумкин эмас.

Аммо, шунга қарамасдан корхона ишида суйистеъмол ҳоллари учраса, судлов-тергов органлари томонидан чуқур текширилиб, улар очиб ташланади. Яна бир марта шуни таъкидлаш лозимки, аудитор хулосада фақат қўл остидаги ҳужжатлар ёки аниқ формулалар, рецептуралар, нормалар, лимитлар ва бошқа маълумотларга асосланган, бенуқсон, аниқ ҳисоб-китоблар билан тасдиқланган фактларни келтириши лозим.

Аудиторлик хулосасида ҳеч қандай тахминлар, гумонлар, миш-мишлар ва бошқа тасдиқланмаган манбалардан олинган маълумотларни келтириш мумкин эмас. Шунингдек, хулосада жудаям эҳтиросларга берилган сўзлар, келтирилган фактлар бўйича шарҳлар, масалан, «ўта кетган, ашаддий совуққонлиги натижасида. . . » каби жумлалар бўлмаслиги керак.

Аудиторлик текшируви якунланганидан сўнг барча материаллар (ишчи ва аналитик жадваллар, ҳисоб-китоблар, аудиторлик текшируви ва хулосалар ҳамда экспертиза далолатномаларининг бирламчи нусхалари, ҳисоб ходимлари, моддий жавобгар шахслар ва бошқаларнинг тушунтириш хатлари) ҳар бир текширилган корхона учун махсус очилган папкаларда сақланиши лозим.

Навбатдаги текширувдан олдин ушбу материаллар текширув энг бошидан аниқ мақсадга йуналтирилган ва самарали бўлиши, бунинг устига уни мазкур корхонани текширишда олдин иштирок этмаган, янги ходимлар ўтказса, уларга яқиндан ёрдам бериши мумкин.

Булардан ташқари, ойдинлаштирилиши лозим бўлган айрим саволлар ёки текширилаётган корхона томонидан даъволар (масалан, аудиторлар томонидан мижоз-корхонанинг ҳисоб ва ҳисоботларини текшириш натижалари бўйича салбий хулоса аниқланганда) пайдо бўлиши мумкин. Бундай ҳолларда ҳақиқатни қарор топтириш учун аудиторлик ҳисоботи ва хулосасидаги ишчи материалларга мурожаат қилинади.

Аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси учун жавобгарлик. «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунга мувофиқ аудиторлик текширувини ўтказмай тузилган ёхуд аудиторлик текшируви натижалари бўйича тузилсада, лекин аудиторлик текшируви давомида аудитор (аудиторлар) томонидан олинган ва ўрганилган хўжалик юритувчи субъект ҳужжатлари мазмунига мувофиқ бўлмаган аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси қасддан сохта тузилган ҳисобланади.

Аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси қасддан сохта тузилганлиги аудиторлик фаолиятини амалга оширишга доир лицензиянинг амал қилишини белгиланган тартибда тугатишга, шунингдек айбдор шахслар қонунда назарда тутилган жавобгарликка тортилишига сабаб бўлади.

13-МАВЗУ: ХОРИЖДА АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИ

РЕЖА:

1. Хорижда аудиторлик фаолиятининг шаклланиши
2. Хориждаги аудиторлар ва аудиторлик фирмалари
3. Аудитнинг халқаро стандартлари
4. Мустақил аудиторларнинг халқаро ташкилотлари
5. Ички аудиторларнинг профессионал ташкилотлари

1. Хорижда аудиторлик фаолиятининг шаклланиши

Бозор иқтисодиёти тараққий этган Европа ва Америка мамлакатларида аудиторлик фаолияти кўп асрлик тажрибага эга. Аудит ривожланган ҳуқуқий иқтисодиёт ва замонавий ҳуқуқий жамият сифатида айнан Европада шаклланган (унинг тарихи жуда катта бўлиб, алоҳида тадқиқот обьекти бўлиши мумкин).

Аудитнинг халқаро назарияси ва амалиёти рақобатли кураш шароитида юзага келган. Халқаро амалиётда буларнинг барчаси ушбу материалларни тегишли тадқиқотлар ва кенг оммавий муҳокамалар билан бирга олиб борилган. Натижада, ҳозирги даврга келиб аудитнинг мустаҳкам халқаро ҳуқуқий асоси яратилди, уни ташкил этишнинг батафсил шакллари ишлаб чиқилди, аудиторлар учун кенг кўламдаги услубий материаллар нашр қилинмоқда ва доимий равишда тўлдириб борилмоқда. Уларда аудиторлик фаолиятининг асосий тушунчалари, терминлари ва категориялари таърифланган ва туркумланган.

Республикамиздаги аудиторлик ташкилотларининг тўп-ланган тажрибаларини ўрганиш шуни кўрсатмоқдаки, у аниқ яққол ифодаланган миллий хусусиятларга эга. Шу билан бирга, хорижий манбалардаги қоидалар Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг барпо бўлиши ва ривожлантирилиши учун фойдали ҳамда қизиқарли эканлигини таъкидлаш жоиздир. Чунончи, бизнинг республикамизда ҳам халқаро тажрибани ҳисобга олган ҳолда Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги томонидан 1999-2003 йилларда 18 та аудиторлик фаолияти миллий стандарти (АФМС) ишлаб чиқилди ва Адлия Вазирлигида рўйхатдан ўтказилиб, аудиторлик амалиётида қўлланилмоқда ҳамда уларни ишлаб чиқиш давом этмоқда.

Хорижий муаллифлар аудитнинг даставвал ғарбда ҳам фақат **бухгалтерия ҳужжатлари ва ҳисоботларини текшириш ва тасдиқлаш**дан иборат фаолият сифатида шаклланганлигини тан оладилар. Аудиторлар асосан дастлабки ҳужжатларни, бухгалтерия ҳисоби регистрларини, ҳамда улар асосида тузилган молиявий ҳисоботларни текширган ва тасдиқлаган (ёки тасдиқламаган). Масалан, Рой Додж «… аудиторлик фаолияти сўнгги 25 йилда уч эволюцион босқични босиб ўтган: биринчи – тасдиқловчи аудит; иккинчи – системали йўналтирилган аудит; ва ниҳоят, сўнггиси, учинчиси – рискка *(аудитор таваккалчилигининг хавф-хатари – Д.Р.)* асосланган аудит. Сўнгги икки босқич биздан китобдан бош кўтариш ва диққат-эътиборни бизнеснинг ўзига қаратишни талаб қилади» деб таъкидлаган.

Демак, кейинчалик аудиторлик фаолияти маълум бир тизимга солинган (аниқ мақсадга йўналтирилган). Бунда амалиётдаги профессионал-аудиторлар бухгалтерия ҳужжатлари ва ёзувларини тузувчи ҳамда қўлловчи кишилар орасидаги (ўз мижозлари бизнесининг ташкилотчилари ва ижрочилари ўртасидаги) муносабатларни анча ўргана бошлаганлар. Улар хатоларнинг олдини олиш мақсадида ҳар бир мижоз-корхона бошқарув тизимининг ва биринчи навбатда ички назорат тизими, хусусан, ички аудитнинг самарадорлигини оширишга асосий эътиборни қарата бошладилар.

Агар мижоз-корхонадаги ички назорат маълум даражада бўш бўлса, агар у бутун текшириладиган давр учун ҳисоботдаги кўплаб хатолар ва ноаниқликларни бартараф этишга ёрдам бермаса, у ҳолда амалиётчи аудиторлар системали йўналтирилган аудит принципларига риоя қилган ҳолда кўрсатилган камчиликларни тугатиш бўйича мижозга кенг

кўлам-даги тавсиялар бериб, унга конструктив ёрдам кўрсатади. Бу эса ҳисобнинг аниқлиги ва ҳисобот маълумотларининг ишончлилигига ижобий таъсир кўрсатади. Шундай қилиб, аудиторлик фаолиятига системали ёндашув аудит сифатининг кафолатига айланган.

Ва ниҳоят, замонавий аудит, асосан халқаро амалиётда – **риск (таваккалчилик)ка асосланган аудит** вужудга келган. Бу нафақат тасдиқловчи аудитнинг, балки мақсадли-системали аудитнинг ҳам, аммо кўпроқ статистик ёки ностатистик танлаб текширишга асосланган жараёндир. Бизнинг республикамизда аудиторлик фаолиятига статистик усулларни тадбиқ қилиш, аниқроғи аудиторлик статистикасини фан тармоғи сифатида шакллантиришга илмий негиз мавжуд ва уни ривожлантириш истиқболга эга.

Ғарб мамлакатларида, масалан, АҚШда, бухгалтерия ҳисобининг умумқабул қилинган принциплари – БХУП – (GAAP – Generally Accepted Accounting Principles) тизимига риоя қилиш барча бухгалтерлар ва аудиторлар учун мажбурий ҳисобланади. АҚШ нинг ўзида бухгалтерия ҳисоби стандартлари узоқ вақт оммавий муҳокама қилинганидан сўнг, мустақил кенгаш – Financial Accounting Standards Board (FASB) томонидан тасдиқланади.

Бухгалтерия ҳисоби стандартлари билан бирга аудит стандартлари ҳам қўлланилади. АҚШда улар аудитнинг умумқабул қилинган стандартлари – АУС (GAAS – Generally Accepted Auditing Standards) деб аталади. Улар аудиторлик текширувларини ташкил этиш ва ўтказишда ҳамда учрайдиган муаммоларни ҳал этишда қўлланилади. Стандартлар Америка қасамёд қилган бухгалтерлар институти – АҚБИ (AICPA – American Institute of certified Public Accountants)нинг махсус бўлими томонидан ишлаб чиқилган. Улар мамлакатдаги барча бухгалтерлар учун мажбурий ҳисобланади. Стандартларга риоя қилинмаган ҳолларда судлар ва аудиторлар устидан назорат қилувчи бошқа органлар улар фаолиятини тўхтатишга ҳақлидир.

2. Хориждаги аудиторлар ва аудиторлик фирмалари

Германияда аудиторлик фаолияти «Аудиторларнинг профессионал устави тўгрисидаги қонун»га (24.07.1961 й) мувофиқ амалга оширилади. Ушбу қонунга мувофиқ, аудитор деб, мазкур касбни жамоатчилик олдида ошкора бажара оладиган ва тегишли имтиҳонни топшириш орқали ўзининг шахсий ва профессионал лаёқатини тасдиқлаган шахс тан олинади.

Аудитор профессионал фаолиятининг мазмуни иқтисодий соҳада аудиторлик текширувларини амалга ошириш; солиқ масалалари бўйича консальтинг хизмати кўрсатиш; ишлаб чиқаришни бошқариш соҳасида эксперт сифатида ишлаши ва васийлик фаолиятидан иборат.

Германияда аудиторлик фаолияти билан шуғулланиш ҳуқуқини олиш билан боғлиқ саволлар мажмуи пухта ишлаб чиқилган. Малака имтиҳонларини ўтказиш учун Федерал ерлар олий маъмуриятининг вакилларидан раис тайинланади. Барча комиссия аъзолари томонидан эътироз билдирилмаса, даъвогарларни имтиҳонга қўйиш ҳақида раис томонидан қарор қабул қилинади.

Аудиторлик фаолиятини профессионал бошқариш учун Аудиторлар Палатаси ташкил этилган. Аудиторлар фаолиятини назорат қилиш Палата ва суд органлари томонидан амалга оширилади.

Францияда аудиторлик фаолияти 12 август 1969 йилда қабул қилинган декрет ва 24 январ 1994 йилдаги ҳукумат қарорига мувофиқ амалга оширилади. Бу йўналишдаги асосий ишлар профессионал ташкилот – **счетлар бўйича комиссарларнинг миллий компанияси** томонидан бажарилади.

Компаниянинг асосий мақсади – аудиторларнинг ўз профессионал фаолиятини амалга оширишлари устидан назорат ўрнатиш, аъзоларининг обрў-эътиборини ва мустақиллигини ҳимоя қилишдан иборат. Компания аудиторларни икки даражада бирлаштиради. Минтақавий даражада профессионаллик фаолиятини ташкил этиш ва тартибга солиш билан

минтақавий компаниялар шуғулланадилар. Улар аудиторларни рўйхатга оладиган минтақавий комиссиялар ва минтақавий суд-интизом Палаталари билан ҳамкорликда иш олиб борадилар. Миллий даражада эса, Компания **Рўйхатга олиш бўйича Миллий Комиссия ва Миллий интизом Палатаси** билан ҳамкорлик қилади.

Бизнинг мамлакатимиздан анча олдин бозор иқтисодиё-тига ўтиб бошлаган Хитойда эса 1982 йилларда аудиторлик маъмурияти яратилган. Бундан ташқари аудитни ривожлантириш дастури асосида Хитой 180 млн. доллар олган ва ўзлаштирган. Бу борада профессор Саидкарим Қодирхонов фикрига қўшилиш мумкин: «Хитойда 1983 йилдаги аудиторлик маъмуриятига асос солинган вақтдан бошлаб маҳаллий ва марказий даражада 3000 дан ортиқ давлат аудиторлик ташкилотлари яратилган. Уларда 30000 га яқин хизматчилар банд. Давлат муассасалари тармоқлари ва корхоналари чегарасида 10000 дан ортиқ ички аудиторлик хизматларини бажарувчи ташкилотлар ташкил қилинган. Хитойда бухгалтерликка ихтисосланаётган 70 дан ортиқ фирмалар мавжуд. У ерда аудиторлик тезлик билан такомиллаштирилмоқда».

Хорижда мустақил аудиторлар якка ҳолда фаолият кўрсатишлари мумкин. Аммо улар кўп ҳолларда фирмалар ва ташкилотларга бирлашиб (бу самаралироқ бўлганлиги учун), улар ҳар хил номланади. Масалан, халқаро амалиётда ва замонавий иқтисодий адабиётларда дипломли бухгалтерлар фирмалари (Англияда CA firms) ёки дипломли жамоатчи бухгалтерларнинг фирмалари (АҚШда CPA firms) ва бошқалар тўғрисида маълумотлар учрайди.

Ғарб мамлакатларида ўн минглаб аудиторлик фирмалари (фақат АҚШнинг ўзида қирқ беш мингдан кўп) фаолият кўрсатадилар. Булар хилма-хил бўлиб, бир кишидан ёки бир неча қасамёд қилган бухгалтерлардан иборат (бундай фирмалар 90-95%). Хусусий фирмалардан тортиб, то трансмиллий корпорациялар ҳисобланган ва халқаро аудит амалиётида ҳал қилувчи рол ўйнайдиган, йирик аудиторлик фирмалари ҳам мавжуд. Ғарбдаги йирик корпорациялар томонидан аудиторлик хизмати бозорида ҳукмронлик ўрнатилиши ва ўтган XX асрда капиталнинг байналминаллашиши ҳам аудиторлик фирмаларининг ролини янада оширди. Биринчи трансмиллий аудиторлик корпорациялари, монополистлар ву-жудга келди ва кучли мавқега эга бўлдилар (асосан, иккинчи жаҳон урушидан кейин). Бунга мисол «катта саккизлик» бўлиб, у кейинчалик тегишли ўзгариш (трансформация)лардан сўнг, аввал «олтилик»ка айланган ва 1998 йилдан бошлаб эса «катта бешлик» деб аталмоқда. Кўплаб мамлакатларнинг обрўли профессионал ва ишчан нашрлари вақти-вақти билан етакчи аудиторлик-консультацион фирмаларнинг (миллий ҳамда трансмиллий) рўйхатини эълон қилиб турадилар. Ушбу рўйхатларнинг кўпчилиги уларнинг фаолияти тўғрисидаги ҳар хил статистик маълумотларни ўз ичига олади. Бу маълумотлар вақти-вақти билан янгиланиб турилади.

Бундай нашрлар кўп ҳолларда уларнинг муаллифларига аудиторлик-консультацион фирмаларни маълум кўрсаткичлар бўйича табақалаштиришга имкон беради. Кўпинча аудиторлик фирмаларини бундай табақалаштириш йиллик даромад ҳажми ёки аудиторлар сони ва ҳ.к. бўйича амалга оширилади. Ҳозирда етакчи аудиторлик-консультацион фирмаларга айланган, трансмиллий корпорациялар бўйича, бундай рўйхатларда, одатда, улар фаолият кўрсатаётган мамлакатлар сони ҳам кўрсатилади. Албатта, ушбу кўрсаткичлар кўпинча нафақат статикани, балки шунга ўхшаш рейтинг кўрсаткичларида келтириладиган динамикани ҳам тавсифлайди.

Шундай қилиб, аудиторлик фаолиятининг ривожланиши йирик ***трансмиллий фирмалар***нинг вужудга келишига олиб келди. Бундай аудиторлик фирмалари ичида энг йириклари қуйидагилар:

1. «Праис Уотерхаус Куперс (Price Waterhous Coopers) – Англия-Америка
2. «Делоит ва Туш» (Deloitte and Touch) – Америка–Япония
3. “Эрнст ва Янг” (Ernst and Young) – Шотландия
4. “КПМГ” (KPMG), шу жумладан Peat Marwick, ВДО ва бошқалар.

Улар ҳақиқатан ҳам бутун дунёда обрў қозонган монополистлар бўлиб, санаб ўтилган

тўртта фирма жамланган ҳолда – халқаро аудиторлик-консультацион бизнеснинг тан олинган ва тажрибали лидери ҳисобланади.

Юқорида қайд қилинган фирмаларнинг ҳар бири турли мамлакатларда кўплаб офисларга эга бўлиб, уларнинг барчаси қасамёд қилган бухгалтерлар институтининг аъзоси ҳисобланади. «Катта бешлик» йирик мижозларнинг тахминан 90% ига хизмат кўрсатади. Бу фирмалар йирик халқаро лойиҳаларни бажариш имконига эга бўлиб, деярли барча турдаги консультация-аудиторлик хизматларини кўрсатади. Агар ўз ходимлари етишмаса, бошқа фирмалардан зарур мутахассислари, шу жумладан бундай лойиҳаларни бажаришда иштирок этиш учун иқтисодий-ҳуқуқий хусусиятлари билан яхши таниш бўлган тадбиркорлар ёки, у ёки бу мамлакатнинг ҳокимият ходимлари ҳам жалб қилинади.

Аммо улар ҳам Ғарб мамлакатларида бутун аудиторлик бозорини қамраб ололмайди. Бундай йирик, жаҳон аудиторлик фаолиятида ҳал қилувчи рол ўйнайдиган ва трансмиллий корпорациялар ҳисобланган фирмалардан ташқари, деярли ҳамма мамлакатларда ўрта фирмалар, ҳамда аудитдан ажралиб чиққан аутсайдерлар мавжуд. Бундай унча катта бўлмаган аудиторлик фирмалари давлат томонидан қўллаб-қувватланса улар яхши фаолият кўрсатадилар.

3. Аудитнинг халқаро стандартлари

Аудитнинг Халқаро Стандартлари – АХС (International Standards of Auduting – ISAs) Бухгалтерларнинг Халқаро Федерацияси БХФ (International Federation Accountants – IFAC) таркибидаги Аудиторлик Амалиёти бўйича Халқаро Комитет – ААХК (International Auditing Practice Committe) томонидан ишлаб чиқилади. IFAC 1977 йил 7 октябрда ташкил топган. Ушбу Федерацияга дунёдаги 100 дан ортиқ мамлакатларнинг, шу жумладан Ўзбекистоннинг ҳам, миллий бухгалтерлик жамоат ташкилотлари аъзо бўлиб кирган.

Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ аудиторлик фаолиятининг асосий принциплари қуйидагилардан иборат: ***ҳалоллик, ҳаққонийлик, мустақиллик, махфийлик ва пухта билимга эгалик (компетентлилик)***.

Стандартлаштириладиган ҳар бир объект бўйича 100 та рақам (позиция) берилган. Стандартлаш объектлари 11 та бўлгани учун жами 1100 стандарт ишлаб чиқилиши мумкин. Амалиётда бундай миқдордаги стандартлар учун эҳтиёж бўлмаганлиги сабабли уларнинг кўпчилигидан фойдаланилмайди. Масалан, «Режалаштириш» (300-399) деб номланган стандартлаш объекти учта стандартдан иборат: 300-«Режалаштириш», 310-«Бизнесни билиш», 320-«Аудитда жиддийлик». Демак, режалаштириш масалалари бўйича яна 7 та стандарт қабул қилиш мумкин. Бундан ташқари, ҳар бир стандартга 10 тагача субстандарт очиш мумкин. Бизга маълум бўлган манбалар асосида Аудитнинг Халқаро Стандартларини ва уларнинг қисқача мазмунини қуйидаги жадвал кўринишида келтирамиз.

Ушбу стандартлар халқаро миқёсда аудиторлик фаолиятининг сифати ва мавқеини оширишда муҳим аҳамият касб этади. Бу стандартлар ва меъёрлар бир қанча соҳалар бўйича ишлаб чиқилади:

а) аудит бўйича халқаро меъёрлар;

б) бошқарув ҳисобининг халқаро амалий қоидалари;

в) жамоат сектори бўйича халқаро меъёрлар.

IFAC ҳисоб ва аудитга доир барча фаолиятини ўзининг комитетлари орқали ташкил этади ва амалга оширади. Ҳозирги вақтда булар жумласига: аудиторлик амалиёти бўйича комитет, ўқитиш бўйича комитет, этика (ахлоқ) бўйича комитет, молиявий ҳисоб ва бошқарув ҳисоби бўйича комитет, режалаштириш бўйича комитет, жамоат сектори бўйича комитет ва бошқалар.

Бутун дунё аудиторлари мазмунан ўхшаш ишни бажарсаларда, ҳар бир мамлакатда аудиторлик фаолиятини ташкил этиш ўзининг миллий хусусиятларига эга бўлиши мумкин. Аудиторлик фаолиятининг халқаро стандартлари ва меъёрлари эса у ёки бу мамлакатнинг

миллий стандартлари ва меъёрларини бекор қилмайди.

Кўплаб мамлакатлар (Ўзбекистон 1999 йилдан бошлаб) ўзларининг миллий стандартларини ва бошқа меъёрий ҳужжатларини ишлаб чиқмоқдалар. Улар IFACнинг асосий талабларини таъминлаш заруратига йўналтирилган ўз аудиторлик услубиятига эга.

4. Мустақил аудиторларнинг халқаро ташкилотлари

Европада бухгалтерлар ва аудиторларнинг иккита профессионал ташкилоти салмоқли ўрин эгаллайди. Бу бухгалтерия ҳисоби стандартлари бўйича халқаро комитет – БҲСХК (International Accounting Standarts Commite – IASC) ва Европа эксперт бухгалтерларининг федерацияси ЕЭБФ (Federation des Experts Comptables Europeen - FEE). FEE 1987 йил 1 январда ташкил топган ва штаб-квартираси Брюсселда жойлашган.

Миллий анъаналар, шунингдек аудиторлар жамоат ташкилотлари ҳам аудиторлик фаолиятининг барпо бўлиши ва ривожланишида жуда катта рол ўйнайди. Масалан, Америкадаги қасамёд қилган бухгалтерлар институти – АҚБИ (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) АҚШда аудиторлик фаолиятининг ривожланишига улкан таъсир кўрсатган. Унга қуйидаги мажбуриятлар юкланган:

- қасамёд қилган бухгалтерлар учун профессионал талабларни белгилаш;
- бухгалтерия ҳисоби ва аудит билан боғлиқ мавзуларда тадқиқотлар ўтказиш ва асарлар чоп қилиш;
- маъмурият учун консультация хизматлари;
- солиққа тортиш соҳасидаги консультация хизматлари ва б.

Аудиторлик фаолиятининг ривожланишига кўплаб бошқа муассасалар, ассоциациялар ва институтлар ҳам таъсир кўрсатган. Улардан ҳар бири маълум вазифаларни бажариш учун яратилган бўлиб, уларда аудиторлик фаолиятига жуда ҳам хилма-хил ёндошувлар мавжуд. Шубҳасиз, энг муҳимларидан бири қимматли қоғозлар ва биржа операциялари бўйича комиссия - ҚҚБОК (Securbties and Exchange Comission – SEC) бўлиб, у молия бозорининг ривожланиши учун масъул ҳисоб-ланади.

Булардан ташқари, АҚШда марказий ҳисоб бошқармаси (ёки умумий бухгалтерия ҳисоботи бошқармаси) – МҲБ (General Accounting Office - GAO) ҳам мавжуд. Бу федерал ҳукумат қонунчилик шаҳобчасининг идорадан ташқари хизмати бўлиб ҳисобланади. Ўзбекистонда бу борада ҳисоб палатаси ташкил этилган. GAO фақат АҚШ Конгресси олдидагина масъул ҳисобланади. Унга бош назоратчи раҳбарлик қилиб, у Конгресс олдида ҳисобот беради. GAO аудитор ходимларининг асосий мажбурияти – айнан Конгресс учун аудиторларни тасдиқлаш функциясини бажаришдир. АҚШ нинг ҳар хил ҳукумат муассасалари Конгресс учун молиявий ахборотларнинг айрим турларини (шу жумладан, бюджет маблағларининг сарфланиши, давлат буюртмаларининг бажарилиши ҳақида ҳам) вақти-вақти билан тақдим қилиб туради. Улар томонидан тайёрланган ахборотларнинг катта қисми Конгрессга тақдим қилинишидан олдин GAO мутахассислари томонидан аудиторлик текширувидан ўтказилади. Ҳукумат муассасаларининг харажат ва даромадлари қонун ҳужжатлари билан белгиланганлиги сабабли, ушбу аудиторлик текширувлар мазмуни – **бухгалтерия ҳисоботи билан якунланган анъанавий аудит** эмас, балки **мувофиқлик аудитидир.** GAO аудиторларининг бошқа мажбуриятлари ҳам асосан мустақил аудиторлик фирмалари мутахассисларинiки каби бажарилади.

АҚШдаги аудиторларни бирлаштириб турган, юқорида санаб ўтилган ташкилотлардан ташқари, қуйидагиларни ҳам келтириш мумкин:

1. Бухгалтерларнинг Америка Ассоциацияси – БАА (American Accounting Association – AAA). Бу ташкилот асосан бухгалтерлик ҳисоби, аудит ва молиявий таҳлил ўқитув-чиларини бирлаштиради.
2. АҚШ бухгалтерларининг миллий ассоциацияси – АБМА (National Association of Accountants – NAA) . Бу моддий ишлаб чиқаришнинг турли тармоқларида, фойда

келтирмайдиган корхоналарда, банкларда, суғурта компанияларида ва бошқаларда ишлайдиган бухгалтерларнинг идорадан ташқари ассоциациясидир.

3. Молия ходимлари институти – МХИ (Financial Executives Institute – FEI). У асосан молиявий директорлар ва бош бухгалтерларни бирлаштиради.
4. Давлат муассасалари бухгалтерларининг ассоциацияси – ДМБА (Association of Government Accountants – AGA). Ушбу ассоциацияда давлат (федераль, айрим ҳолларда муниципиал) муассасалари, хизматлар ва агентликларнинг бухгалтерлари бирлашадилар.
5. Компьютерлаштирилган аудит бўйича мутахассислар ассоциацияси – КАМА(EDP Auditors Association) ва бошқалар.

Англияда қасамёд қилган бухгалтерларни бирлаштирувчи, қуйидаги асосий ташкилотлар мавжуд:

1. Англия ва Уэльс қасамёд қилган бухгалтерларининг институти – АУҚБИ(The Institute Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW, ёки ACA, ёки FCA);
2. Дипломли бухгалтерларнинг жамоат ассоциацияси – ДБЖА (The Chartered Association of Certified Accountants – CACA ёки ACCA, FCCA);
3. Бухгалтер-аналитикларнинг жамоат институти – ДБЖА (The Chartered Institute of Management Accountants – CIMA, ёки ACMA, FCMA);
4. Миллий молия ва бухгалтерлик ҳисоби жамоат институти – ММБҲЖИ (The Charactered Institute of Public Finance and Accountancy- CIPFA, ёки IPFA);
5. Шотландия қасамёд қилган бухгалтерлар институти (The Institute of Chartered Accountants of Scotland–ICAS, ёки CA);
6. Ирландия қасамёд қилган бухгалтерлари институти (The Institute of Charactered Accountants of Ireland –ICAI, ёки FCA);

5. Ички аудиторларнинг профессионал ташкилотлари

Ташқи (мустақил) аудиторлар ўз фаолиятида кўп жиҳатдан ички аудит натижаларига таянади. Умуман олганда ички аудиторлар ўзлари ишлайдиган корхоналар фаолиятини текширади. Аммо, улар қоидага кўра, корхона маъмурияти (директорлар кенгаши) таркибига кирадилар. Бундай назорат (ўз-ўзини назорат қилиш) шакли АҚШда ўтган, XX асрнинг 30 йилларида юзага келиб, кейинчалик Ғарбий Европа ва Японияда тарқалган.

Ҳозирги вақтга келиб кўп ҳолларда ички аудиторларнинг функциялари, ҳатто ўз компанияси таркибий бўлинмалари бухгалтерия ҳисоботларини текшириш доирасидан ҳам четга чиқади. Ички аудиторлар корхонанинг иқтисодий сиёсати ва бошқарув масалаларида кўпроқ иштирок этмоқдалар. Ички аудиторлар юқори малакали мутахассислар бўлиб, ўз мақомига кўра катта ваколатларга эга. Уларнинг мажбуриятлари доирасига кўпроқ қуйидагилар киради:

операцион аудит – бошқарув масалалари бўйича корхонанинг турли таркибий бўлинмаларига маслаҳат бериш каби фаолият (масалан, маркетинг ишларини баҳолаш, корхона таркибий тузилмасини баҳолаш ва ш. к.);

мувофиқлик аудити – ушбу корхона бўлинмалари фаолияти, унинг маъмурияти ва зарур бўлганда юқори органлар томонидан белгиланган ёки қонун ҳужжатларида кўрсатилган қоидаларга мувофиқлигини текширишдан иборат. Масалан, тузилган шартномаларни юридик талаблар нуқтаи назаридан текшириш ва баҳолаш, рискларни камайтириш ва ҳ.к.

АҚШда ички аудиторларнинг профессионал ташкилотлари 1941 йилда ташкил топган бўлиб, Ички аудиторлар институти – ИАИ (IIA – Institute of Internal Auditors) деб номланган. У ҳеч қанча вақт ўтмасдан «*Тараққиётга ҳамкорлик орқали эришилади*» деган шиор билан чиққан. Ўтган асрнинг 70 йилларида институт ўзининг халқаро марказини Флорида штатига кўчирган. Ушбу институт фаолияти қуйидагилар негизида қурилган:

а) ички аудиторларнинг умумкасбий билимлари;

б) профессионалликни узлуксиз ривожлантириш дастури;

в) иқтисодий кодекс;

г) профессионал меъёрлар;

д) сертификациялаш дастури.

Ички аудиторларнинг бундай бирлашиши уларнинг тарқоқ кучларини ўз манфаатларини ҳимоя қилиш мақсадида бирлаштириш, ҳамда малака маҳоратини янада ривожлантириш ва фаолият самарадорлигини ошириш зарурлигидан келиб чиққан. Институт ички адиторлар фаолиятини мувофиқлаштиради ва тартибга солиб туради, умумтаълим фаолиятини таъминлайди ва мазкур профессионал амалиёт меъёрларини ишлаб чиқади. У ўз функцияларини ва ички аудиторлар хизматларини доимий равишда кенгайтириб келмоқда.

Институт ички аудиторларнинг профессионал оламида юқори обрўга эга. Унинг дунё бўйича 100 дан ортиқ мамлакатларда ишлайдиган аъзолари бор. Институтнинг АҚШдаги бўлимларидан ташқари Австралия, ХХР, Ҳиндистон, Исроил, Япония, Малайзия, Янги Зеландия, Жанубий Африка Республикаси, Англия ва Шимолий Ирландия каби мамлакатларда миллий институтлари мавжуд.

14-МАВЗУ: АСОСИЙ ВОСИТАЛАР АУДИТИ

РЕЖА:

1. Асосий воситалар аудитини ташкил этиш тартиби ва ўтказиш кетма-кетлиги
2. Асосий воситалар аудитида фойдаланиладиган маълумот манбалари
3. Асосий воситаларнинг мавжудлиги ва сақланишини текшириш
4. Асосий воситалар аналитик ҳисобини ташкил этиш аудити
5. Асосий воситалар кирими ва чиқимига доир муомалаларни ҳужжатлаштириш, счётларда акс эттириш ҳамда солиққа тортишнинг тўғрилигини текшириш
6. Лизинг муносабатлари ва ижара мажбуриятлари аудити
7. Асосий воситаларга эскириш ҳисоблашнинг тўғрилигини текшириш
8. Асосий воситаларни таъмирлаш аудити. Пудрат усули ва хўжалик усулида бажарилган таъмирлаш ишлари аудитининг хусусиятлари

1. Асосий воситалар аудитини ташкил этиш тартиби ва ўтказиш кетма-кетлиги

Асосий воситаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш мижоз-корхона фаолияти умумий аудитининг бир қисми ҳисобланади. Унинг мақсади бухгалтерия ҳисоботи асосий воситалар бўлимининг ишончлилиги тўғрисида фикр шакллантириш ва корхонада асосий воситалар билан боғлиқ муомалаларни ҳисобга олиш ҳамда солиққа тортиш услубиётини ташкил этишнинг Ўзбекистон Республикасида амал қилаётган меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини аниқлашдан иборат.

Асосий воситалар аудити аудиторлик текширувининг муҳим объектларидан бири бўлиб, ундаги ўрганиладиган масалалар кенг қамровли ва уларнинг барчасини қуйидагича умумлаштириш мумкин:

- асосий воситалар мавжудлиги ва сақланиш ҳолати устидан назорат ўрнатишни таъминлаш (объектларни асосий воситалар қаторига киритишнинг тўғрилиги; асосий воситаларнинг тўғри туркумланиши; асосий воситалар аналитик ҳисоби ва асосий воситалар учун моддий жавобгарликни ташкил этиш; аналитик ва синтетик ҳисоб ҳамда ҳисобот маълумотларининг мослиги);
- асосий воситалар кирими ва чиқимига доир муомалаларни дастлабки ҳужжатлаштириш ҳамда ҳисобда акс эттириш; асосий воситалар кирими ва чиқимига доир муомалаларни синтетик ҳисоб регистрларида акс эттириш; асосий воситалар кирими ва чиқимига доир муомалаларни солиққа тортиш;
- асосий воситаларга амортизация ҳисоблаш ва ҳисобда акс эттириш (асосий воситаларнинг фойдали хизмат қилиш муддатини аниқлашнинг тўғрилиги); амортизация ҳисоблаш усулларини қўллашнинг қонунийлиги ва тўғрилиги; жадаллаштирилган амортизация усулини қўллашнинг қонунийлиги; амортизация ажратмалари ҳисоб-китобларининг тўғрилиги; амортизация ажратмаларини ҳисобда акс эттиришнинг тўғрилиги);
- асосий воситаларни тиклашни - таъмирлаш, замонавийлаштириш ва қайта жиҳозлашни ҳисобда акс эттириш (муомалаларни ҳужжатларда расмийлаштириш; таъмирлаш усуллари; таъмирлаш харажатларини таннархга олиб боришнинг тўғрилиги; асосий воситаларни қайта жиҳозлаш ва замонавийлаштиришга доир муомалаларни ҳисобга олиш;
- асосий воситалар корхона бухгалтериясидаги синтетик ва аналитик ҳисобининг ҳолатини баҳолаш; белгиланган қоидаларга мувофиқ корхонанинг ўзига қарашли (0110-0199 счётлар), жорий тартибда ижарага олинган (001-счёт) ва молиявий лизинг асосида олинган

асосий воситаларни (0310-счёт) сақлаш жойларида моддий жавобгар шахслар бўйича ҳисобга олишнинг ташкил этилишини баҳолаш;

- корхонанинг ўзига қарашли ва молияланадиган лизинг асосида олинган асосий воситалар бўйича ойлик эскириш ҳисобланишининг тўғрилигини текшириш (0211-0299-счётлар). Чунки, бу маълумотлар реализация қилинадиган маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархининг (2010, 2310, 2510, 2710 счётлар дебети) шаклланиши билан боғлиқ бўлиб, оқибатда корхонанинг молиявий натижалари (баланс фойдаси ёки зарари)га ва бюджетга тўланадиган фойда (даромад) солиғининг миқдорига таъсир этади;
- асосий воситаларнинг сотиб олиниши ва ҳисобдан чиқарилиши ҳамда уларни юридик ва жисмоний шахслардан ижарага олиш билан боғлиқ муомалалар бўйича солиқ қонунчилигига риоя қилинишини текшириш;
- асосий воситаларни хўжалик ва пудрат усулларида (капитал ёки жорий) таъмирлаш харажатларини ҳисобга олишнинг корхонада амал қилинаётган тартибини, корхонада бир йилга қабул қилинган ***ҳисоб юритиш сиёсати***дан келиб чиққан ҳолда баҳолаш ва текшириш (асосий воситаларни таъмирлаш учун резервга маблағ ажратиш механизмидан фойдаланиб ёки фойдаланмасдан);
- агар аудитор билан тузилган шартномада келишилган бўлса, корхонада асосий воситалардан фойдаланишни вақт оралиғи ва қуввати бўйича корхонанинг ишлаб чиқариш хусусиятлари ҳисобга олинган ҳолда таҳлил қилиш;
- асосий воситаларни баҳолаш ва қайта баҳолаш натижаларини текшириш.

Аудитор ушбу асосий масалаларни ўрганиб, уларга аудиторлик ҳисоботининг таҳлилий қисмида баҳо бериши ва йўл қўйилган хатолар ҳамда ҳисобнинг белгиланган қоидаларидан четга чиқиш ҳолларини бартараф қилиш бўйича таклифлар бериши лозим.

Аудитор асосий воситалар аудитини бошлашда хўжаликка ке-лиши билан биринчи навбатда қуйидагиларни аниқлаши зарур:

- корхонанинг асосий воситалар ҳисобини ташкил қилиш бўйича текширилаётган ҳисобот давридаги ҳисоб юритиш сиёсати, унинг ўтган ҳисобот давридагига нисбатан ўзгариши билан танишиш;
- асосий воситаларнинг сўнгги инветаризация(ашёвий рўйхат)дан ўтказилиши ва унинг натижаларини аниқлаш;
- асосий воситаларни сўнгги қайта баҳолаш материаллари ва уларнинг ҳисобда акс эттирилиши билан танишиш. Бунда аудитор Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги, Макроиқтисодиёт ва статистика вазирлиги, Ўзбекистон Республикаси Давлат мулк қўмитасининг тегишли меъёрий ҳужжатларига мувофиқ корхона балансида турадиган ва қайта баҳоланган асосий воситалар тикланиш қиймати бўйича акс эттирилишини назарда тутиши лозим.
- корхонада асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш бўйича доимий комиссия ташкил этилиши: асосии воситаларни фойдаланиш жойларида сақлаш учун жавобгар шахслар ҳақида буйрук (фармойиш) нинг мавжудлигини текшириш, шунингдек, улар билан ***шахсан тўла моддий жавобгарлик тўғрисида шартнома***лар тузилганлигини аниқлаш;
- тадбиркор сифатида рўйхатга олинган ва рўйхатга олинмаган юридик ҳамда жисмоний шахслар билан асосий воситалар ижараси бўйича тузилган ***шартнома***ларни ўрганиш:;
- бухгалтерияда асосий воситалар картотекаси (АВ-6 ва АВ-8 шаклидаги инвентар карточкалар) ва компьютерда ёки қўлда бажариладиган вариантдаги аниқ инвентарь рўйхати (АВ-9 шакл) юритилишига ишонч ҳосил қилиш лозим;
- ишдан бўшаб кетган моддий жавобгар шахслар ҳақида маълумотлар (буйруқлар, ходимлар рўйхати)ни ўрганиш ;
- асосий воситалар ҳисобини юритиш қоидалари баён қилинган амалдаги меъёрий ҳужжатлар ва асосий воситалар ҳисобига доир ягона шаклдаги (унификацияланган)

идоралараро дастлабки ҳужжатларнинг шакллари билан корхона бухгалтерияси қай даражада таъминланганлигини аниқлаш.

Шу тарзда олинган маълумотлар аудиторга мазкур корхонада асосий воситалар ҳисобининг ташкил этилиши ҳақида умумий тасаввурга эга бўлиш имконини ва текширувда махсус эътибор бериш лозим бўлган масалаларни аниқлашга ёрдам беради.

Аудитор асосий воситалар ҳисобига доир муомалаларни текширишни бошлашидан олдин ички назоратнинг аҳволини тест усулида аниқлаши мақсадга мувофиқдир. Бу нафақат ички назорат тизимининг ишончлилигини баҳолаш, балки аудиторлик текшируви ўтказиш дастурига тузатиш киритишга ҳам имкон яратади.

Асосий воситалар ҳисобини текшириш бўйича ички назорат тизимининг аҳволини аниқлаш тести

№	Тест саволининг мазмуни	Жавоблар		
		Ҳа	Йўқ	Эслатма
1.	Асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш бўйича комиссия тузиш тўғрисида буйруқ борлиги?	√		
2.	Ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги буйруқда асосий воситаларни инвентаризация қилиш усуллари ва муддатлари кўрсатилганми?		√	
3.	Инвентаризация белгиланган муддатларда ўтказилганми?		√	
4.	Асосий воситалар охирги марта қачон инвентаризация қилинган?	√		2 йил олдин
5.	Инвентаризация натижалари ҳисобда акс эттирилганми?			Сўнги 2 й. да инв-я ўтказил-маган
6.	Асосий воситаларни сақлаш ва ишлатиш жойлари ҳисоб регистрида акс эттирилганми?	√		
7.	Асосий воситаларнинг фойдаланиш жойларида сақланиши учун масъул шахсларни тайинлаш тўғрисида буйруқлар борлиги?	√		
8.	Асосий воситаларни сақлаш учун масъул шахслар билан тўлиқ моддий жавобгарлик тўғрисида шартномалар тузилганми?		√	
9.	Корхонада асосий воситалар ҳисобига доир дастлабки ҳужжатларнинг унификацияланган шакллари қўлланиладими?	√		Тўлиқ эмас
10.	Асосий воситалар ҳисоби бўйича ҳужжатлар айланиш режаграфиги тузилганми?		√	
11.	Бош бухгалтер томонидан ҳужжатлар айланиш режаграфигига риоя қилиш устидан назорат амалга оширилганми?		√	
12.	Асосий воситалар объектлари ёнгин ва бошқа табиий офатлардан суғурта қилинганми?	√		
13.	Асосий воситалар туркумланганми?		√	
14.	Асосий воситалар кодификатори ишлаб чиқилганми?		√	
15.	Инвентарь карточкалар мавжудми ва улар ишлатиладими?		√	
16.	Аналитик ҳисоб маълумотлари синтетик ҳисоб регистрлари билан таққосланганми?	√		Ҳа, фақат баланс тузиш пайтида
17.	Асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш бўйича далолатномалар ва бошқа ҳуж-жатлар раҳбар томонидан тасдиқланганми?	√		
18.	Корхонада ижарага олинган (оператив молияланадиган лизинг) асосий воситалар мавжудми?		√	
19.	Амортизация ҳисоблаш усули танланганми?		√	Чизиқли усул қўлланилади
20.	Таъмирлаш харажатларини ҳисобга олиш варианти танланганми?		√	Ҳақиқий харажатлар бўйича

Ушбу келтирилган тестдан шундай хулоса қилиш мумкинки, текширув ўтказиладиган корхонада ҳисобот даврида инвентаризация ўтказилмаган, ҳисоб сиёсатида айрим

объектларни инвентаризация қилиш тартиби ва муддатлари белгиланмаган. Натижада, текширув чоғида асосий воситалар объектларини танлаб инвентаризация қилиш зарур. Мазкур корхона бўлинмаларида асосий воситалар ҳисобига доир муомалалар устидан ички назоратнинг яхши йўлга қўйилмаганлиги оқибатида сезиларли хатоларга йўл қўйиш хавфи катта.

Бош дафтарда акс эттирилган 0110-0199, 0211-0299, 0310, 0710, 0720, 0810, 0820, 0840, 0850, 0860, 0890, 0920, 4810, 4820, 4830, 6910, 6920, 7910 синтетик счётлар қолдиқларининг мос равишда аналитик ҳисоб регистрлари ва бухгалтерия баланси маълумотларига мувофиқлигини аниқлаш зарур. Улар барча позициялар бўйича: ой бошига қолдиқ, ойлик оборотлари, ой охирига қолдиқлар бир-бирига тўғри келиши лозим. Агар тафовутлар аниқланса, уларнинг сабабларини аниқлаш ва корхонага асосий воситаларни, монтаж талаб қиладиган қурилмаларни; капитал қўйилмаларни, тузилган лизинг шартномалари бўйича мажбуриятларни инвентаризация қилиш тавсия этилади. Сўнгра корхонанинг асосий воситаларни ҳисобга олиш бўйича қабул қилинган ҳисоб юритиш сиёсати билан танишиш зарур. Бунда асосан қуйидагиларга эътибор бериш лозим:

* *корхонада асосий воситаларга эскириш ҳисоблашнинг қайси усулини қўллаш қабул қилинганлиги;*

* *корхонада асосий воситаларни таъмирлаш харажатларини ҳисобга олишнинг қандай тартиби қабул қилинганлиги, асосий во-ситаларни таъмирлаш учун резервга маблағ ажратиш механизмидан фойдаланиб, яъни таъмирлаш фонди (8910-счёт бўйича «Таъмирлаш фонди» субсчётини қўллаш) ташкил этиш ёки ташкил этмаслик.*

Корхонада қабул қилинган ҳисоб юритиш сиёсати аудитор хулосасида акс эттирилиши лозим.

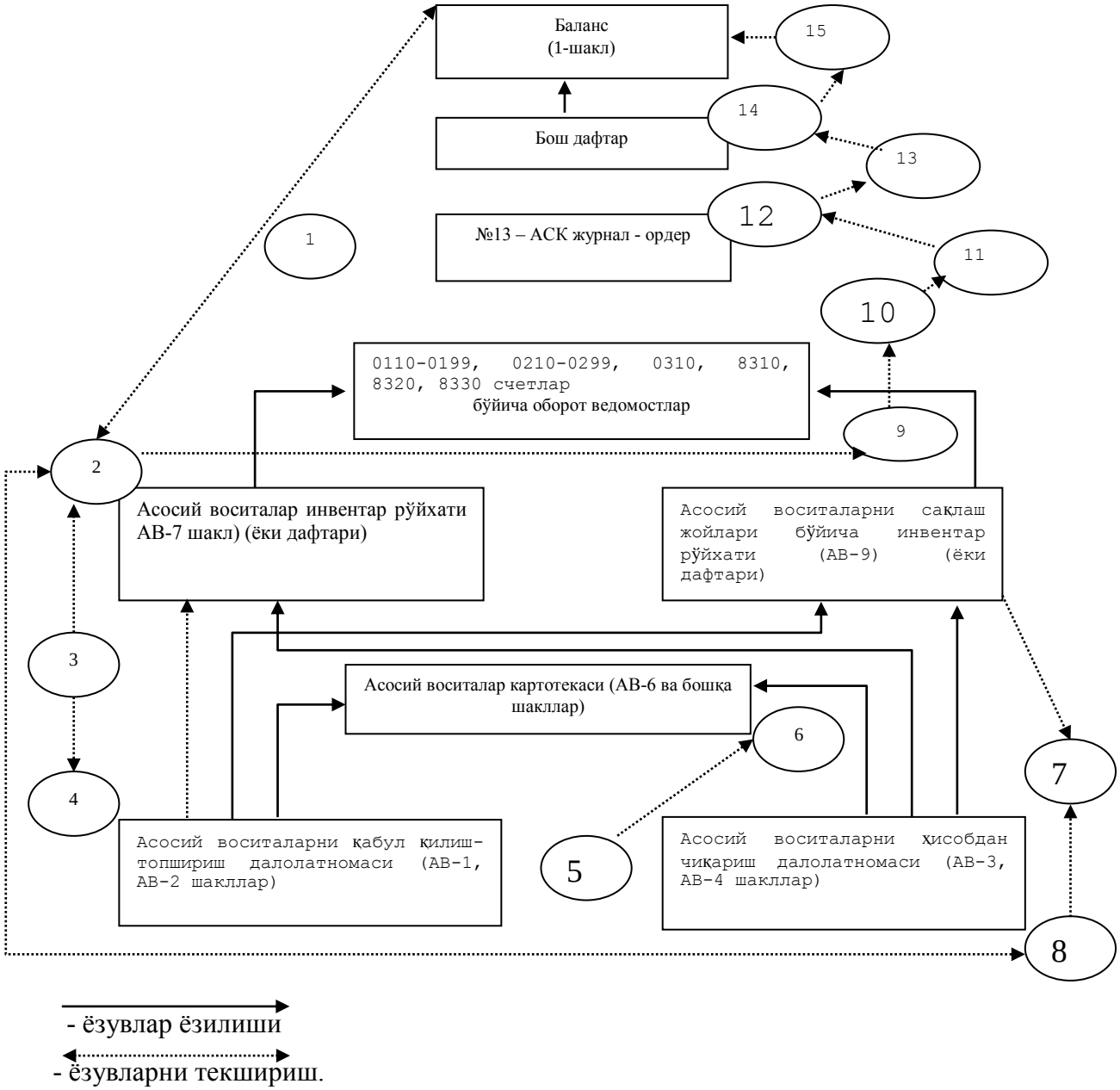
Юқорида баён қилинганлар асосида асосий воситаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш кетма-кетлигининг умумий чизмасини қуйидагича тасвирлаш мумкин.

Аудит ўтказиш кетма-кетлигининг баёни
(журнал ордер шакли бўйича)

№	Текширув босқичлари
1	2
1.	Инвентар рўйхат (АВ-7 шакл) (ёки дафтар)даги барча объектлар дастлабки қиймат суммаларини балансниг 012 сатри билан (йил бошига ва охирига) ва ҳисобланган эскириш суммасини 011 сатри билан (йил боши ва охирига) солиш-тириш.
2.	Амортизация ҳисоблаш усулининг тўғри танланиши, коэф-фициентлар ва ҳисоб-китоблар тўғрилигини текшириш; асосий воситаларнинг қайта баҳоланишини текшириш.
3.	«Асосий воситалар инвентар рўйхати» (АВ-7 шакл) (ёки даф-тари) ва «Асосий воситаларни қабул қилиштопшириш далолатномалари (АВ-1, АВ-2 шакллар)да акс эттирилган суммалар тенглигини солиштириш йўли билан текшириш.
4.	«Асосий воситаларни қабул қилиштопшириш далолатнома» ларининг (АВ-1, АВ-2) тўғри расмийлаштирилишини текшириш.
5.	«Асосий воситаларни ҳисобга оладиган инвентар карточ-калар» (АВ-6 ва б.)да акс эттирилган инвентар қийматга тенглигини текшириш.
6.	Асосий воситалар картотекасини юритиш ва инвентар карточкалар тўлгазилишининг тўғрилигини текшириш.
7.	Тугатилган (ҳисобдан чиқарилган) асосий воситанинг «Асосий воситалар инвентар рўйхати» (АВ-7 шакл) (ёки дафта-ри)да акс эттирилган қиймати ва «Асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш далолатномалари» (АВ-3, АВ-4 шакллар) да акс эттирилган қиймати тенглигини текшириш.
8.	«Асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш далолатномалари» (АВ-3, АВ-4 ва б.) тўғри расмийлаштирилишини текшириш.
9.	Текширув учун танланган асосий воситалар гуруҳи (туркуми) бўйича суммаларнинг «асосий воситалар инвентар рўйхати» (АВ-7 шакл) (ёки дафтари)дан 0110-0190 счетлар бўйича обо-рот ведомостига ўтказилишининг тўғрилигини текшириш.
10.	0110-0199 счетлар бўйича ҳисобот даври охирига чиқарилган қолдиқлар тўғрилигини текшириш. 0110-0199 счетлар бўйича тегишли ҳисобот даври охирига чиқарилган қолдиқларнинг, оборот ведомостлардаги айнан шу ҳисобот даври охирига чи-қарилган қолдиқларга мослигини текшириш.
11.	№13-АСК Журнал ордер «ҳаммаси» деган сатридаги 0110-0199 счетларнинг кредит оборотларини тегишли ҳисобот даври учун оборот ведомостларидаги айнан шу счетлар бўйича кредит оборотлари

	билан солиштириш.
12.	№13-АСК Журнал-ордерининг «ҳаммаси» деган сатридаги сумма ва 0110-0199 счетларнинг кредити бўйича ёзувлар ёзиладиган томонидаги 1-27 сатрлар суммалар тенглигини текшириш. №13 – АСК журнал ордернинг 0210-0299 счетлар кредити бўйича ёзувлар ёзиладиган қисмидаги «ҳаммаси» деган сатр суммаси ва 1-6 сатрлар суммалари тенглигини текшириш.
13.	Тегишли ой бўйича: Бош дафтарнинг 18 графасидаги сумманинг №13-Журнал ордердаги 0110-0199 счетлар кредити бўйича «ҳаммаси» деган ёзувга тенглигини текшириш.
14.	0110-0199 счетлар бўйича дебет оборотларини жамлашнинг тўғрилигини текшириш.
15.	Бош дафтарнинг: 19-графасидаги 0110-0199 счетлар бўйича дебет қолдиқларнинг Баланс 012 сатридаги суммага; 20-графасидаги 0210-0299 счетлар бўйича ҳисобот даври охирига кредит қолдиқларнинг Баланс 011 сатридаги суммага тенглигини текшириш.

Асосий воситалар аудитида аудиторлик амалларни бажариш кетма-кетлиги



- ёзувлар ёзилиши

- ёзувларни текшириш.

2. Асосий воситалар аудитида фойдаланиладиган маълумот манбалари

Асосий воситаларни аудиторлик текширувдан ўтказишда фойдаланиладиган манбалар бухгалтерлик ҳисобнинг корхонада қабул қилинган ташкилий шаклига ҳам боғлиқ. Булар ҳисобни қўлда юритиш шароитида: журналордерлар, ведомостлар, карточкалар: автоматлаштирилган ҳисоб шароитида эса компютер дастурлари, машинаграммларидир. Лекин шуни унутмаслик керакки, ҳисобнинг ҳар қандай шакли шароитида ҳам асосий воситаларнинг ҳаракатига оид муомалалар (кирими, чиқими, хўжалик ичидаги силжиши, таъмирланиши) меъёрий ҳужжатлар ва дастлабки ҳужжатлаштиришнинг унификацияланган идоралараро шакллари билан расмийлаштирилиши лозим. Улар қаторига қуйидагилар киради:

* асосий воситалар бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортиш масалаларини тартибга соладиган асосий меъёрий ҳужжатлар;
* корхонанинг ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруги;
* асосий воситаларни ҳисобга олишда корхонада қўлланиладиган аналитик ва синтетик ҳисоб регистрлари;
* бухгалтерия ҳисоботлари;
* асосий воситаларни қабул қилиш топшириш (ички силжиш) далолатномаси (накладнойи) (АВ-1 шакл);
* таъмирланган, қайта жиҳозланган ва замонавийлаштирилган объектларни қабул қилиш-топшириш далолатномаси (АВ-2 шакл);
* асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш далолатномаси (АВ-3 шакл);
* автотранспорт воситаларини ҳисобдан чиқариш далолатномаси (АВ-4 шакл);
* асосий воситаларни ҳисобга оладиган инвентарь карточка (АВ-6 шакл);
* асосий воситаларни ҳисобга оладиган инвентарь карточкалар рўйхати (АВ-7 шакл);
* асосий воситалар ҳаракатини ҳисобга оладиган карточка (АВ-8 шакл);
* асосий воситаларнинг инвентар рўйхати (ишлатиш жойлари бўйича) (АВ-9 шакл).

Аудитор ушбу меъёрий ҳужжатлар, ҳисоб регистрлари ва дастлабки ҳужжатларда асосий воситалар ҳаракатини расмийлаштириш учун жавобгар шахслар имзоларининг мавжудлиги ва ҳаққонийлигига эътибор қаратиб, барча реквизитларнинг тўғри тўлғазилганлигини аниқлайди.

Аудитор корхонанинг ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқда баён қилинган - асосий воситаларни ҳисобга олиш услубиёти билан танишиб чиқиши лозим. Бунда хусусан қуйидагиларни аниқлаш зарур:

* объектларни асосий воситалар ва айланма маблағлар қаторига олиб бориш учун улар қийматининг белгиланган чегаралари;
* қийматидан қатъий назар асосий воситалар қаторига олиб бориладиган объектлар рўйхати;
* асосий воситалар бўйича амортизация ҳисоблаш усуллари;
* асосий воситаларни таъмирлаш учун қилинган харажатларни акс эттириш тартиби;
* ҳисобот йилининг 1 январ ҳолатига асосий воситаларни қайта баҳолаш кўзда тутилганлиги;
* асосий воситаларни инвентаризация қилиш муддатлари;
* асосий воситалар мавжудлиги ва ҳаракатига доир муомалаларни ҳисобга олиш учун ***ишчи счётлар режаси***да белгиланган счётлар рўйхати.

Асосий воситалар мавжудлиги ва ҳаракатига доир муомалаларни ҳисобга олишда қўлланиладиган ва текширувда аудитор томонидан жалб қилинадиган, синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари бухгалтерия ҳисобининг корхонада қўлланилаётган шаклига боғлиқ. Уларга 0110-0199, 0211-0299, 0310 счётлар бўйича синтетик ҳисоб регистрлари, синтетик ва аналитик ҳисоб бўйича оборот ведомостлари, сальдо ведомостлари киради.

Асосий воситалар ҳаракатига доир муомалалар, одатда, дастлабки ҳужжатларнинг унификацияланган (ягона шаклга келтирилган) шакллари билан, айрим ҳолларда эса

корхонада ишлаб чиқилган ва ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқ билан тасдиқланган даст-лабки ҳужжатлар билан расмийлаштирилади.

Аудитор текширув чоғида молиявий ҳисоботнинг қуйидаги шаклларидан фойдаланади:

* бухгалтерия баланси (1-шакл);
* молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот (2-шакл);
* асосий воситалар тўғрисида ҳисобот (3-шакл);
* пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот (4-шакл);
* хусусий капитал тўғрисида ҳисобот (5-шакл);
* изоҳлар, ҳисоб-китоблар, тушунтиришлар.

Бухгалтерия баланси (1-шакл)да корхонага мулкий ҳуқуқ асосида, тезкор бошқарув ва хўжалик юритиш учун тааллуқли бўлган асосий воситалар I - «Узоқ муддатли активлар» бўлимидаги «Асосий воситалар» моддасида бошланғич қиймати, эскириш ва қолдиқ қийматлари бўйича батафсил берилади. Асосий воситалар балансда НЕТТО баҳоси яъни қолдиқ қиймати бўйича акс эттири-лади (белгиланган тартибга мувофиқ қиймати қопланмайдиган (амортизация ҳисобланмайдиган) асосий воситалар объектларидан ташқари).

«Асосий воситалар ҳаракати тўғрисида ҳисобот» (3-шакл) бўйича қуйидагилар тўғрисидаги маълумотлар ўрганилади:

* асосий воситалар алоҳида турларининг ҳисобот даври боши ва охирига мавжудлиги ҳамда ҳисобот даври давомидаги ҳаракати (кирими, чиқими). Асосий воситалар дастлабки қиймати (тиклаш қиймати) бўйича кўрсатилади;
* барча асосий воситалар, шунингдек уларнинг айрим гуруҳлари: бинолар ва иншоотлар, машиналар, қурилмалар, транспорт воситалари ва бошқалар;
* бутунлигича ёки айрим турлари (бинолар, иншоотлар ва ҳоказо) бўйича ижарага берилган асосий воситаларнинг ҳисобот даври бошига ва охирига мавжудлиги;
* консервацияга қўйилган асосий воситаларнинг ҳисобот даври боши ва охирига мавжудлиги.

Молиявий ҳисоботга тушунтириш ва изоҳларда №1 «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот» номли бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти (БҲМС) даги қоидалардан келиб чиқиб, қуйидагилар тўғрисидаги ахборотлар баён қилинади (очиб берилади):

* асосий воситалар бухгалтерия ҳисобига қабул қилингандаги қийматининг ўзгариши (қўшимча қуриш, қўшимча жиҳозлаш, қайта жиҳозлаш ва қисман тугатиш ҳоллари ҳам қўшилиб);
* корхонада асосий воситаларнинг фойдали хизмат қилиш муддатларини белгилаш (асосий гуруҳлари бўйича);
* қиймати қопланмайдиган (амортизация қилинмайдиган) асосий воситалар;

Аниқланган хатолар аудиторлик ҳисоботида тафсилотлари билан акс эттирилиши лозим. Зарур ҳолларда аудитор қарамақарши текширув ўтказиши ҳам мумкин.

Амалиётда асосий воситалар ҳаракатига оид муомалаларини ихтиёрий шаклдаги (ўзбошимча тузилган) ҳужжатлар билан рас-мийлаштириш каби қонунбузарлик ҳоллари ҳам кўплаб учрайди.

3. Асосий воситаларнинг мавжудлиги ва сақланишини текшириш

Асосий воситалар мавжудлиги ва сақланишини аудиторлик текширувидан ўтказишдан мақсад бухгалтерия ҳисоботи моддаларининг ҳаққонийлигини таъминлашдан иборат.

Бунда аудитор қуйидагиларни текшириши лозим: қиймати корхонада белгилаб қўйилган чегарадан паст бўлган объектлар ёки қийматидан қатъий назар хизмат муддати 12 ойдан кам бўлган объектлар асосий воситалар қаторига ўтиб қолмаганлиги; корхонада асосий воситалар инвентарь ва хўжалик ашёлари қаторига ва аксинча ўтказилмаганлиги; бунда шуни назарда тутиш зарурки, объект қийматининг чегараси объектни сотиб олиш

(фойдаланишга топшириш) санасига аниқланади. Асосий воситаларни инвентарь ва хўжалик ашёлари қаторига асоссиз ўтказиш аудиторлик текшируви чоғида аниқланадиган хатолардан биридир. Кўп ҳолларда бундай ўтказишнинг сабаби корхонанинг амортизация ҳисоблаш ишларини камайтиришга интилиши ҳисобланади.

Аудиторлик текшируви чоғида корхонанинг асосий воситалар объектларига ***мулкий ҳуқуқи***нинг талаб даражасида расмийлаштирилганлигини исботлаш зарур.

Аудиторга асосий воситалар объектларини яратиш, сотиб олиш, бериш шартномалари, зарур ҳолларда эса қонунчиликка мувофиқ олди-соттини рўйхатга олиш гувоҳномаси тақдим қилинади.

Асосий воситаларнинг тўғри баҳоланганлигини аниқлаш асосий воситалар мавжудлиги ва ҳаракатини текшириш чоғидаги муҳим масалалардан бири ҳисобланади. Чунки, мулк солиғи бўйича бюджет билан ҳисоб-китоблар, шунингдек корхона фаолиятининг молиявий натижаларини акс эттириш ва ҳисобот тузиш шунга боғлиқ.

Аудитор текширув ўтказишда асосий воситаларни ҳисобга қабул қилиш учун асос бўлган дастлабки ҳужжатларни (АВ-1, АВ-6 ва бошқа шакллар) жалб қилади.

Асосий воситаларни баҳолашнинг тўғрилигини текшириш ёппасига (объектлар сони унчалик катта бўлмаганда) ёки танлаб ўтказилади.

Асосий воситаларни баҳолаш ва дастлабки қийматини аниқлаш амалдаги қоидаларга мувофиқ амалга оширилади ҳамда асосий воситалар объектларини сотиб олиш усулига боғлиқ.

Аудитор Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик кодексига мувофиқ асосий воситалар олди-сотди шартномаларининг мавжудлиги ва расмийлаштирилишини, айрим харажатларни асосий воситалар қийматига қўшишнинг қонунийлигини; тугалланган қурилиш объектлари инвентар қийматининг тўғри аниқланганлиги; қўшимча қурилганидан ва қўшимча жиҳозланганидан, қайта жиҳозланганидан, замонавийлаштирилганидан ёки қисман тугатилганидан сўнг объект қиймати тўғри аниқланганлигини текширади.

Бунда аудитор №21 БҲМС га мувофиқ киритилган ўзгартишларга алоҳида эътибор қаратиши зарур. Хусусан, асосий воситаларни сотиб олиш ва қуриш билан боғлиқ, аммо белгиланган тартибга кўра асосий воситаларнинг дастлабки қийматига қўшилмайдиган харажатлар 01. 01. 2002 дан объектларнинг дастлабки қийматига қўшилмасдан, 9439 счёт дебетига олиб борилганлигига эътибор бериши керак.

Аудитор баҳоларни келишиш баённомаси ва таъсис ҳужжатларида асосий воситалар баҳоланишининг акс эттирилиши; бошқа харажатларни асосий воситалар дастлабки қийматига қўшишнинг қонунийлиги; бозор баҳоларини қўллашнинг ишончлилигини текширади.

Асосий воситалар бозор баҳосини аниқлаш учун айнан шуларга ўхшаш маҳсулотлар баҳолари тўғрисида тайёрловчи ташкилотларнинг ёзма равишда берган маълумотларидан; оммавий ахборот воситалари ва махсус адабиётларда эълон қилинган баҳолар тўғрисидаги маълумотлардан; айрим асосий воситалар объектларининг қиймати тўғрисида эксперт хулосаларидан фойдаланиш мумкин. Бундай асосий воситаларни ташиб келтириш бўйича корхона томонидан қилинган харажатлар ҳам объект қийматига қўшилади.

Чет эл валюталари ҳисобига сотиб олинган асосий воситаларни баҳолаш чет эл валютасини Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки томонидан белгиланган, асосий воситалар объектини сотиб олиш санасига амал қилаётган валюта курси бўйича сўмга ҳисоблаб ўтказиш йўли билан амалга оширилади.

Аудитор контракт шартларига мувофиқ мулкка эгалик ҳуқуқининг ўтиш вақти тўғри аниқланганлиги; асосий воситаларни сотиб олиш билан боғлиқ божхона тўловлари ва бошқа чиқимларнинг сотиб олинган асосий воситалар қийматига қўшилганлигини текшириши лозим.

Аудитор асосий воситаларни баҳолашнинг тўғрилигини текшириш чоғида асосий воситалар дастлабки қийматининг ўзгариш ҳоллари бўлганлигига, қандай сабаблар (қўшимча қуриш, қўшимча жиҳозлаш, қайта жиҳозлаш, қисман тугатиш) ўзгаришга олиб

келганлигига, капитал қўйилмаларга доир харажатлар 0810, 0820, 0840, 0850, 0860 ва 0890 счётларда акс эттирилганлигига эътибор қаратиши лозим.

Сўнги йилларда асосий воситаларни қайта баҳолашни текшириш муҳим аҳамият касб этмоқда. 21-БҲМСга мувофиқ корхоналарда асосий воситалар объектларини қайта баҳолаш суммалари 8530–«Мулкларни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар» счётида акс эттирилади. Бундай текширув қайта баҳолаш натижалари расмийлаштирилган ҳужжатлар асосида амалга оширилади.

Бунда аудитор қуйидагиларни текшириши лозим: барча асосий воситалар тўлиғига ёки уларнинг бир қисми қайта баҳоланганлиги; асосий воситалар таркибида ҳисобда турган ер участкалари ва табиий фойдаланиш объектлари қайта баҳоланганлиги; қайта баҳолаш қандай усуллар ёрдамида ўтказилганлиги (индексация қилиш ёки ҳужжат билан тасдиқланган бозор баҳолари бўйича тўғридан-тўғри ҳисоблаб ўтказилиши ва ҳ. к.); бозор баҳоларини тасдиқлайдиган ҳужжатларнинг мавжудлиги; ҳисоб-китоблар тўғрилигини танлаб текшириш; қайта баҳолашдан сўнг эскирганлик даражаси ўзгарганлиги, қайта баҳолаш натижаларининг инвентарь карточкаларида акс эттирилганлиги, қайта баҳолаш натижаларининг бухгалтерия ҳисоби счётларида тўғри акс эттирилганлиги, қайта баҳолаш натижаларининг ҳисобот тузишда ҳисобга олинганлиги ва шунга ўхшашлар.

Асосий воситалар мавжудлигини текшириш учун аналитик ҳисобни ташкил этиш ўрганилади. (бу ҳақда кейинги мавзуда батафсил маълумот берилади). Шунингдек, аудитор асосий воситалар қандай сақланаётганлигини ва уларни инвентаризация қилиш натижаларини ҳам текшириши лозим.

Асосий воситаларни инвентаризация қилишни текширишда аудитор дастлабки ҳужжатлар ивентаризация рўйхатлари (инв-1, инв-10, инв-18 шакллар), инвентаризация комиссияси мажлис баённомаларини, инвентаризация натижалари бўйича корхона раҳбариятининг қарорини ўрганади.

Инвентаризация материалларини текшириш аудиторга аудиторлик рисклари ва аудиторлик амалларини тузатиш учун, ички назорат натижаларига қанчалик таяниш мумкинлигига ишонч ҳосил қилиши учун зарур.

Бунда у инвентаризация ўтказишда №19 – «Инвентаризацияни ташкил этиш ва ўтказиш» номли БҲМС умумий қоидаларига, хусусан 24-29 бандларига риоя қилинганлигини аниқлайди. Шу билан бирга аудитор инвентаризация натижасида ошиқча ва кам чиққан асосий воситаларни бухгалтерия ҳисоби счетларида акс эттирилиши ва солиққа тортилишининг тўғрилигини ҳам текширади. Бунда аудитор Ўзбекистон Республика Адлия Вазирлиги томонидан 23 июнь 2001 йилда 1054-рақам билан рўйхатга олинган «Инвентаризацияда аниқланган мулклар камомади ва ошиқча чиқишини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш ва солиққа тортиш тўғрисидаги қарор»га риоя қилинганини текширади.

Ушбу ҳужжатга мувофиқ инвентаризацияда аниқланган асосий воситалар камомади бухгалтерия ҳисобида қуйидаги тартибда акс эттирилади:

а) Кам чиққан асосий воситалар объектининг дастлабки (тиклаш) қийматини ҳисобдан ўчиришда

Дебет 9210-«Асосий воситаларнинг чиқими» счети

Кредит 0100-«Асосий воситаларни ҳисобга оладиган счетлар» (0110-0199)

б) Кам чиққан асосий воситалар объекти бўйича ҳисобланган амортизация суммасини ҳисобдан ўчириш.

Дебет 0200-«Асосий воситалар эскиришини ҳисобга оладиган счетлар» (0211-0299).

Кредит 9210-«Асосий воситаларнинг чиқими» счети

в) Кам чиққан асосий воситалар объектининг қолдиқ қийматига

Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счети

Кредит 9210-«Асосий воситаларнинг сотилиш ва турли чиқими» счети

Агар баҳолаш натижасида объектнинг бозор қиймати (ундириладиган сумма) кам чиққан объект қолдиқ қийматидан юқори бўлса, олинган даромад суммаси бухгалтерия ҳисобида қуйидагича акс эттирилади:

Дебет 4730 – «Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзлари» счети айбдор ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим

Кредит 9430 – «Бошқа операцион харажатлар» счети айбдор ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим

Кредит 9310 – «Асосий воситаларнинг чиқимидан олинган фойда» счети айбдор шахс ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган бозор қиймати ва қолдиқ қиймати ўртасидаги фарқ суммага (олинган даромад)

Олинган даромад суммаси умумий белгиланган тартибда солиққа тортилади.

Агар баҳолаш натижасида объектнинг бозор баҳоси (ундириладиган сумма) кам чиққан объектнинг қолдиқ қийматидан паст бўлса, кўрилган зарар суммаси бухгалтерия ҳисобида қуйидагича акс эттирилади:

а) Дебет 4730 - «Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзлари» счети айбдор ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган бозор қийматига.

Дебет 9430 - «Бошқа операцион харажатлар» счети тегишли аналитик счети айбдор ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган бозор қиймати ва қолдиқ қиймати ўртасидаги фарқ суммага (кўрилган зарар суммасига)

Кредит 9430 - «Бошқа операцион харажатлар» счетининг «Моддий бойликларнинг камомади ва бузулиши бўйича зарарлар» аналитик счети кам чиққан асосий восита объектининг қолдиқ қийматига.

Кўрилган зарар суммаси даромад (фойда) солиғини ҳисоблашда умумий белгиланган тартибда солиққа тортиладиган базага қўшилади.

Камомаднинг аниқ айбдор топилмаган ёки моддий жавобгар шахслардан ундириб олиш имкони бўлмаган ҳолларда кам чиққан асосий воситаларни ҳисобдан ўчириш қуйидаги тартибда амалга оширилади.

а) Кам чиққан асосий воситаларнинг дастлабки (тиклаш) қийматини ҳисобдан ўчириш.

Дебет 9210 – «Асосий воситаларнинг чиқими»

Кредит 0100 – «Асосий воситаларни ҳисобга оладиган счетлар» (0110-0199)

б) амортизация суммасини ҳисобдан ўчириш

Дебет 0200 – «Асосий воситалар эскиришини ҳисобга оладиган счетлар» (0211-0299)

Кредит 9210-«Асосий воситаларнинг чиқими» счети.

в) Кўрилган зарар суммасини ҳисобдан ўчириш.

Дебет 9430–«Бошқа операцион харажатлар» счетининг «Асосий воситалар реализацияси ва турли чиқими бўйича зарарлар» аналитик счети

Кредит 9210 – «Асосий воситаларнинг чиқими» счети.

Кўрилган зарар суммаси даромад (фойда) солиғини ҳисоблашда умумий белгиланган тартибда солиққа тортиладиган базага қўшилади.

Инвентаризацияда аниқланган ҳисобга олинмай қолган асосий воситалар объектлари шуларга ўхшаш объектларнинг ошиқча чиқиш аниқланган санадаги бозор қиймати бўйича уларнинг ҳақиқий аҳволини ҳисобга олган ҳолда баҳоланади (ошиқча чиқиш сабаблари ва айбдор шахслар кейинчалик аниқланади) ва бухгалтерия ҳисобида қуйидагича акс эттирилади:

а) Ҳисобга олинмай қолган асосий воситаларни бозор баҳоси бўйича киримга олиш.

Дебет 0100 – Асосий воситаларни ҳисобга оладиган счетлар» (0111-0199)

Кредит 9310 – «Асосий воситаларнинг чиқимидан олинган фойда.

Олинган даромад суммаси умумий белгиланган тартибда солиққа тортилади.

Ҳисобга олинмай қолган асосий воситалар бўйича амортизация улар асосий воситалар таркибига қўшилган пайтдан бошлаб умумий белгиланган тартибда ҳисобланади.

Кузатиб чиқиш амаллари ёрдамида асосий воситаларга доир қуйидаги маълумот манбаларининг ўзаро мослигини текшириш амалга оширилади:

* молиявий ҳисобот шаклларининг асосий воситаларга доир кўрсаткичлари;
* молиявий ҳисобот шакллари ва бош дафтар кўрсаткичлари;
* Бош дафтар, синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари кўрсаткичлари.

Молиявий ҳисоботнинг асосий воситаларга доир шакллари кўрсаткичларини ўзаро таққослаш натижалари жадвалда кўрсатилган шакл бўйича ишчи ҳужжатлар билан расмийлаштирилиши мумкин.

Молиявий ҳисоботнинг асосий воситаларга доир ҳисобот шакллари кўрсаткичларининг ўзаро мослигини текшириш

№	Кўрсаткичлар	м. с.	№	Кўрсаткичлар	м. с.	Фарқи	
						минг сўм	%
1	Асосий воситаларнинг бошланғич қиймати: а)йил бошига (010-сатр, 3-устун) б)йил охирига (010-сатр, 4-устун)	 143261, 0 149118, 0	3	Асосий воситаларнинг бошланғич қиймати: а)йил бошига (130-сатр, 3-устун) б)йил охирига (130-сатр, 4-устун)	 143261, 0 149118, 0	 -	 -
1	Асосий воситаларнинг эскириши: а) йил бошига (011-сатр, 3-устун) б)йил охирига (011-сатр, 4-устун)	 17776, 0 26009, 0	3	Асосий воситаларнинг эскириши: а)йил бошига (130-сатр, 7-устун) б)йил охирига (130-сатр, 10-устун)	 17776, 0 26009, 0	 -	 -
1	Асосий воситаларнинг қиймати: а) йил бошига (012-сатр, 3-устун) б)йил охирига (012-сатр, 4-устун)	 125485, 0 123109, 0	3	Асосий воситаларнинг қиймати: а) йил бошига (130-сатр, 11-устун) б)йил охирига (130-сатр, 12-устун)	 125485, 0 123109, 0	 -	 -

Бухгалтерия ҳисоботи ва Бош дафтар (ёки тегишли ҳисоб регистрлари) кўрсаткичларининг мослигини текширишда №3 шаклдан фойдаланилади.

Ушбу амалларни бажариш натижалари қуйидаги тарзда расмийлаштирилади.

Молиявий ҳисоботнинг асосий воситалар бўлими бўйича кўрсаткичларни Бош дафтар билан таққослаш

Ҳисобот			**Бош дафтар**				
№	Сатр номи	сўм. ★	Счёт шифри	Счёт номи	Сўм	Фарқи	
						Сўм	%
3	Жами асосий воситалар йил бошига бошланғич қиймати (130-сатр, 3-устун)	143261, 0	0110-0190	Счётнинг ҳисобот йилининг 01. 01. га қолдиги	143261, 0	-	-
3	Жами асосий воситалар йил охирига бошланғич қиймати (130-сатр, 6-устун)	149118, 0	0110-0190	Счётнинг ҳисобот йили 31. 12 га қолдиги	149118, 0	-	-

3	Асосий воситалар эскириши, йил бошига (130-сатр, 7-устун)	17776, 0	0210-0290	Счётнинг ҳисобот йили 01. 01. га қолдиги	17776, 0	-	-
3	Асосий воситалар эскириши йил охирига (130-сатр, 10-устун)	26009, 0	0210-0290	Счётнинг ҳисобот йили 31. 12 га қолдиги	26009, 0	-	-
3	Асосий воситалар кирими (ишга туширилиши) (130-сатр, 4 устун)	12730, 0	0110-0190	Счётларнинг ҳисобот давридаги дебет оборотлари суммаси	12730, 0	-	-
3	Асосий воситалар чиқими (130-сатр, 5-устун)	6873, 0	0110-0190	Счётларнинг ҳисобот давридаги дебет оборотлари суммаси	6873, 0	-	-

★ **- тегишли счетлар қолдиқларининг йигиндиси олинади.**

Кейинчалик Бош дафтар маълумотларини синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари кўрсаткичлари билан солиштириш натижалари бўйича текширув давом эттирилади. Асосий воситалар аналитик ҳисобининг инвентар карточкалари маълумотлари билан таққосланади. Аудитор асосий воситалар гуруҳлари бўйича ҳаракат кўрсаткичларини инвентар карточкалар бўйича аналитик ҳисоб маълумотлари билан мослигини текшириши мумкин. Аудитор текширувнинг мазкур босқичида кузатиб чиқиш амаллари ёрдамида дастлабки ҳужжатлар маълумотларининг аналитик ва синтетик ҳисоб регистрларида акс эттирилишини, Бош дафтар ёзувларини текширади. Натижада у асосий воситалар ҳаракатига доир муомалалар бухгалтерия ҳисоби счётларида тўғри акс эттирилганлигига ишонч ҳосил қилади.

4. Асосий воситалар аналитик ҳисобини ташкил этиш аудити

Даставвал, аудитор моддий жавобгар шахсларни ва улар билан тузилган **тўлиқ моддий жавобгарлик тўғрисидаги шартномалар** мавжудлигини аниқлаши зарур. Агар шартномалар бўлмаса, у ҳолда аудитор уларни тузишни тавсия қилиши лозим.

Амалдаги тартибга кўра асосий воситаларнинг аналитик ҳисоби уларнинг таснифий гуруҳлари ва инвентар объектлари бўйича, шунингдек объектларнинг моддий жавобгар шахсларда туриш жойи (бўлинмалар, бригадалар, цехлар, участкалар ва бошқалар) бўйича юритилади.

Корхонага келиб тушган асосий воситаларни текширишда ҳар бир объект бўйича алоҳида тузилган қабул қилиш топшириш далолатномаси (нақладнойи) (АВ-1 шакл) нинг расмийлаштирилишига эътибор қаратиш зарур. Бунда далолатномадаги объектнинг тавсифи, турган жойи, сотиб олинган манбаи, чиқарилган ёки қурилган йили, ишга туширилган вақти, объектнинг синов натижалари, унинг техник талабларга мувофиқлиги ва бошқа маълумотлар текширилади.

Айрим ҳолларда бир турдаги ва нархи бир хил хўжалик инвентарлари, асбоблар, станоклар олинганда «Асосий воситаларни қабул қилиш топшириш умумий далолатномаси» тузилиши мумкин.

Бунда ушбу далолатнома маълумотлари, унга илова қилинган паспортлар, ишлатиш тартиби, йўриқномалар ҳам текширилиши зарур.

Ҳисобга қабул қилинган ҳар бир асосий восита объектига инвентар рақам берилган бўлиши лозим. Масалан, 001 дан 099 гача инвентар рақамлар биноларга, 100 дан 199 гача

иншоотларга, 200 дан 299 гача бўлган рақамлар ўзатиш қурилмаларига берилади ва ҳаказо. Берилган инвентар рақами асосий воситалар объектига металл жетон билан қоқиб қўйилиши, ўчмайдиган буёқ билан ёзиб ёки бошқа усулларда белгилаб қўйилиши лозим. Бу белгилар объект фойдаланишда бўлган жами давр ичида сақланиб, бухгалтерия ҳисобининг барча тегишли дастлабки ҳужжатларида ва ҳисоб регистрларида кўрсатилади. Объект ҳисобдан чиқарилганидан сўнг унинг инвентар рақами янги кирим қилинган асосий воситаларга берилмайди.

Асосий воситаларни қабул қилиш топшириш далолатномаси (илова қилинган ҳужжатлар билан бирга) бухгалтерияга ўз вақтида топширилган бўлиши лозим. Корхона бухгалтериясида асосий воситаларнинг аналитик ҳисоби, уларнинг ҳар бир тури бўйича очиладиган АВ-6 шаклдаги инвентар карточкаларда юритилади. Бу карточкада объект ҳақидаги барча маълумотлар (дастлабки ёки тикланиш қиймати, амортизация ажратмалари меъёри, кирим қилинган пайтдаги эскириш даражаси) қайд этилган бўлиши керак.

Сўнгра инвентар карточкалар маълумотларининг «Асосий воситаларни ҳисобга олиш бўйича инвентарь карточкалар рўйхати (АВ-7 шакл) га асосий воситаларнинг таснифий гуруҳлари бўйича ўтказилганлиги текширилади.

Рўйхатга олинган карточкалар асосий воситалар картотекасида тармоқ таснифий гуруҳларига, гуруҳ ичида эса турган жойи, фойдаланиш жойи ва турлари бўйича гуруҳланган бўлиши керак.

Ишлатилмаётган асосий воситаларнинг инвентар карточкалари алоҳида гуруҳланган бўлиши керак.

Асосий воситалар ҳисобдан чиқарилганида далолатнома тузилаб, унинг маълумотлари тегишли инвентар карточкаларда кайд қилинади ва сўнгра бу инвентар карточкалар картотекадан олиб қўйилади.

Айни вақтда аудитор асосий воситалар объектлари қийматини баҳолаш ва қайта баҳолаш натижаларини инвентар карточкаларида, ҳам бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттиришнинг тўғрилигини текшириши мақсадга мувофиқдир. Бунда у Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги (№129), Макроиқтисодиёт ва статистика вазирлиги (№4) ва Давлат Солиқ қўмитаси (№2002-86) томонидан тасдиқланган «1 январь ҳолати бўйича асосий фондларни ҳар йили қайта баҳолашни ўтказиш тўгрисида Низом»да белгиланган қайта баҳолаш усулларининг қўлланилишини текширади. Хусусан, қайта ҳисоблаш коэффицентларининг қўлланилиши ва ҳисоб-китоблар тўғрилигига алоҳида эътибор бериши лозим.

Шу билан бирга қайта баҳолаш натижасида нархлар ошган ёки камайган суммаларининг бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттирилиши ҳам текширилади. Қайта баҳоланиб ошган сумма 0100-«Асосий воситаларни ҳисобга оладиган счетлар» (0110-0190) дебети ва 8510-«Мулкларни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар» счётининг кредитига ёзилади.

Қайта баҳоланган асосий воситалар объектлари бўйича тикланиш қиймати бўйича инвентар карточканинг «Реконструкциялаш, модернизациялаш» бўлимида қайд этилган бўлиши лозим. Шу билан бирга қайта баҳоланган эскириш суммаси ҳам инвентар карточканинг тегишли бўлимида акс эттирилган бўлиши керак. Ҳар бир моддий жавобгар шахс асосий воситалар объектларининг аналитик ҳисобини АВ-9 шаклдаги ведомостда юритиши керак. Шунинг учун аудитор текширилаётган корхонада ушбу қоидага риоя қилинаётганлигига ҳам ишонч ҳосил қилиши лозим. Бунда ҳамма моддий жавобгар шахслар билан белгиланган шаклда ва икки нусхада ***тўла моддий жавобгарлик тўғрисида шартномалар*** тузилганлиги, шартномаларнинг бир нусхаси моддий жавобгар шахсларнинг ҳужжатлар тўплами (шахсий делоси) да, иккинчи нусхаси эса шу ходимларнинг ўзларида сақланаётганлиги танлаб текширилиши лозим.

Булардан ташқари, аудитор барча моддий жавобгар шахслар асосий воситаларни ўз жавобгарлигига олганлигини тасдиқлаб инвентаризация ведомостларида имзо қўйганликлари ҳамда асосий воситаларнинг кейинги киримлари эса уларнинг дастлабки ҳужжатлардаги имзолари билан тасдиқланганини текширади.

Амалиётда энг кўп учрайдиган камчиликлардан бири корхоналар бундай карточкаларни юритишни ортиқча иш деб ҳисоблайдилар (корхона бухгалтериясида инвентар рўйхатларнинг борлигини назарда тутиб), инвентар карточкаларни юритадиган корхоналар эса ҳамма вақт ҳам бу карточкаларнинг реквизитларини тўлиқ тўлғазишга риоя қилмайдилар.

Булардан ташқари, асосий воситалар киримга олинган, ҳисобдан чиқарилган ва корхона ичида жойи (моддий жавобгар шахслар) ўзгартирилганда, уларнинг инвентар карточкаларига бу ҳақда тегишли ёзувлар ёзилганидан кейин, ой охиригача жой-жойига қўйилмасдан алоҳида сақланганлиги аниқланади. Сўнгра шу карточкалар асосида ҳар ойда асосий воситалар амортизацияси (эскириши) ни ҳисоб-китоби тузилиб, уларнинг ҳар бир тури бўйича жамланган кирим, чиқим оборотлари ва шу асосда тузилган «Асосий воситалар ҳаракатини ҳисобга олиш карточкаси» (АВ-8 шакл) маълумотлар ҳам текширилади.

Асосий воситалар ҳаракатини ҳисобга олиш карточкаси (АВ-8 шакл) жорий йилнинг 1 январига очилиб, унда асосий воситаларнинг мавжуд қолдиқлари турлари бўйича кўрсатилиши лозим. Ундаги ойлик оборотлар ва ой охирига, яъни кейинги ойнинг 1-санасига чиқарилган қолдиқлари текширилади. Сўнгра унинг маълумотларига асосан тузилган ***асосий восталарнинг оборот ведомостлари*** текширилиб, якунлари эса Бош дафтардаги якунлар билан солиштирилиб чиқилади. Шулар асосида «Асосий воситаларнинг мавжудлиги ва ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот» (3-шакл) маълумотлари текширилади.

Хулоса қилиб айтганда, инвентар карточкаларини корхона бухгалтериясида таснифий гуруҳлар бўйича, уларнинг ичида эса ишлатилиш жойлари бўйича сақлаш йиллик молиявий ҳисобот тузишда ***асосий воситалар ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот*** (3-шакл) ни тўлдиришни осонлаштиради. Аудитор бухгалтерия ходимларининг эътиборини ушбу ҳолатга қаратмоăи лозим. Агар ҳисоб жараёнлари автоматлаштирилган бўлса, карточкаларни қўлда тўлғазишга эҳтиёж қолмайди. Бунда ахборотлар корхонада мавжуд бўлган аналитик ҳисоб машинаграммаларида сақланади, лекин улар АВ-6 шаклдаги карточкаларда ҳисобга олинадиган позициялардан кам бўлмаслиги лозим.

5. Асосий воситалар кирими ва чиқимига доир муомалаларни ҳужжатлаштириш, счётларда акс эттириш ҳамда солиққа тортишнинг тўғрилигини текшириш

Асосий воситалар киримини ҳисобга олишнинг тўғрилигини текширишдан мақсад сотиб олинган асосий воситалар ҳисобда тўғри акс эттирилганлигини ва фойдаланишга топширилган объектларнинг реал қийматини ифодалашини тасдиқлашдан иборат.

Текширувнинг ушбу босқичида қуйидаги амалларни бажариш зарур:

* сотиб олинган асосий воситалар объектларининг рўйхатини (миқдори ва қиймати кўрсатилган ҳолда) олиш, олинган маълумотларни 0110-0190 счётларнинг дебет оборотлари билан таққослаш;
* янгидан сотиб олинган асосий воситалар объектларининг жисмонан мавжудлиги ва дастлабки ҳужжатларини текшириш;
* фойдаланишга топширилган асосий воситалар объектларининг қиймати бухгалтерия ҳисоби счётларида тегишли тарзда акс эттирилганлигини аниқлаш;
* солиқ қонунчилигининг тегишли қоидаларига риоя қилинганлигини аниқлаш;
* ҳисобот даври давомида асосий воситалар катта миқдорда кирим қилинган ҳолларда эски қурилмалар қиймати ҳисобдан ўчирилганлигини.

Асосий воситалар киримини аудиторлик текширувидан ўтказишни бошлашда дастлабки ҳужжатлар, уларнинг белгиланган қоидаларга мувофиқ расмийлаштирилганлиги нуқтаи назаридан шаклан текширувдан ўтказилиши зарур.

Асосий воситаларни қабул қилиш-топшириш (корхона ичидаги ҳаракати) далолатномаларидаги маълумотларга асосан 0110-0190счётлар дебети бўйича киримига олинган асосий воситанинг манбаи аниқланади: Устав капиталига ҳисса сифатида (4610 счёт

кредити) капитал қўйилмалар тартибида пули тўланиб сотиб олинган ёки қуриб битказилганда (0810, 0820 ва 0890 счётларнинг кредити), асосий подага қабул қилинган моллар қиймати (0840 счёт кредити), текинга олинган асосий воситалар қўшилган капитал таркибига киримга олинганда (8530 счётнинг кредити) ва ҳ. к.

Сўнгра кўрсатилган муомалаларни бухгалтерия ҳисобининг счётларида акс эттирилиш тартиби текширилади.

Текинга олинган асосий воситалар объектларини ҳисобга олиш бўйича муомалаларни акс эттириш тартиби Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги ва Ўзбекистон Республикаси Давлат солиқ комитетининг тегишли меъёрий ҳужжатларида белгиланган.

2003 йил 1 январдан иқтисоднинг нодавлат секторидаги корхоналар учун бепул (текин) олинган асосий воситалар қийматига корхона қўшилган капитали (8530-счёт кредити) кўпайтирилиб киримга олинади. (Дт 0110-0190, Кт 8530) ва улар қиймати солиққа тортиладиган базага қўшилади. Аудитор солиққа тортиладиган фойданинг миқдорини аниқлаш ҳисоб-китоби билан танишиши ва бепул олинган мулклар қиймати солиққа тортиш мақсадида солиққа тортиладиган фойдага қўшилганлигига ишонч ҳосил қилиши лозим.

Аудитор яна шуни назарда тутиш керакки, Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги ва Ўзбекистон Республикаси Давлат солиқ комитетининг 1995 йил 5 сентябрдаги 92/72 сон хатига мувофиқ устав капитали 100 фоиз давлат мулкидан иборат бўлган корхоналар ва ташкилотларнинг ички тизимида ўзаро бир-бирига ўтказиши натижасида текинга олинган асосий воситалар қўшимча даромад деб ҳисобланмайди ва натижада уларнинг қиймати фойда (даромад) солиғи базасига қўшилиб, солиққа тортилмайди.

Булардан ташқари, аудитор инвентаризация ўтказиш натижасида асосий воситалар таркибида ҳисобда турган инвентарь ва хўжалик ашёлари аниқланиб, уларни инвентарь ва хўжалик ашёлари (1080 счёт) қаторига ўтказилганининг тўғрилигини ҳам текшириши зарур. Бундан дастлабки қийматига (Дебет 1080 счёт ва кредит 0110-0199 счёт), ҳисобланган эскириш суммасига проводкалар тўғри тузилганлигига алоҳида эътибор бериш зарур.

Пули тўланиб сотиб олинган, замонавийлаштирилган ва техникавий жиҳозланган асосий воситалар бўйича корхона бир вақтнинг ўзида кенгайтирилган такрор ишлаб чиқаришни таъминлаш мақсадида уларнинг молиялаштириш манбаларини соф фойда, ўтган йилдаги тақсимланмаган фойда, заҳира капиталини акс эттириш лозим.

Аудитор корхонада сотиб олинган автомобилларининг тўғри расмийлаштирилганлиги, транспорт воситаларини сотиб олганлик учун тўланадиган солиқнинг аниқ ҳисобланганлиги ва ўз вақтида бюджетга ўтказиб берилганлигини, тўланган солиқ суммасининг сотиб олинган автомобил дастлабки қийматига қўшилганлигини текшириши лозим. Агар дастлабки ҳужжат шубҳа уйғотса, ушбу муомалани амалга ошириш учун жавобгар шахслардан ёзма равишда тушунтириш хати олинади ва қарама - қарши текширув ўтказилади.

Корхона томонидан транспорт воситалари сотиб олинганлик учун тўланган солиқ тўғрисида солиқ назоратига ўз вақтида маълумотнома берилганлигига ишонч ҳосил қилиш лозим.

Агар корхонада асосий воситаларни жисмоний шахслардан сотиб олиш ҳоллари учраса, аудитор бунга алоҳида эътибор бериши лозим. Бундай муомалалар ёзма равишда тузилган, олди-сотди шартномаси билан сотувчининг паспорт маълумотлари кўрсатилиб расмийлаштирилади. Жисмоний шахсдан, унга шахсий мулк ҳуқуқи бўйича тегишли бўлган воситалар (уй, дала ҳовли, автомобил, гараж ва бошқа мулклар) сотиб олинганда, унга тўланадиган суммадан белгиланган тартибда бюджетга даромад солиғи ушлаш керак. Шу билан бирга ушбу жисмоний шахсга тўланиши лозим бўлган суммани ўз вақтида тўлаш учун банкдан хўжалик кассасига пул олинганлиги ва кассадан ўз вақтида ва тўлиқ берилганлиги ҳам текширилиши зарур.

Корхона сотувчи жисмоний шахснинг фамилияси, исми шарифи ва доимий яшаш жойини кўрсатиб, олди-соттининг суммаси ва ушланган солиқ суммаси ҳақида солиқ инспекциясига хабар қилиши лозим. Агар жисмоний шахс тадбиркор сифатида рўйхатга

олинган бўлса, (лицензияси бўлса) ундан асосий восита сотиб олинганда даромад солиғи ушланмайди.

Ишлаб чиқаришга мўлжалланган асосий воситаларни сотиб олиш ва уларнинг дастлабки қийматини шакллантиришга оид хўжалик муомалаларини бухгалтерлик ҳисобининг счётларида акс эттиришга доир мисоллар

№	Муомалалар	Сумма сўм	Корреспонденцияланувчи счётлар	
			Дт	Кт
1.	Сотиб олинган йиғма мебел учун счёт-фактура акцептланди: Ҳарид қийматига тўланган: ҚҚС суммасига	 120000 24000	 0820 4510	 6010 6010
2.	Мебелни ташиб келтирган транспорт идорасининг счёт фактураси акцептланди: Таъриф бўйича кўрсатилган хизмат қиймати қўшилган қиймати солиғи (ҚҚС) суммасига	 15000 3000	 0820 4510	 6010 6010
3.	Мебелни йиăиш учун иш ҳақи ҳисобланди.	4000	0820	6710
4.	Бюджетдан ташқари фондларга ажратмалар ҳисобланди: ижтимоий суғурта фондига нафақа фондига бандлик хизмати фондига	 1440 80 80	 0820 0820 0820	 6520 6520 6530
5.	Объект ҳисобга қабул қилинди: Дастлабки қийматига (0820 счётни ёпиш)	 140600	 0140	 0820
6.	Тўланган қўшилган қиймат солиғи ҳисобга ўтказилди.	27000	6410	4510

Асосий воситаларнинг киримига оид муомалаларни текширишда объектларнинг дастлабки қиймати тўғри шаклланганлигига эътибор бериш керак. Чунки, у маҳсулот(иш, хизмат)лар таннархига қўшиладиган, ҳар ойлик амортизация (эскириш) суммаларини аниқлашда асос бўлиб ҳисобланади. Бунда 0800-«Капитал қўйилмаларни ҳисобга оладиган счётлар»нинг маълумотлари текширилади. Бу счётларда сотиб олиниб ёки қуриб битказилиб, балансга қабул қилиниши лозим бўлган (0120 счёт дебети ва 0810 счётнинг кредити) объектнинг дастлабки (инвентар) қиймати аниқланади. Умумий қоидаларга кўра у (ҚҚС) асосий воситанинг дастлабки қийматига киритилмайди.

Лекин ушбу қоидадан амалдаги қонунчилик билан ўрнатилган айрим мустасноликлар мавжуд. Хусусан, қўшилган қиймат солиғи асосий воситалар қийматига қуйидаги ҳолларда киритилади: агар асосий воситалар имтиёз берилган (ҚҚС тўлашдан озод қилинган) маҳсулот ишлаб чиқариш, иш бажариш, хизмат кўрсатиш учун сотиб олинган бўлса, ҳисоб ва ҳисобот тизимининг соддалаштирилган режимида ишлайдиган кичик тадбиркорлик субъектлари асосий воситаларни сотиб олганида асосий воситалар бюджет ажратма (ассигнования) лари ҳисобидан сотиб олинганда;

- *корхонада янги қурилиш пудрат усулида амалга оширилганда, қурилиш бўлаётган вақтда пудратчига тўланган ҚҚС қурилаётган объектнинг инвентарь қийматига қўшилади.*

Қурилиш хўжалик усули билан амалга оширилганда ҳам корхона ҳар ойда 0810 «Тугалланмаган қурилиш» счёти дебетида ой давомида акс эттирилган харажатлар суммасига нисбатан белгиланган миқдорда бюджетга ҚҚС ҳисоблайди (Дебет 0810 счёт, Кредит 6410 счёт).

Аудитор пул ўтказиш йўли билан сотиб олинган, қуриб битказилган, тайёрланган асосий воситалар объектларига доир харажатлар, мазкур объектнинг дастлабки (инвентарь) қиймати шаклланадиган, 0810, 0820, 0840 ва 0890 счётларда ҳисобга олинаётганлигини текшириши лозим.

Бунда асосий воситаларнинг дастлабки (инвентар) қийматига қўшиладиган харажатларнинг таркиби, уларнинг мазкур объектни яратишга алоқадорлиги текширилади.

Асосий воситаларнинг ҳисобдан чиқарилиши қуйидаги сабабларга кўра рўй беради:

* уларни сотиш натижасида;
* чет корхоналар ва шахсларга текинга бериш;
* тўзиб кетганлиги ва маънавий эскириши сабабли уларни тугатиш натижасида;
* камомад туфайли;

табиий офатлар натижасида.

Асосий воситаларнинг ҳисобдан чиқарилиши билан боғлиқ муомалаларни текширишдан мақсад қуйидагиларни аниқлашдан иборат:

* асосий воситанинг дастлабки (инвентар) қиймати ва ҳисобдан чиқарилаётган вақтдаги эскириш суммаси тўлиқ ва тегишли тарзда уларни ҳисобга оладиган счётлардан ҳисобдан чиқарилганлигини;
* ушбу муомалалар натижасида ҳосил бўлган молиявий натижалар (фойда ёки зарар) фойда ва зарарлар счётида тўғри акс эттирилганлиги.

Бунда қуйидаги амаллар бажарилиши мумкин:

- ҳисобот даври давомида ҳисобдан чиқарилган асосий воситалар объектларининг ҳисобдан чиқарилаётган кундаги бошланғич қиймати ва тўпланган эскириш суммаси кўрсатилган рўйхатини олиш; ҳисобдан чиқарилиш сабаби; сотиш баҳоси; ҳисобдан чиқаришнинг молиявий натижаси. Олинган ахборотлар маълумотларини 0110-0190 счётлар кредити 0210-0290 счётлар дебети бўйича маълумотлар, 9210, 9310 ва 9430 счётлар маълумотлари билан солиштириш;
- асосий воситани ҳисобдан чиқаришга доир муомалани амалга ошириш учун тегишли рухсатнинг мавжудлиги ва уларнинг ҳужжатлаштирилишини текшириш;
- ҳисобдан чиқаришга доир ҳар бир муомала бўйича (ҳажми катта бўлганда танлаб) асосий воситаларни ҳисобдан ўчириш ва молиявий натижасини аниқлашнинг тўғрилигини таҳлил қилиш.

Аудитор асосий воситалар ҳисобдан чиқарилишини текшириш чоғида ҳисобдан чиқарилиш сабабини, муомаланинг мақсадга мувофиқлиги ва қонунийлигини аниқлайди. Бунда асосий воситаларни сотиш учун тузилган шартномалар, ҳисобдан чиқариш далолатномалари, асосий воситаларни қабул қилиш топшириш далолатномаси, аналитик ҳисоб маълумотларидан фойдаланилади.

Даставвал, аудитор асосий воситаларни ҳисобдан чиқаришда асос бўлган АВ-1 ва АВ-3 шаклдаги далолатномалар маълумотларини текшириши лозим. Бу далолатномаларда ҳисобдан чиқарилаётган асосий воситаларнинг дастлабки қиймати ва эскириш суммаси акс эттирилади. Аудитор ҳисобдан чиқарилган асосий воситаларнинг инвентарь карточкалари картотекадан олиниб, далолатномага илова қилинганлигига ишонч ҳосил қилиши керак. Шунингдек, асосий воситаларнинг турган ўрни бўйича инвентар рўйхатида ҳам тегишлича қайд қилинганлиги текширилади.

Амалдаги счётлар режаси ва уни қўллаш йўриқномасига мувофиқ, ҳисобдан чиқарилиш сабабидан қатъий назар (бепул бериш, устав капиталига ҳисса сифатида бериш, молияланадиган лизинг шартномаси бўйича бериш, табиий офатлар ва экстремал ҳоллар, ўғирланиш ва камомад) асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш бўйича барча муомалалар 9210 «Асосий воситаларнинг ҳисобдан чиқарилиши» счётида акс эттирилади.

Аудитор асосий воситаларни ҳисобдан чиқаришга доир муомалаларни ҳисобга олишда 9210 счётнинг қўлланилаётганлигини, бу счётнинг дебети ва кредити бўйича ёзувларнинг тўғри акс эттирилганлигини ҳамда асосий воситалар сотилиши ва бошқача тарзда ҳисобдан чиқарилишининг молиявий натижалари тўғри аниқланганлигини текшириш зарур.

Амалиётда асосий воситаларни ҳисобдан чиқаришга доир муомалалар кам содир бўлади. Шунинг учун уларни 9210 счётда тўлиқ акс эттириш, олинган даромад (кўрилган зарар)ни тўғри аниқлаш ва ҳисобдан ўчириш, ҳамда амалдаги солиқ қонунчилигига риоя қилинишини муфассал текшириш тавсия этилади.

Асосий воситалар бепул берилганда ва бозордагидан паст баҳода сотилганда аудитор асосий эътиборни жисмоний шахсларга бепул берилган ёки сотилган объектларга қаратмоги лозим. Чунки корхона бу ҳолда даромад солиғи ушлаши ва бюджетга тўлаши лозим.

Сотилган асосий воситалар бўйича (масалан, транспорт воситалари, компьютер ускуналари ва ҳисоблаш техникалари ва бошқаларни сотиш) бюджетга маҳаллий солиқлар тўланаётганлиги; корхона асосий воситалар ҳисобдан чиқарилаётганда қонун билан белгиланган барча ҳолларда ҚҚС ҳисоблаб (дебет 9210 счёт, кредит 6410 счёт) ва ўз вақтида тўланаётганлигини (дебет 6410 счёт, кредит 5110 счёт) аудитор аниқлаши зарур.

Корхона асосий воситаларни бепул берганида ҳам асосий воситаларни қабул қилиш-топшириш (корхона ичидаги кўчирилиши) далолатномаси (накладнойи) (АВ - 1 шакл) билан расмийлаштирилган бўлиши лозим. Далолатномада текинга бериладиган асосий воситанинг баланс қиймати ва берилаётган пайтгача ҳисобланган эскириш суммаси кўрсатилиб, инвентар карточкаси илова қилинган бўлиши керак. Далолатнома ва илова қилинган ҳужжатлар (паспорт, техник тавсифнома, йўриқнома ва бошқалар) асосида гуруҳловчи рўйхат (ведомост) тузилиб, унинг якунига асосан асосий воситанинг баланс қиймати ва эскириш суммаси ҳисобдан ўчирилган бўлиши керак.

Аудитор текинга берилган асосий воситалар бўйича муомалаларни акс эттириш фақат олувчи ташкилотдан кирим қилингани тўғрисидаги хабарнома (авизо) олинганидан кейин амалга оширилганлигини ҳамда шунга қадар бу асосий воситалар бўйича амортизация ҳисоблаш тўхтатилмаганлигини ҳам аниқлаши зарур.

Шунингдек, аудитор берилган асосий воситаларни қисмларга ажратиш учун қилинган харажатларни (дебет 9210 счёт ва кредит 6710, 6510 счётлар), эскириш суммасини ҳисобдан ўчириш (дебет 0210-0290 счёт ва кредит 9210 счёт) ва натижаларни (дебет 9430 счёти ва кредит 9210 счёт агар зарар кўрилса, дебет 9210 счёт ва кредит 9310 счёти агар фойда олинса) ҳисобда акс эттириш бўйича бухгалтерия проводкаларининг тўғрилигини ҳам текшириши ҳам керак.

Асосий воситаларни тугатишга доир муомалаларни текширишда, аудитор аввало тугатиш ҳақида корхона раҳбарининг, давлат ташкилотларида эса, директор, бош муҳандис ёки юқори ташкилотнинг фармойиши ҳамда тузилган далолатнома (АВ 3 шакл) маълумотларини ўрганади. Бунда далолатномадаги объектнинг номи, тайёрланган ёки қурилган йили, корхонага келиб тушган ва фойдаланишга топширилган санаси, инвентар рақами, турган жойи, баланс қиймати, эскириши, қайта баҳоланиш натижалари, капитал таъмирлашлар сони каби маълумотлар текширилади. Шу билан бирга ушбу далолатномада объектнинг асосий қисмлари, деталлари, таркибий қисмларининг техник ҳолати ҳақидаги маълумотлар келтирилган ва уни тугатиш зарурлиги асосланган бўлиши лозим. Ҳалокат оқибатида яроқсиз бўлиб қолган машиналар, жиҳозлар ва транспорт воситалари қийматини ҳисобдан чиқариш далолатномасига сабаблари ва айбдорлари кўрсатиб тузилган ҳалокат тўғрисидаги далолатнома нусхаси ҳам илова қилинган бўлиши керак.

Булардан ташқари далолатноманинг махсус қисмида келтирилган асосий воситаларни тугатиш бўйича якуний ҳисоб-китоблар ҳамда улар юзасидан тузилган бухгалтерия проводкаларининг тўғрилиги ҳам текширилади.

Асосий воситаларни молияланадиган лизинг шартномаси асосида узоқ муддатли ижарага бериш натижасида хўжаликдан чиқарилиши (Дт 0920 Кт 9210), ўғирланиш (Дт 9430 Кт 9210) ҳолларида, аудитор, ижарачи томонидан молияланадиган лизинг шартномаси бўйича мажбуриятларнинг ўз вақтида бажарилиши ва етказилган зарарнинг айбдор шахслар томонидан тўлиқ копланганлигига (Дт 4730 Кт 9430) жиддий эътибор бериш керак.

Амалиётда асосий воситаларни тугатишга доир муомалалар аудитининг айрим хусусиятлари мавжуд. Бу ерда аудитор тўлиқ амортизация қилинмаган асосий воситаларни тугатишнинг молиявий натижаси тўғри ҳисобдан ўчирилганлигига алоҳида эътибор бериши зарур. Объектни ҳисобдан ўчиришда унинг тиклаш қиймати ва эскириши икки қисмга бўлинади: асосий воситаларни қайта баҳолаш пайтига бўлган ва ўтказилган қайта баҳолаш натижасида юзага келган тиклаш қийматлари ва эскириш суммалари. Шунинг учун асосий воситаларни тугатишда 9210 счётда аниқланган йўқотишлар қисман фойда (9430 счётининг кредити), қисман эса қўшилган капитал (8510 счётнинг кредити) ҳисобига ҳисобдан

ўчирилиши мумкин. Мисол: асосий восита ҳисобдан чиқарилди: дастлабки қиймати 200000 сўм ва эскириш 160000 сўм.

№	Муомалалар	Сумма, Сўм	Боғланувчи счётлар	
			Дт	Кт
1	2	3	4	5
1	Дастлабки (тикланиш) қийматига	200000	9210	0110-0199
2	Эскириш суммасига	160000	0210-0299	9210
3	Йўқотиш ҳисобдан ўчирилди: а) 10000 сўм молиявий натижа ҳисобидан б) 30000 қўшилган капитал ҳисобидан	 10000 30000	 9430 8510	 9210 9210

Мисолдан кўринадики, асосий воситани тугатишдан кўрилган умумий зарар 40000 сўмни ташкил этиб (200000 с - 160000 с). 10000 сўми молиявий натижалар ҳисобига (Дт 9430), қолган 30000 сўми қўшилган капитал ҳисобига (Дт 8510) ҳисобдан ўчирилган. 30000 сўмни қўшилган капитал ҳисобига ҳисобдан ўчиришнинг сабаби (Дт 8510 Кт 9210) бу сумма асосий воситани қайта баҳолаш вақтида пайдо бўлиб, 8510 счётининг кредитида ҳисобга олинган. 10000 сўмлик эскириш суммаси эса асосий воситанинг фойдаланиш муддатидан келиб чиқиб, унинг сотиб олинган пайтидаги дастлабки қиймати ва амортизация нормаси асосида ҳисоб-китоб қилиниб аниқланган. Шундай қилиб, 30000 сўмлик ҳажмдаги йўқотиш солиққа тортиладиган базага кириталмайди ва молиявий натижага таъсир қилмайди, 10000 сўмга эса ялпи фойда (даромад) камайтирилади.

Агар корхона асосий воситаларни пул ўтказиш йўли билан сотиб олган бўлса, аудитор ҚҚСни бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттиришнинг ёки асосий воситалар объектларининг дастлабки (инвентар) қийматига қўшилишининг тўғрилигини текшириши лозим.

Аудитор кузатиб чиқиш услуби ёрдамида қуйидагиларни аниқлаши лозим: ҚҚСнинг шартномада, мол етказиб берувчиларнинг дастлабки ҳужжатларида, корхонанинг ҳисоб-китоб ҳужжатларида ажратиб кўрсатилганлиги; асосий воситани сотиб олиш учун счёт-фактуранинг борлиги, капитал қўйилмаларни амалга оширишда ҳисобда 4410 счётдан фойдаланилаётганлиги; асосий воситалар объекти қандай мақсадлар учун сотиб олинганлиги, чунки ҚҚС суммасини 4410 счётнинг кредитидан ҳисобдан чиқариш тартиби шунга боғлиқ.

Агар корхонада текширилаётган даврда автомобил сотиб олинган бўлса, у ҳолда автотранспорт воситаларини сотиб олишда ҳисобланган солиқнинг тўғрилигини текшириш зарур.

Аудитор, шунингдек автотранспорт воситаларини сотиб олганлик учун солиқ суммасининг объект дастлабки қийматига қўшилганлигини; қўлланиладиган ставкалар ва солиққа тортиладиган базани (автомобилнинг қўшилган қиймат солиғисиз сотув баҳосини) аниқлашнинг тўғрилигини ҳам текшириши лозим.

Асосий воситаларнинг ҳисобдан чиқарилишини текширишда қўшилган қиймат солиғи ва фойда солиғи тўғри ҳисобланган ҳамда тўланганлигини аниқлаш зарур. Асосий воситалар совға қилиш шартномаси бўйича берилганда, қўшилган қиймат солиғини асосий воситани берувчи томон тўлайди.

Асосий воситаларни сотиш ва уларни совға қилиш шартномасига мувофиқ беришга доир муомалаларни текшириш чоғида счётфактураларнинг тўлдирилиши ва уларнинг сотиш дафтарида рўйхатга олинишига эътибор бериш зарур.

Асосий воситалар қолдиқ қийматидан паст баҳода сотилган ҳолларда ҚҚС асосий воситанинг қолдиқ қийматига нисбатан ҳисобланиши ва бюджетга тўланиши лозим эканлигини аудитор инобатга олиши лозим. ҚҚС ни қўшимча ҳисоблаш бу ҳолда алоҳида ҳисоб-китоб қилинади ва корхона ихтиёрида қоладиган фойда ҳисобидан амалга оширилади.

Асосий воситаларни ҳисобдан чиқаришда ҚҚС ни ҳисоблаш учун солиққа тортиладиган базани аниқлаш хусусиятлари қуйидаги жадвалда кўрсатилган.

Асосий воситаларни ҳисобдан чиқаришда қўшилган қиймат солиғини ҳисоблаш учун солиққа тортиладиган базани аниқлаш хусусиятлари

Ҳисобдан чиқарилиш сабаби.	Солиқ ҳисоблаш тартиби (асос бўлувчи меъёрий ҳужжат)
Асосий воситаларни сотиш ва текинга бериш.	Асосий воситалар сотилганда ёки текинга берилганда **солиққа тортиладигин айланма** қўшилган қиймат солиғи қўшилмаган, корхонада вужудга келган нархлар билан аниқланади, лекин у асосий воситаларнинг қолдиқ қийматидан паст бўлмаслиги керак. Асосий воситаларни текинга берувчи корхона солиқ тўловчи бўлиб ҳисобланади.
Қуриб битгазилиб, фойдаланишга топширилган объектлар, турар жойлар ва алоҳида хонадонлар сотилганда.	Қуриб битгазилган объектлар бўйича **солиққа тортиладиган айланма** шартномавий нархлар асосида ишларни бажариш жараёнида бутловчи қисмлар ва хизматларнинг нархлари ўзгаришини ҳисобга олган ҳолда аниқланадиган, бажарилган ишлар учун тақдим этиладиган ҳисоб ҳужжатларидаги қиймати миқдорида белгиланади.

Асосий воситаларни ҳисобдан чиқаришнинг молиявий натижаси №21 БҲМС га мувофиқ 9310 –счётда (фойда) ёки 9430 –счётда (зарар) акс эттирилганлиги боис, аудитор Давлат Солиқ қўмитасининг Йўриқномасига мувофиқ асосий воситалар билан боғлиқ муомалаларни солиққа тортиш мақсадида бухгалтерлик фойдасини тузатишнинг тўғрилигини ҳам текшириши лозим.

6. Лизинг муносабатлари ва ижара мажбуриятлари аудити

Корхонадаги асосий воситалар ўзиники ва лизинг шартномаси асосида олинган бўлиши мумкин. Ўз асосий воситалари корхонага тегишли бўлиб, лизинга олинганлари эса оператив (қисқа муддатли) ва молияланадиган (узоқ муддатли) лизинг шарти билан олинган бўлади. Лизинг олувчи ва лизинг берувчи ўртасидаги ўзаро муносабатлар Фуқаролик Кодекси, Лизинг тўғрисидаги қонун ва бошқа тегишли ҳуқуқий меъёрий ҳужжатлар талабларига риоя қилинган ҳолда, ёзма равишда тузилган ижара шартномасига мувофиқ тартибга солиб турилади.

Оператив лизинг бўйича олинган асосий воситаларни текширишда, аввало, ижара шартномаларининг мавжудлиги, тўғри тузилганлиги, асосий воситани қабул қилиб олиш ҳисоби ва корхонада ҳисоб юритиш тартибига жиддий эътибор бериш зарур.

Оператив лизинг бўйича олинган асосий воситалар ҳисоби балансдан ташқари 001 счётда юритилиши лозим. Лизинг олувчи корхонанинг бухгалтериясида лизингга олинган ҳар бир объектнинг лизинг берувчи корхонадаги инвентар карточкаси (АВ-6 шакл) дан олинган нусха бўлиши керак. Асосий воситани лизингга қабул қилиш ҳам АВ-1 шаклдаги далолатнома билан расмийлаштирилган бўлиши лозим.

Лизинг берувчи корхоналар оператив лизинг бўйича берилган асосий воситалар учун лизинг олувчи корхонадан олиниши лозим бўлган тўловни (қўшилган қиймат солиғи билан бирга) операцион даромадлар таркибига (Дт 4810 счёт Кт 9350) киритади. Лизингга берилган мулкнинг эскириш суммасини эса операцион харажатлар таркибига қўшадилар (Дт 9350, Кт 0220) яъни олинган даромад эскириш суммасига камайтирилади. Бунда лизинг берувчи корхона бюджетга қўшилган қиймат солиғи (ҚҚС) ҳисоблайди (Дт 9350, Кт 6410) ва тўлайди (Дт 6410, Кт 5110).

Лизинг олувчи корхоналар оператив (қисқа муддатли) лизинг учун тўланадиган лизинг тўлови суммаларини ишлаб чиқариш харажатларига қўшадилар (2010, 2310, 2310, 2710 счётлар дебети ва 6910-счёт «Тўланадиган қисқа муддатли ижара ҳақи» счёти кредити) тўланадиган қўшилган қиймат солиғи (ҚҚС) суммаси (4410 счёт дебети ва 6910 счётнинг кредити) акс эттирилади.

Ижарага олинган асосий воситаларни жорий таъмирлаш харажатлари лизинг олувчи томонидан қилинади, капитал таъмирлаш эса шартномадаги келишувга мувофиқ лизинг олувчи ёки лизинг берувчи ҳисобидан амалга оширилади.

Аудитор юқорида кўрсатилган масалаларни текшириб, ўрнатилган талаблар ва қоидаларнинг бузилиш ҳолларини ўзининг ишчи ҳужжатларида акс эттириши лозим.

Молияланадиган (узоқ муддатли) лизинг шартномаси бўйича олинган асосий воситалар аудитининг хусусиятлари. Мулкни кейинчалик сотиб олиш ҳуқуқини берувчи молияланадиган лизинг шартномаси бўйича олинган асосий воситалар, биринчидан, лизинг олувчи корхонада 0310-«Узоқ муддатли ижара шартномаси бўйича олинган асосий воситалар» деган счётда ҳисобга олинади. Иккинчидан, асосий воситаларни молияланадиган лизинг шартномаси бўйича олувчи корхоналар уларга ҳар ойда белгиланган умумий тартибда эскириш ҳисоблаб, 0299 счётда акс эттириб боради, (Дебет 2010, 2310, 2510, 2710 счётлар ва кредит 0299 счёт). Учинчидан, ижарага берувчи билан асосий воситалар лизинги учун ҳисоб-китоблар лизинг олувчи корхонада шу мақсадда махсус белгиланган 6910-«Тўланадиган қисқа муддатли ижара ҳақи» ва 7910-«Тўланадиган узоқ муддатли ижара ҳақи» счётларида ҳисобга олинади. Шундай қилиб, аудитор фақат корхонада молияланадиган лизинг шартномаси бўйича олинган ёки берилган асосий воситалар ҳисобини ташкил этишнинг тўғрилигини текширмасдан, балки лизинг олувчи билан лизинг берувчи ўртасидаги ҳисоб-китобларнинг ҳолатини ҳам текшириши лозим. Лизинг олувчи билан лизинг берувчининг ўзаро ҳисоб-китобларини текшириш (солиштириш) далолатномасини ҳам текшириши зарур.

Жисмоний шахслардан ижарага олинган асосий воситалар аудити ҳам айрим хусусиятларга эга. Кўпчилик фирмалар, қўшма корхоналар, ваколатхоналар автомобилларни сотиб олинганидан кўра фойдалироқ бўлгани учун ижарага оладилар. Бунда аудитор автомашинани ишлатиш ва таъмирлаш харажатларини коплаш, ҳисоблашишлар тартиби келишилган ижара шартномаси билан танишиши лозим.

Жисмоний шахслар билан тузилган шартномага кўра ижара тўловлари ижарачи томонидан унинг харажатларига қўшилса (2010, 2310, 2510, 2710 счётлар дебет ва 6910 счёт кредит). Ҳисобланган ижара тўлови суммасидан даромад солиғи ундирилади (Дебет 6910 счёт Кредит 6410 счёт). Ижарага берувчи жисмоний шахсларга улардан ижарага олинган асосий воситалар учун ҳисобланган ижара тўлови суммасидан бюджетдан ташқари фондларга тўловлар ҳисобланмайди.

Агар асосий воситалар объектлари тадбиркор бўлган жисмоний шахслардан ижарага олинса, ҳисобланган ижара тўлови суммасидан даромад солиғи ушланмайди. Корхона бундай тўловларнинг барча турлари бўйича солиқ инспекцияси ҳар чорakликда билдириб туриши лозим. Аудитор корхонанинг ижарага берувчи жисмоний шахслар билан ҳисоб-китобларни ҳисобга олиш қоидалари ва солиқ қонунчилигига риоя қилинаётганлигига ишонч ҳосил қилиши лозим.

Молияланадиган лизинг муомалалари аудити. Аудитда бажариладиган барча амаллар лизинг муомалаларининг хусусиятини ҳисобга олган ҳолда амалга оширилади. Шунинг учун лизинг шартномаларини тузиш, муомалаларни бухгалтерия ҳисобида акс эттириш ва солиққа тортишда йўл қўйиладиган хатоларнинг аксарияти меъёрий ҳужжатлардаги камчиликлар ва услубий қўлланмалар етишмаслиги билан боглиқ.

Лизинг муомалалари аудитида алоҳида эътибор берилиши, лизинг субъектлари асосий воситалар билан боглиқ бошқа муомалаларга қараганда, буларни текширишга кўпроқ вақт ажратилиши лозим. Лизинг муомалалари аудитини ташкил этиш ва методикасини ишлаб чиқишда бундай омиллар ҳисобга олиниши керак.

Лизинг операцияларини текширишда аудитнинг барча босқичлари режалаштириш, аудиторлар гуруҳини тузиш, текширув ўтказиш, аудиторлик ҳисоботи ва хулосаларини тузишда махсус ёндошув талаб қилинади.

Аудитни режалаштириш босқичида бажариладиган таҳлилий амаллар текшириладиган хўжалик юритувчи субъект фаолиятини ўрганиш ва аудиторлик рискининг даражасини пасайтиришга ёрдам беради. Аудиторлардан махсус эътибор талаб қиладиган ва аудиторлик риски юқори бўлган, ностандарт ёки нотўғри акс эттирилган хўжалик фаолияти фактлари ва натижаларини аниқлашга ёрдам берганлиги сабабли, таҳлилий амаллар ушбу босқичда ўта муҳим ҳисобланади.

Таҳлилий амаллар кераксиз аудиторлик амалларининг сонини қисқартиришга имкон беради, демак текширувга сарфланадиган меҳнат сарфларини камайтиради. Пировард натижада бу аудит сифатини оширади ва молиявий ҳисоботдаги чалкашликларни аниқлашни таъминлайди.

Лизинг муносабатларининг асосий элементларини текшириш учун лизинг турига боглиқ ҳолда бажариладиган текширув амалларини ўзгартириш кўзда тутилган, махсус схема ишлаб чиқиш зарур.

Лизингнинг энг кўп тарқалган тури молияланадиган лизингни текширишда лизинг маконида учта иштирокчи мавжудлигини назарда тутадиган, лизинг схемаси ҳуқуқий тузилишининг хусусиятларидан келиб чиқиш зарур. Лизингнинг бошқа турлари (қайтариладиган, оператив) учун бундай схемага муайян лизинг турлари хусусиятларидан келиб чиқадиган ўзгартиришлар киритилиши зарур.

Лизинг муомалаларини аудиторлик текширувидан ўтказиш учун текшириладиган объектлар ва ҳал этиладиган вазифалар рўйхати лизинг берувчи корхона ва лизинг олувчи корхона позицияларидан шакллантирилиши керак.

Лизинг муомалалари мураккаблиги ва ностандартлиги сабабли, улар алоҳида моментлари, ҳатто муҳим бўлса ҳам текширилиши мақсадга мувофиқ эмас. Изма-из текшириш, муомалаларни ҳисобда акс эттириш ишончлилигини текширишнинг энг самарали усулларидан бири ҳисобланади. Бунинг учун операцияларнинг салмоқли турларини танлаб олиш ва уларнинг бухгалтерия ҳисобида акс эттирилишини бошидан охиригача изма-из текшириб чиқиш зарур.

Лизинг муомалаларини аудиторлик текширувидан ўтказиш учун қуйидаги таҳлилий амаллар самарали ҳисобланади:

- *бухгалтерия ҳисоботининг кўрсаткичлари ва улар билан боглиқ ҳисобот даврининг нисбий коэффициентларини хўжалик юритувчи субъект томонидан белгилаб қўйилган нормативлар билан таққослаш;*
- *бухгалтерия ҳисоботи кўрсаткичларини лизинг шартномаси ва ички ҳужжатлар айланишидаги маълумотлар билан режа ва башоратлаш кўрсаткичлари ва ҳоказолар билан таққослаш.*

Энг муҳим масалалар бўйича аудиторлик далилларини бир неча муқобил манбалардан олиш мақсадга мувофиқ. Аудиторда қўшимча аудиторлик амаллари бажариш заруриятини вужудга келтирган ҳолат мазкур амалларнинг бевосита лизинг муомалаларига тегишли эканлигини аниқлаш ва текширув ўтказиш учун асос бўлиб хизмат қилиши мумкин.

Лизинг берувчи корхонада аудит ўтказиш бўйича вазифалар

№	Номлари	Вазифаларнинг қисқача мазмуни
1	Умумий масалалар	Лизинг фаолияти билан шугулланиш учун лицензиянинг мавжудлигини аниқлаш. Лизинг келишувлари, жумладан мулкка эгалик ҳуқуқининг ўтиши бўйича шартномаларнинг қонунчиликка мувофиқлигини текшириш.
2	Асосий воситалар	Лизинг берувчида лизинг шартномаси бўйича асосий воситалар кирими ва чиқимининг аналитик ва синтетик ҳисоби. Лизингга доир мулкларга эскириш ҳисоблашнинг тўғрилиги.

		Лизингга бериладиган мулкларнинг чиқими, жумладан лизинг олувчи томонидан сотиб олиниши. Лизингга бериладиган мулкларга доир капитал қўйилмалар ҳисоби.
3	Таннарх шаклланиши	Кредитлар ва қарзлар бўйича харажатлар ҳисоби. Лизингга бериладиган мулкларни сугурталаш харажатларининг ҳисоби. Лизингга бериладиган мулкларни таъмирлаш харажатларининг ҳисоби.
4	Лизинг хизматларини сотиш.	Лизинг шартномалари бўйича даромадларни ҳисобга олиш.
5	Ҳисоб-китоблар	Мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-китоблар. Харидорлар ва буюртмачилар билан ҳисоб-китоблар. Бюджет ва бюджетдан ташқари фондлар билан ҳисоб-китоблар. Турли дебитор ва кредиторлар билан ҳисоб-китоблар.
6	Лизинг муомалаларини солиққа тортиш	Лизинг обьектлари билан боглиқ муомалалар сотиб олиш, гаровга олиш, лизинг олувчига бериш ва сотиш муомалаларини солиққа тортиш бўйича ҳисоб-китоблар. Лизинг шартномалари бўйича олинган даромадларни солиққа тортиш.
7	Ҳисобот	Бухгалтерия ҳисоботи фаолият натижаларини ишонарли акс эттириш. Солиқ ҳисоботи фаолият натижаларини ишонарли акс эттириш.

Лизинг олувчи корхонада аудит ўтказиш бўйича вазифалар

№	Номлари	Вазифаларнинг қисқача мазмуни.
1	Умумий масалалар	Лизинг шартномаси, шу жумладан мулкий ҳуқуқлар ўтиш шартномасининг қонунчиликка мослигини текшириш. Лизинг битимларига рухсат бериш тўгрисида директорлар Кенгаши тегишли қарорларни мавжудлиги.
2.	Асосий воситалар	Лизинг шартномаси бўйича олинган асосий воситалар аналитик ва синтетик ҳисоби. Лизингга олинган асосий воситалар бўйича эскириш ҳисоблаш ва ҳисобда акс эттиришнинг тўгрилиги. Лизинг мулкларини, шу жумладан узоқ муддатлиларини сотиб олиш. Лизингга олинган мулклар бўйича капитал сарфлар ҳисоби.
3	Таннарх шаклланиши	Лизинг шартномаси бўйича лизинг тўловлари кўринишидаги харажатлар ҳисоби. Лизингга олинган мулкларни сугурталаш харажатларининг ҳисоби. Лизингга олинган мулкларни таъмирлаш харажатлари ҳисоби.
4	Ҳисоб-китоблар	Мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-китоблар. Харидорлар ва буюртмачилар билан ҳисоб-китоблар. Бюджет ва бюджетдан ташқари фондлар билан ҳисоб-китоблар. Турли дебитор ва кредиторлар билан ҳисоб-китоблар.
5	Лизинг муомалаларини солиққа тортиш	Лизинг обьектлари билан боглиқ муомалалар олиш, гаров ва сотиб олиш муомалаларини солиққа тортиш бўйича ҳисоб-китоблар.
6	Ҳисобот	Бухгалтерия ҳисоботи – фаолият натижаларини ишонарли акс эттириш. Солиқ ҳисоботи – фаолият натижаларини ишонарли акс эттириш.

Лизинг муомалаларини текширишда, асосан аудиторлик ташкилотларининг ўзи тўплаган далилларга таяниш зарур. Шунингдек, ходимлар ва учинчи шахсларнинг огзаки маълумотларини инкор қилмаган ҳолда, ёзма далилларга асосланиш зарур. Огзаки олинган далиллар асосида ҳам бир қатор муҳим хулосалар қилиш мумкинки, улар корхонада лизинг муомалалари учун қабул қилинган ҳисоб сиёсати, солиққа тортиш ва бошқа ҳуқуқий масалалар билан тез танишишга ёрдам беради. Масалага бундай ёндошув қисқа вақт ичида бутун ҳисобот тизимини аниқлашни, унинг бўш жойлари ва хатоларини белгилашга имкон яратиб, текширув ўтказиш учун вақт сарфини камайтиради.

Лизинг муомалаларини аудиторлик текширувидан ўтказишнинг ташкилий жараёнларини мақбуллаштириш хатолар ва чалкашликларнинг турлари ҳақида маълумотларни олишга ёрдам бериб, улар лизинг шартномаси бўйича муомалаларни ҳисобда акс эттириш вақтида пайдо бўлиши мумкин.

Лизинг муомалаларини аудиторлик текширувидан ўтказишнинг умумий режаси ва иш дастури билан бир қаторда лизинг муомалаларига доир асосий хатолар тўпланади ва туркумланади.

Лизинг муомалаларида кўп учрайдиган хатолар рўйхати.

Хатолар турлари	Қўлланиладиган амаллар
Тегишли лицензияга эга бўлмасдан лизинг фаолиятини амалга ошириш.	Огзаки сўров; ҳужжатларни текшириш.
Корхона ҳисоб сиёсатида лизинг мулклари ва лизинг муомалаларига тегишли қоидаларнинг йўқлиги	Ҳужжатларни текшириш.
Ташқи ва ички ҳужжатларга зид бўлган хўжалик муомалаларини содир этиш ва бухгалтерия ёзувларининг мавжудлиги.	Огзаки сўров; ҳужжатларни текшириш; таҳлилий амаллар.
Жадаллаштирилган амортизиция ҳисоблаш механизмининг ноқону-нийлиги ва нотўғри қўлланилиши.	Ҳужжатларни текшириш
Лизингга олинган асосий воситаларни ўз вақтида ва тўғри кирим қилмаслик.	Ҳужжатларни текшириш; Айрим хўжалик муомалаларини ҳисобга олиш қоидаларига риоя қилинишини текшириш.
Асосий воситаларни лизингга олиш бўйича муомалаларнинг ҳисобда нотўғри акс эттирилиши.	Ҳужжатларни текшириш; Айрим хўжалик муомалаларини ҳисобга олиш қоидаларига риоя қилинишини текшириш.
Асосий воситалардан фойдаланиш шартларига риоя қилмаслик.	Огзаки сўров; ҳужжатларни текшириш.
Лизингга олинган асосий воситалар-ни таъмирлаш харажатларини хиз-матлар таннархига асоссиз қўшилиши.	Мижознинг ҳисоб китобларини текшриш (қайта ҳисоблаш); ҳужжатларни текшириш; изма-из текшириб чиқиш.
Лизинг хизматларини сотиш ҳаж-мининг пасайтириб кўрсатилиши.	Мижознинг арифметик ҳисоб-китоблари-ни текшириш (қайта ҳисоблаш); Айрим хўжалик муомалаларини ҳисобга олиш қоидаларига риоя қилинишини текшириш; изма-из текшириб чиқиш.
Лизинг келишувларининг шартно-малар тизими бўйича контрагентлар билан ҳисоб-китоблар ҳолатининг ишончсизлиги.	Мижознинг арифметик ҳисоб-китоблари-ни текшириш (қайта ҳисоблаш); айрим хўжалик муомалаларини ҳисобга олиш қоидаларига риоя қилинишини текшириш; изма-из текшириб чиқиш.
Солиқларнинг нотўғри ҳисоблани-ши ва тўланиши.	Айрим хўжалик муомалаларини ҳисобга олиш қоидаларига риоя қилинишини текшириш; изма-из текшириб чиқиш.
Тақдим қилинган ҳисоботнинг ишончсизлиги.	Мижознинг арифметик ҳисоб-китоблари-ни текшириш (қайта ҳисоблаш); Таҳлилий амаллар

Ушбу жадвалда келтирилган хатолар рўйхати аудиторлик ташкилотининг амалий иш тажрибаси асосида шакллантирилади. Шунинг учун ҳам ҳуқуқий меъёрий база ўзгарган ва янги хатоларнинг аниқланишига қараб ушбу рўйхатнинг таркиби ва мазмунини ўзгартириш мумкин. Қоидабузарликлар бўйича маълумотлар базасини шакллантириш ва доимий равишда янгилаб бориш аудиторлик ташкилотига қоидабузарликларни мунтазам равишда таҳлил қилиш, уларни аниқлаш амалиётини умумлаштириш ва қоидабузарликларнинг молиявий ҳисобот кўрсаткичларига таъсирини баҳолашга имкон яратади.

7. Асосий воситаларга эскириш ҳисоблашнинг тўғрилигини текшириш

Аудитор асосий воситаларга эскириш ҳисоблашнинг тўғрилигини текширишда ўрнатилган ҳар ойлик эскириш ҳисоблаш қоидаларига бухгалтерия томонидан риоя қилинаётганлигини аниқлаши лозим. Бунда текшириш учун асосий воситаларга эскириш ҳисоблашда тўлдириладиган 6-шаклдаги ҳисоб-китоб жадвали асос бўлиб хизмат қилади. Аудиторга хизмат қилиш муддати ўтиб, амортизация ҳисоблаш тўхтатилган асосий воситалар объектларининг рўйхати тақдим этилиши лозим. Агар корхонада тезлаштирилган амортизация ҳисоблаш механизми қўлланилса, ушбу ҳолат унинг ҳисоб юритиш сиёсатида кўрсатилган бўлиши лозим.

Аудитнинг ушбу блокида қуйидаги ишлар амалга оширилади:

* корхона ҳисоб сиёсатида кўрсатилган **асосий воситаларга амортизация ҳисоблаш қоидаларига** риоя қилинишини текшириш;
* амортизация ажратмаларини асосий воситаларнинг у ёки бу гуруҳига олиб боришнинг тўғрилигини текшириш;
* ҳар ойлик амортизация ажратмалари суммалари бўйича ҳисоб-китобларни текшириш;
* амортизация ажратмаларининг ҳисобда ўз вақтида ва тўғри акс эттирилишини текшириш.

Амортизация ажратмаларини ҳисоблаш ва бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттиришнинг тўғрилигини аниқлаш № 5 БҲМС, 21-БҲМС ва мижоз-корхона ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруғининг тегишли қисмига мувофиқ амалга оширилади. Бунинг учун корхона ҳисоб сиёсати бўйича буйруғининг қоидалари; асосий воситалар амортизация ҳисоб-китоби бўйича ишланма жадваллар кўрсаткичларидан фойдаланилади.

Аудитор амортизация ҳисоблашнинг махсус шартлари қўлланиладиган асосий воситалар объектларининг рўйхатини олиши зарур. Буларга хусусан қуйидагилар киради:

* хизмат қилиш муддати ўтиб кетган асосий воситалар;
* амортизация ҳисобланмайдиган асосий воситалар;
* консервациядаги асосий воситалар;
* амортизация ҳисоблаш тўхтатилган асосий воситалар;
* жадаллаштирилган амортизация усули қўлланилаётган асосий воситалар;
* ноишлаб чиқаришдаги асосий воситалар;
* молияланадиган лизинг шартномаси бўйича олинган асосий воситалар.

Амортизация ажратмаларининг ҳисобланишини текшириш чоғида аудитор амортизация ҳисоблаш усуллари (чизиқли усул, камайиб борувчи қолдиқ усули, фойдали ишлатиш муддати давомидаги йиллари йигиндиси бўйича қийматини ҳисобдан ўчириш усули, қийматни маҳсулот (иш) ҳажмига мутаносиб равишда ҳисобдан ўчириш усули)га эътибор бериши зарур.

Асосий воситалар объектларининг бир хил гуруҳлари бўйича амортизация ҳисоблашнинг танланган у ёки бу усулини қўллаш бутун фойдали хизмат қилиш муддати давомида бошқасига ўзгартирилмасдан амалга оширилиши лозим. Аммо, солиққа тортиш мақсадида амортизация ажратмалари ҳисоблаш Ўзбекистон Республикаси Солиқ Кодекси 23-моддасига мувофиқ асосий воситалар объектларининг дастлабки қийматига нисбатан амалга оширилиши ҳам мумкин.

Аудитор танлаб текшириш усули билан асосий воситаларнинг фойдали хизмат қилиш муддати тўғри белгиланганлигини аниқлайди. Чунки, ҳисобот давридаги амортизация ажратмалари суммаси ва амортизация ажратмалари нормаларини белгилаш шунга боғлиқ. Амортизация ажратмалари нормалари нотўғри белгиланган ҳолатлар аниқланганида, аудитор бунинг оқибатида маҳсулот(иш, хизмат)лар таннархи қанчалик ошган(пасайган) лигини аниқлайди.

Шунингдек, амортизация ҳисоблаш муддатларининг бошланиш ва тўхтатилиш муддатлари, амортизация ҳисоблашнинг мунтазамлиги, амортизация ҳисоблашда пасайтирувчи ва оширувчи коэффициентларни қўллашнинг тўғрилигини текшириш зарур.

Амортизация ажратмалари ҳисоб-китобларининг тўғрилиги танлаб текширилади.

Амортизация ажратмаларини маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига олиб боришнинг тўғрилигини текшириш амортизация ажратмаларини аудиторлик текширувидан ўтказишнинг муҳим масалаларидан бири ҳисобланади. Аудитор амортизация ҳисобланадиган объектлар асосий воситаларнинг қайси гуруҳига (ишлаб чиқариш ёки ноишлаб чиқариш) тегишлилигини, асосий воситалар маҳсулот ишлаб чиқариш (иш бажариш, хизмат кўрсатиш) да ишлатилаётганлиги ёки оператив (қисқа муддатли) лизинг шартномаси асосида берилганлигини аниқлаши лозим. Ноишлаб чиқариш соҳасидаги асосий воситалар бўйича ҳисобланган амортизация ажратмалари ўз маблағлари манбалари ҳисобига, оператив лизинг асосида топширилганлари бўйича эса фойда ва зарарлар счётига олиб борилади.

Асосий воситаларга эскириш ҳисоблашни ҳисобга олишда энг кўп учрайдиган қоида бузилиш ҳоллари: айрим корхоналарда асосий воситаларга эскириш ҳисоблаш ҳар чоракликда амалга оширилади; солиққа тортиладиган базани камайтириш мақсадида атайлаб хизмат қилиш муддати ўтиб кетган асосий воситаларга ҳам эскириш ҳисоблаш давом эттирилади; асосий воситаларга асоссиз тарзда тезлаштирилган эскириш ҳисобланади ва ҳ. к.

Уларни қуйидаги жадвалда баён қилиш мумкин.

Асосий воситаларга амортизация ҳисоблашда кўп учрайдиган хато камчиликлар

Амортизация ажратмалари бўйича аниқланган хатолар	Қайси ҳужжат қоидаси бузилган	Хатонинг оқибати
Асосий воситалар дастлабки (инвентар) қийматининг нотўғри аниқланиши (оширилиши ёки пасайтирилиши)	?	Амортизация ажратмалари суммалари ошиб (камайиб), солиққа тортиладиган фойданинг бузиб кўрсатилишига олиб келади.
Корхона зарар кўриб ишлаганида амортизация ҳисобланмаслик	?	Хўжалик фаолияти молиявий натижасининг бузилиши ва амортизация ҳисобланадиган объект фоидали хизмат муддатининг чўзилиши
Амортизация ажратмаларини ҳар чоракда бир марта (чораклик ҳисобот тузиш пайтида) ҳисоблаш.	?	Хўжалик фаолияти фактларининг вақтинчалик аниқлик тамойилининг бузилиши. Алоҳида даврлар бўйича молиявий натижалар бузиб кўрсатилиши
Тўлиқ амортизация қилинган асосий воситалар бўйича амортизация ҳисоблашнинг давом эттирилиши	?	Бухгалтерия ҳисоботи кўрсаткичларининг бузилиши. Маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархининг сунъий равишда ошиб кетиши, солиққа тортиладиган базанинг, ҳамда юридик шахсларга мулк солиғини ҳисоблашда мулклар қийматининг камайтирилиши
Амортизация ажратмалари ҳисоблашнинг бошланиш ва тўхатилиш муддатларини аниқлашдаги хатолар	?	Амортизация ҳисоблашни вақтидан олдин бошлаш солиққа тортиладиган фойданинг камайтирилишига, шунингдек, амортизация ҳисоблашнинг вақтидан олдин тугашини билдиради
Ижарага олинган асосий воситаларга қилинган капитал харажатлар бўйича амортизация ҳисобланиши	?	Ишлаб чиқариладиган маҳсулот таннархининг пасайиши. Бухгалтерия ҳисоботи кўрсаткичларининг бузиб кўрсатилиши

Амортизация ажратмаларини текшириш чоғида қуйидаги таҳлилий амаллар қўлланилиши мумкин:

* асосий воситаларни ҳисобга оладиган счётлар (0110-0199) бўйича қолдиқларни ва жорий йилда ҳисобланган амортизацияни олдинги даврлардаги маълумотлар билан таққослаш ва уларнинг ўзгаришини баҳолаш;

* жорий йилда жамғарилган амортизация қолдиғини олдинги даврлардаги қолдиқлар билан таққослаш.

Асосий воситаларга эскириш ҳисоблашнинг тўғрилигини текширишда аудитор корхонада ўрнатилган амортизация нормаларининг мавжудлигига ишонч ҳосил қилиши лозим. Уларнинг йўқлиги йўл қўйилган хатоларга сабаб бўлиши мумкин. Ўзбекистон Республикасининг Солиқ Кодексига мувофиқ (23-модда) 1998 йил 1 январидан бошлаб асосий воситаларга қуйидаги нормаларга асосан амортизация ҳисобланади:

Асосий воситаларнинг амортизация нормалари

Асосий воситалар гуруҳлари	Амортизация нормаси
1. Енгил автомобиллар, такси, йўлларда фойдаланиладиган автотрактор техникаси, махсус асбоб-ускуна, инвентар ва жиҳозлар. Компьютерлар, периферия қурилмалари ва маълумотларни қайта ишлаш ускуналари.	20 фоиз
2. Юк автомобиллари, автобуслар, махсус автомобиллар ва автотиркамалар. Саноатнинг барча тармоқлари, металл қуйиш корхонаси учун машиналар ва ускуналар, темирчилик-пресслаш ускуналари, қурилиш ускуналари, қишлоқ хўжалик машиналари ва ускуналари. Офислар учун мебел.	15 фоиз
3. Темир йўл, денгиз ва ҳаво транспорти воситалари. Куч-қувват берадиган машиналар ва ускуналар: иссиқлик техника ускуналари, турбина ускуналари, электр двигателлари ва дизелогенераторлар. Электр узатиш ва алоқа қурилмалари. Трубопроводлар.	8 фоиз
4. Бинолар, иншоотлар ва иморатлар.	5 фоиз
5. Бошқа ушбу гуруҳларга киритилмаган, амортизация қилинадиган активлар.	10 фоиз

8. Асосий воситаларни таъмирлаш аудити. Пудрат усули ва хўжалик усулида бажарилган таъмирлаш ишлари аудитининг хусусиятлари

Асосий воситаларни тиклаш қуйидагилар орқали амалга оширилади:

* таъмирлаш (жорий, ўрта, капитал);
* замонавийлаштириш ва қайта жиҳозлаш.

Асосий воситаларни таъмирлашга доир муомалаларни текшириш чоғида аудитор ҳужжатлар расмийлаштирилишининг тўғрилилигига алоҳида эътибор қаратиши лозим. Бунда даставвал, мазкур масала бўйича корхонада қандай ҳисоб сиёсати қабул қилинганлиги аниқлаши зарур. Бу нарса текширувни давом эттириш кетма-кетлигини белгилайди. Корхоналарда асосий воситаларни таъмирлашга доир харажатлар қуйидагича ҳисобдан ўчирилиши мумкин:

* харажатларнинг қилиниш меъёрига қараб бевосита маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига;
* асосий воситаларни таъмирлаш учун яратилган фонд ҳисобидан;
* харажатларни олдин 3190 - «Бошқа олдиндан тўланган харажатлар» счётига олиб бориб, кейинчалик бир меъёрда таннархга қўшиб бориш.

Агар ҳисоб сиёсатига мувофиқ корхонада асосий воситаларни таъмирлаш учун резерв ташкил этиладиган бўлса, унда аудитор резерв учун ажратмалар суммасининг иқтисодий асосланганлигини, асосий воситаларнинг турлари бўйича (бинолар, иншоотлар, қурилмалар ва ҳоказо) ажратмалар миқдори кўзда тутилганлиги ёки ажратмаларнинг ягона нормаси белгиланганлиги, ҳар ойда резерв ҳисоблаш тамоилига риоя қилинишини аниқлайди. Таъмирлаш учун қилинган ҳақиқий харажатлар яратилган резерв ҳисобига ҳисобдан ўчирилади. Шунинг учун аудитор йил охирида (таъмирлаш ишлари тугалланган ҳолларда) ошиқча ҳисобланган резерв тўғриланганлиги (сторно қилинганлиги)га ишонч ҳосил қилиши лозим.

Асосий воситаларни таъмирлашга доир муомалаларнинг бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттирилишини текшириш чоғида аудитор, ишлаб чиқаришга доир асосий воситаларни

таъмирлаш харажатлари таннархга олиб борилганлиги, ноишлаб чиқаришга доир асосий воситаларники эса ўз манбалари ҳисобига ҳисобдан ўчирилганлигига ишонч ҳосил қилиши лозим. Шунингдек, аудитор таъмирлаш ишлари қайси усул (пудрат ёки хўжалик усули) билан амалга оширилганлигини ҳам текширади.

Агар ҳисобот даврида лизингга олинган асосий воситалар таъмирланган бўлса, таъмирлаш турини (жорий ёки капитал), лизинг шартномасида капитал таъмирлаш кўзда тутилганлиги ва харажатлар кимнинг ҳисобидан қопланишини текшириш зарур.

Корхоналар ҳисобот даврида асосий воситалар объектларини замонавийлаштириш ва қайта жиҳозлаш учун ҳам харажатлар қилиши мумкин. Аудитор бу ҳолда қуйидагиларни текширади: қилинган харажатлар 0890 - «Бошқа капитал сарфлар» счётида ҳисобга олинганлиги, таъмирлаш ишлари якунланганидан сўнг асосий воситалар дастлабки қиймати ошганлиги, корхона қўшилган капиталининг кўпайиши ҳисобда кўрсатилганлиги.

Корхона асосий воситаларни таъмирлаш билан боғлиқ барча харажатларни ишлаб чиқарилган маҳсулот (бажарилган иш, кўрсатилган хизмат)лар таннархига киритади, бу пировардида молиявий натижанинг шаклланишига, шунингдек корхонанинг фойдадан бюджетга тўловлар бўйича бюджет билан ўзаро муносабатларига ҳам таъсир этади.

Аудитор, энг аввало, бу масала бўйича ҳам корхонада қандай ҳисоб сиёсати қабул қилинганлигини аниқлаши лозим. Айрим корхоналар келгуси йил учун ҳисоб сиёсатини қабул қилишда таъмирлаш харажатларини ҳар ойда ҳақиқий харажатлар ҳажмида ҳисобдан ўчирадиган тартибни қўллайдилар. Бошқа корхоналар таъмирлаш фонди яратадилар (таъмирлашнинг барча турлари учун резервга маблағ ажратадилар), ҳақиқатда бажарилган таъмирлаш ишлари учун қилинган харажатларни эса ташкил этилган фонд ҳисобига ҳисобдан ўчирадилар.

Биринчи ҳолатда таъмирлашга доир барча харажатлар таъмирлаш қайси ҳисобот даврида амалга оширилган бўлса, бевосита шу даврдаги ишлаб чиқариш харажатларига қўшилиши лозим; иккинчи ҳолатда корхона балансида турган асосий воситаларнинг дастлабки қийматига нисбатан фоиз ҳисобида таъмирлаш фондига ажратмалар нормативи ҳисоблаб чиқарилади.

Одатда, ҳисоб юритиш сиёсатининг биринчи вариантини кичик ва ўрта бизнес корхоналари, иккинчисини эса асосий воситалари мулклар(активлар)нинг салмоқли қисмини ташкил этадиган йирик корхоналар қўллайдилар.

Аудитор таъмирлаш харажатларини ишлаб чиқариш харажатларига қўшишнинг тўғрилигини корхонада қабул қилинган ҳисоб юритиш сиёсатидан келиб чиқиб, унинг ўзгариш ҳолларида эса сабабини ва ушбу вазиятнинг молиявий натижага таъсирини текшириши лозим.

Асосий воситаларга эскириш ҳисоблаш ва таъмирлаш бўйича корхонада қандай ҳисоб юритиш сиёсати қабул қилинганлагини аниқлаш учун 8910-«Келгусидаги харажатлар ва тўловлар учун резервлар» счётининг маълумотлари билан танишиш зарур. Агар 8910 счётда алоҳида «Таъмирлаш фонди» деган аналитик счёт ажратилган бўлса, ушбу фондга қилинган ажратмаларнинг ҳажми қанчалик асосланганлиги (иқтисодий ҳисоб-китоблар билан тасдиқланганлиги)га ишонч ҳосил қилиш зарур. Ажратмалар ҳажми асосий воситалар турлари бўйича табақаланган ёки ажратмаларнинг ягона нормаси ўрнатилган бўлиши мумкин. Агар ягона нормативни қўллаш, аудитор нуқтаи назаридан, таннархнинг асоссиз кўтарилиши ва солиққа тортиладиган базанинг пасайишига олиб келса, у бундай ҳолатни аудиторлик ҳисоботида кўрсатиб ўтиши лозим.

Масалан, таъмирлаш фондига ажратмаларнинг ягона нормасида, агар бино ва иншоотларнинг қиймати умумий балансда салмоқли ўрин тутса, аудитор кейинги йилларда қандай ажратмалар нормалари қўлланилганини кўриб чиқиши лозим. Асосий воситалар(бинолар, иншоотлар, транспорт воситалари, машиналар ва қурилмалар)нинг хизмат қилиш муддатлари хилма-хил, шунинг учун амортизация ажратмаларининг ягона нормаларини қўллаш унчалик тўғри эмас. Бошқа томондан, машина ва қурилмаларни ҳар хил иш сменаларида, алоҳида технологик муҳит ва шунга ўхшаш юқори даражада эскиришга

олиб келадиган шароитларда ишлатиш ҳам таъмирлаш фондига қилинадиган ажратмаларни тезлаштиришни тақозо этади. Пудрат шартномаси бўйича ҳисобланган суммалар, ижтимоий суғурта фонди(ИСФ)га ажратмалар ва транспорт солиғидан ташқари, меҳнат ҳақи сарфлари (бюджетдан ташқари фондларга ажратмалар билан биргаликда) каби харажатларга қўшилади. Аудитор таъмирлаш фондига ажратмалар нормативларининг техник иқтисодий асоси (ҳисоб-китоби)нинг мавжудлиги ва ҳар ойлик ажратмалар қилишда уларга риоя қилинганлигига ишонч ҳосил қилиши лозим.

Пудрат усулида бажарилган таъмирлаш ишлари аудитининг хусусиятлари. Бу ҳолда таъмирлаш ишлари тузилган шартномалар асосида пудратчи ташкилотлар томонидан бажарилади, бунда 6010«Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар» счётида акс эттириладиган, корхонанинг таъмирлаш ташкилотлари билан ҳисоб-китоблари текшириш объектлари бўлиб ҳисобланади. Шунингдек, таъмирлаш ишлари тадбиркор жисмоний шахслар ёки тадбиркор бўлмаганлар билан тузилган пудрат шартномаларига асосан ҳам бажарилиши мумкин. Сарфларни ишлаб чиқариш харажатларига қўшиш фақат таъмирлаш ишларини бажариш сметаси шартнома билан кўзда тутилган ҳолатдагина мумкин. Агар бундай бўлмаганда, жисмоний шахслар билан тузилган пудрат шартномалари бўйича бажарилган ишлар учун қилинган харажатлар корхонанинг соф фойдаси ҳисобига ҳисобдан ўчирилиши лозим. Жисмоний шахслардан бюджетга даромад солиғи ушланиши ва ўтказиб берилиши лозим.

Хўжалик усулида бажарилган таъмирлаш ишлари аудитининг хусусиятлари. Аввал таъкидлаб ўтилганидек, таъмирлаш фонди ташкил этмайдиган кўпчилик корхоналар барча қилган харажатларини уларнинг қилиниш меъёрига қараб маҳсулот ишлаб чиқариш (иш бажариш, хизмат кўрсатиш) харажатларига қўшадилар. Катта ва ўрта корхоналарда махсус таъмирлаш хизматлари (цехлар, участкалар) бўлиши мумкин. Бундай бўлинмаларнинг харажатлари амалда таъмирлаш турлари: жорий, ўрта, капитал таъмирлаш бўйича 2310«Ёрдамчи ишлаб чиқаришлар» счётининг «Таъмирлаш устахонаси» аналитик счётида олдиндан йиғилиб таъмирлаш ишлари тугалланганидан кейин корхонада қабул қилинган ҳисоб юритиш сиёсатига кўра 2310-счёт кредитидан ишлаб чиқариш счётлари (2010, 2510)нинг дебетига ёки таъмирлаш фонди (8910-счёт «Таъмирлаш фонди» аналитик счёти) ҳисобига ҳисобдан ўчирилади. Капитал ва ўрта таъмирлаш учун сметалар тузилган бўлиши лозим. Буларнинг ҳаммаси аудитор томонидан текширилади.

У хўжалик муомалаларини ҳужжатлаштириш тартиби билан танишиб чиқиши керак. Дастлабки ҳужжатлар (материалларни олиш учун талабнома ва бошқалар)да харажатларнинг йўналиши, яъни таъмирлаш ишлари кўрсатилиши лозим. Аудитор корхона маъмуриятига нуқсон (дефект)лар ведомостига асосан тузиладиган, чоракларга бўлинган, таъмирлаш ишларини ўтказишнинг 1 йиллик режасини тузишни тавсия қилиши мумкин. Бу тадбирлар ўз навбатида корхоналарга таъмирлаш мақсадида маблағлардан самарали фойдаланиш устидан назоратни кучайтиришга имкон яратади.

Хулоса қилиб айтганда, асосий воситаларни малакали аудиторлик текширувидан ўтказиш, сифатли аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси тузиш учун ушбу ҳисоб объектини ҳар томонлама синчиклаб текшириш, маълумотларни таҳлил қилиш, шунингдек, бу ишга киришишдан олдин асосий воситалар ҳисобига доир барча меъёрий ҳужжатлар ҳамда бошқа зарур манбалардан иборат маълумотлар тўпламини шакллантириш зарур. Шундагина аудитор малакали текширув ўтказиб, корхонага (мижозга) сифатли хизмат кўрсатиши ва қимматли маслаҳатлар беришга эришиши мумкин.

15-МАВЗУ: НОМОДДИЙ АКТИВЛАР АУДИТИ

РЕЖА:

1. Номоддий активларнинг моҳияти, аҳамияти, ўзига хос белгилари ва аудитининг хусусиятлари
2. Номоддий активлар аудитини ташкил этиш ва ўтказишнинг умумий тартиби
3. Номоддий активлар кирими ва чиқими синтетик ҳисобини ҳамда солиққа тортишнинг тўғрилигини текшириш
4. Номоддий активларга амортизация ҳисоблаш ва ҳисобда акс эттиришнинг тўғрилигини текшириш
5. Номоддий активлар аудитининг натижаларини умумлаштириш ва баҳолаш

1. Номоддий активларнинг моҳияти, аҳамияти, ўзига хос белгилари ва аудитининг хусусиятлари

Республикамизда иқтисодиётнинг бозор муносабатларига ўтиши туфайли корхона маблағлари ва маблағлар манбаларини, шунингдек, уларнинг ҳаракатини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш услубида ҳам сезиларли ўзгаришлар рўй берди. Бухгалтерия ҳисобининг объекти бўлган ва тегишли назорат ўрнатилишини талаб этувчи хўжалик маблағларининг янги турлари пайдо бўлди. Бозор ислоҳотларининг чуқурлаштирилиши ва иқтисодётнинг эркинлаштирилиши туфайли корхоналар, фирмалар ва акциядорлик жамиятларининг хўжалик юритиш амалиётида мулкчилик ва муомалаларнинг янгича турлари кириб келмоқда. Булардан бири номоддий активлардир.

Номоддий активларга патентлар, лицензиялар, «ноу-хоу», савдо маркалари, товар белгилари, саноат намуналари, дастурий таъминот, гудвилл, ташкилий харажатлар, франшизалар, муаллифлик ҳуқуқлари, ер ва табиий ресурслардан фойдаланиш ҳуқуқлари, хизмат кўрсатиш белгилари ва бошқалар киради.

Ташқи иқтисодий муносабатларнинг ривожланиши, қўшма корхоналар ва акциядорлик жамиятларининг ташкил этилиши сабабли номоддий активлар ҳисоби ва аудити олдига муайян талаблар қўйилмоқда.

Шуни алоҳида таъкидлаш лозимки, бу соҳада бир қанча масалалар ҳозирги кунда ўз ечимини кутмоқда, халқаро тажриба суст ўрганилмоқда. Иккинчи томондан, номоддий активлар ҳақиқатан, ҳатто дунё амалиёти учун ҳам мураккаб ва хилма-хил тушунча бўлиб, хусусан уларни ҳисобга олиш ва ҳисоботда акс эттириш ҳамда аудиторлик текширувидан ўтказиш бўйича ягона халқаро ва миллий стандартларнинг йўқлиги ҳамда бу муаммолар бўйича давом этиб келаётган принципиал келишмовчиликлар бундан далолат беради.

Хусусан, бизнинг республикамизда ҳам номоддий активларни аудиторлик текширувидан ўтказиш бўйича услубий кўрсатмалар ҳали ишлаб чиқилмаган.

Ҳозирги кунда номоддий активларни ҳисобда ва ҳисоботда акс эттириш масалаларига сезиларли даражада эътибор кучайди. Булар иқтисодий алоқаларнинг ривожланиши ва чет эл инвестицияларининг кўплаб жалб қилиниши, молия бозорларининг ривожланиши; жаҳон иқтисодиётида яккаҳокимлик учун рақобатли курашнинг кучайиши, фан-техника тараққиётининг жадаллашиши ва мураккаблашуви каби жаҳон иқтисодий тараққиёти умумий тенденцияларининг қонуний оқибати ҳисобланади.

Мавжуд меъёрий ҳужжатлар ва амалий тажрибага таянган ҳолда номоддий активлар аудитини қуйидаги тартибда ўтказиш мақсадга мувофиқдир: ҳисоб объектларининг номоддий активлар қаторига тўғри киритилганлиги, интеллектуал мулк, саноат намуналари ва шунга ўхшашлар учун корхонага мулкий ҳуқуқ берадиган ҳужжатларни таҳлил қилиш, ҳужжатларда акс эттирилган қиймат кўрсаткичларини ўрганиш, номоддий активлар кирими, эскириш ҳисоблаш ва ҳисобдан чиқарилишига доир муомалаларнинг бухгалтерлик ҳисобида тўғри акс эттирилиши; номоддий активларнинг ҳақиқатда мавжудлигини инвентаризация

қилиш; номоддий активларни ҳисобга олиш ва унинг ҳуқуқий жиҳатдан тўғри расмийлаштирилганлиги ҳақидаги хулосаларни умумлаштириш ва аниқланган хато камчиликларни тузатиш бўйича тадбирлар белгилаш.

Моҳиятига кўра номоддий активлар қаторига жисмоний шаклга эга бўлмаган, лекин корхона фаолиятида унинг бошқа активлари қаторида қатнашиб даромад келтирувчи маблағлар киритилади.

Патентлар, лицензиялар, савдо маркалари, савдо белгилари, муаллифлик ҳуқуқлари каби номоддий активларнинг моҳияти Ўзбекистон Республикасининг тегишли юридик қонунлари билан тартибга солиб турилади.

Номоддий активларнинг ўзига хос белгилари қуйидагилардан иборат: буюмлашган кўринишга эга эмаслиги; узоқ вақт давомида ишлатилиши; корхонага фойда келтириш; уларни ишлатишдан олиниши мумкин бўлган фойда ҳажмининг нисбатан юқори даражадаги ноаниқлиги.

Номоддий активларнинг моҳиятига кўра хусусиятларини кўриб чиқамиз: саноат интеллектуал мулк объектларига кашфиёт ҳуқуқи, саноат намуналари, товар белгилари, савдо маркалари, хизмат кўрсатиш белгилари киради. Кашфиёт ҳуқуқи кашфиёт эгасига қарор қабул қилиш учун махсус берилган ҳуқуқдир. Кашфиётларни муҳофаза қилишнинг энг кўп тарқалган тизими уларни патентлашдир.

Патент - бу юридик жиҳатдан тан олинган ва рўйхатга олинган мутлақ ҳуқуқдир. Патентга оид ҳуқуқ унинг эгасига ташқаридан бошқа шахслар аралашмаслиги шарти билан патент амал қиладиган буюмдан, жараён ёки фаолиятдан фойдаланиш, уларни ишлаб чиқариш, сотиш ва назорат қилиш имконини беради.

Патентнинг патент органларида рўйхатдан ўтказилиши унинг ҳимояланишига кафолат бермайди ва у судда муваффақият билан ҳимояланмагунига қадар рақобатбардош бўла олмайди. Шунинг учун ҳам судда муваффақиятли ҳимоя қилиниши билан боғлиқ харажатларни патент баҳосининг бир қисми сифатида капиталлаштириш лозимлиги тўғрисида умумий келишув мавжуд.

Агарда суд жараёни бой берилган бўлса, у билан боғлиқ харажатлар ҳам амортизация қилинмаган патент қиймати ҳам ҳисобдан чиқарилади. Патентнинг баланс қиймати зарардан нолга тенг бўлиши мумкин бўлган қийматгача камайтирилади.

Саноат мулклари объектларининг ўзига хос хусусияти, уларга эгалик ҳуқуқини тасдиқловчи муҳофаза ҳужжатларининг мавжудлиги ҳисобланади.

Аудит жараёнида номоддий активлар муҳофаза ҳужжатларинниг ҳақиқийлигига алоҳида эътибор қаратилиши лозим. Бунда, қоидага кўра патент эгасида сақланадиган, фақат битта расмий муҳофаза ҳужжати берилишини, мазкур объектдан лицензияга асосан фойдаланадиган шахсларда эса муҳофаза ҳужжатининг нусхаси бўлиши лозимлигини назарда тутиш керак.

Халқаро амалиётда **«ноу–хоу»** тушунчаси бозор оборотида тижорат қадр қимматга эга бўлган, исталган илмий, техникавий, ишлаб чиқариш (ташкил этиш ва бошқарув тизимини қўшган ҳолда) ахборотларини ўз ичига олиши мумкин.

Шунингдек, «ноу–хоу» ҳуқуқлари яъни техник тажриба ёки ишлаб чиқариш сирлари ҳам саноат мулки объектларига тааллуқлидир. Бундай ҳуқуқлар, одатда, юридик кучга эга бўлган қандайдир ҳужжатлар билан тасдиқланмайди, лекин улар тижорат сири ҳисобланади ва махсус муҳофаза қилишни талаб этади.

Амалда ахборотларга монопол эгалик қилиш ҳуқуқнинг вужудга келишига асос бўлиб хизмат қилади. «Ноу-хоу» ни муҳофаза қилиш шартлари қуйидагилардан иборат. Биринчидан, ахборотнинг учинчи шахсга маълум бўлмаслиги унинг тижорий қадр-қимматига зарур шарт-шароит (замин) бўлиб хизмат қилади. Иккинчидан, у учинчи шахсларнинг бемалол киришлари учун ёпиқ бўлиши керак (қонун асосида). Учинчидан, ахборот эгаси унинг махфийлигини муҳофаза қилиш учун зарур чора тадбирларни қўллаши лозим. Ушбу махфийлик шартларидан бирортасининг бузилиши ахброт эгасини уни ҳимоя қилиш ҳуқуқидан маҳрум этади. «Ноу-хоу» эгаси ҳуқуқларини ҳимоя қилиш Ўзбекистон

Республикаси Фуқаролик Кодекси ва бошқа тегишли қонуний ҳужжатлар билан амалга оширилади.

Савдо маркалари - компанияларга, маҳсулот ёки хизматларга оид берилган номлар, рамзлар ёки бошқа хил (аниқлаб берувчи) идентификациялар. Улар эгалик қилишни асослаш учун рўйхатга олиниши, рўйхатга олинганлари эса уларнинг фаолият муддатларини маълум бир даврга узайтириш асосида янгиланиб бориши мумкин. Бундай ҳолларда номланишлар, рамзлар ва маҳсулотнинг бошқа аниқловчи идентификациялари юридик жиҳатдан ҳимояланади.

Савдо маркасини сотиб олиш чоғида тўланган пул маблағлари суммаси капиталлаштириб борилади. Унга ишлов бериш, уни ҳимоя қилиш, кенгайтириш, рўйхатдан ўтказиш ёки судда ҳимоя қилиш натижасида юзага келган суммалар ҳам капиталлаштирилади.

Шу тариқа капиталлаштирилган суммалар савдо маркасининг фойдали хизмат қилиши муддати мобайнида ёки ушбу муддатлардан қайси бири нисбатан қисқа бўлиб чиқишидан келиб чиққан ҳолда 40 йил мобайнида амортизация қилиниши лозим.

Товар белгилари бирорта корхона товар (хизмат)ларини бошқа корхоналар товарлари ёки хизматларидан фарқлаш учун хизмат қиладиган белгилардир. Улар оғзаки, тасвирий, ҳажмли ва бошқача кўринишларда бўлишлари мумкин. Асосий фаолияти ҳар хил хизмат кўрсатишдан иборат бўлган (меҳмонхона, туристик бюро, транспорт корхонаси ва шунга ўхшаш) ташкилотлар томонидан фойдаланадиган хизмат кўрсатиш белгилари ҳам товар белгиларига тенглаштирилган. Товар белгилари ва хизмат кўрсатиш белгилари ишлатиладиган товарлар ёки кўрсатиладиган хизматларга махсус (алоҳида) ҳуқуққа эгаликни тасдиқлайди. Бу белгилар товарларга ёки қадоқланган идиш(упаковка)ларга, чизмаларга, проспектларга, счётларга, бланкаларга, товарларни кузатувчи ёки уларни сотишга доир муомалалар билан боғлиқ ҳужжатлар ёрлиқларига туширилади.

Товар белгиси гувоҳномаси товар белгисидан фойдаланадиган шахснинг ҳуқуқини тасдиқловчи муҳофаза ҳужжати бўлиб ҳисобланади.

Фойдали модел ишлаб чиқариш воситалари ва истеъмол буюмларининг, шунингдек, улар таркибий қисмларининг конструктив бажарилиши каби тавсифланади. Фойдали модел гувоҳномаси фойдали моделни ишлатиш учун унинг эгасига махсус ҳуқуқ берувчи муҳофаза ҳужжати бўлиб ҳисобланади.

Саноат намуналари учун ҳуқуқ халқ истеъмол товарлари ва ишлаб чиқариш техник мўлжалдаги буюмларнинг ташқи кўринишини белгилайдиган, бадиий конструкторлик ечимлардан фойдаланиш ҳуқуқидир. Саноат намуналари жисмонан ҳажм эгаллайдиган модел (автомобил, самолёт, идиш, станок, мебел ва шунга ўхшаш), ёки ясси тасвирли саноат расми (газмол, гилам, шрифт ва шунга ўхшаш) кўринишда бўлиши мумкин.

ЭҲМ учун дастур таъминоти ва маълумотлар базасининг қиймати номоддий активлар сифатида уларни харид қилиш сарфлари ва корхонанинг ўзида ишлаб чиқиш сарфларини ифодалайди, шу билан бирга дастур таъминоти стандарт ёки буюртмали бўлиши мумкинлиги ҳам ҳисобга олинади.

Дастур воситалари техник (шу жумладан дастур ва ишлатиладиган) ҳужжатлаштириш билан биргаликда маълумотларни ифодаловчи воситада намойиш этади. ЭҲМ учун дастур таъминотларини ва маълумотлар базасини муҳофаза қилиш муаллифлик ҳуқуқи воситалари орқали амалга оширилади.

Фирманинг амалий шуҳрати - Goodwill - бухгалтерлик ҳисоби ва аудитга оид адабиётларда ҳар хил номланади. Масалан, фирманинг баҳоси, фирманинг яхши номи, фирманинг амалий алоқалари ва бошқалар. Фирманинг амалий шуҳратига ҳар хил омиллар таъсир этади. Жумладан, харидорлар, кредиторлар ва хизматчилар билан муносабатлар, ишлаб чиқариш ва бошқарув тузулмаси, фирманинг жойлашган ўрни ва бошқалар. Номоддий активларнинг бу тури ўзининг мазмунига кўра сотган корхона балансида турган мулкларнинг баҳоси билан сотиб олган корхона томонидан тўланган ҳақиқий баҳо ўртасидаги фарқ сифатида ифодаланади. Кўриниб турибдики, номоддий активларнинг бу

тури одатда бир корхона томонидан қандайдир бир бошқа бирон бир корхонани сотиб олишда вужудга келади.

Агар сотилаётган корхона ёки харидорлар фирма обрўсининг қийматини олдиндан билишни ҳоҳласалар, у ҳолда улар компания оладиган ўртача тармоқ фойдасидан ошадиган фойда нормасидан келиб чиқиб ҳисоблаб чиқаришлари мумкин.

Ташкилий харажатлар - корхона фаолиятини ташкил қилиш чоғида қилинадиган харажатлардир. Унга бевосита тааллуқли бўлган харажатлар (масалан, юридик, бухгалтерия, девонхона ва ҳаракатланиш харажатлари) ташкилий харажатлар сифатида капиталлаштирилиши мумкин. Мазкур ҳолатда ушбу харажатларнинг келгуси даврда фойда келтириши капиталлаштириш учун асос бўлиб ҳисобланади. Фаолиятнинг биринчи йилида жами суммаларни харажатларга киритиш харажатнинг даромад билан мувофиқ келмаслигига олиб келади.

Ишлаб чиқариш фаолияти муддати ноаниқ деб ҳисобланиши боис ушбу харажатлардан фойда олиш даврини ҳам одатда аниқлаш мумкин эмас. Шу сабабдан ҳам ташкилий харажатларнинг актив сифатида тан олиниши бизнеснинг аниқ турига бевосита боғлиқ бўлади. Ташкилий харажатлар, ихтиёрий танланган қисқа вақт даври мобайнида амортизация қилинади.

Франшизалар одатда ҳукумат органлари томонидан давлат молмулкидан (масалан, кабель телевидениеси компанияси) фойдаланиш ҳуқуқига эгалик қилиш учун ёки коммунал хизматлар кўрсатиш (электр энергияси), шунингдек хўжалик юритувчи субъектлар томонидан аниқ мақсадлар ва аниқ хизматлардан фойдаланиш ҳуқуқига эгалик қилишлари учун берилади.

Франшиза тўғрисидаги ҳар бир шартнома франшиза ҳақиқий бўлиб ҳисобланадиган даврни, шунингдек франчайзор (фойдаланишга оид ҳуқуқ имтиёзини берувчи субъект)нинг ва франчайзи (ушбу имтиёзни олувчи субъект)нинг ҳуқуқ ва мажбуриятларини аниқлаштиради.

Кўпинча франшизани олиш қиймати юқори бўлади ва одатда франчайзи франчайзорга унинг бошланғич қиймати капиталлаштирилиши ва ундан кейингина харажатлар юзасидан ҳисобдан чиқарилиши лозим. Агар у маълум бир муддат асосида чеклаб қўйилган бўлса, унинг қиймати оқилона ва мунтазам тарзда мазкур давр учун амортизация қилиниши лозим. Агар маълум аниқ бир муддат белгиланмаган бўлса, амортизация қилиш унинг олдинги даврий баҳолари билан биргаликда аниқ белгиланган хизмат қилиш муддатига асосланиши лозим. Мазкур баҳолашлар олдинги баҳолашларнинг қайта кўриб чиқилиши заруратини аниқлаш мақсадида ўтказилади. Бироқ тўлиқ амортизация даври 40 йилдан ошиб кетиши мумкин эмас.

Имтиёздан фойдаланувчи субъект томонидан уни берувчи субъектга хизматларга оид йиллик ва жорий тўловларни (масалан, рағбатлантириш тадбирларида, ташкилий масалаларни ҳал қилиш борасида ёрдам кўрсатганлик учун) уларни келгусида ўлчанадиган фойда келтирмаслиги сабабли, илгари бўлган харажатлар бўйича ҳисобдан чиқарилиши лозим. Агар франшиза ўз қийматини йўқотса ёки қонун томонидан бекор қилинадиган бўлса, амортизация қилинмаган сумма зудлик билан зарар сифатида ҳисобдан чиқарилади.

Муаллифлик ҳуқуқлари бу фан, адабиёт ёки санъат асарларини нашр қилиш, оммавий ижро этиш ёки бошқача тарзда фойдаланиш учун махсус бериладиган ҳуқуқдир. Муаллифга шахсан мулкий ва мулкий бўлмаган ҳуқуқлар бириктирилади. Муаллифнинг ҳаётлигида ёки ўлимидан сўнг бегона қилинмайдиган ёки бошқа бировга ўтказилмайдиган муаллифлик ҳуқуқи муҳим номулкий ҳуқуқ ҳисобланади.

Муаллифлик мулкий ҳуқуқи асарлардан фойдаланиш ва бошқа шахсларга ўтказиш, шунингдек, авлоддан-авлодга ўтказишда унга тегишли махсус ҳуқуққа асосланади.

Муаллифлик ҳуқуқи фан, адабиёт ёки санъат асарларининг яратилиши билан вужудга келади ва уни ҳимоялаш суд орқали амалга оширилади.

Шундай қилиб, саноат, интеллектуал мулклар аудитининг бошқа активлар аудитидан фарқ қилувчи тавсифловчи хусусиятлари объектларни экспертиза қилиш ва улардан келиб

чиқадиган ҳуқуқларни таҳлил қилишдан иборатдир. Шунинг учун ушбу объектлар аудитида бу объектларга эгалик ҳуқуқини тасдиқловчи ҳужжатларни техник таҳлил қилиш зарур. Бунинг учун саноат ва интеллектуал мулк объектларидан фойдаланишни юридик расмийлаштириш ва ҳуқуқий муҳофаза қилиш соҳасида ишлайдиган, патент билан ишонч билдирилган мутахассисларни консулътант сифатида жалб этиш керак.

Аввал айтиб ўтилганидек, булардан ташқари, номоддий активларга ер участкалари ва табиий ресурслардан фойдаланиш ҳуқуқи, илмий тадқиқот ва тажриба конструкторлик ишлари учун қилинган узоқ муддатли харажатлар ва фирманинг амалий шуҳрати (мавқейи) киради. Ер участкалари ва бошқа табиий ресурслардан фойдаланиш ҳуқуқлари улар эгаларининг тегишли равишда хўжалик фаолияти учун ёки бошқа мақсадда фойдаланишга алоҳида ҳуқуққа эгалигини назарда тутади. Шуни назарда тутиш керакки, ердан фойдаланиш ҳуқуқига эгалик мазкур ер участкасининг мулк қилиб олинишини билдирмайди. Корхона ушбу ердан сотиш ҳуқуқига эга бўлмасдан фойдаланиши мумкин.

Илмий тадқиқот ва тажриба конструкторлик ишланмалари у ёки бу муайян амалий мақсад ёки қўллаш соҳасига тегишли бўлмасдан буткул билимларни оширишга кўмаклашадиган, асосан илмий тадқиқотлар натижасида олинган билимлардан фойдаланиш учун йўналтирилган амалий тадқиқотлар: муайян буюмлар ёки жараёнлар сифатини яхшилаш, жорий қилиш учун ўтказиладиган тажриба конструкторлик ишлари.

Номоддий активлар ҳақидаги маълумотларни балансда акс эттириш борасида ҳар хил мамлакатларда турлича ёндошувлар мавжуд, шунингдек бир хил иқтисодчиларнинг ўзларида бу маблағларга нисбатан қарама-қарши тушунчалар учрайди. Миллий ва халқаро стандартларда кўрсатилишича, у ёки бу бирликларни баланс активига қўшиш шундай ҳолларда бўлиш мумкинки, агар у тўғрисидаги маълумотлар ишончли ва унинг пулда баҳоланиши асосланган бўлса, агар шу бирликдан иқтисодий ресурслар ёки иқтисодий фойда олиш эҳтимоли мавжуд бўлса.

2. Номоддий активлар аудитини ташкил этиш ва ўтказишнинг умумий тартиби

Номоддий активлар аудитининг мақсади бухгалтерия ҳисоботи «номоддий активлар» моддасининг ишончлилик даражаси тўғрисида фикр шакллантириш ва корхонада қўлланилаётган номоддий активларни ҳисобга олиш услуби ҳамда солиққа тортиш билан боғлиқ муомалаларнинг Ўзбекистон Республикасида амал қилаётган қонунчиликка мувофиқлигини аниқлашдан иборат.

Номоддий активлар аудити жараёнида қуйидагилар амалга оширилади:

1. Номоддий активлар мавжудлиги устидан назорат ўрнатилишини аниқлаш (мулкий объектларни номоддий активлар қаторига олиб боришнинг тўғрилиги; мавжудлигини ва муомалаларни ҳужжатлаштиришнинг тўғрилигини текшириш; номоддий активларни баҳолашнинг тўғрилигини текшириш; инвентаризация қилиш; ҳисобот кўрсаткичларининг синтетик ва аналитик ҳисоб маълумотларига мослигини аниқлаш);

2. Синтетик ҳисобни юритиш, номоддий активларнинг кирими ва чиқимига доир муомалаларни солиққа тортишнинг тўғрилигини текшириш (номоддий активлар кирими ва чиқимига доир муомалаларни синтетик ҳисоб регистрларида акс эттирилиши; номоддий активлар киримга олиниши ва чиқим қилинишига доир муомалаларни солиққа тортиш масалалари);

3. Номоддий активларга амортизация ҳисоблаш ва ҳисобда акс эттириш (фойдали хизмат муддатини белгилашнинг асосланганлиги; амортизация ҳисоблашда қўлланилган усулларнинг қонунийлиги ва асосланганлиги; амортизация ажратмаларининг ҳисобда акс эттирилиши).

Юқорида келтирилган масалалар бўйича етарли маълумотларга эга бўлиш аудиторга номоддий активлар ҳисобининг ҳолатини мустақил баҳолаш ва қоидабузарликлар ҳамда

амалдаги қонунчилик ва белгиланган қоидалардан четга чиқишларни аниқлашга имкон беради.

Аудитор номоддий активларни текшириш чоғида қуйидаги маълумот манбаларидан фойдаланади:

* номоддий активларни ҳисобга олишни ва улар билан боғлиқ муомалаларни солиққа тортишни ташкил этиш масалаларини тартибга солувчи асосий меъёрий ҳужжатлар;
* корхонанинг ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруғи (фармойиши) (номоддий активлар ҳисобига тааллуқли қисми);
* номоддий активлар синтетик ва аналитик ҳисоби бўйича корхонада қўлланиладиган ҳисоб регистрлари;
* номоддий активларга тааллуқли муомалаларни ҳисобга оладиган дастлабки ҳужжатлар;
* бухгалтерия ҳисоботлари.

Даставвал, аудитор корхона ҳисоб сиёсатининг номоддий активларни ҳисобга олиш услубиёти баён қилинган асосий қоидалари билан танишиб чиқади. Булар хусусан қуйидагилардан иборат:

- амортизация ажратмаларини ҳисоблаш усуллари (бир бутунлигича ёки номоддий активларнинг ҳар бир тури бўйича);
- амортизация ҳисобланмайдиган номоддий активлар рўйхати;
- номоддий активларни ҳисобга олиш учун қўлланиладиган намунавий қабул қилинган ва корхонанинг ўзида тасдиқланган дастлабки ҳужжатлар шакллари;
- номоддий активларни инвентаризация қилиш муддатлари;
- номоддий активлар ҳисобига доир ҳужжатлар айланиши;
- номоддий активларга тааллуқли муомалаларни ҳисобга олишда қўлланиладиган счётлар рўйхати.

Номоддий активларга тааллуқли муомалаларни текшириш учун синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари қўлланиладиган ҳисоб шаклларига боғлиқ ҳолда фойдаланилади.

Бухгалтерия ҳисобининг журнал-ордер шаклида номоддий активларнинг синтетик ҳисоби 13-АСК журнал-ордерда ва «номоддий активларни ҳисобга олиш ведомости»да юритилади.

Бухгалтерия ҳисобининг счётлар режасида корхонага мулкий ҳуқуқ асосида тегишли бўлган номоддий активларнинг миқдори ва ҳаракати тўғрисидаги маълумотларни умумлаштириш учун 0400-«Номоддий активларни ҳисобга оладиган счетлар»(0410-0490) счётлар мўлжалланган. Бу счётлар балансга нисбатан актив бўлиб, уларнинг дебет томонида мавжуд номоддий активларнинг қолдиғи, кирими ва кредитида хўжаликдан чиқиши акс эттирилади.

Бухгалтерия ҳисоби компьютерлаштирилган шароитда қуйидаги счётларнинг дебет ва кредит оборотлари бўйича машинограммалар тузилади:

0400	**Номоддий активларни ҳисобга оладиган счётлар.**
0410	Патентлар, лицензиялар ва ноу-хау
0420	Савдо маркалари, товар белгилари ва саноат намуналари
0430	Дастурий таъминот
0440	Ер ва табиий ресурслардан фойдаланиш ҳуқуқи
0450	Ташкилий харажатлар
0460	Франшизалар
0470	Муаллифлик ҳуқуқлари
0480	Гудвил
0490	Бошқа номоддий активлар
0500	Номоддий активлар амортизациясини ҳисобга оладиган счётлар
0510	Патентлар, лицензиялар ва ноу-хау эскириши
0520	Савдо маркалари, товар белгилари ва саноат намуналарининг эскириши
0530	Дастурий таъминотнинг эскириши
0540	Ер ва табиий ресурслардан фойдаланиш ҳуқуқининг эскириши

0550	Ташкилий харажатларнинг эскириши
0560	Франшизаларнинг эскириши
0570	Муаллифлик ҳуқуқларининг эскириши
0590	Бошқа номоддий активларнинг эскириши
9220	Бошқа активларнинг чиқими

Номоддий активлар бухгалтерия баланси (1-шакл)нинг актив қисмидаги I-Узоқ муддатли активлар» бўлимида «Номоддий активлар» деган модда бўйича (бошланғич қиймати (020-сатр), эскириши (021-сатр), қолдиқ қиймат (022-сатр)) акс эттирилади.

Ҳисоботга бериладиган тушунтиришларда қуйидаги ахборотларнинг моҳияти баён қилиниши лозим:

* номоддий активлар фойдали хизмат муддатлари тўғрисидаги (айрим гуруҳлари бўйича);
* қиймати қопланмайдиган (эскириш ҳисобланмайдиган) номоддий активлар тўғрисидаги;
* амортизация ажратмалари ҳисоблаш усуллари тўғрисидаги.

Амалда номоддий активларга доир муомалалар камдан-кам содир бўлганлиги сабабли, мулкларни номоддий активлар қаторига олиб боришнинг тўғрилигини ёппасига текшириш мақсадга мувофиқ.

Мулклар номоддий активлар қаторига олиб борилганлигининг тўғрилигини текшириш чоғида ҳуқуқлар ва шунга ўхшаш фуқаролик ҳуқуқий шартномалар тузилиш натижасида сотиб олинади ва патент тўғрисида, товар белгилари, хизмат кўрсатиш белгилари, муаллифлик ҳуқуқлари тўғрисидаги қонунлар билан тартибга солинади.

Мавжуд номоддий активларни қуйидагилар асосида сотиб олиш мумкин:

* лицензион шартнома;
* «ноу-хоу»ни қабул қилиш-топшириш шартномаси;
* таъсис шартномаси.

Номоддий активларни корхонанинг ўзида яратиш қуйидагилар доирасида амалга оширилади:

* асарни яратиш тўғрисидаги шартнома;
* илмий тадқиқот ва тажриба конструкторлик ишларини бажариш тўғрисида шартнома;
* илмий техник маҳсулотни яратиш (бериш) тўғрисида шартнома.

Экспертиза ўтказиш чоғида эътибор қаратиш зарур бўлган айрим шартномаларнинг хусусиятларини қисқача кўриб чиқамиз.

1. Муаллифлик шартномасида асардан фойдаланиш усуллари мазкур шартномага мувофиқ бериладиган муайян ҳуқуқлар;

2. Фойдаланиш учун бериладиган ҳуқуқ муддати;

3. Мукофатлаш кўлами ёки уни аниқлаш тартиби, тўлаш тартиби ва муддатлари.

Лицензион шартнома предмети бўлиб шундай номоддий активлар ҳисобланадики, улар тегишли органларда махсус рўйхатдан ўтказилади (кашфиёт, фойдали модел, саноат намунаси, товар белгиси, хизмат кўрсатиш белгиси). Лицензияловчи (барча зарур ҳужжатларни берувчи томон) ва лицензиат лицензион шартноманинг томонлари бўлиб ҳисобланади. Лицензион шартномада объектдан фойдаланиш усуллари (саноат мулки объектидан фойдаланишга доир муайян ҳуқуқлар); фойдаланиш учун бериладиган ҳуқуқ муддати; мукофатлаш кўлами ёки уни аниқлаш тартиби, тўлаш тартиби ва муддатлари. Мукофатлаш лицензиатнинг фойдасидан ажратма кўринишида ёки қатъий сумма кўринишда, ёки ушбу усулларни биргаликда қўшиб аниқланиши мумкин. Шартномада томонларнинг мажбуриятлари кўрсатилади. Лицензион шартнома патент идорасида рўйхатдан ўтказилиши лозим.

«Ноу-хоу»ни бир-бировга ўтказиш шартномаси бўйича «ноу-хоу» (ахборот)дан фойдаланиш учун бериладиган ҳуқуқ эмас, балки унинг ўзи берилади. Шартномада «ноу-хоу»ни бериш тартиби тўғрисидаги асосий шартлар, шартноманинг амал қилиш муддати,

баҳоси ва тўлов тартиби, махфийликни сақлаш бўйича томонларнинг мажбуриятлари кўрсатилади. Берилаётган «ноу-хоу»ни баён қилиш шартноманинг муҳим шартларидан ҳисобланади. Шартнома рўйхатдан ўтказилмайди.

Илмий тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишларини бажариш шартномасида ишларнинг номлари ва уларнинг ҳар бир босқичи; ишни бажариш учун асос (дастур, режа, техник топшириқлар ва шунга ўхшаш); бутун ишларни бажариш муддати ва ҳар бир босқични бажариш муддати; иш қиймати ва тўлов тартиби; ишни қабул қилиш тартиби; ишлар натижаларидан фойдаланиш шартлари; томонларнинг масъулиятлари кўрсатилади.

Номоддий актив объектини ҳисобга қабул қилиш кучга кирган шартнома асосида амалга оширилади. Шартномаларни юридик экспертизадан ўтказиш учун аудиторлик фирмасининг юристи жалб қилиниши мумкин.

Аудитор шартномаларни текшириш билан бир қаторда номоддий активларни қабул қилиш топшириш далолатномаси (қабул қилиш далолатномаси) ва номоддий активларни ҳисобга олиш карточкаси (№1-НМА шакли)ни тўлғазишни текширади. (мажбурий реквизитларни тўлғазишнинг тўғрилиги, фойдали хизмат муддатининг кўрсатилиш, ҳисобга қабул қилиш саналари (фойдаланишга топшириш, объектни рўйхат қилиш; дастлабки ҳужжатларни ҳисоб регистрларида акс эттириш).

Шартномалар ва дастлабки ҳужжатларнинг юридик расмийлаштирилиши текширилганидан сўнг аудитор номоддий активларнинг дастлабки қийматини арифметик текширувдан ўтказади (уларнинг баҳоланишини). «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун»нинг 12-моддаси ва «Номоддий активлар» номли №7 БҲМСнинг 22-23 бандларига мувофиқ номоддий активлар бухгалтерия ҳисобида пул ифодасида акс эттирилади.

Номоддий активларни баҳолаш уларнинг тегишли шартнома қиймати ва режалаштирилган мақсадларда фойдаланиш учун яроқли ҳолга келтириш харажатларини қўшиш тартибидан келиб чиқиб аниқланади.

Номоддий активларни баҳолаш усуллари

Номоддий активлар дастлабки қийматини шакллантириш тартиби.	Номоддий активларнинг олиш манбалари.			
	Пул ўтказиш йўли билан сотиб олинган	Корхонада ишлаб чикарилган	Текинга олинган	Устав капиталига улуш сифатида олинган
1. Номоддий активларни сотиб олиш ва режалаштирилган мақсадлар учун фойдаланишга яроқли ҳолга келтириш учун қилинган ҳақиқий харажатлар бўйича	х			
2. Тайёрлаш учун қилинган ҳақиқий харажатлар бўйича		Х		
3. Номоддий активларнинг бозор қиймати ва режалаштирилган мақсадлар учун фойдаланишга яроқли ҳолга келтиришга доир ҳақиқий харажатлар бўйича			х	
4. Таъсис шартномасига мувофиқ таъсисчиларнинг келишуви бўйича				Х

«Номоддий активлар» номли №7 БҲМС 11 бандига мувофиқ номоддий активларнинг бошланғич қиймати бу активни сотиб олишда ҳақиқатда тўланган пул маблағлари ёки унинг эквивалентлари ёки ишлаб чиқаришда қилинган ҳақиқий харажатлар қиймати.

Ҳақиқий харажатлар таркибига жумладан, номоддий актив объектининг ўзини сотиб олиш харажатлари, сотиб олишда берилган тижорат кредити бўйича тўланадиган фоизлар, ташқи иқтисодий ва бошқа ташкилотларга тўланадиган комиссион тўловлар (хизматлар қиймати), номоддий активларни сотиб олиш билан боғлиқ бўлган бошқа харажатлар киради.

Бошқа мулклар сингари номоддий активларга тааллуқли бухгалтерлик маълумотлар ҳаққонийлиги вақти-вақти билан ўтказиб туриладиган инвентаризация асосида тасдиқланади.

Номоддий активларни инвентаризация қилиш қуйидаги вазифаларни ҳал этади: уларнинг ҳақиқатда мавжудлигини аниқлаш; ҳақиқий қолдиқни бухгалтерлик ҳисоб маълумотларига солиштириш йўли билан уларнинг бутлигини таъминлаш устидан назорат ўрнатиш.

Номоддий активларнинг корхонада ҳақиқатан мавжудлиги ва улар устидан ички назоратни амалга ошириш учун номоддий активларни инвентаризация қилиш лозим. Бунда аудитор №19-«Инвентаризацияни ташкил этиш ва ўтказиш» номли БҲМС (ЎзР. Адлия Вазирлигида 2 ноябр 1999 й рўйхатга олинган №833) ва «Инвентаризация натижасида аниқланган мулклар камомади ва ошиқча чиқишини бухгалтерлик ҳисобида акс эттириш ва солиққа тортиш тўғрисидаги НИЗОМ» ЎзР Адлия Вазирлигида – 2001 йил рўйхатга олинган №1054) талабларига риоя қилинганлигини синчиклаб текшириши зарур.

Хусусан, аудитор инвентаризацияда аниқланган номоддий активлар камомади бухгалтерия ҳисобида тўғри акс эттирилишини ва солиққа тортилишини аниқлайди. Масалан: аниқланган камомадларнинг баланс суммаси ҳисобдан ўчирилганда;

а) Дебет 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счети

Кредит 0400-«Номоддий активларни ҳисобга оладиган счетлар» (0410-0490)

б) Кам чиққан номоддий активлар объекти бўйича ҳисобланган амортизация суммаси ҳисобдан ўчирилганда;

Дебет 0500-«Номоддий активлар амортизациясини ҳисобга оладиган счетлар» (0510-0590)

Кредит 9220- «Бошқа активларнинг чиқими» счети

в) кам чиққан номоддий активларнинг қолдиқ қийматига

Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счети

Кредит 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счети.

Агар баҳолаш натижасида номоддий активнинг бозор қиймати (ундириладиган сумма) қолдиқ қийматидан юқори бўлса, олинган даромад суммаси бухгалтерия ҳисобида қуйидагича акс эттирилади:

Дебет 4730 – «Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзлари» счети айбдор шахслар ёки моддий жавобгар шахслардан ундирилиши лозим бўлган бозор кийматига

Кредит 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счети номоддий активларнинг қолдиқ қийматига

Кредит 9310-«Бошқа активларнинг чиқимидан олинган фойда» счёти айбдор шахс ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган бозор қиймати ва қолдиқ қиймати ўртасидаги фарқ суммага (олинган даромад). Бунда аудитор айбдор шахс ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган суммаларни аниқлашнинг асослилигини текшириши лозим. Чунки, олинган даромад суммаси юқорида номи қайд қилинган НИЗОМга мувофиқ умумий белгиланган тартибда солиққа тортилади.

Агар баҳолаш натижасида объектнинг бозор баҳоси (ундириладиган сумма) кам чиққан объектнинг қолдиқ қийматидан паст бўлса, кўрилган зарар суммаси бухгалтерия ҳисобида қуйидагича акс эттирилади:

а) Дебет 4730-«Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзлари» счети айбдор ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган бозор қийматига.

Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счети айбдор ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган бозор қиймати ва қолдиқ қиймати ўртасидаги фарқ суммага (кўрилган зарар суммасига)

Кредит 9430 - «Бошқа операцион харажатлар» счети кам чиққан номоддий активлар объектининг қолдиқ қийматига.

Кўрилган зарар суммаси даромад (фойда) солиғини ҳисоблашда умумий белгиланган тартибда солиққа тортиладиган базага қўшилади.

Номоддий активлар камомадининг аниқ айбдори топилмаган ёки моддий жавобгар шахслардан ундириб олиш имкони бўлмаган ҳолларда кам чиққан номоддий активларни ҳисобдан ўчириш қуйидаги тартибда амалга оширилади:

а) дастлабки қийматига

Дебет 9220–«Бошқа активларнинг чиқими» счети

Кредит 0400-«Номоддий активларни ҳисобга оладиган счетлар» (0410-0490)

б) Амортизация суммасини ҳисобдан ўчириш

Дебет 0500-«Номоддий активлар амортизациясини ҳисобга оладиган счетлар» (0510-0590)

Кредит 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счети

в) кўрилган зарар суммаси

Дебет 9430 –«Бошқа операцион харажатлар» счети

Кредит 9220 –«Бошқа активларнинг чиқими» счети

Кўрилган зарар суммаси ҳам даромад (фойда) солиғини ҳисоблашда умумий белгиланган тартибда солиққа тортиладиган базага қўшилади.

Инвентаризацияда аниқланган ҳисобга олинмай қолган номоддий активлар объектлари шуларга ўхшаш объектларнинг ошиқча чиқиш аниқланган санадаги бозор қиймати бўйича уларнинг фойдали хизмат муддатини ҳисобга олган ҳолда баҳоланади ва бухгалтерия ҳисобида қуйидагича акс эттирилади:

Дебет 0400-«Номоддий активларни ҳисобга оладиган счётлар» (0410-0490)

Кредит 9320-«Бошқа активларнинг чиқимидан олинган фойда» счёти

Бу ҳолда ҳам олинган даромад суммаси умумий белгиланган тартибда солиққа тортилади.

Ҳисобга олинмай қолган номоддий активлар бўйича амортизация улар номоддий активлар таркибига қўшилган пайтдан бошлаб умумий белгиланган тартибда ҳисобланади.

Номоддий активларни инвентаризация қилиш корхона раҳбарининг инвентаризация ўтказиш тўғрисидаги буйруғи, «Номоддий активларнинг инвентар рўйхати номли инвентар рўйхат (№ ИНВ-1 шакли), 0410-0490 счётларнинг синтетик ҳисоб регистрлари ва Бош дафтарга асосан амалга оширилади.

Инвентаризация ведомостининг маълумотларига асосан инвентаризация рўйхатларини расмийлаштиришнинг тўғрилиги, корхонанинг кўрсатилган номоддий активлардан фойдаланиш учун ҳуқуқини тасдиқлайдиган дастлабки ҳужжатлар мавжудлиги, синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларида ҳамда Бош дафтарда номоддий активларни акс эттиришнинг тўғрилиги ва ўзаро мослиги текширилади. Кўриб чиқиш усулини қўллаш йўли билан аудитор қуйидагилар тенглигини текширади:

номоддий активларга доир ҳисобот шаклларининг кўрсаткичлари;

ҳисобот маълумотлари ва бош дафтар;

ҳисоб регистрларининг кўрсаткичлари.

Бундай текширувни амалга ошириш учун «Бухгалтерия баланси» (1-шакл), номоддий активлар счётлари (0410-0490) ва номоддий активлар эскириши счётлари (0510-0590) бўйича синтетик ҳисоб регистрлари, номоддий активларни ҳисобга оладиган карточкалар (НМА-1 шакл) дан фойдаланилади.

Юқорида баён қилинганлар асосида номоддий активларни аудиторлик текширувидан ўтказишнинг умумий чизмасини қуйидагича акс эттириш мумкин.

Юқорида баён қилинган тартибда ўтказилган текширув натижалари аудиторлик текшируви натижалари бўйича тузиладиган ҳисоботнинг тегишли бўлимига қўшилади.

Бухгалтерия баланси (1-шакл)	Бухгалтерия баланси (1-шакл) «номоддий активлар» моддаси
Бош дафтар	0400-номоддий активларни ҳисобга оладиган счетлар (0410-0490) қолдиғи / 0500-номоддий активларнинг эскиришини ҳисобга оладиган счетлар (0510-0590) қолдиғи
Синтетик ҳисоб регистрлари (счётларнинг дебети ва кредити бўйича қолдиқ ва оборотлар)	0400-Номоддий активларни ҳисобга оладиган счётлар (0410-0490) ва 0500-номоддий активлар эскиришини ҳисобга оладиган счётлар (0510-0590) синтетик ҳисоб регистрларининг кўрсаткичлари
0400-Номоддий активларни ҳисобга оладиган счётлар (0410-0490) бўйича аналитик ҳисоб регистрлари	№1 - НМА карточкасидаги инвентар белгилар бўйича маълумотлар

3. Номоддий активлар кирими ва чиқими синтетик ҳисобини ҳамда солиққа тортишнинг тўғрилигини текшириш

Текширув жараёнида номоддий активларни сотиб олиш билан боғлиқ муомалалар бухгалтерия ҳисобига доир меъёрий ҳужжатлар ва солиққа тортишга доир қонунчилик талабларига мувофиқ ҳисобга олинганлиги аниқланади.

Номоддий активлар киримига доир муомалаларни ҳисобда акс эттириш услуби уларнинг олиниш манбаларига боғлиқ.

Агар номоддий активлар пул ўтказиш йўли билан сотиб олинса ёки корхонанинг ўзида яратилса, «Хўжалик юритувчи субъектлар молия хўжалик фаолияти бухгалтерия ҳисобининг счётлар режаси ва уни қўллаш бўйича йўриқнома» №21-Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартига мувофиқ 0830-«Номоддий активларни сотиб олиш» счёти қўлланилади. Номоддий активлар инвентар қийматига қўшиладиган харажатлар таркиби, уларнинг мазкур объектни яратишга алоқадорлиги текширилади.

Номоддий активлар киримига доир муомалаларни ҳисобда акс эттиришнинг меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини текширадиган жадвал-тест қуйидаги жадвал кўринишида бўлиши мумкин.

Номоддий активларни кирим қилишга доир муомалалар бўйича счётлар боғланиши ва асос бўлувчи дастлабки ҳужжатлар расмийлаштирилишининг тўғрилигини текшириш

Муомалалар мазмуни	№21-БҲМС бўйича			Корхонада тузилгани		
	Счётлар боғланиши		ёзувларни тасдиқловчи ҳужжатлар	Счётлар боғланиши		Ёзувларни тасдиқловчи ҳужжатлар
	Дт	Кт		Дт	Кт	
1. Номоддий активлар дастлабки қиймати бўйича (ҳақиқий таннархи бўйича) сотиб олинганида	0410-0490	0830	Олди-сотди шартномаси қабул қилиш бериш далолатномаси	04	76	Накладной, иш вақтини ҳисобга олиш табели
2. Корхонанинг ўзида яратилган номоддий активларни ҳақиқий таннархи бўйича киримга олиш	0410-0490	0830	Илмий тадқиқот ишланмалар дастурлари, лойиҳа-смета ҳужжат. НА қа-	04	23	Ишбай иш учун наряд, табель, далолат-нома

			бул қилиш топшириш далолат.			
3. Устав капиталига улуш сифатида ёки обуна бўлинган акция қийматини тўлаш ҳисобига олинган номоддий активлар-ни кирим килиш	0410-0490	4610	Таъсис шартномаси, қабул қилиш топшириш далолатномаси	04	85/3	Далолатнома, бух. маълу-мотномаси
4. Эксперт баҳоси бўйича текинга ёки ҳукумат органининг субсидияси сифатида олинганда	0410-0490	8530	Текинга бериш тўғрисида шартнома, Қ. Қ-Т далолатномаси, НА қайта баҳолаш далолатномаси	04	85/3	Шартнома, бух. маълу-мотномаси

Номоддий активларнинг ҳисобдан чиқарилиши билан боғлиқ муомалаларни ҳисобда акс эттириш услубини текшириш ёппасига амалга оширилиши мақсадга мувофиқ.

№21 - БҲМС талабларига мувофиқ номоддий активларни ҳисобдан чиқариш билан боғлиқ барча муомалалар ҳисобдан чиқарилиш сабабларидан қатъий назар (сотилиши, текинга берилиши, яроқсизлиги ва ҳ. к). 9220 - «Бошқа активларнинг чиқими» счётида акс эттирилади. Аниқланган молиявий натижа, агар зарар кўрилса 9220 - счёт кредитидан 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счётининг дебетига, агар фойда олинса 9220 - счёт дебети ва 9320 - «Бошқа активларнинг чиқимидан олинган фойда» счётининг кредитида акс эттирилади.

Номоддий активларнинг чиқимига доир муомалаларни ҳисобда акс эттириш бўйича счётлар боғланишининг тўғрилиги қуйидаги кўринишдаги жадвал тест ёрдамида текширилади.

Номоддий активлар кирими ва чиқимини солиққа тортишнинг тўғрилигини текшириш. Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси ва бошқа тегишли меъёрий ҳужжатларга мувофиқ номоддий активларнинг айрим турлари қўшимча қиймат солиғи (ҚҚС)дан озод этилган. Аудитор бунга алоҳида эътибор бериши зарур.

№ 21 БҲМС га мувофиқ номоддий активлар олдиндан пул ўтказиш йўли билан сотиб олинганида ҚҚС 4410-«Солиқлар ва йиғимлар бўйича бўнак тўловлар» счётида акс эттирилади (ҳисоб-китоб ҳужжатларида алоҳида ажратиб кўрсатилганида).

Сотиб олинган номоддий активлар бўйича ҚҚС суммаси қуйидаги ҳолларда бюджетга ўтказилади.

* сотиб олинган номоддий активлар қиймати мол етказиб берувчиларга тўланганида;
* номоддий активлар ҳисобга қабул қилинганида;
* номоддий активлар ишлаб чиқариш мақсадларида ишлатилганида.

Агар дастлабки ҳужжатларда ҚҚС суммаси ажратиб кўрсатилган бўлмаса, у ҳолда ҳисоб-китоб ҳужжатларида ҚҚС ажратиб кўрсатилмайди.

Номоддий активлар ҳисобдан чиқарилганда дастлабки қийматига 0410-0490 счётлар кредит ва 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счёти дебетланади. Ҳисобланган эскириш суммасига эса 0510-0590 счётлар дебет ва 9220 счёт кредитланади. Ҳисобдан чиқариш натижаси (фойда ёки зарар 9220 счётдан 9900 - «Якуний молиявий натижа (даромадлар ва харажатларни жамлаш)» счётига ўтказилади. Маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархи, фойда бюджет билан ҳисоб-китоблар кўрсаткичлари, шунингдек хусусийлаштирилаётган давлат корхоналари мулкларини баҳолашнинг асосланганлиги кўп жиҳатдан номоддий активларнинг мавжудлиги ва баҳоланиши, улар эскиришлари тўғрисидаги маълумотларнинг ҳаққонийлигига боғлиқ.

Шунга кўра, номоддий активларни ҳисобда рўйхатга олишнинг техник жиҳатларини текшириш жуда муҳим ҳисобланади. Номоддий активлар ўз номига кўра моддий негизга эга бўлмаганликлари учун корхонада у ёки бу объектнинг ҳақиқий кирими ва ишлатилиши устидан бухгалтерлик назоратини ташкил этиш муаммоси тез-тез вужудга келади.

Бухгалтерлик ҳисобининг умумий принципларига кўра ҳар қандай номоддий актив кирими тегишли дастлабки ҳужжатлар асосида расмийлаштирилади. Бундай дастлабки

ҳужжатлаштириш ўзининг мазмуни ва тавсифига кўра, асосий воситаларни қабул қилиш-топшириш далолатномаси (АВ-1) каби ҳужжатларга ўхшаш бўлиши лозим. Ҳужжатларда объектларнинг батафсил хусусиятлари, дастлабки қиймати, фойдаланишга топширилган вақти, эскириш нормаси ва харажатга олиб бориш коди, номоддий актив фойдаланадиган бўлинма ва бошқа маълумотлар кўрсатилиши лозим.

Номоддий активларни кирим қилишда дастлабки ҳужжатлар билан бирга уларни индентификацияловчи (айнан ўхшатувчи) ҳужжатлар ҳам бўлиши зарур. Бундай ҳужжатларга номоддий активларнинг ўзларини ёки улардан фойдаланишни тавсифловчи ҳужжатлар, шунингдек, корхонанинг у ёки бу мулкий ҳуқуқини тасдиқловчи ҳужжатлар киради. Бошқача қилиб айтганда, бухгалтерлик ҳисобда акс эттириладиган номоддий активларнинг исталган объекти объектив шаклда мавжуд бўлиши лозим.

Саноат намуналари ва кашфиёт ҳуқуқларини сотиб олиш патентлар, гувоҳномалар билан тасдиқланади. Корхона томонидан ҳар қандай муаллифлик ҳуқуқларини сотиб олиш фақат ушбу муаллифлик ҳуқуқларини сотувчилар жисмоний ёки юридик шахслар билан тузилиб, юридик жиҳатдан кучга кирган тўлақонли шартномага асосан амалга оширилиши мумкин.

Корхона «ноу–хоу» сотиб олишни расмийлаштириши учун унинг оғзаки (матнли) ёки тасвирий тавсифига эга бўлиши лозим. Корхона рақобат шароитида саноат ва интеллектуал мулкларни муҳофаза қилиш учун чора-тадбирларни кўриши лозим. Бу номоддий активлар объектларнинг ҳар бири учун конкрет ходимларни жавобгарликка тортиш ва кўрилган зарарни тўлиқ қоплаш учун имкон яратади.

Корхоналар номоддий активларни ҳар хил йўллар билан сотиб оладилар ва шунга кўра уларнинг кирими ҳам ҳисобда турлича акс эттирилади.

Номоддий активлар корхона устав капиталига иштирокчиларининг ҳиссаси сифатида қўшилиши мумкин. Бунда улар имкон қадар ҳақиқий бозор баҳосига яқинлашган ва корхона акциядорлар кенгаши (бошқаруви) ва акциядорлар томонидан белгиланган шартнома баҳосида киримга олинади.

«Маҳсулот (иш, хизмат) лар таннархига киритиладиган маҳсулот ишлаб чиқариш (иш, хизмат) ва реализация харажатларининг таркиби ва молиявий натижаларни шакллантириш тартиби ҳақида Низом»га мувофиқ технологияларни такомиллаштириш ва янгиларини яратиш, шунингдек, илмий тадқиқот ва тажриба конструкторлик ишларини ўтказиш билан боғлиқ маҳсулотлар сифатини яхшилаш, хом ашё ва материалларнинг янги турларини яратиш, ишлаб чиқаришни қайта жиҳозлаш харажатлари 9420-«Маъмурий харажатлар» счётида акс эттирилади. Агар корхона қандайдир ишлаб чиқариш ва интеллектуал мулк (патентлар, гувоҳномалар) яратса, ушбу «Низом» дан келиб чиққан ҳолда, уларни мулк сифатида ҳисобга олиб бўлмайди, чунки уларни яратиш билан боғлиқ харажатлар капиталлашмайди.

Ушбу савол масаласида турли мамлакатларда қарама - қарши фикрлар мавжуд. Масалан, айрим мамлакатларда номоддий активлар маблағ сифатида инобатга олинмайди, уларни дарҳол ишлаб чиқариш сарфлари ёки фойда ҳисобига ҳисобдан чиқариш кўзда тутилган. Аммо, бундай ёндошувга қарама-қарши гумон патентлар олиш ва кашфиётлар, товар маркалари, савдо белгилари, «Ноу-хоу» ишланмалари ва дастур таъминотларини яратиш билан боғлиқ илмий тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишлари (ИТТКИ) каби активларни дарҳол ҳисобдан ўчириш, давр оралиғида оладиган даромадларни бузиб кўрсатишга олиб келади ва корхоналар томонидан ушбу фаолият соҳасига маблағлар сарфлашни тўхтатиб турадиган омил бўлиб ҳисобланишидан иборат. Агар номоддий активларни яратиш билан боғлиқ харажатларни дарҳол ҳисобдан ўчириш фикрига қўшиладиган бўлсак, унда бизнинг корхоналаримизда бундай харажатларга энг оз миқдорда маблағ ажратилиб, республикамиз худудида ишлаб чиқариш ва интеллектуал мулкни (корхонанинг ўз ишлаб чиқаришини) умуман пасайишига олиб келади, корхоналар эса ўзларининг мулкий ҳуқуқлари (номоддий активлари)ни яратмасдан, хориждан сотиб олишга харажат қиладилар.

4. Номоддий активларга амортизация ҳисоблаш ва ҳисобда акс эттиришнинг тўғрилигини текшириш

Номоддий активлар бўйича амортизация ҳисоблаш ва амортизация ажратмаларининг маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига тўғри олиб борилишини текшириш чоғида аудитор номоддий активларнинг ишлаб чиқариш фаолиятида фойдаланилаётганлиги ва даромад келтираётганлиги тўғрисида исботга эга бўлиши лозим.

Номоддий активлар бўйича амортизация ажратмалари баҳолаш миқдори бўлиб, тахмин қилинаётган фойдали хизмат қилиш даврига асосланиб ҳисоб-китоб қилинади. Шунинг учун аудитор ўрнатилган фойдали хизмат қилиш муддатлари ва амортизация ажратмалари нормаларининг мослигини №7 БҲМС 46 бандига мувофиқ текшириб кўриши лозим. Бундай текширувни амалга ошириш учун №1 - НМА шаклдаги карточка ва номоддий активлар объектларини ҳисобга қабул қилишда асос бўлган дастлабки ҳужжатлардан фойдаланилади.

№7 БҲМС 39 бандига мувофиқ номоддий активнинг амортизация қилинадиган қиймати мунтазам асосда тақсимлаб борилиши учун амортизация муддатлари қуйидагича белгиланган:

* номоддий актив объектининг фойдали хизмат кўрсатиш муддати давомида (лекин бу муддат хўжалик юритувчи субъектнинг фаолият қилиш муддатидан ошмаслиги лозим);
* фойдали хизмат кўрсатиш муддатларини аниқлаш имкони бўлмаган номоддий активлар бўйича 5 йил ҳисобида (лекин бу муддат хўжалик юритувчи субъектнинг фаолият кўрсатиш муддатидан ошмаслиги лозим).

Амортизация ҳисобланадиган номоддий активлар бўйича аудитор қуйидагиларни текширади:

* қўлланилаётган амортизация ҳисоблаш усуллари корхона ҳисоб сиёсатига мос келиши;
* танланган амортизация ҳисоблаш усули номоддий активлар объектлари қийматини қолган фойдали хизмат қилиш муддати давомида ишлаб чиқариш сарфларини ҳисобга оладиган счётларга тўғри ўтказилишини.

№7 БҲМС 42 бандига мувофиқ номоддий активларга амортизация ҳисоблашнинг уч усули кўзда тутилган. Улар:

* тўғри чизиқли (ёки бир текис);
* камайиб борувчи қолдиқ;
* ишлаб чиқариш бирликлари суммаси бўйича амортизация ҳисоблаш (ишлаб чиқариш усули).

Номоддий активларга амортизация ҳисоблаш усулларининг моҳияти, корхона молиявий ҳолатига таъсирини билиш ва шу асосда малакали аудиторлик хулосаси шакллантириш мақсадга мувофиқ. Тўғри чизиқли усулнинг моҳияти муайян номоддий активнинг жами фойдали хизмат қилиш муддати давомида эскириш суммалари бир меъёрда ҳисоблаб ёзиб борилишидан иборат.

Камайиб борувчи қолдиқ усулидан фойдаланиш чоғида мунтазам ҳисоблаб бориладиган амортизация суммалари фойдали хизмат қилиш даври давомида камайтириб борилади.

Бажарилган ишлар ҳажмига мутаносиб равишда эскириш ҳисоблаш усули (ишлаб чиқариш усули) га мувофиқ амортизация ҳажми номоддий активдан неча маротаба фойдаланилиши ёки нечта маҳсулот бирлиги ишлаб чиқарилиши кутилаётганлигига бевосита боғлиқдир.

Амалиётда амортизация ҳисоблашнинг тўғри чизиқли усулидан фойдаланиш афзалроқ. Қолган усуллардан муайян ҳолатларда фойдаланилиши мақсадга мувофиқдир.

Аудитор ҳисобланган амортизация ажратмаларининг счётларда тўғри акс эттирилганлигини ҳам аниқлаши лозим. Бунда №21 БҲМС га мувофиқ қуйидаги тест-жадвалдан фойдаланиш мумкин:

Номоддий активлар бўйича ҳисобланган амортизация ажратмаларини счётларда акс эттиришнинг тўғрилигини текшириш (намуна)

Муомалалар мазмуни	№21-БҲМС бўйича		Дастлаб. ҳуж.	Корхонада тузилгани		Дастлабки ҳужжат
	Счётлар корреспонд.			счётлар корреспонд		
	Дт	Кт		Дт	Кт	
1. Асосий ишлаб чиқаришда ишлатилаётган НА объектлари бўйича амортя ҳисоблаш	2010	0510-0590	Аморя ҳисоб-китоби, ҳисоб сиёсати	26	05	Аморт-я ҳисоб-китоби
2. Ёрдамчи ишлаб чиқаришда ишлатилаётган НА объектлари бўйича аморя ҳисоблаш	2310	0510-0590	- // -	23	05	- // -
3. Умумишлаб чиқариш мақсадлари учун ишлатилаётган НА бўйича аморя ҳисоблаш	2510	0510-0590	- // -			
4. Хизмат кўрсатувчи хўжаликларда ишлаб чиқаришида ишлатилаётган НА бўйича амор-я ҳисоблаш	2710	0510-0590	- // -	29	05	- // -
5. Маъмурий мақсадларда ишлатилаётган НА бўйича аморя ҳисоблаш	9420	0510-0590	- // -			
6. Капитал қўйилмаларда ишлатилаётган НА объектлари бўйича аморя ҳисоблаш	0810-0890	0510-0590	- // -	89	05	- // -
7. НА объектларини ҳисобдан чиқаришда (сотиш, ҳисобдан ўчириш, текинга бериш) тўпланган аморя суммасини ҳисобдан ўчириш.	0510-0590	9220	- // -	05	48	- // -
8. Жорий йилда НА ларга ошиқча ҳисобланган аморя суммасини тузатиш	0510-0590	9390	- // -	05	85/3	- // -
9. Жорий йилда НА ларга кам ҳисобланган аморя суммасини тузатиш	Харажат счёт-лари	0510-0590	- // -	46	05	- // -

Ҳисобот давридаги амортизация ажратмалари арифметик ҳисоб-китобларининг тўғрилигини текшириш аудиторлик жамлаш қоидаларини ҳисобга олган ҳолда, жамлаш асосида амалга оширилади. Ушбу иш қуйидаги шаклдаги ишчи жадвал билан расмийлаштирилиши мумкин.

№	Объект номи	Даст-лабки қиймати	Амортизация нормаси		Амортизация суммаси		Фарқ ниманинг ҳисобига	
			Корхона маълу-мотлари	Аудитор маълу-мотлари	Корхона маълу-мотлари	аудитор маълу-мотлари	Норма ҳисобига	Ҳисоб-китоб но-аниқлиги
1.	Патент	100000	30	20	30000	20000	10000	-
	ва ҳ. к.							
	Жами:							

Юқоридаги жадвал асосида аниқланган фарқлар бўйича аудитор энг катта фарқларни таҳлил қилади ва уларнинг ҳисоботлар ишончлилигига таъсирини баҳолайди.

Аудитор амортизация ажратмаларининг ҳар ойда ҳисобланаётганлигини ҳам текшириши лозим. Чунки амалиётда номоддий активларга ҳар чоракда бир марта амортизация ҳисоблаш ҳоллари учрайди. Шунингдек, корхона зарар кўрган даврларда ҳам амортизация ҳисобланганлигини текшириш зарур. Қоидага кўра корхона фаолиятининг ҳисобот давридаги натижалари қандай бўлишидан қатъий назар (фойда оладими ёки зарар кўрадими) номоддий активларга амортизация ҳисоблаши шарт.

Номоддий активлар бўйича амортизация ажратмалари ҳисоблашни текшириш чоғида:

* номоддий активлар объектларининг ўртача қиймати ва ўртача амортизация нормасидан фойдаланган ҳолда ҳисоблаш йўли билан амортизация ажратмалари суммаларини прогнозлаш;

* бир неча ҳисобот даврларидаги ҳисобланган амортизация ажратмалари суммаларини таққослаш ва аниқланган фарқларни номоддий активлар объектларининг мавжудлиги ҳамда улар кирими ва чиқимининг таъсирини инобатга олган ҳолда таҳлил қилиш каби аналитик амаллардан ҳам фойдаланиш мумкин.

Амортизация ажратмаларини батафсил текшириш чоғида аудитор амортизация ажратмалари ҳисоблаш усулларидаги ўзгаришларнинг корхона ҳисоб сиёсатида акс эттирилганлигини аниқлаши лозим. Чунки бундай ўзгаришлар бир қанча даврлар оралиғидаги маълумотларнинг таққосланувчанлигига сезиларли даражада таъсир кўрсатади. Бунда жорий шароитга янги баҳо бериш керак. Номоддий активларнинг фойдали хизмат муддатлари ўзгарган ҳолларда ўзгариш сабаблари ўрганилиб, уларнинг №1 «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот» ва №7 «Номоддий активлар» номли БҲМС талабларига мувофиқлиги ўрганилади.

Номоддий активлардан қанча муддатда фойдаланиш ва уларга эскириш ҳисоблаш зарурати ҳақидаги масалага кўпчилик давлатларнинг анча эҳтиёткорлик билан ёндошиши бу соҳадаги мавжуд халқаро стандартларга мувофиқ келади. Чунки, ҳисобнинг халқаро стандарталари комитети ёхуд ишбилармонлик алоқалари қиймати капиталлаштиришни, ёхуд бирданига корхонанинг хусусий капитали ҳисобига ҳисобдан чиқаришга рухсат беради.

Лекин, бу стандартларга мувофиқ номоддий активларга эскириш ҳисоблашнинг қандайдир максимал муддати тавсия қилинмаганлигига қарамасдан, айрим давлатларда маълум чеклашлар киритилган. Масалан, фирма амалий шуҳрати ”Goodwill”нинг қиймати Канада ва АҚШ да 40 йил, Австралияда 20 йил, Нидерландия ва Швецияда 10 йил, Японияда 5 йилда ҳисобдан ўчирилади.

Номоддий активларга амортизация ҳисоблашга қаршилар: биринчидан, номоддий активларни умуман корхона маблағи деб ҳисобламайдиган иқтисодчилар, иккинчидан, тегишли сарфлар ҳисобидан қўллаб-қувватлаб турилиши сабабли, фирманинг амалий шуҳрати, савдо белгилари, товар маркалари ва бошқа номоддий активлар қиймати пасаймайди деган фикр тарафдорлари; ниҳоят фирма амалий шуҳрати, савдо белгилари, товар маркалари ва бошқаларга амортизация ҳисоблаш ҳолларида, бир томондан, камаяётган қийматни алмаштириш ва сақлаб туриш сарфлари амалга оширилаётганлиги сабабли такроран ҳисоблаш содир бўлади деб ҳисобловчи иқтисодчилар.

Ҳозирги пайтда бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари комитети (БҲХС) молиявий ҳисоботларнинг таққосланувчанлигини яхшилаш мақсадида номоддий активларга эскириш ҳисобланмасдан, дарров ҳисобдан ўчириш методларини қўллашни таъқиқлаш ва агар фақат бундан узоқроқ муддат белгилаш асосланмаган бўлмаса (аммо бу ҳолда ҳам у 20 йилдан ошмаслиги) масаласини ўрганмоқда.

Таъкидлаб ўтганимиздек, бизнинг республикамизда фойдали хизмат муддатини аниқлаш имкони бўлмаган номоддий активларга эскириш 5 йил муддатдан келиб чиқиб ҳисобланади (аммо корхонанинг фаолият муддатидан ошмаслиги керак). Номоддий активлар аудити биз учун янги ҳисоб ва аудит объектлари ҳисобланади. Шунинг учун номоддий активларни ҳисобга кирим қилиш усуллари, ҳаққоний баҳолаш методлари, улар қийматини қоплаш ва ш. ў., шунингдек жорий ҳисобда ҳаракатини акс эттириш масалалари жиддий илмий-тадқиқотларни талаб этади.

5. Номоддий активлар аудитининг натижаларини умумлаштириш ва баҳолаш

Номоддий активларни ҳисобга олишга доир муомалаларни текшириш натижалари аудиторлик ҳисоботида умумлаштирилади. Ҳар бир йўл қўйилган хато камчилик бўйича: қайси меъёрий ҳужжатнинг қайси талаби бузилганлиги; етказилган зарар суммаси;

аниқланган хатонинг корхона фаолияти ва бухгалтерлик ҳисоботи кўрсаткичларининг ишончлилигига таъсир кўрсатиш даражаси, жиддийлиги ва ҳоказолар аниқланади.

Текширув натижаларини умумлаштириш қуйидаги кўринишда амалга оширилиши мумкин:

Номоддий активларни текшириш натижаларини умумлаштириш тартиби

Хато-нинг тавсифи	Талаблари бузилган меъёрий ҳужжат номи, банди	Хатони баҳолаш		Корхона фаолияти натижалари ва ҳисобот ишончлигига таъсири
		сумма	Баланс моддасига н-н %	

Бухгалтерия ҳисоботи маълумотларининг бузиб кўрсатилиши ва балансннинг «Номоддий активлар» моддаси ишончлилигини тасдиқлаш имкони йўқлиги қуйидаги сабаблардан келиб чиқади:

0400 «Номоддий активларни ҳисобга оладиган счётлар» (0410-0490) да асоссиз равишда номоддий активлар қаторига олиб борилганлиги, объектлар тегишли ҳужжатлар билан расмийлаштирилмаганлиги; номоддий активларнинг инвентар (баланс) қийматига уларни сотиб олиш ёки яратиш билан боғлиқ бўлмаган харажатларнинг қўшилганлиги; аналитик ҳисоб юритилмаслиги.

Қуйидаги фактлар корхонада ички назоратнинг паст даражада эканлигидан далолат беради: йиллик бухгалтерия ҳисоботини тузишдан олдин номоддий активлар инвентаризация қилинмаслиги, ҳисоб сиёсатида белгиланган инвентаризация ўтказиш муддатларига риоя қилинмаслиги; инвентаризация натижалари тегишли ҳужжатлар билан расмийлаштирилмаганлиги; инвентаризация натижалари йиллик бухгалтерия ҳисоботида ўз вақтида акс эттирилмаслиги; номоддий активларнинг фойдали хизмат қилиш муддатларини нотўғри (ноқонуний) белгилаш оқибатида корхона хўжалик фаолиятининг молиявий натижалари бузиб кўрсатиши; амортизация ҳисобланмайдиган тоифага кирувчи номоддий активларга ҳам амортизация ҳисобланиши; ноишлаб чиқариш соҳасида ишлатиладиган номоддий активлар бўйича ҳисобланган амортизация ажратмаларини маҳсулот (иш, хизмат) лар таннархига олиб бориш; номоддий активларни ҳисобдан чиқаришга доир муомалаларни ҳисобда акс эттириш услубиётининг бузилиши.

Номоддий активлар ҳаракатига доир муомалаларни ҳисобда акс эттириш услубиётига риоя қилмаслик солиқ билан боғлиқ нохуш ҳолатларни келтириб чиқаради. Жумладан: тўланмаган ва ҳисобга олинмаган номоддий активлар бўйича қўшилган қиймат солиғини бюджетга тақдим қилиш; номоддий активларни сотиш ва шартномага асосан текинга бериш чоғида ҚҚС ҳисобламаслик ва нотўғри аниқлаш; номоддий активлар ҳисобдан чиқарилиши натижасида кўрилган зарарлар суммасига солиққа тортиладиган фойданинг камайтирилиши; номоддий активлар жисмоний шахслар томонидан сотиб олинганида даромад солиғи ушламаслик.

16-МАВЗУ: МОЛИЯВИЙ ҚЎЙИЛМАЛАР (ИНВЕСТИЦИЯЛАР) АУДИТИ

РЕЖА:

1. Молиявий қўйилмалар тавсифи, аудитининг хусусияти, мақсади ва вазифалари
2. Молиявий қўйилмалар (инвестициялар)ни аудиторлик текширувидан ўтказишда қўлланиладиган маълумот манбалари
3. Молиявий қўйилмаларни инвентаризациядан ўтказиш ва олдин ўтказилган инвентаризациялар тўғрилигини текшириш
4. Корхона активларини молиявий қўйилмалар қаторига қўшишнинг тўғрилигини текшириш
5. Молиявий қўйилмалар ҳисобига доир дастлабки ҳужжатларнинг расмийлаштирилишини ва қимматли қоғозларни баҳолашнинг тўғрилигини текшириш
6. Қимматли қоғозларнинг аналитик ҳисобини, кирими ва чиқимига доир муомалаларни текшириш
7. Молиявий қўйилмаларнинг даромадлилиги, олинган даромадларнинг тўлиқ акс эттирилиши ва солиққа тортилишини текшириш

1. Молиявий қўйилмалар тавсифи, аудитининг хусусияти, мақсади ва вазифалари

иқтисодиётига ўтиш шароитида бозор муносабатларининг тезлик билан ўзгаришига мослашиш ҳар бир корхона фаолияти муваффақиятининг гаровидир. Бунда нафақат ўз маҳсулотлари ва хизматларининг бозорда тутган ўрни (мавқеи)ни, шунингдек, харажатларни назорат қилиш билан чекланмасдан, балки қабул қилинган бошқарув қарорларининг самарадорлигини муттасил текшириш, ўзгарувчан бозор шароитида корхонанинг ўз ҳуқуқ ва имкониятларидан қай даражада фойдаланаётганини таҳлил қилиш ҳам зарур.

Корхонанинг вақтинча бўш тўрган пул маблағларидан самарали фойдаланиш усулларидан бири бу уларни қимматли қоғозлар сотиб олишга йўналтиришдир.

Маблағларни қимматли қоғозларга йўналтириш ўз тавсифига кўра юқори таваккалчилик фаолияти билан боғлиқ бўлиб, таваккалчилик даражасини имкони борича пасайтириш мақсадида эмитентнинг молиявий ҳолатини ва бозор конъюнктурасини билиш фонд биржаси маълумотларини мунтазам равишда мониторинг қилиб туришни тақазо этади.

Маълумки, қимматли қоғозлар муомала жараёнида учта босқичдан ўтади. Булардан биринчиси, **эмиссия босқичи** бўлиб, унда қимматли қоғозлар бирламчи жойлаштирилади ва ўзининг биринчи эгаси (андеррайтинг ёки инвестор)га ўтади. Иккинчи босқич деганда, уларнинг иккиламчи, яъни **актив бозордаги ҳаракати** тушунилади. Якуний учинчи босқичда **қимматли қоғозларни сўндирилиши** (эмитент томонидан қайтариб олиниши) амалга оширилади. Ушбу муомала жараёнида қимматли қоғозлар ҳаракати фонд биржаларида амалга оширилиб, вақтга тескари мутаносиб (пропорционал) равишда номинал ва ҳақиқий (бозор) нархлари ўзгаради. Ушбу ўзгариш иқтисодиётда бозор котировкаси деб ҳам аталади.

Бозор котировкасига эга қимматли қоғозлар деганда, фонд биржалари ва биржадан ташқари бозорларда фаол савдо қилинадиган акциялар ва облигациялар тушунилади, уларнинг котировкаси эса кенг чоп этилади. Бундай қимматли қоғозларнинг рўйхати қимматли қоғозлар (фонд) биржаси эксперт комиссияси томонидан эълон қилинади. Бунда қимматли қоғозлар жавоб бериши лозим бўлган қуйидаги мезонларга қаралади: биржа савдосига рухсат этиш шартлари (листинг шартлари) га мос келиш; битта фонд биржасида расмий котировка қилишга рухсат этиш.

Корхонанинг қимматли қоғозлар листингига киритилиши тавсия этилаётган қимматли қоғозлар сифати ҳақида потенциал инвесторларга аниқ тасаввур беришдан иборат. Бозор иштирокчилари эмитентнинг иқтисодий ривожланиш истиқболларини ва шу билан бирга

унинг қимматли қоғозлари ишончлилигини баҳолаш имкониятларига эга бўлишлари лозим.

Қимматли қоғозлар билан биржада савдо қилишга рухсат этиш учун корхона ишлаб чиқариш жараёнлари ва бошқарувининг энг муҳим соҳаларини таҳлил қилиш зарурлигини алоҳида таъкидлаб ўтиш лозим. Бунда таҳлил қуйидаги ахборотларни умумлаштириш ва ишлашга таянади: устав капиталининг миқдори, битта акцияга тўғри келадиган даромад, хавф-хатарни баҳолаш, бозорнинг ҳолати, ишлаб чиқариш самарадорлиги, тўлов қобилияти ва пул маблағлари билан таъминланганлик.

Хавф-хатарни баҳолаш иқтисодиёт учун мазкур тармоқ аҳамиятидан келиб чиқиб кузатилаётган тенденциялар, «бошланғич» ривожланишнинг осон ёки қийинлиги, даромад негизининг хилма-хиллиги, давлат томониидан тартибга солиб туришни ҳисобга олган ҳолда аниқланади. Шунингдек, корхона маҳсулотларининг ташқи бозордаги рақобатбардошлиги, инфляция ўсишининг кутилаётган суръатларини ва ишлаб чиқариш ташкилий техникавий даражасининг кўрсаткичлари; капитал сиғими, хом ашё ва меҳнат ресурслари билан таъминланганлик, ишлаб чиқаришнинг концентрациялашуви ва ихтисослашганлиги.

Бозорнинг ҳолати тўғрисидаги ахборот корхона маҳсулотларини асосий йўналишлари бўйича сотишни, ўтмишдаги тажрибани ва келажакдаги истиқболни ҳисобга олган ҳолда таҳлил қилишни кўзда тутади. Маҳсулотлар ҳаётийлик циклининг узунлиги ёки қисқалиги, янгилиги, муҳимлиги позициясидан туриб тадбиркорлик ва ишланмаларни ривожлантириш ҳамда маркетинг имкониятлари баҳоланади.

Ишлаб чиқариш самарадорлигини таҳлил қилишда биринчи навбатда, харажат ва натижалар нисбати, бу нисбатни бир меъёрда тутиб туриш ва яхшилаш лаёқати баҳоланади.

Ишлаб чиқариш харажатлари структураси батафсил таҳлил қилинганидан сўнг асосий ишлаб чиқариш фондларининг фаолияти, материал ва меҳнат ресурслари кўриб чиқилади.

Бошқарув самарадорлигини баҳолашда: ишлаб чиқариш ва молиявий муомалалар натижалари пухта таҳлил қилинади; корхона фаолиятини стратегик ва жорий режалаштиришнинг сифати; режаларнинг комплекслиги ва улар бажарилишининг сифати; ички бошқарув, молиявий, шунингдек ташқи назорат ҳам баҳоланади. Корхонанинг фирмалар билан қўшилиб кетиши, бошқа компанияларни ўзига қўшиб олиш, бошқа фирмаларни сотиб олиш ҳисобига кенгайиш имкониятлари кўриб чиқилади. Номоддий активлар, бошқарув, ташкилий ресурслар, фирманинг бозордаги амалий шуҳрати (Goodwill), сотиш шахобчаларини назорат қилиш ва шу кабилар алоҳида баҳоланади. Ҳисобни таҳлил қилишда ҳисоб юритиш сиёсати, асосий воситалар ва номоддий активларга амортизация ҳисоблашда қўлланиладиган методлар, моддий қийматликларни баҳолаш, даромадларни аниқлаш ва бошқалар умумий тарзда баҳоланади. Шунингдек, фирма молиявий аҳволини акс эттиришнинг тўлалиги кўриб чиқилади.

Даромадлиликни таҳлил қилиш корхонанинг узоқ келажакдаги даромадлилигини, солиқларни тўлашда олдинги ва кейинги капиталга тўғри келадиган даромадларни тавсифлайдиган асосий кўрсаткичларни кўриб чиқишни назарда тутади. Инфляция ва ўз-ўзини молиялаштириш имкониятлари ўсишининг таъсири баҳоланади. Тўловга лаёқатлиликни таҳлил қилиш корхона қисқа муддатли ва узоқ муддатли қарзлари таркибини, кредитор қарзларни ўрганиб чиқиш, ўз айланма маблағларининг таркиби ва манбаларининг қўшимча ўсишини ўрганишдан иборат. Корхона жами қарзларининг ўз капиталига нисбати динамикасининг яъни капитал структурасини коэффицентларда; пул маблағлари ва бошқа жорий активларнинг жорий мажбуриятларига нисбати, яъни тез ва мутлоқ ликвидлик коэффицентлари аниқланади ва баҳоланади.

Пул маблағлари билан таъминланганлик корхонанинг барча эхтиёжларини ўз маблағлари билан қондира олиш имконини билдиради. Бундай имкониятни баҳолаш бир неча йиллардаги нақд пуллар ҳаракати (cash flow) режасини ва ҳисоботини шунингдек, капитал қўйилмаларга бўлган эҳтиёжни ва бошқаларни таҳлил қилиш йўли билан амалга оширилади.

Кўриниб турибдики, ўз қимматли қоғозларини биржага чиқариш ҳақида қарор қабул қилган корхона бозорда яхши шароитларга шунингдек, яқин келажакдаги

ривожлантиришнинг аниқ стратегияси, маҳсулот ишлаб чиқаришнинг замонавий технологияси, ишлаб чиқариш ва менежментнинг юқори савияда ташкил этилишига эга бўлиши лозим.

Расмий равишда котировка қилишга рухсат этиш, корхонада мустақил аудиторлик компаниялари томонидан ишончлилиги тасдиқланган ҳисоботларни тақдим этиш бўйича маълум мажбуриятлар бажарилишини ва асосий ҳисобот кўрсаткичларини расмий биржа бьюлеттенларида чоп этилишини кўзда тутади.

Ушбу барча чораларнинг қатъийлиги акциядорларни максимал ҳимоя қилиш билан боғлиқ. Шунинг учун аудитор қимматли қоғозларни инвентаризация қилишда уларнинг эмитентларини ва расмий биржа котировкасининг мавжудлигини пухта таҳлил қилиши зарур. Агар корхона маблағларига қўйилган қимматли қоғозлар фонд биржаларида муомалада бўлмаса ва бозор котировкасига эга бўлмаса, у ҳолда аудитор бундай қимматли қоғозларни сотиб олишда вужудга келадиган хавф-хатарларни баҳолаши зарур. Бунда аудитор қимматли қоғозларнинг ҳақиқий сотиб олиш баҳосини уларнинг даромадлилигини таҳлил қилишда асос бўладиган муқобил курси билан қиёслаши зарур. Шуни инобатга олган ҳолда, қимматли қоғозлар бозори ривожланган мамлакатлар тажрибасидан фойдаланиш мумкин.

Бу қуйидагиларни кўзда тутади:

* солиқлар чегириб ташланганидан сўнг таққосланувчан, тасодифий, вақти-вақти билан ўзгариб турмайдиган даромад миқдори аниқланади. Бу миқдор битта акцияга ҳисоблаб чиқарилади;

таққосланаётган корхоналар акциялари бозорининг ўртача фойдалилигига йуналтирилган фойда мультипликатори ҳисоблаб чиқарилади. Шу билан бирга мультипликаторга ўсиш динамикаси, капитал бозорида машҳурлик даражаси, молиявий шароитлар, дивидендлар ҳажми ва бошқа алоҳида ишлаб чиқарилган тармоқлар каби жабҳалар ҳам киритилади. Корхонада эмитентнинг молиявий ҳисоботи йўқ бўлса, бундай таҳлилни ўтказиш имкони бўлмайди. Аудитор бу ҳолда биржада котировка қилинмаган акцияларга қўйилмалар қилиш ҳақида қарор нимага асосан қабул қилинганлиги, корхона раҳбарияти ва ички аудиторлик хизмати томонидан ҳисоботлар ва эмитентнинг ҳозирги ва келажакдаги молиявий ҳолати таҳлил қилинганлиги билан ҳам танишиши зарур.

Молиявий қўйилмалар инфляция шароитида пул маблағлари қадрсизланишининг олдини олиш, қўшимча даромад олиш ва бошқа корхона фаолияти устидан назорат ўрнатиш мақсадида амалга оширилади.

Молиявий қўйилмалар бухгалтерия ҳисоботидаги «Узоқ муддатли молиявий қўйилмалар» ва «Қисқа муддатли молиявий қўйилмалар» моддалари кўрсаткичларининг ишончлилиги ва молиявий қўйилмаларни ҳисобга олиш ҳамда солиққа тортиш бўйича қўлланилаётган услубиётнинг Ўзбекистон Республикасида амал қилаётган меъёрий ҳужжатларга мувофиқлиги тўғрисида хулоса шакллантириш мақсадида аудиторлик текширувидан ўтказилади.

Молиявий қўйилмаларни аудиторлик текширувидан ўтказишнинг мақсади бошқа активлар текширувидаги каби қуйидагиларни таъминлашдан иборат:

* **тўлиқли** барча молиявий қўйилмаларнинг бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботида тўлиқ акс эттирилиши, ҳисобга олинмай қолган молиявий қўйилмалар йўқлиги;
* корхона томонидан сотиб олинган қимматли қоғозлар ва берилган қарзларнинг барчаси бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботида тўлиқ акс эттирилиши;
* молиявий қўйилмалар ҳисобга олинадиган синтетик счётлар қолдиғи ва оборотларининг тегишли аналитик ҳисоб счётлари қолдиқ ва оборотларига мос келиши;
* счётлар бўйича қолдиқ ва оборотларнинг бухгалтерия ҳисоби регистрларидан Бош дафтарга ва бухгалтерия ҳисоботларига тўлиқ ҳажмда ўтказилиши;
* молиявий қўйилмалар кирими ва ҳисобдан ўчирилиш фактларининг барчаси бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботида акс эттирилиши;
* молиявий қўйилмалар ҳаракатига доир барча муомалаларнинг бухгалтерия ҳисобида

ўз вақтида рўйхатдан ўтказилиши;

* **мавжудлиги** - барча молиявий қўйилмалар кархона учун аҳамиятли бўлиб, баланс тузиш санасига мавжуд ва келажакда даромад келтиради;
* молиявий қўйилмалар мавжудлиги белгиланган тартибда ўтказилган инвентаризация ва зарур дастлабки ҳужжатлар билан тасдиқланган;
* **ҳуқуқ ва мажбуриятлар** - корхона молиявий қўйилмалар учун тегишли ҳуқуқларга эга ва ушбу ҳуқуқлар билан боғлиқ хавф-хатар учун масъулдир:
* бухгалтерия ҳисобида акс эттирилган молиявий қўйилмалар (қимматли қоғозлар ва берилган қарзлар) корхонага қонун асосида тегишлидир;
* бухгалтерия балансида акс эттирилган қимматли қоғозлар корхонага мулкий ҳуқуқ асосида тегишли бўлиб, тегишли ҳуқуқ талабларига мос шартномани амалга ошириш натижасида олган ҳамда корхона қимматли қоғозлар олинганлигини тасдиқловчи барча зарур гувоҳликларга эга;
* бухгалтерия ҳисоби счётларидаги барча ёзувлар амалдаги қонунчилик ва меъёрий ҳужжатлар талабларига мувофиқ расмийлаштирилган. Исботловчи ва дастлабки ҳужжатлар билан расмийлаштирилган;
* молиявий қўйилмаларга доир барча муомалалар амалдаги қонунчиликка зид бўлмаган муносабатлар шароитидан келиб чиқади;
* молиявий қўйилмалар билан боғлиқ муомалаларни амалга ошириш белгиланган тартибда ваколатли шахслар томонидан рухсат этилганлиги;
* **баҳолашлар** - моливий қўйилмалар (қимматли қоғозлар) бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботида меъёрий ҳужжатлар талабларига мувофиқ баҳоланган:
* чет эл валютасидаги қимматли қоғозларни сўмда баҳолаш амалдаги қонунчилик талабларига мувофиқ ўтказилган;
* қимматли қоғозларни сотиб олиш усулига кўра уларнинг ҳақиқий қиймати меъёрий ҳужжатлар талабларига мувофиқ шакллантирилган;
* қимматли қоғозлар қиймати бухгалтерия ҳисоботига киритиш учун меъёрий ҳужжатлар талабларига мувофиқ ва тўғри ҳисоблаб чиқарилган (бозор баҳоси пасайишини ҳисобга олган ҳолда);
* қимматли қоғозларни сотишдан олинган тушум бухгалтерия ҳисобида дастлабки ҳужжатлардаги маълумотларга мос баҳода акс эттирилган;
* **аниқлиги** - молиявий қўйилмаларга доир харажатлар бухгалтерия ҳисоби қоидаларига мувофиқ ҳисобга олинган, бухгалтерия ҳисоботи маълумотлари синтетик ҳисоб регистрларидаги ёзувларга мос келади:
* дастлабки ҳужжатларда, бухгалтерия ҳисоби регистрларида, маълумотларни бухгалтерия ҳисоботларига ўтказишда кўрсаткичларнинг арифметик аниқлигига риоя қилинган;
* чет эл валютасида ифодаланган қимматли қоғозларнинг сўмдаги қийматини аниқлашда Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки томонидан белгиланган ва муомала содир бўлган кунда амалда бўлган чет эл валютаси курсидан фойдаланилган; бухгалтерия ҳисоботида ҳақиқий маълумотлар асосида аниқланган молиявий натижалар акс эттирилганлиги;
* **ҳисоб даврининг чекланганлиги** -молиявий қўйилмаларни ҳисобга қабул қилиш ва ҳисобдан чиқаришга доир барча муомалалар тегишли ҳисоб даврида ҳисобга олинган;
* **тақдим қилиш ва баён қилиш** - барча молиявий қўйилмалар тўғри туркумланган ва бухгалтерия ҳисоботида моҳияти очиб берилган:
* молиявий қўйилмалар турлари ва қайтариш муддатларига кўра туркумланган;
* молиявий қўйилмаларни сотиш ва қайтариш билан боғлиқ даромадлар ва харажатлар молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботда тўғри туркумланган;
* молиявий қўйилмалар тўғрисидаги ахборотлар бухгалтерия ҳисоботларига бериладиган тушунтиришларда очиб берилган;

Текшириладиган масалалар бўйича етарли далилларга эга бўлиш кўрсатилган фактларни

мустақил баҳолаш, йўл қўйилган хато камчиликларни ҳамда амалдаги меъёрий ҳужжатлар ва бухгалтерия ҳисоби қоидаларидан четга чиқишларни аниқлашга имкон беради.

Молиявий қўйилмаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш чоғида ҳал этиладиган вазифалар

Аудиторнинг вазифалари	Текшириладиган масалалар
1. Молиявий қўйилмаларни ҳисобга олиш ва назорат қилишнинг ҳолатини текшириш.	Корхона активларини молиявий қўйилмалар қаторига олиб боришнинг тўғрилиги. Муомалаларни ҳужжатлаштиришни текшириш. Молиявий қўйилмаларни баҳолашнинг тўғрилиги. Молиявий қўйилмаларни инвентаризация қилиш. Бухгалтерия ҳисоботи кўрсаткичларининг синтетик ва аналитик ҳисоб маълумотларига мослиги.
2. Молиявий қўйилмалар ҳаракатини бухгалтерия ҳисобида акс эттиришга доир муомалалар синтетик ҳисобининг тўлиқлиги ва тўғрилиги ҳамда солиқ қонунчилигига риоя қилинишини текшириш	Молиявий қўйилмалар кирими ва ҳисобдан чиқарилишини синтетик ҳисоб регистрларида акс эттириш. Қимматли қоғозлар аналитик ҳисобини ташкил этиш. Молиявий қўйилмаларни ҳисобдан чиқаришга доир муомалалар бўйича солиқ қонунчилигига риоя қилиниши. Қимматли қоғозлар қадрсизланишининг олдини олиш мақсадида резерв ташкил этишга доир муомалаларни акс эттириш. Қарз шартномаси бўйича берилган маблағлар ҳисоби.
3. Молиявий қўйилмаларга доир даромадларнинг тўлиқ акс эттирилиши ва уларнинг солиққа тортилишини текшириш	Ҳисобланган даромадларни акс эттириш. Ушбу муомалаларни солиққа тортишнинг тўғрилигини текшириш.

2. Молиявий қўйилмалар (инвестициялар)ни аудиторлик текширувидан ўтказишда қўлланиладиган маълумот манбалари

Молиявий қўйилмаларни аудиторлик текширувда фойдаланиладиган ахборот манбалари қуйидагиларни ўз ичига олади:

* молиявий қўйилмаларни бухгалтерлик ҳисобида акс эттириш ва солиққа тортишни, ҳамда аудиторлик текширувидан ўтказишни тартибга соладиган меъёрий ҳужжатлар;
* бухгалтерия ҳисоботлари;
* корхонанинг ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруғи;
* молиявий қўйилмаларни ҳисобга оладиган синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари;
* молиявий қўйилмаларни акс эттирадиган дастлабки ҳужжатлар.

Корхонанинг ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруғи бўйича аудитор қуйидагилар билан танишиши мумкин:

* бошқа корхоналарнинг устав капиталида иштирок этишдан олинган даромадларни оддий ёки операцион фаолиятдан олинган даромадлар қаторида тан олиш;
* молиявий қўйилмаларни акс эттириш учун фойдаланиладиган ишчи счётлар режаси;
* қўлланиладиган бухгалтерия ҳисоби шакли ва корхона бухгалтериясида тузиладиган ҳисоб регистрлари рўйхати;
* молиявий қўйилмаларни ҳисобга олиш билан боғлиқ дастлабки ҳужжатларнинг ҳужжатлар айланиши (ҳужжатлар айланиш графиги) билан;
* корхонанинг молиявий қўйилмалари, қарз шартномаларини расмийлаштиришга рухсат этилган шахслар рўйхати; молиявий қўйилмаларни ҳисобга олиш учун корхона томонидан ишлаб чиқилган ва тасдиқланган дастлабки ҳужжатлар шакллари;

Бухгалтерия ҳисобининг ягона журнал-ордер шаклидан фойдаланадиган корхоналарда журнал-ордерлар қўлланилиб, уларда ҳисобга қабул қилинган дастлабки ҳужжатлардаги ахборотлар тўпланади ва муомалалар акс эттирилади.

Молиявий қўйилмаларни ҳисобга олишда компьютер дастурларидан фойдаланилганда счётлар бўйича дебет ва кредит оборотларининг босмадан чиқарилган ёзма нусхасининг маълумоти тузилади.

Молиявий қўйилмаларнинг аналитик ҳисоб регистри сифатида «Қимматли қоғозларни ҳисобга олиш дафтари» тавсия этилади.

Қимматли қоғозлар бўйича муомалалар қуйидаги ҳужжатларга асосан амалга оширилади: таъсис шартномаси (бошқа корхоналар устав капиталига инвестициялар қилишда), қимматли қоғозлар олди-сотти шартномаси, қарз шартномаси, депозит жамғарма учун шартнома, қимматли қоғозларни гаровга қўйиш шартномаси, оддий ширкат шартномаси (ҳамкорликдаги фаолият шартномаси) ва бошқалар. Аудитор ушбу кўрсатилган шартномалар қоидаларининг қимматли қоғозлар билан боғлиқ муомалаларни тартибга соладиган бошқа меъёрий ҳуқуқий ҳужжатлар талабларига мос келишини текшириши лозим.

Молиявий қўйилмалар аудитида маълумот манбаси сифатида фойдаланиладиган дастлабки ҳужжатларга қуйидагилар киради: қимматли қоғозларни қабул қилиш-топшириш далолатномаси, ҳамкорликдаги фаолиятга қўшиладиган улушни қабул қилиш-топшириш далолатномаси, умумий ишни юритувчи ҳамкор томонидан мулкларни қабул қилиш тўғрисидаги авизо, пул шаклидаги улушларни ўтказиш тўғрисидаги тўлов-топшириқномаси ва банк кўчирмаси (нақд пулсиз ҳисоб-китобларда) ёки касса чиқим ордери ва касса кирим ордерининг квитанцияси (нақд пуллик ҳисоб-китобларда), қимматли қоғозлар қийматини тўлаш учун бериладиган мулклар (активлар)ни расмийлаштириш счетфактураси ва накладнойи, қимматли қоғозлар ва қатъий ҳисобда турадиган бланкаларнинг инвентаризация рўйхати ва бошқа ҳужжатлар.

3. Молиявий қўйилмаларни инвентаризациядан ўтказиш ва олдин ўтказилган инвентаризациялар тўғрилигини текшириш

Шуни таъкидлаш жоизки, молиявий қўйилмаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш методикаси ҳали Республикамизда тўлиқ ишлаб чиқилмаган.

Молиявий ҳисоботлар инвестицион фаолиятнинг миқёслари, йуналишлари ва тавсифини, унинг корхона молиявий фаолияти, истиқболига таъсирини очиб бериш учун хизмат қилади. Улардан зарур ахборотларни олиш ташқи фойдаланувчиларда ва аналитикларда корхонанинг мулкий ва молиявий фаолияти ҳақида тўлиқ ва аниқ маълумот шаклланишига ёрдамлашади.

Бундай ахборотларга қуйидагилар тўғрисидаги маълумотлар киради: сотиб олинган қимматли қоғозлар умумий қиймати; қимматли қоғозлардан олинган даромад (дивидендлар ва фоизлар); қимматли қоғозларни айрим тоифаларга тақсимлаш; котировкаси муттасил эълон қилинмайдиган қимматли қоғозларнинг тахмин қилинаётган бозор қиймати (у ҳолда баҳолаш методлари ва усуллари корхона ҳисоб сиёсатидан келиб чиққан ҳолда баён қилинган бошқарув ходимларининг баҳолаши бўлиши мумкин); акция қийматининг ўзгаришлари; қимматли қоғозларни сотиш натижасида вужудга келган, кўзда тутилмаган даромадлар ва зарарлар (агар улар сезиларли даражада бўлса); корхона инвестициясида салмоқли ўрин эгалловчи қимматли қоғозларга қилинган қўйилмалар. Бундан ташқари, қимматли қоғозларга қилинган қўйилмалар тўғрисидаги маълумотларни тавсифлашда фойдаланилган усуллар моҳияти махсус очиб берилиши лозим.

Бу маълумотлар бухгалтерлик ҳисоботининг қиймат кўрсаткичларини баҳолаш учун зарур. Қимматли қоғозлар аудити қимматли қоғозларга таалуқли бухгалтерлик ҳисоботи маълумотларининг ҳаққонийлигини текширишдан бошланади.

Бундай текширув корхонанинг нақд пулларини текширишдаги каби инвентаризация (ашёвий рўйхат) ўтказиш йўли амалга оширилади. (№19-БҲМС 3. 30-3. 36 бандлари)

Қимматли қоғозларни инвентаризация (ашёвий рўйхат) қилиш қуйидаги вазифаларни ҳал этади: уларнинг ҳақиқатдаги мавжудлигини аниқлаш; ҳақиқатда мавжуд қолдиқларини

бухгалтерлик ҳисоби маълумотлари билан таққослаш орқали уларнинг сақланиши устидан назорат ўрнатиш; қимматли қоғозлардан олинадиган даромадларнинг тўлиқлиги ва ўз вақтидалигини текшириш; уларнинг сақланиши учун зарур шартшароитлар яратилганлигини текшириш (корхонада сақланганида); қимматли қоғозлар билан боғлиқ даромадлар ва йўқотишларни ҳисобда акс эттиришнинг ҳаққонийлигини аниқлаш.

Аудитор инвентаризацияни бошлашдан олдин қимматли қоғоз-лар бўйича ички аудитнинг аҳволи билан танишиши зарур. Чунончи, корхонанинг пул маблағлари бўйича махсус комиссияси ҳар ойда камида бир марта пул маблағлари каби қимматли қоғозларни ҳам инвентаризация (ашёвий рўйхат)дан ўтказиши лозим. Бундан ташқари, йиллик бухгалтерлик ҳисоботини тузишдан олдин, моддий жавобгар шахслар алмашиш ҳолларида, ўғрилик, умариб кетиш, ўзлаштириш ёки суйистеъмол қилиш ҳолларида, ёнғин ёки табиий офатдан сўнг инвентаризация (ашёвий рўйхат) ўтказилиши шарт. (№19-БҲМС 1. 5 банди)

Агар қимматли қоғозлар корхонанинг ўзида сақланса, уларни инвентаризациядан ўтказиш пул маблағларини инвентаризациядан ўтказиш билан бир пайтда амалга оширилади.

Корхона кассасида сақланаётган қимматли қоғозларни инвентаризация (ашёвий рўйхат) қилиш уларни варақма-варақ санаш йўли билан амалга оширилади. Бунда ҳар бир қимматли қоғозларнинг номинал қиймати, ҳақиқийлиги ва тўғри расмийлаштирилганлиги аниқланади. Текширув алоҳида ҳар бир эмитент бўйича далолатномада серияси, рақами ва умумий суммаси кўрсатилган ҳолда ўтказилади. Ҳар бир қимматли қоғознинг реквизитлари бухгалтерияда юритиладиган рўйхатлар, реестрлар ёки дафтарларнинг маълумотлари билан солиштирилади.

Қимматли қоғозлар махсус ташкилотларда сақланганида (банкларда, депозитарияларда, махсус жойларда) инвентаризация корхонанинг тегишли бухгалтерия ҳисоби счётларидаги қолдиқлар кўчирмаси маълумотлари билан солиштириш орқали амалга оширилади.

Масалан, депозитарийда сақлаш учун топширилган қимматли қоғозлар инвентаризацияси 0610-«Қимматли қоғозлар» ва 5810- «Қимматли қоғозлар» счётларидаги қолдиқ суммалари депозитарийлар маълумотлари билан таққослаш орқали амалга оширилади. Депозитарийлар маълумотлари инвентаризация ўтказилаётган пайтда депозитарийга юборилган сўров натижасида олиниши мумкин. (№19-БҲМС 3. 35 банд)

Корхонага тегишли қимматли қоғозларни инвентаризация қилишда улар сотиб олиш қийматининг ҳаққонийлигини баҳолашга махсус эътибор берилиши лозим. Бунинг учун акциядорлик жамиятларининг чоп этиладиган бухгалтерлик ҳисоботларини олиш, шунингдек, бошқа қизиқтирган ҳисоб ва ҳисобот маълумотлари билан танишиш ҳуқуқига эга эканлигига эътибор бериш зарур.

Инвентаризация рўйхатида қимматли қоғоз эмитенти, номи, серияси, номери, номинал ва ҳақиқий қиймати, қайтариш муддатлари ва умумий суммаси кўрсатилади.

Бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи маълумотларининг ишончлилигини тасдиқлаш учун аудитор молиявий қўйилмаларни инвентаризациядан ўтказишнинг тўғрилигини ҳам текширади.

Текширув чоғида қуйидагилар аниқланади:

- «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси қонунининг 11-моддаси талабларига риоя қилинаётганлиги;

- корхонанинг ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги буйруғида молиявий қўйилмаларни инвентаризациядан ўтказишнинг муддатлари белгиланганлиги ва бу муддатларга риоя қилинаётганлигини;

- инвентаризация ҳужжатларининг тўғри расмийлаштирилиши (корхонада инвентаризация рўйхатларининг унификацияланган шаклларидан фойдаланиш, қимматли қоғозлар корхона кассасида сақланилганида уларнинг ҳақиқатда мавжудлиги тўғрисидаги маълумотларни рўйхатга киритишнинг аниқлиги ва тўғрилиги таъминланганлиги ва ҳоказо).

Қимматли қоғозлар аудитининг кейинги босқичида ҳақиқатда мавжуд қимматли қоғозлар бухгалтерлик ҳисоби маълумотлари билан солиштирилади. Бунда аудитор қимматли қоғозларнинг ошиқ чиққанларини ҳам, кам чиққанларини ҳам ўзининг ишчи

ҳужжатларида акс эттириши ва булар ҳақида корхона раҳбариятига билдириши лозим. Ўз навбатида корхона раҳбарияти бундай камомадларнинг вужудга келиш сабаблари ва бунга жавобгар шахсларни аниқлаш, ҳамда камомадларни бартараф этиш чораларини кўриши лозим; ошиқча чиққан қимматли қоғозларни кирим қилиш, етишмаган қимматли қоғозлар қиймати айбдор шахслар томонидан қопланиши ёки корхонанинг молиявий натижаларига олиб борилиши мумкин. Бунда инвентаризация далолатномалари, таққослаш ведомостлари ва моддий жавобгар шахсларнинг тушунтириш хатларига асосан қуйидаги бухгалтерлик проводкалари тузилади:

а) Ошиқча чиққанда: Дт 0610, 0620, 0630, 0640, 0690, 5810, 5830, 5890-счётлар Кт 9590 счёт ошиқча чиққан қимматли қоғозларнинг номинал қийматига (турлари бўйича).

в) Камомад: Дт 9430 Кт 0610, 0620, 0630, 0640, 0690,5810, 5830, 5890-счётлар кам чиққан қимматли қоғозлар номинал қийматига.

с) Камомадларни қоплаш: Дт 4730 Кт 9430 номинал қийматига. Дт 4730 Кт 9590 етишмаган қимматли қоғозларнинг номинал қийматидан биржа қийматининг камомад аниқланган пайтдаги ошган суммасига.

д) Дт 5010, 6710 Кт 4730 етишмаган қимматли қоғозлар биржа қийматининг айбдор шахс томонидан кассага нақд пул билан тўланиши ёки унинг ойлик маошидан ушлаб қолиниши.

е) Камомадларнинг корхона молиявий натижаларига олиб борилиши: Дт 9690 Кт 9430 етишмаган қимматли қоғозларнинг номинал қиймати.

Инвентаризацияда ошиқча ва кам чиққан қимматли қоғозларни ҳисобда акс эттиришнинг юқорида келтирилган тартиби шунга боғлиқки, ҳозирги вақтда қимматли қоғозлар балансда уларнинг сотиб олиш баҳоси бўйича акс эттирилиб, кейинчалик у номинал қийматига етказилади. Дт 0610, 0620, 0630, 0640, 0690, 5810, 5830, 5890-счётлар Кт 5110, 5210, 5220 – сотиб олиш баҳоси; Дт 0610, 0620, 0630, 0640, 0690, 5810, 5830, 5890-счётлар Кт 9590 номинал қийматининг ҳарид баҳосидан ошган қисми; Дт 9590 Кт 0610, 0620, 0630, 0640, 0690, 5810, 5830, 5890-счётлар сотиб олиш қийматининг номинал қийматидан ошган қисми.

Молиявий қўйилмаларни инвентаризациядан ўтказишнинг хусусияти нафақат қимматли қоғозларнинг ҳақиқатда мавжудлиги, балки қимматли қоғозларни баҳолаш яъни уларнинг қийматини шакллантирувчи ҳақиқий харажатлар тўғрилигини аниқлашдан ҳам иборатдир. Аудитор қимматли қоғозлар бўйича олинган даромадларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришнинг ўз вақтидалиги ва тўлиқлигини текширишда инвентаризация маълумотларидан ҳам фойдаланади.

4. Корхона активларини молиявий қўйилмалар қаторига қўшишнинг тўғрилигини текшириш

Қимматли қоғозлар ва берилган қарзлар инвестор учун молиявий қўйилмалар объекти бўлиб ҳисобланади. Ўзбекистон Республикаси «Қимматли қоғозлар бозори ва фонд биржаси тўғрисида»ги қонунга мувофиқ қимматли қоғозлар мулкий ҳуқуқларни ёки уларни чиқарган шахслар ва уларнинг эгалари ўртасидаги қарз муносабатларини тасдиқлайдиган, дивидендлар ёки фоизлар кўринишида даромад тўланишини ва ушбу ҳужжатлардан келиб чиқадиган ҳуқуқларни ўтказиб бериш имкониятларини назарада тутувчи пул ҳужжатларидир.

Объектларнинг қимматли қоғозлар қаторига тўғри олиб борилганлигини текшириш чоғида корхонанинг қимматли қоғозлар учун ҳуқуқи борлиги ва қимматли қоғозлар бўйича ҳуқуқни бериш қоидаларига риоя қилинишини аниқлаш зарур.

Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодекси ва Қимматли қоғозлар бозори ва фонд биржаси тўғрисидаги қонунга мувофиқ қимматли қоғозларни туркумлаш юридик аҳамиятга эга.

Ўзбекистон Республикаси «Қимматли қоғозлар ва фонд биржаси» тўғрисидаги қонунида

қимматли қоғозлар бозорида инвестор сифатида катнашадиган юридик ва жисмоний шахсларнинг ҳуқуқлари аниқ белгиланган. Қимматли қоғозлар қандайдир мулк ёки пул суммасига эгалик ҳуқуқини тасдиқловчи ва мулкий муносабатларни ифодаловчи ҳужжат бўлиб, улар тегишли ҳужжат тақдим қилинмасдан сотилиши ёки бошқа бир шахсга берилиши мумкин эмас. Қимматли қоғозларнинг асосий хусусияти ўз эгаларига муттасил ёки бир марталик даромад келтиришидир.

Қимматли қоғозлар икки гуруҳга бўлинади:

1. Мулкка эгалик қилиш муносабатларини ифодаловчи - **акциялар** ва **пайлар;**
2. Кредит муносабатларини ифодаловчи **облигациялар, оддий ва ўтказма векселлар, депозит ва жамғарма сертификатлар, ипотекалар ва бошқалар.**

Акциялар ўз эгасининг акциядорлик жамияти капиталида қатнашишини тасдиқлайдиган ва ушбу жамият фойдасининг маълум бир қисмини дивиденд сифатида олиш ҳуқуқини таъминлайдиган, жамиятни бошқариш, шунингдек, фойдани ва жамиятни тугатиш чоғида мулкларни тақсимлашда қатнашиш ҳуқуқини берадиган қимматли қоғозлардир.

Бухгалтерия ҳисоботлари портфель инвестициялар, яъни корхона томонидан сотиб олинган қарздорлик ва хисса қўшиш ҳақидаги қимматли қоғозлар тўғрисида қониқарли ахборот бериши лозим.

Портфель инвестициялари (инглиз. Portfolio investment) чет элдаги саноат, қишлоқ хўжалиги, транспорт, кредит ва бошқа корхоналарга қилинган узоқ муддатли капитал қўйилмалардир. Портфель инвестициялари одатда чет эл акциядорлик компанияларининг акция ва облигацияларини сотиб олиш шаклида амалга оширилади. Қоидага кўра портфел инвестициялари ҳажми корхона акциядорлик капиталининг 10 фоизидан ошмаслиги лозим. Бевосита инвестициялардан фарқли ўлароқ корхона фаолияти устидан бевосита назорат ўрнатиш ёки уларга эгалик қилиш ҳуқуқини бермайди. Шу билан бирга портфель инвестициялари, бошқача қилиб айтганда, молиявий инвестициялар юқори даражадаги ликвидлиги билан ҳам ажралиб туради.

«Портфель инвестициялари»нинг ўз-ўзини суғурта қилиш усулларидан бири олди-соттини рўйхатга оладиган агентларни танлаш ва уларнинг фаолиятини муттасил аудиторлик текширувидан ўтказишдир. Бу масалада Ўзбекистон қимматли қоғозлар бозорининг имкониятлари анча чегараланган, чунки муқобил депозитарийлар тармоғи ҳали етарли даражада ривожланмаган.

Облигация қимматли қоғозлар тури бўлиб, унинг эгаси томонидан пул маблағлари топширилганлиги ва унга қимматли қоғозлардаги кўрсатилган муддат давомида белгиланган фоиздаги даромадни ва унинг қийматини олиш ҳуқуқини кафолатлайдиган тасдиқловчи ҳужжатдир. Корхона облигациялари акциялардан фарқли бўлиб, уларнинг эгаларига корхона бошқарувида иштирок этишга ҳуқуқ бермайди.

Вексель ёзма равишдаги сўзсиз мажбурият ифодаланган гувоҳлик ёки вексель берувчининг вексель тақдим этувчига ёки векселда кўрсатилган шахсга белгиланган муддат ичида маълум суммани ёки уларнинг мажбуриятларини тўлаш учун берилган кўрсатмадир. Шу билан бирга вексель мустақил тўлов мажбурияти ҳам бўлиб, ҳисоб-китоб амалиётидаги каби бухгалтерлик ҳисоби векселлар бўйича қарзларни векселларни тўловга тақдим этиш ва қабул қилиш бўйича товар етказиб бериш билан боғлиқ бўлган бошқа турдаги қарз мажбуриятларидан ажралиб туришини билдиради.

Оддий векселлар юридик ёки жисмоний шахснинг маълум суммани белгиланган вақтда тўлаши ҳақидаги қарздорлик мажбуриятидир.

Ўтказма векселлар маълум суммани ўтказма векселни тақдим этувчига тўлаш учун қарздорга бериладиган фармойишидир.

Оддий векселдан фарқли ўлароқ, ўтказма векселлар қўлланиладиган ҳисоб-китобларда иккита эмас, балки кўп сонли юридик ва жисмоний шахслар иштирок этишлари мумкин.

Депозит сертификати Ўзбекистон Республикасининг 2 сентябрь 1993 йилдаги «Қимматли қоғозлар ва фонд биржаси ҳақидаги» қонунига мувофиқ маълум бир банкда депозит учун ҳуқуқ (яъни банкнинг қарз мажбурияти) берадиган ҳужжатдир ва 22 декабрь

1995 йилдаги «Ўзбекистон Республикасининг қонуний актларига ўзгаришлар ва қўшимчалар киритиш ҳақидаги» қонунига мувофиқ мамлакат ҳудудида қимматли қоғозларнинг ҳосилалари: опционлар, фъючерслар ва ордерлар муомалага чиқарилмоқда.

Опцион унинг эгасига қимматли қоғозлар ёки товарларни контрактда кўрсатилган баҳода белгиланган муддатда сотиб олиш ёки олишдан воз кечиш ҳуқуқини берадиган шартномалардир. Мазкур корхонада ходимларнинг маълум миқдордаги акцияларни имтиёзли асосда сотиб олиш ҳуқуқлари; конвертацияланадиган имтиёзли акциялар ёки облигацияларни оддийларига алмаштириш ҳуқуқлари; эмитентнинг облигацияларни оддийларига алмаштириш ҳуқуқлари; эмитентнинг облигацияларни муддатидан олдин қоплаш ҳуқуқлари ва бошқалар опцион ҳисобланади. Бу барча ҳуқуқлар иккиламчи қимматли қоғоз ҳисобланган опцион шартномаси тузилганидан сўнг вужудга келади. Опционларнинг икки тури мавжуд: 1-сотиш опциони (put) қимматли қоғозларни сотиш ҳуқуқи; 2-харид опциони (call) қимматли қоғозларни сотиб олиш ҳуқуқи.

Фъючерслар опционлардан фарқли ўлароқ, маълум қимматли қоғозларни ёки бошқа молиявий инструментларни ёки товарларни келгусида маълум бир санада, контрактда белгиланган баҳолар бўйича сотиш ёки сотиб олиш учун сўзсиз гувоҳлик берувчи иккиламчи қимматли қоғоздир.

Қимматли қоғозлар ҳосилаларидан олинадиган даромад битта ёки бир нечта бозор кўрсаткичлари (индекслар)га боғлиқ. Масалан, фъючерс муомалаларидан олинадиган даромад олди-соттини амалга оширишда товарнинг келгусидаги баҳоси қанчалик тўғри аниқланганлиги ва бу товарга талаб қандай эканлигига боғлиқ.

Корхоналар бўш турган пул маблағларини қимматли қоғозларга қўйишдан ташқари бошқа корхоналарнинг устав капиталига улуш қўшиш (пай) шунингдек, юридик ва жисмоний шахсларга қарз бериш учун ҳам ишлатишлари мумкин.

Бундай барча молиявий инвестициялар уларнинг муддатига қараб қуйидаги счётларда ҳисобга олинади: а)қисқа муддатли молиявий қўйилмалар (1 йилгача):

5810 «Қимматли қоғозлар»

5830 «Берилган қисқа муддатли қарзлар»

5890 «Бошқа жорий инвестициялар»

б) Узоқ муддатли молиявий қўйилмалар» (1 йилдан ошиғи):

0610 «Қимматли қоғозлар»

0620 «Шўъба корхоналарга инвестициялар»

0630 «Тобе корхоналарга инвестициялар»

0640 «Хорижий капиталга эга корхоналарга инвестициялар»

0690 «Бошқа узоқ муддатли инвестициялар»

Корхоналар яқин вақтларгача ўзларининг пул маблағларини асосан капитал қўйилмаларга сарфлашлари мумкин эди. Буш тўрган пул маблағларидан фойдаланиш имкониятларининг пайдо бўлиши билан янги ҳисоб объектлари каби янги аудит объектлари ҳам вужудга келмокда.

Қимматли қоғозларда ифодаланган ҳуқуқларни акс эттириш шакли бўйича улар ҳужжатлаштиришли ва ҳужжатлаштиришсиз турларига бўлинади.

Ҳужжатлаштиришли шаклда қимматли қоғоз эгаси тегишли тарзда расмийлаштирилган қимматли қоғоз сертификатини тақдим қилиш асосида аниқланади, бундай депонентга ўтказиш ҳолларида депо счёти бўйича ёзув асосида аниқланади. Бунда аудиторга қимматли қоғоз сертификати ёки депо счётидан кўчирма тақдим қилиниши лозим.

Ҳужжатлаштиришсиз шаклида қимматли қоғоз эгаси қимматли қоғозлар эгалари реестридаги ёзувларга асосан, ёки қимматли қоғозлар депонентланган ҳолларда депо счёти бўйича ёзувлар асосида аниқланади. Бунда аудиторга реестр ёки депо счётидан кўчирма тақдим қилиниши лозим.

Молиявий қўйилмаларни ҳисобга олиш ва ҳисоботда акс эттириш услубиётига мувофиқ молиявий қўйилмаларни турлари ва қайтариш муддатлари бўйича туркумлаш қуйидаги жадвалда келтирилган.

Молиявий қўйилмаларнинг туркумланиши ва унинг ҳисобга олиш услубиётига таъсири

Туркумлаш белгилари	Туркумлаш гуруҳлари	Молиявий қўйилмалар ҳисобини ташкил этиш
Иқтисодий муносабатларни ифодалаш ҳусусиятига кўра	Мулкка эгалик муносабатларини ифодаловчи **акциялар** ва **пайлар**	Муддатига кўра: узоқ муд-датлилари 0610-счётда, қисқа муддатлилари 5810- счётда
	Кредит муносабатларини ифодаловчи **облигациялар, оддий ва ўтказма век-сельлар, депозит ва инвес-тицион сертификатлар, ипотекалар ва б.**	Муддатига кўра: узоқ муд-датлилари 0610-счётда, қисқа муддатлилари 5810- счётда
Муддатига кўра	Узоқ муддатли молиявий қўйилмалар (қоплаш муддати бир йилдан ошиқ ёки бир йилдан ошиқ муддат бўйича даромад олишни кўзлаб қилинган инвестициялар)	0610-0690 счётларда ҳисобга олинади.
	Қисқа муддатли молиявий қўйилмалар (қоплаш муддати бир йилдан ошмаган ёки бир йилдан ошмаган муддат бўйича даромад олишни кўзлаб қилинган инвестициялар)	5810, 5820 ва 5890 счётларда ҳисобга олинади
Турлари бўйича	Бошқа корхоналарнинг устав капиталига қўшилган бадаллар	
	Облигациялар, опцион, фьючерс, депозит ва жамғарма сертификатлари ва бошқа қимматли қоғозлар	0610 ва 5810-счётларда ҳи-собга олинади
	Берилган қисқа муддатли қарзлар	5830 – счётда ҳисобга олинади

5. Молиявий қўйилмалар ҳисобига доир дастлабки ҳужжатларнинг расмийлаштирилишини ва қимматли қоғозларни баҳолашнинг тўғрилигини текшириш

Молиявий қўйилмаларни ҳисобга олишда қўлланиладиган дастлабки ҳужжатларнинг расмийлашитирилишини текширишда шуни ҳисобга олиш зарурки, қимматли қоғознинг ўзи - қатъий шаклдаги ҳужжат бўлиб, унинг шакли ва мажбурий реквизитлари қимматли қоғозларнинг маълум турлари учун қонунчилик билан белгиланган талабларга мос келиши лозим. Қимматли қоғозларда мажбурий реквизитларнинг йўқлиги ёки қимматли қоғознинг белгиланган шаклга мос келмаслиги унинг яроқсизлигидан далолат беради. Шунинг учун аудитор қимматли қоғозлар бланкаларини шаклан текшириш билан бирга, моҳиятан ҳам текширувдан ўтказади. Шунингдек, қимматли қоғозлар қиймат кўрсаткичлари арифметик текширувдан ҳам ўтказилиши зарур.

Молиявий қўйилмаларни ҳисобга олишда қўлланилган дастлабки ҳужжатларни текшириш ўта муҳим аҳамиятга эга. Чунки улар қимматли қоғозларга доир мулкий ҳуқуқнинг бир субъектдан иккинчисга ўтишида махсус тартибни белгилайди.

Молиявий қўйилмаларни ҳисобга қабул қилиш учун асос бўлувчи ҳужжатларда муайян қимматли қоғозни сотиб олиш мақсади ва ундан фойдаланиш муддати кўрсатилиши шарт.

Молиявий қўйилмаларни баҳолаш ва қайта баҳолашнинг умумий қоидалари Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонунда ва №12 «Молиявий инвестициялар ҳисоби» номли бухгалтерия ҳисоби миллий стнадартида белгиланган.

Олди-сотди шартномаси бўйича қимматли қоғозлар сотиб олинганида қилинган молиявий қўйилмалар инвестор учун қилинган ҳақиқий харажатлар суммасида бухгалтерия ҳисобига қабул қилинади.

Аудитор қимматли қоғозларни баҳолашни текширув чоғида №12 «Молиявий

инвестициялар ҳисоби» номли БҲМСнинг 9-19 бандларидаги қоидаларга асосланади. Қимматли қоғозларни сотиб олиш бўйича ҳақиқий харажатлар қуйидагиларни ўз ичига олади: шартномага мувофиқ сотувчига тўланадиган суммалар; қимматли қоғозларни сотиб олиш билан боғлиқ информацион ва консультацион хизматлар учун ихтисослаштирилган ташкилотлар ёки шахсларга тўланадиган суммалар; қимматли қоғозларни сотиб олишда иштирок қилган воситачи ташкилотларга тўланадиган тўловлар. Қимматли қоғозлар сотиб олиш учун, уларни бухгалтерия ҳисобига қабул қилгунга қадар ишлатилган қарз маблағлар бўйича фоизлар тўлаш учун қилинган сарфлар; қимматли қоғозларни сотиб олиш билан бевосита боғлиқ бўлган бошқа сарфлар.

Қимматли қоғозларни ҳисобга оладиган қийматини шакллантирувчи барча ҳақиқий харажатлар 0610-«»Қимматли қоғозлар» ва 5810-«Қимматли қоғозлар» счетлар дебетида ҳисобга олинади. Аудитор қимматли қоғозлар сотиб олиш билан боғлиқ бўлган харажатлар таркибини, ушбу харажатларни молиявий қўйилмалар қийматига қўшишнинг қонунийлигини, бу харажатларнинг тегишли ҳужжатлар билан тасдиқланганлигини текширади.

Молиявий қўйилмаларнинг ҳисобга қабул қилинган баҳоси, қоидага кўра, ўзгатирилмайди. Қарзли қимматли қоғозлар бундан мустасно.

Қимматли қоғозлар шартномага мувофиқ текинга олинганида олинган вақтидаги бозор баҳоси бўйича баҳоланади.

Агар молиявий қўйилмалар чет эл валютасида амалга оширилса, бундай муомалаларнинг валюта муомалаларини тартибга соладиган меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини текшириш зарур.

Қиймати чет эл валютасида ифодаланган молиявий қўйилмалар Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки томонидан белгиланган, муомала содир бўлган кунда амал қилаётган валюта курси бўйича сўмга ҳисоблаб баҳоланади.

Аудитор қайтариш муддати бир йилдан ошиқ қимматли қоғозлар ҳам қайта баҳоланаётганлигини текшириш лозим. Чунки курс тафовутини қайта баҳолаш ва ҳисобда акс эттириш фақат қисқа муддатли молиявий қўйилмалар таркибида ҳисобга олинадиган қимматли қоғозлар, ҳамда корхона томонидан белгиланган тартибда депозитга жойлаштирилган пул маблағлари бўйича амалга оширилади.

Бошқа корхоналарнинг устав капиталига қўшилган улушлар таъсис шартномасида белгиланган (келишилган) қиймат бўйича баҳоланади. Корхона мулкини бошқа корхона устав капиталига улуш сифатида беришда молиявий қўйилмалар шартнома қиймати ва берилган мулклар қиймати ўртасидаги фарқларни ҳисобда акс эттиришнинг тўғрилигини текшириш зарур.

Бухгалтерия ҳисоботи кўрсаткичларининг синтетик ва аналитик ҳисоб маълумотларига мослигини текшириш бухгалтерия балансининг «Узоқ муддатли молиявий қўйилмалар» (I бўлим) ва «Қисқа муддатли молиявий қўйилмалар» (II бўлим) сатрлари бўйича кўрсаткичларни Бош дафтардаги: 0610, 0620, 0630, 0640, 0690, 5810, 5830, 5890-счётларнинг қолдиқлари билан таққослаш орқали амалга оширилади.

Молиявий қўйилмалар алоҳида турларининг мавжудлиги ва ҳисобот даври давомидаги ҳаракати тўғрисидаги ахборотлар бухгалтерия балансига бериладиган тушунтиришларда келтирилади. Молиявий қўйилмалар алоҳида турларининг ҳисобот даври боши ва охирига қолдиғи тўғрисидаги кўрсаткичлар 0610-0690 ва 5810, 5830, 5890-счётлар бўйича синтетик ва аналитик ҳисоб маълумотлари билан солиштирилади.

Бухгалтерия ҳисоботи ва синтетик ҳамда аналитик ҳисоб регистрлари кўрсаткичларини солиштириш натижаларини аудитор тегишли тарзда расмийлаштиради.

6. Қимматли қоғозларнинг аналитик ҳисобини, кирими ва чиқимига доир муомалаларни текшириш

0610 - 0690 ва 5810, 5830 ва 5890 - счётлар бўйича аналитик ҳисоб молиявий қўшилмаларнинг турлари ва объектлари бўйича юритилади. Аудитор корхонанинг ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйругига илова қилинган ишчи счётлар режасидаги молиявий қўйилмаларни ҳисобга олиш учун фойдаланиладиган счётлар режаси билан танишади, ҳамда аналитик ҳисобнинг тузилиши қимматли қоғозларни сотувчи-корхоналар бўйича молиявий қўйилмалар тўғрисидаги, қарз олувчи корхоналар бўйича мамлакат ҳудудидаги ва хориждаги объектларга қилинган қўйилмалар тўғрисидаги ахборотлар қай даражада таъминлашини баҳолаши керак.

Корхоналар қимматли қоғозларини кассасида ёки депозитарийларда (Давлат қисқа муддатли облигациялар (ДҚМО) эмитенти фақат Молия Вазирлиги бўлиб, улар валюта биржасидаги депозитарийда) сақланади. Улар корхонада сақланганида қимматли қоғозлар бланкаларини (сертификатларини) масъул сақлаш учун корхона кассасида юритиладиган реестрнинг мавжудлигини текшириши лозим. Реестрда: қимматли қоғоз номи, номери, эмитент номи, қимматли қоғознинг номинал қиймати кўрсатилиши шарт.

Қимматли қоғозлар депозитарийларда сақланганида улар сақлаш учун берилган депозитарийнинг реквизитларини аналитик ҳисобда кўрсатган ҳолда, корхона бухгалтериясида ҳисобда акс эттирилиб борилади. Бундай ҳолда аудиторга депонент билан депозитарий ўртасидаги муносабатларни тартибга соладиган шартнома (депо счёти тўғрисидаги шартнома) тақдим қилиниши лозим.

Шартномада унинг предмети қимматли қоғозлар сертификатларини сақлаш ёки қимматли қоғозлар учун ҳуқуқни ҳисобга олиш бўйича хизмат кўрсатиш, ҳамда:

депонент томонидан унинг қимматли қоғозларини депозитарийга депонентлаш тўғрисидаги депозитарий ахборотларни бериш тартиби;

шартноманинг амал қилиш муддати;

депозитарий хизматлари учун шартномада белгиланган ҳақ тўлаш ҳажми ва тартиби;

депозитарийнинг депонентга ҳисобот бериш шакли ва даври;

депозитарийнинг мажбуриятлари аниқ кўрсатилган бўлиши лозим.

Депозитарий хизматлари учун тўланадиган ҳақ бўйича сарфлар 9420 - счёт дебети бўйича акс эттирилади. Депозитарий хизматлари бўйича тўланган ҚҚС хизмат қийматига қўшиб акс эттирилади.

Аудитор корхонада «Қимматли қоғозларни ҳисобга олиш дафтари»нинг мавжудлигини аниқлайди. Унда корхонада сақланадиган барча қимматли қоғозлар рўйхатга олинган бўлиши лозим.

Молиявий қўйилмалар кирими ва чиқимига доир муомалалар акс эттирилишини текшириш учун 0610-0620, 5810, 5830, 5890 ва 9220-счётлар бўйича ҳисоб регистрлари маълумотларидан фойдаланилади. Бунда аудитор корхонада ҳисоб услубиёти ва молиявий қўйилмалар суммасини шакллантирадиган ҳақиқий харажатларни акс эттириш талабларига риоя қилинишига ишонч ҳосил қилиш лозим.

Шунингдек, қимматли қоғозларни сотиб олиш қандай маблағлар ҳисобига амалга оширилганлигини ҳам текшириш зарур. Масалан, пулни тўлаш ёки мулкларни бериш ҳисобига олиниши мумкин. Агар қимматли қоғозлар қиймати мулклар билан тўланса, инвестор бундай муомалаларни ҳисобга олишда 9210- «Асосий воситаларнинг чиқими», 9220-»Бошқа активларнинг чиқими» счётларидан фойдаланиши лозим. Чунки қимматли қоғозлар қиймати мулклар билан тўланганда ҳисобдан чиқарилган мулкларнинг баланс қиймати ва сотиб олинаётган қиймати қимматли қоғознинг сотиб олиш баҳоси ўртасидаги фарқ солиққа тортиладиган базага таъсир кўрсатади.

Аудитор қимматли қоғозлар ҳисобга қабул қилинганидан сўнг қилинган харажатларнинг, молиявий қўйилмалар қийматини кўпайтирадиган қўшимча харажатлар сифатида қимматли қоғозлар қиймати устига қўшилмаётганлигини ҳам текшириши лозим.

Масалан, аудиторлик текшируви жараёнида қимматли қоғозлар сотиб олиш учун кредит олинганлиги маълум бўлганида.

7. Молиявий қўйилмаларнинг даромадлилиги, олинган даромадларнинг тўлиқ акс эттирилиши ва солиққа тортилишини текшириш

Корхонанинг молиявий қўйилмалардан оладиган даромадлари 9520 - «Дивиденд кўринишидаги даромадлар», 9530 - «Фоиз кўринишидаги даромадлар» ва 9560 - «Қимматли қоғозларни қайта баҳолашдан олинадиган даромадлар» счётларида ҳисобга олинади ва «Маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига қўшиладиган маҳсулот ишлаб чиқариш (иш бажариш, хизмат кўрсатиш) ва реализация харажатларининг таркиби ҳамда молия натижаларини шакллантириш тартиби тўғрисидаги Низом» га мувофиқ молиявий фаолиятдан олинган даромадлар қаторига киритилади.

«Харажатлар таркиби ..... тўғрисидаги Низом» да (В бўлими 3§ «Молиявий фаолиятдан олинадиган даромадлар», 3, 5-модда«қимматли қоғозларга қилинган қўйилмалар», шуъба корхоналарга берилган маблағлар ва шу кабиларни қайта баҳолашдан олинган фойда, шунингдек, В. бўлими, 3§ «Молиявий фаолиятга доир чиқимлар», 3, 4-модда «Қимматли қоғозларга қилинган қўйилмалар» (шўъба корхоналарга берилган маблағлар ва шу кабилар) ни қайта баҳолашдан кўрилган зарарлар қимматли қоғозларга қилинган қўйилмалар ва шуъба корхоналарга берилган маблағларни ҳар чоракда (йилда) қайта баҳолаш, яъни уларни балансда бозор баҳоси бўйича акс эттириш тавсия этилади. Аммо, бундай ҳисоб юритиш сиёсатига қимматли қоғозлар бозори кенг ривожланганда эришилиб, бозор қиймати ҳақида мунтазам ахборотлар мавжуд шароитда бўлиши мумкин.

Аудитор сотиб олинган қимматли қоғозлардан ташқари корхонанинг ўзида чиқарилган қимматли қоғозлар сақланиши ҳам мумкинлигини билиши зарур. Бундай қимматли қоғозлар ўз жамоаси аъзоларига сотилгунча ёки биржага берилгунга қадар 006-«Қатъий ҳисобот бланкалари» деган балансдан ташқари счётда ҳисобга олинади.

Қўшимча даромад олиш мақсадида иккиламчи сотиш учун биржада сотиб олинган ёки жисмоний шахслардан (масалан, корхона ходими ишдан бўшаб кетаётганида) сотиб олинган корхона акциялари 8620-«Сотиб олинган хусусий акциялар имтиёзли» счётида ҳисобга олинади ва қуйидаги бухгалтерия ёзуви билан расмийлаштирилади: Дт 8620-«Сотиб олинган хусусий акциялар имтиёзли» счёти ва Кт 5010, 5110-счётлар - қимматли қоғозларнинг ҳарид қийматига. Корхона акцияларини иккиламчи сотиш қуйидагича акс эттирилади:

1. Дт 5010, 5110, 5210, 5220 Кт 9220- иккиламчи сотиш қийматига.
2. Дт 9220 Кт 5610 (махсус субсчёт) қимматли қоғозларнинг ҳарид баҳоси.
3. Дт 9220 Кт 9590 иккиламчи сотиш қийматининг ҳарид баҳосидан ошган қисми.

Агар харид қиймати иккиламчи сотиш қийматидан юқори бўлса, у ҳолда Дт 9690 Кт 9220 проводка тузилади. Аудитор бундай ҳолларда самарасиз молиявий муомалалар амалга оширилганлиининг объектив (балки субъектив) сабабларини аниқлаш, оқилона иш юритилганда йўл қўйилмаслиги мумкин йўқотишлар кўламини аниқлаши ва бу ҳақда директорлар кенгашида ёки акциядорлар мажлисида билдириши зарур.

Бошқа корхоналарнинг устав капиталига ҳисса қўшиш кўринишидаги қилинган молиявий қўйилмалар аудити ушбу корхоналар уставларини таҳлил қилиб, даромад олиш шартларини ҳамда бундай қўйилмалар самарадорлигининг тўғрилиги ва ҳисобда тўлиқ акс эттирилганлигини аниқлашдан иборат.

Шунингдек, векселга берилган қарзлар ҳам молиявий қўйилмалар бўлиб ҳисобланади. Улар қуйидагича акс эттирилади: Дт 0610, 5810 Кт 5110, 5210, 5220 векселга берилган қарз суммасига.

Векселлар уларда акс эттирилган суммалар, яъни номинал қиймати ва сотиб олиш баҳоси ўртасидаги фарқдан даромад олиш мақсадида сотиб олинганида бухгалтерия ҳисобида қуйидагича акс эттирилади:

Дт 5810 Кт 5110, 5210, 5220 векселнинг сотиб олиш қийматига.

Дт 5810 Кт 9590 векселда кўрсатилган сумма ва сотиб олиш қиймати ўртасида фарқ даромадга олинганида.

Молиявий қўйилмалар бошқа корхоналар фаолиятида ҳисса қўшиб иштирок этиш, акциялар бўйича дивидендлар ва облигациялар бўйича даромадлар олиш мақсадида амалга оширилиб, ҳисобда қуйидагича акс эттирилади:

Дт 5110, 5220, 5220 Кт 9520, (9530)- олинган дивидендлар (фоизлар) суммасига.

Даромадларнинг тўлиқ акс эттирилганлигини текширишда, уларнинг миқдори бухгалтерияда ҳисобга олиш мақсадида қуйидаги шарт-шароитлар мавжуд бўлганда тан олинади:

* корхона ушбу даромадларни олиш ҳуқуқига эга;
* даромадлар суммаси аниқланган бўлиши мумкин;
* муайян муомала натижасида корхона иқтисодий манфаатининг кўпайишига ишонч бўлганида.

Корхонанинг молиявий қўйилмалардан олган барча даромадлари солиққа тортиш мақсадида иккита гуруҳга бўлинади:

* умум қабул қилинган тартибда реализациядан ташқари даромадлар таркибида солиққа тортиладиган даромадлар (ҳамкорликдаги фаолиятдан олинган даромадлар);
* махсус тартибда солиққа тортиладиган даромадлар. Буларга акциядор корхонага тегишли ва бу қимматли қоғозлар эгасининг эмитент корхона фойдасини тақсимлашда иштирок этиш ҳуқуқини тасдиқловчи акциялар бўйича олинган даромадлар;

Ўзбекистон Республикаси давлат қимматли қоғозлари ва маҳаллий органлар қимматли қоғозлари; Ўзбекистон Республикаси ҳудудида ташкил қилинган бошқа корхоналар устав капиталида ҳисса қўшиб иштирок этишдан олинган даромадлар. Бундай даромадлар белгиланган фоиз ставка бўйича солиққа тортилади ва даромадларни тўлаш манбаларидан тўланади.

Акциялар бозор баҳосининг улар номинал қийматига нисбатан йилдан-йилга ўсиб бориши ҳам корхона раҳбариятининг оқилона иш юритаётганлигидан далолат беради.

17-МАВЗУ: ТОВАР-МОДДИЙ ЗАХИРАЛАР АУДИТИ

РЕЖА:

1. Аудитнинг мақсади, вазифалари, маълумот манбалари ва ўтказиш тартиби
2. Товар-моддий заҳираларни аудиторлик текширувидан ўтказиш кетма-кетлиги
3. Товар-моддий заҳираларнинг мавжудлиги ва сақланишини назорат қилишни текшириш услубиёти
4. Товар-моддий заҳиралар бухгалтерия ҳисобини текширишнинг хусусиятлари
5. Товар-моддий заҳираларни кирим қилиш ва ишлаб чиқаришга сарфлаш вақтида баҳолашнинг тўғрилигини текшириш
6. Моддий бойликларни сотиш ва бошқача тарзда ҳисобдан чиқаришга доир муомалаларни текшириш

1. Аудитнинг мақсади, вазифалари, маълумот манбалари ва ўтказиш тартиби

Товар-моддий заҳираларини аудиторлик текширувидан ўтказишнинг мақсади уларнинг сақланиши, тежамли ва оқилона ишлатилиши, ҳисобга олишнинг тўғри ташкил этилишини аниқлашдан иборат. Шунингдек, ҳисобот кўрсаткичларининг ишончлилигини ва товар-моддий заҳиралар билан боғлиқ муомалалар ҳисоби ва солиққа тортиш услубининг Ўзбекистон Республикасида амал қилаётган қонунчилик ҳамда меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини аниқлаш лозим. Ушбу мақсадга муомалалар моҳиятини, ҳамда назорат тузулмаси ва бухгалтерия ҳисоби тизимини текширувдан ўтказиш ва рискларни баҳолаш орқали эришилади. Заҳираларни текшириш, улар ҳажми катта бўлган корхоналарда аудитнинг асосий қисми деб қаралади.

Товар-моддий заҳиралар бўйича ҳисобот кўрсаткичларининг ҳаққонийлигини текширишда бошқа аудит объектларидаги каби, даставвал, баланснинг «Ишлаб чиқариш заҳиралари»(120-сатр), «Тугалланмаган ишлаб чиқариш (130-сатр)», «Тайёр маҳсулот»(140-сатр), «Сотиш учун олинган товарлар»(150-сатр) деган моддалари, Бош дафтар, журнал-ордерлар ва бошқа ҳисоб регистрлари орасидаги тенгликни аниқлаш зарур. Шу билан бирга, синтетик ва аналитик ҳисоб маълумотларининг мувофиқлигига ишонч ҳосил қилиши муҳимдир. Моддий бойликларни ишлаб чиқариш харажатларига олиб бориш ва уларнинг баҳоларини текшириш, ишлаб чиқаришга сарфлаш меъёрлари ва бошқаларни текшириш зарур. Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга даъво қўзғатишнинг ўз вақтидалиги ва тўғрилиги ҳамда йўлдаги (корхонага етиб келмаган) материаллар қолдиғининг ҳаққонийлигини ҳам текшириш керак.

Йўлдаги моддий бойликларни текширишнинг вазифалари: йўлдаги моддий бойликлар сифатида ҳисобда турган ҳар бир жўнатишнинг асослилигини аниқлаш, юкларни етказиб бериши муддатларининг ўтиб кетмаганлигини аниқлаш, хўжалик томонидан юкларни қидирув чораларининг кўрилишини аниқлаш, бош бухгалтер ва таъминот ходимлари томонидан йўлдаги моддий бойликларни ҳисобга олиш устидан назорат ўрнатилиши кабиларини аниқлашдан иборат. Булардан ташқари ҳисоб маълумотларининг ҳақиқатда ишлаб чиқарилган маҳсулотларга мос келиши ва товар маҳсулотлар ишлаб чиқариш тўғрисидаги ҳисоботларда қўшиб ёзиш фактлари аниқланади.

Текширув жараёнида аудитор қуйидагиларни аниқлаши лозим:

* заҳираларнинг ҳақиқатда мавжудлиги;
* заҳиралар билан боғлиқ барча муомалаларнинг бухгалтерия ҳисоби счётларида тўлиқ ва тўғри акс эттирилганлиги;
* барча заҳиралар корхона мулки эканлиги яъни уларга мулкий ҳуқуқ мавжудлиги, қарз сифатида акс эттирилган суммалар эса мажбурият эканлиги;
* заҳираларни ва улар билан боғлиқ мажбуриятларни баҳолашнинг тўғрилиги;

* товар-моддий заҳираларни ҳисобга олиш тамойиллари тўғри танланилганлиги ва қўлланилишининг тўғрилиги.

Товар-моддий заҳираларни текширишда қуйидаги маълумот манбаларидан фойдаланилади:

1. Моддий бойликларни қабул қилиш, ҳисобга олиш, сақлаш ва беришга алоқадор меъёрий ҳужжатлар.
2. Ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқ.
3. Товар моддий заҳиралар билан боғлиқ муомалаларни расмийлаштиришга доир дастлабки ҳужжатлар.
4. Ташкилий-ҳуқуқий ҳужжатлар ва материаллар.
5. Товар-моддий заҳираларни ҳисобга олишга доир бухгалтерия ҳисоби регистрлари ва бухгалтерия ҳисоботлари.

Буларни батафсил кўриб чиқамиз.

Аудитор текширувга киришиш чоғида текширувнинг ушбу соҳаси бўйича танланган ҳисоб юритиш усуллари ва услублари тўғрисида ахборотга эга бўлиши лозим. №4-«Товар-моддий заҳиралар» номли бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти талабларига мувофиқ корхонанинг ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги буй руғида товармоддий бойликларни ҳисобга олишнинг услубий жиҳатлари, хусусан қуйидагилар ҳақидаги ахборотлар акс эттирилиши лозим:

* асосий воситалар билан инвентарь ва хўжалик ашёлари ўртасидаги чегаралар;
* товар-моддий бойликларни сотиб олиш (тайёрлаш)ни ҳисобга олиш;
* товар-моддий бойликларни уларнинг турлари бўйича ҳисобдан ўчириш чоғида баҳолаш усуллари.

Мижоз-корхона раҳбарияти, у ёки бу ҳисоб юритиш тамоили молиявий натижага таъсир қилишини билсада, ҳисоб сиёсатига киритилган маълумотларнинг зарурлигига кўп ҳолларда етарли аҳамият бермайди. Мана шунинг оқибатида ҳар хил қоидабузарликлар келиб чиқади. Улардан энг кўп тарқалгани танланган ҳисоб юритиш усулларига ёки уларни қўллашда изчилликка риоя қилинмаслиги ҳисобланади.

Товар-моддий заҳираларни ҳисобга олишда қўлланиладиган дастлабки ҳужжатлар шакллари корхонадаги моддий қийматликларнинг турлари ва гуруҳларига боғлиқ. Қўлланиладиган дастлабки ҳужжатларда барча зарур реквизитлар бўлиши шарт. Бундай дастлабки ҳужжатларга қуйидагилар киради: моддий қийматликларни олиш учун ишончномалар, кирим ордерлари, материаллар, инвентарь ва хўжалик ашёларини киримга олиш ва ҳисобдан ўчириш далолатномалари, лимит забор карталари, талабнома-накладнойлар, товар транспорт накладнойлари, омбор ҳисоби карточкалари ёки дафтари.

Ташкилий-ҳуқуқий ҳужжатлар ва бошқа маълумот манбаларига қуйидагилар киради:

* корхона раҳбарининг буйруғи (ёки фармойиши) директор кенгаши мажлисининг баённомалари, таъсисчилар ва бошқа комиссиялар йиғилиш қарорлари. Агар корхона устав капиталининг миқдорини шакллантириш ёки ўзгартириш чоғида улуш сифатида материаллар, инвентарь ва хўжалик ашёлари, товарлар қўшилган бўлса, шунингдек агар дивидендлар ёки даромадлар моддий қийматликлар билан тўланса ушбу ҳужжатларни ўрганиш аудитор учун ўта муҳим аҳамият касб этади;
* корхонада ўтказилган аудиторлик текширувлари ўтган йиллардаги ҳисоботлари;
* товарлар, материаллар, хом ашёлар ва ҳоказоларни етказиб бериш шартномалари;
* моддий жавобгарлик тўғрисидаги шартномалар.

Аудиторнинг корхона ходимлари билан раҳбарият таркибидаги, бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимидаги ўзгаришлар тўғрисидаги суҳбатлари текширув учун зарур қўшимча ахборотлар бериши мумкин. Бундай ўзгаришларнинг натижалари ишчи ҳужжатларда расмийлаштирилган бўлиши лозим.

Товар-моддий заҳиралар билан боғлиқ муомалаларни текширишда фойдаланиладиган ахборотлар корхонанинг бухгалтерия ҳисоботлари ва ҳисоб регистрларида акс эттирилади. Булардан «Бухгалтерия баланси» (1-шакл)да товар-моддий заҳиралар тўғрисидаги

маълумотлар баланс активининг II-«Айланма маблағлар» бўлимида жойлашган «Ишлаб чиқариш заҳиралари»моддаси (120 сатр) ва «тугалланмаган ишлаб чиқариш» (130-сатр) моддаларининг маълумотлари текширилади.

Товар-моддий заҳираларни ҳисобга олишга доир бухгалтерия регистрлари хилма-хил бўлиши мумкин. Улар корхонада қўлланилаётган бухгалтерия ҳисоби шакли ва усулларига, ҳамда мавжуд товар-моддий заҳираларнинг турлари ва гуруҳларига боғлиқ. Аммо, ҳар қандай ҳолатда ҳам аудитор 1010-1090, 1080, 1510 ва 1610 счётлар бўйича аналитик ва синтетик ҳисоб регистрларини, сальдо ведомостлари, омборхона ҳисоби карточкалари, дафтарлар, инвентаризация материалларини ҳамда тугалланмаган ишлаб чиқаришлар (2010, 2110, 2310-счетлар) бўйича ҳисоб регистрларини таҳлил қилиб чиқиши лозим.

2. Товар-моддий заҳираларни аудиторлик текширувидан ўтказиш кетма-кетлиги

Товар-моддий заҳиралар билан боғлиқ хўжалик муомалаларини аудиторлик текширувидан қуйидаги кетма-кетликда ўтказиш мақсадга мувофиқ:

* мазкур текширув участкасининг йўналишлари бўйича ҳисоб сиёсатининг қоидаларини ўрганиш;
* товар-моддий заҳираларга доир ички назорат тизимининг ишончлилик даражасини баҳолаш. Бунинг учун омбор хўжалиги ва омборхоналарнинг ҳолатини текшириб чиқиш; моддий жавобгарлик ва моддий жавобгар шахслар ҳисоботларининг ташкил этилишини ўрганиш;
* товар-моддий бойликларнинг ҳисобот санасига таркибини таҳлил қилиш;
* танлаб инвентаризация қилинадиган объектларни ва инвентаризация ўтказиш позицияларини аниқлаш;
* товар-моддий заҳиралар ҳаракатини таҳлил қилиш;
* товар-моддий заҳираларни баҳолашнинг тўғрилиги;
* товар-моддий заҳиралар синтетик ва аналитик ҳисобининг ташкил этилиши ҳамда ҳолатини текшириш.

Товар-моддий заҳираларни аудиторлик текширувидан ўтказиш бухгалтерия ҳисоботида катта хатоларга йўл қўйиш хавфини камайтиради. Шунинг учун, товар-моддий заҳираларни текширишни бошлашдан олдин аудитор энг кўп учрайдиган қоидабузарликларни аниқлаши ва шуни ҳисобга олган ҳолда зарур текширув амалларини танлаши керак.

Товар-моддий заҳиралар тўғрисидаги ахборотларнинг ишончлилиги бўйича аудитор фикрининг шаклланишига қуйидаги омиллар таъсир кўрсатади:

а) **тўлиқ акс эттирилиш** - корхонага тегишли барча товар-моддий заҳираларининг бухгалтерия ёзувларида акс эттирилганлиги ва бухгалтерия ҳисоботига киритилганлиги. Товар-моддий бойликлар билан боғлиқ муомалаларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришнинг тўлиқлигидаги хатолар ҳисобот маълумотлари ҳаққонийлигининг пасайишига олиб келади. Бундай хатоларни топиш анча мураккаб. Бунинг учун аудитордан дастлабки ҳужжатларни ёки ҳисобга тааллуқли бўлмаган ахборотларни танлаб олиш талаб қилинади.

б) **Товар-моддий заҳиралар билан боғлиқ муомалаларни етарли даражада асос бўлмаган ҳолларда ҳисобга олишнинг мавжудлиги.** Масалан, корхона ўз балансига мулкий ҳуқуққа эга бўлмаган мулкларни комиссия ёки консигнация шартномалари бўйича олинган моддий қийматликларни киритган. Бундай хатолар ҳисобот кўрсаткичларининг ошириб кўрсатилишига олиб келади.

в) хўжалик фаолияти фактларининг вақтинчалик аниқлик тамоилига риоя қилиниши. Бу хатолар муомалаларнинг ҳисоб даврларига нотўғри тақсимланиши яъни уларнинг содир бўлган ҳисобот даврида эмас, балки бошқа ҳисобот даврида акс эттириш билан боғлиқ. Кўпчилик ҳолларда амалиётда олинган материаллар уларга бўлган мулкий ҳуқуқ олувчига ўтмасдан олдин акс эттирилади, ёки аксинча, материаллари ҳали йўлда бўла туриб, уларга мулкий ҳуқуқ харидорга ўтган бўлади. Мол етказиб берувчилардан счет

фактурасиз олинган моддий қийматликлар ҳисобда акс эттирилмайди ёки кирим қилинмайди. Даврийлаштиришдаги хатоларни аниқлаш учун аудитор ҳисоб ёзувларини ўрганиши ва уларни дастлабки ҳужжатлар билан солиштириши керак.

г) Товар-моддий бойликларни баҳолашнинг тўғрилиги. Масалан, уларни кирим қилишда сотиб олиш баҳоси нотўғри аниқланиб, бунинг оқибатида амортизация нотўғри ҳисобланади. Бу хатолар ҳисоб юритиш услубиётининг бузилишига олиб келади ва кўп ҳолларда мунтазам содир бўлади.

д) Товар-моддий заҳираларни бухгалтерия ҳисобининг тегишли счётларида акс эттиришнинг тўғрилиги. Бундай хатолар инвентаризация ўтказиш чоғида аниқланиши мумкин.

Товар-моддий заҳиралар қолдиқларини акс эттириш ва сотилган маҳсулот таннархини ҳисоблашнинг тўғрилигига таъсир қилувчи муомалалар қуйидагилар натижасида юзага келади:

а) **бухгалтерия ҳисоботининг бузилиши:**

олдинги даврларда ҳисобдан ўчирилган, ҳамда фойдалилик хусусиятларини тўлиқ ёки қисман йўқотган моддий қийматликлар инвентаризация маълумотларига қўшилиши; йўлдаги товарларни ёки сотилиб бўлинган товарларни икки марта ҳисобга олиш;

учинчи шахслар омборида сақланаётган ишлаб чиқариш заҳиралари қолдиғининг ошириб кўрсатилиши; комиссияга қабул қилинган яъни балансдан ташқари счётларда ҳисобда турган товар-моддий заҳиралар ҳам инвентаризация маълумотларига қўшилиши ва шунга ўхшаш;

б) **суйистеъмол қилишлар:**

корхонанинг бир неча ходимлари ҳатти-ҳаракати ёки сақлаш устидан етарли назорат ўрнатилмаганлиги оқибатида қийматликларнинг ўғирланиши;

олинган товарлар ҳужжатларда кўрсатилганидан кам ёки сифатсиз бўлса, уларни қабул қилиш учун масъул шахсларнинг мол етказиб берувчилардан пора (пул ёки совға кўринишидаги буюм) олиш ҳоллари;

ҳақиқатда йўқ харидорларнинг реквизитларини кўрсатиш йўли билан жўнатиш ҳужжатларини қалбакилаштириш.

Юқорида кўрсатилганидек, ҳисобот даври давомида тўлиқ ёки тўғри акс эттирилмаганлиги сабабли йил охирида заҳиралар ошириб ёки пасайтириб кўрсатилиши мумкин.

Харидлар қуйидаги иккита ҳолнинг биттаси сабабли пасайтириб кўрсатилиши мумкин.

1) **Муомалаларни ҳисобда акс эттирмаслик.** Бундай муомалалар кредитор қарзларни текшириш чоғида аниқланиши мумкин. Масалан, бухгалтерия ҳисоби регистрларидаги ёзувларни тақдим қилинган, олинган моддий қийматликлар учун мол етказиб берувчиларга тўланганликни исботловчи счётлар, шартномалар, исботловчи пул ҳужжатлари маълумотлари билан солиштириб, аудитор айрим счётларнинг бухгалтерия ҳисоби регистрларида акс эттирилмай қолганлигини аниқлаши мумкин.

2) **Муомалалар нотўғри туркумланган.**

Масалан, товар-моддий заҳираларнинг сотиб олиш қиймати уларни сотиб олиш билан боғлиқ бўлган барча харажатлардан иборат. Лекин, бундай сарфларнинг бир қисми ёки айрим турлари (масалан, сотиб олинаётган хом ашёнинг сифатини аниқлашга доир эксперт хизмати қиймати) товар-моддий заҳиралар қийматига қўшилмасдан, бирданига сарфларга олиб борилган бўлиши мумкин.

Харидлар ҳажми қалбаки харидлар ёки муомалаларни акс эттириш каби харажатлар нотўғри туркумланган ҳолларда ошириб кўрсатилган бўлиши мумкин. Бундай фактларни аниқлаш учун харажатларни танлаб текшириш ва зарур аналитик амалларни бажариш лозим.

3. Товар-моддий заҳираларнинг мавжудлиги ва сақланишини назорат қилишни текшириш услубиёти

Омбор хўжалигининг аҳволи ва товар-моддий заҳиралар сақланишини текшириш энг муҳим аудиторлик амалларидан бири бўлиб ҳисобланади. Корхона фаолиятининг ушбу соҳасини ҳар томонлама ўрганиш учун аудитор омборлар, цехлар ва ишлаб чиқариш заҳиралари сақланадиган бошқа жойларни текширади. Бунда ишлаб чиқариш заҳираларини сақлаш шароитлари, ёнғин хавфининг олдини олиш, омборларнинг қурилмалар, техникалар, асбоблар билан жиҳозланганлиги ва уларнинг тўғри ишлатилиши, омбор биноларини қўриқлаш ҳолати ҳам ўрганилади. Омбор хўжалигининг қониқарсиз ташкил этилганилиги товар-моддий заҳиралар сақланиши устидан ички назоратнинг паст даражада эканлигидан далолат беради.

Ўрганиш жараёнида моддий қийматликларни қабул қилиш, сақлаш ва беришга алоқадор ходимларнинг моддий жавобгарликларини ташкил этишга махсус эътибор қаратилади. Ходимларнинг ҳуқуқ ва бурчлари, уларнинг иш тартиби, қийматликларни қабул қилиш ва бериш, ҳамда уларни ҳужжатлаштириш тартиби, омборларда натурал ўлчовларда ҳисобни юритиш, бухгалтерияга ҳисоботларни тақдим этиш муддатлари кўрсатилган стандартлар ёки йўриқномаларни ишлаб чиқиш ва моддий жавобгар шахсларга тақдим қилиш моддий қийматликларни сақлашни таъминлашнинг муҳим шартларидан бири ҳисобланади.

Товар-моддий заҳираларни сақлаш жойларини кўздан кечириш чоғида моддий жавобгар шахслардаги ҳужжатлар бўйича улар қийматликларни қабул қилиш ва беришни расмийлаштириш, ҳамда омборхона ҳисоби дафтари ёки карточкаларига ёзишни ўз вақтида амалга оширилаётганлиги текширилади. Ҳисобга олинмаган ошиқча материаллар ва тайёр маҳсулотлар қуйидаги йўллар билан вужудга келиши мумкин:

* тайёр маҳсулотларни тайёрлаш чоғида хом ашёларни алмаштириш; хом ашё ва материалларни топширувчиларнинг оғирликдан уриб қолиши, намлигини ошириб кўрсатиш ва уларнинг навларини пасайтириш; тайёр маҳсулотларни харидорларга жўнатиш чоғида ўлчовдан, ҳисобдан ва тарозидан уриб қолишлар;
* моддий қийматликларни юклаш-ташиш-тушириш ёки сақлаш чоғида йўқолган деб асоссиз далолатномалар тузиш ва шунга ўхшаш.

Ҳисобга олинмаган ошиқча материаллар одатда алоҳида сақланади. Уларни аниқлаш учун омборхона ҳисоби дафтари ёки карточкалари маълумотларидан фойдаланилади. Агар ҳисобга олинмаган ошиқча материаллар бўлса, алоҳида турдаги материалларнинг маълум даврлардаги чиқими, қоидаги кўра, уларнинг киримидан ошиб кетади (қизил билан чиқиш). Бундай ошиқча сарфлашлар шу номдаги материалларнинг кейинги тушумлари ва киримлари ҳисобидан қопланади.

Омбор хўжалигини кўздан кечириш ва моддий қийматликлар сақланишининг назоратини ҳужжатлар асосида текшириш билан изчил амалга ошириш товар-моддий заҳираларнинг сақланиши тўғрисида асосланган хулосалар қилиш ва профилактик тадбирлар ишлаб чиқиш имконини беради.

Товар-моддий заҳираларни аудиторлик текширувдан ўтказиш жараёнини икки қисмга бўлиш мумкин:

1. Инвентаризация ўтказиш орқали уларнинг ҳақиқатда мавжудлигини аниқлаш;
2. Моддий қийматликларни ҳисоб ва ҳисоботда тўғри баҳолашни ҳамда акс эттиришни текшириш.

Аудиторлик амаллари **инвентаризациягача, инвентаризация вақтида ва ундан сўнг бажариладиган амаллар**га бўлинади. Инвентаризацияни бошлагунга қадар аудитор олдинги ўтказилган инвентаризация натижалари тўғрисидаги маълумотларни сўраб олиб, заҳираларнинг таркибий ва миқдорий ўзгаришларини таҳлил қилади, заҳираларни сақлаш жойлари ҳақида, ҳамда инвентаризация ишларининг ташкил этилиши тўғрисида маълумотлар тўплайди.

Моддий бойликларни омборхона ва бошқа сақлаш жойларида ҳисобга олинишини текшириш уларни инвентаризация қилишдан бошланади. Текширишни бошлашдан олдин аудитор моддий бойликлар сақланадиган барча жойларни аниқлаш ва танлаб инвентаризация ўтказиладиган бойликлар рўйхатини алоҳида тузиши лозим.

Иш бошланишидан олдин аудитор корхона раҳбари билан инвентаризация комиссиясини тузиш тўғрисида келишиб олади. Корхона раҳбари бу ҳақда буйруқ чиқаради. Унинг бир нусхаси инвентаризация ўтказиш комиссияси аъзолирига берилади, комиссия раисига назорат сўрғич (пломба)лагичи топширилади.

Инвентаризация комиссияси таркибига, одатда, моддий жавобгар шахслардан ташқари, корхона раҳбарияти вакиллари, мутахассислар ҳам киритилади.

Агар моддий жавобгар шахс меҳнат таътилида ёки узоқ вақтдан бери касал бўлса, айрим аудиторлар инвентаризация ўтказишни ўша шахссиз бажаришга қарор қилиб катта хатога йўл қўйишади. Ваҳоланки, моддий бойликлар етишмовчилиги аниқланган тақдирда моддий жавобгар шахс кейинчалик уни тан олмаслиги ва унинг натижаларига эътироз билдириши мумкин.

Агар моддий жавобгар шахс узрли сабаб билан ишда бўлмаса, аудитор омборхонани муҳрлаб қўйиб, инвентаризация ўтказишни у ишга тушгандан сўнг бажариши лозим.

Аудитор инвентаризация қилишни бошлашдан олдин омборчидан инвентаризация бошланадиган сана учун моддий бойликларнинг кирими ва чиқими бўйича ҳисобот тузиб, унинг бир нусхасини ташкилот бухгалтериясига топширтиради ва иккинчи нусхасини аудитор ўзига олади. Бундан ташқари, аудитор моддий жавобгар шахсдан бойликларнинг кирими ва чиқимига доир барча ҳужжатлар бухгалтерияга топширилганлиги ва уларда кирим қилинмай қолган ёки чиқимга ҳисобдан ўчирилмаган ҳеч қандай моддий бойликлар йўқлиги ҳақида тилхат олади. Моддий бойликларни сотиб олиш учун ҳисобдорлик суммаси ёки уларни олиш учун ишончномага эга шахслардан ҳам шу мазмунда тилхат олинади.

Шундан сўнг комиссия аъзолари моддий бойликларни текширишга киришади, яъни уларни тарозида тортиш, қайта санаш ёки ўлчаб кўриш йўли билан ҳақиқий қолдиқларини аниқлайди. Аудиторлар инвентаризацияни бошлашдан олдин тарозилар ва бошқа ўлчаш асбобларининг аниқ ишлашига ишонч ҳосил қилишлари лозим. Айрим аудиторлар тортиш, ўлчаш, санаш ишларини ўзлари бажаришга ҳаракат қилишади, ҳисобчи ходим ёки моддий жавобгар шахс бу вақтда ўлчаш натижаларини қайд қилиб туради. Бироқ, бундай қилиш нотўғри. Аудитор тортиш, санаш, ўлчаш ишларини тўғри бажарилаётганлигини кузатиб туриши ва натижаларини ўзи ёзиб бориши лозим. Шунингдек, тушунмовчиликлар рўй бермаслиги учун моддий жавобгар шахс ҳам текширув натижаларини ёзиб бориши керак. Вақти-вақти билан бу ёзувлар солиштирилиши зарур.

Моддий бойликларнинг ҳар қайси тури бўйича инвентаризация қилиш натижалари инвентаризация рўйхатида қайд қилинади; бундай рўйхат моддий бойликлар турган ёки сақланадиган жойлар ёки уларнинг бут сақланиши учун жавобгар шахслар бўйича алоҳида-алоҳида тузилади.

Улар рўйхатларда номенклатура бўйича ва **ҳисобга олишда қабул қилинган ўлчов бирликларида** (!) акс эттирилади. Агар моддий бойликларни инвентаризация қилиш вақтида моддий жавобгар шахс баъзи нарсалар бу корхонага тегишли эмаслигини, улар бу ерда вақтинчалик сақланаётганлигини айтса, аудитор барибир уларни рўйхатга киритиши лозим. Аудитор бундай моддий бойликларнинг алоҳида рўйхатини тузиб, кейин қарама-қарши текширувда улар кимга тегишли эканлигини, шунингдек, 002 балансдан ташқари счётда ҳисобга олинишини аниқлаши лозим.

Аудитор текшириш чоғида моддий бойликларнинг рақами, русуми, номига алоҳида эътибор бериши керак. Чунки, амалиётда мавжуд бойликларнинг рақами ва русумларини кирим ҳужжатлари ҳамда паспортларига солиштириб, бир янги автомобил двигателини бошқа эскисига ёки камёб автомашинани бошқа арзонига алмаштириб қўйиш ҳоллари ҳам учрайди.

Баъзи моддий бойликлар бўйича намуна олиш усулини қўллаш тавсия этилади. Намуналар икки нусхада олинади ва муҳр билан сурғучланади. Намунанинг бир нусхаси тегишли идишга солиниб лабораторияга таҳлил учун топширилади. Иккинчиси тилхат бўйича корхонада қолдирилади. Тилхат эса текширувчига берилади. Таҳлил учун олинган намуналарга далолатнома тузилиб, унда корхонанинг номи, намунанинг оғирлиги, ҳажми, олинган жойи, сақланаётган жойнинг ҳарорати кўрсатилади. Намуна олиш далолатномасини текширувчилар ва моддий жавобгар шахслар имзолайди.

Инвентаризация маълумотлари бўйича рўйхатлар тузилади, уларни барча комиссия аъзолари имзолайди, моддий жавобгар шахс эса ҳар қайси рўйхат бўйича қуйидаги мазмунда тилхат ёзиб беради: **«Ушбу инвентаризация рўйхатида қайд қилинган барча моддий бойликларни комиссия менинг иштироқимда аслидан текширди ва рўйхатга киритди, бу борада инвентаризация комиссиясига эътирозим йўқ. Рўйхатда қайд қилинган барча бойликлар менинг жавобгарлигимда сақланмоқда»**

Аудитор ҳисобот йилининг охирги ёки янги йилнинг дастлабки кунларида текширилаётган корхона ходимлари томонидан ўтказилаётган инвентаризацияда қатнашиши мумкин. Бироқ, инвентаризация маълум бир сана оралиғида ўтказилган бўлса, аудитор инвентаризация ўтказилган пайтдан ҳисобот санасигача ўтган даврда заҳираларнинг кирими ва чиқимини кўздан кечириб чиқиши зарур. Бу ҳолда накладнойлар, счёт-фактуралар, божхона декларациялари ва шунга ўхшаш ҳужжатлар ҳисоб маълумотлари билан таққосланади.

Ишлаб чиқариш заҳиралари бир неча омборларда сақланиши мумкин. Бу ҳолда камомадни ёпиш мақсадида заҳираларни бир омбордан иккинчисга ўтказиб қўйишнинг олдини олиш учун инвентаризацияни барча омборларда бир вақтнинг ўзида ўтказиш мақсадга мувофиқдир. Агар қандайдир сабабларга кўра бундай қилишнинг имкони бўлмаса, аудитор биринчи омборда инвентаризация бошланган пайтдан бошлаб, у охирги омборда тугагунга қадар вақт оралиғида заҳираларнинг бўлинмалар (омборлар) ўртасида бири-бирига ўтишини кўздан кечириб чиқиши зарур.

Агар барча омборларни бир вақтнинг ўзида инвентаризациядан ўтказиш имкони бўлмаса, уларнинг ҳаммасини муҳрлаб қўйиб, сўнгра бирма-бир инвентаризация қилиш ва натижаларини расмийлаштириш мумкин.

Инвентаризация ўтказиш чоғида аудиторда заҳиралар тўғрисида далил-исботлар олишда, технологик жараёнларнинг хусусиятларидан келиб чиқадиган мураккабликлар юзага келиши мумкин. Бунинг учун айрим ҳолларда мутахассислар маслаҳатига зарурат сезилади.

Шунингдек, заҳираларнинг миқдорини аниқлаш билан боғлиқ далил-исботларни олишда ҳам мураккабликлар вужудга келиши мумкин. Улар қуйидаги шарт-шароитлардан келиб чиқади:

а) танлаш усулининг қўлланилиши. Маълумки, битта текширув доирасида барча заҳираларни ёппасига текширишнинг имкони йўқ, аммо заҳиралар тўғрисидаги ҳисоб ёзувлари уларнинг ҳақиқатдаги қолдиқларига яққол мос келмаган ҳолларда барча товар-моддий заҳиралар текширувдан ўтказилиши зарур;

б) аудиторнинг заҳиралар сақланадиган барча жойларда бир вақтнинг ўзида иштирок эта олмаслиги;

в) назорат амалларининг хусусиятлари - такроран ҳисобга олиш, тасодифан ёки атайлаб ҳисобга олинмаган қийматликлар йўқлигига ишонч ҳосил қилиш зарур. Назорат учун ўтказилган текширувлар қийматликларни жамлаш тўғри амалга оширилганлигига ишонч ҳосил қилиш имконини беради;

г) инвентаризация қилинадиган қийматликларнинг хусусиятлари (масалан, фермаларда пичан ғарами, элеваторлардаги дон уюми ва ҳ. к.). Бундай ҳолларда аудитор махсус ўлчаш, баҳолаш усулларидан фойдаланиб, бу вақтда заҳираларнинг бир қисми ўлчанади ва сўнгра уларнинг умумий миқдори аниқланади.

Бундай текширув натижаларининг тўғрилиги уларни бухгалтерия ҳисоби ва омбор ҳисоби маълумотлари билан солиштириш орқали амалга оширилади.

Айрим турдаги заҳиралар мавжудлигини оддий ҳисоб-китоб йўли билан текшириш мумкин эмас. Масалан, ишлаб чиқариш жараёни узлуксиз кечадиган - қайта ишлаш, саноат ишлаб чиқариши кабиларда. Бундай ҳолда аудитор ички назорат амалларига таяниши, ҳамда бундай моддий қийматликларни инвентаризация қилиш учун мижоз рухсати билан экспертлар жалб қилиши мумкин.

Айрим ҳолларда бир қатор сабабларга кўра инвентаризация ўтказиш имкони бўлмайди. Масалан, аудит ўтказиш учун шартнома тузиш пайтига, йил охирида мижоз томонидан инвентаризация ўтказиб қўйилган ва уни такроран ўтказишдан бош тортса ёки инвентаризация ўтказиш жуда қиммат бўлган ҳолларда. Бу ҳолда аудитор математик методларни қўллаши мумкин. Улар маълум даражадаги эҳтимол билан заҳиралар миқдорини баҳолашга имкон беради. Шундай ҳолат юзага келиши мумкинки, мижоз ёппасига инвентаризация ўтказишни истайди, аммо аудиторнинг илтимосига кўра товар-моддий заҳираларнинг бир қисми инвентаризация қилинади.

Инвентаризация ишлари якунланиб, тегишли тарзда расмийлаштирилгандан сўнг инвентаризация маълумотлари билан бухгалтерия ҳисоби маълумотлари таққосланиб, тафовутлар аниқланиши лозим. Бу иш таққослаш қайдномалари тузиш йўли билан амалга оширилади.

Агар инвентаризация натижасида мавжуд бойликлар қолдиқларининг бухгалтерия ҳисоби маълумотларидан фарқ қилиши аниқланса, аудитор расмийлаштирилган рўйхатни таққослаш қайдномаси тузиш учун бухгалтерияга топширади.

Таққослаш қайдномалари фақат ҳисобга олиш маълумотларидан фарқ қилганлиги аниқланган моддий бойликлар бўйича тузилади. Уларни аудитор, бош бухгалтер ва моддий жавобгар шахс имзолайди. Агар камомадлар ёки ошиқчаликлар аниқланса, моддий жавобгар шахс бу ҳақда ёзма тушунтириш беради. Бойликларнинг табиий камайишидан ортиқ камомади айбдор ҳисобига ёзилади, ошиқча чиққан бойликлар эса кирим қилинади. Бир текшириладиган давр ичида бир моддий жавобгар шахсга тегишли бир хил номдаги моддий бойликлар қайта хиллаш (навларга ажратиш) натижасида аниқланган ошиқчаликлар ва камомадларнинг ўзаро ўрнини қоплашга истисно тариқасида рухсат берилади. Моддий бойликларнинг табиий камайиш меъёридан ортиқча камомадлари ва бузилишдан йўқотишлари аниқ айбдорлари номаълум бўлган ҳолларда корхона даромади ҳисобидан қопланади.

Таққослаш қайдномасини мазкур корхона бухгалтерияси тузса ҳам аудитор унинг тўғри тузилганлигини ва унда бухгалтерия ходимлари томонидан қайд қилинган рақамлар бухгалтерия маълумотларига мос келиш-келмаслигини текшириб кўриши лозим.

Шунингдек, инвентаризацияда аниқланган, товар-моддий заҳиралар камомади ва ошиқча чиқишини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш ва солиққа тортиш масалалари ҳам ўрганилади.

Инвентаризацияда аниқланган товар-моддий заҳиралар (ТМЗ) камомади бухгалтерия ҳисобида қуйидаги тартибда акс эттирилади:

Кам чиққан ТМЗ ларнинг ҳақиқий қиймати (баланс қиймати) бўйича ҳисобдан ўчирилиши.

Дебет 9220 «Бошқа активларнинг чиқими» счети

Кредит 1000-«Матералларни ҳисобга оладиган счётлар» (1010-1090)

Агар баҳолаш натижасида ТМЗ ларнинг бозор қиймати (ундириладиган сумма) кам чиққан ТМЗ лар ҳақиқий қийматидан юқори бўлса, олинган даромад суммаси бухгалтерия ҳисобида қуйидагича акс эттирилади:

а) Кам чиққан ТМЗ ларнинг бозор қийматига

Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счети

Кредит 9220 «Бошқа активларнинг чиқими» счети

б) Айбдор шахслар ёки моддий жавобгар шахслардан ундириб олиниши лозим бўлган бозор қийматида

Дебет 4730-«Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзлари» счети

Кредит 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счети

в) Айбдор шахслар ёки модий жавобгар шахслардан ундирилиши лозим бўлган сумма ва ТМЗ ларнинг ҳақиқий қиймати ўртасидаги фарқ суммага

Дебет 9220 «Бошқа активларнинг чиқими» счети

Кредит 9320-«Бошқа активларнинг чиқимидан олинган фойда» счети

Олинган даромад суммаси умумий белгиланган тартибда солиққа тортилади.

Агар баҳолаш натижасида кам чиққан ТМЗ ларнинг бозор қиймати (ундириладиган сумма) ҳақиқий қийматидан паст бўлса кўрилган зарар суммаси бухгалтерия ҳисобида қуйидаги тарзда акс эттирилади:

а) Кам чиққан ТМЗ ларнинг бозор қийматига

Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счети

Кредит 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счети

б) Айбдор шахслар ёки моддий жавобгар шахслардан ундирилиши лозим бўлган бозор қийматига

Дебет 4730-«Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзлари» счети

Кредит 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счети

в) Айбдор шахслар ёки моддий жавобгар шахслардан ундирилиши лозим бўлган сумма ва ТМЗ ларнинг ҳақиқий қиймати ўртасидаги фарқ суммага

Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счети

Кредит 9220 «Бошқа активларнинг чиқими» счети

Кўрилган зарар суммаси даромад (фойда) солиғини ҳисоблашда умумий белгиланган тартибда солиққа тортиладиган базага қўшилади.

ТМЗ лар камомадининг аниқ айбдорлари топилмаган ёки моддий жавобгар шахслардан ундириб олиш имкони бўлмаган ҳолларда ТМЗ ларни ҳисобдан ўчириш қуйидаги тартибда амалга оширилади:

а) Ҳақиқий қиймати бўйича

Дебет 9220 «Бошқа активларнинг чиқими» счети

Кредит 1000-«Материалларни ҳисобга оладиган счётлар» (1010-1090)

б) Кўрилган зарар суммасига

Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счети

Кредит 9220 «Бошқа активларнинг сотилиши ва турли чиқими» счети

Кўрилган зарар суммаси даромад (фойда) солиғини ҳисоблашда умумий белгиланган тартибда солиққа тортиладиган базага қўшилади.

Инвентаризацияда аниқланган ТМЗ ларнинг ошиқча чиқиши қуйидаги тартибда баҳоланади ва балансга қабул қилинади:

а) Товарлар мазкур турдаги ёки шуларга ўхшаш товарларнинг ошиқча чиқишлар аниқланган пайтдаги бозор қиймати бўйича баҳоланади ва балансга кирим қилинади.

б) Тайёр маҳсулотлар ошиқча чиқишлар аниқланган пайтдаги ҳақиқий ишлаб чиқариш таннархи бўйича балансга кирим қилинади.

в) Материаллар, инвентарь ва хўжалик ашёлари мазкур турдаги ёки шуларга ўхшаш материаллар ёки инвентарь ва хўжалик ашёларининг ошиқча чиқиши аниқланган пайтдаги ҳақиқий қиймати (баланс қиймати) бўйича балансга кирим қилинади.

г) Ивентаризацияда аниқланган ТМЗ ларнинг ошиқча чиқиш суммалари бухгалтерия ҳисобида қуйидагича акс эттирилади:

Дебет –Товар-моддий заҳираларни ҳисобга оладиган счётлар (1010-1090, 2810, 2820, 2910-2990)

Кредит 9320-«Бошқа активларни чиқимидан олинган фойда» счети;

Ушбу сумма белгиланган тартибда жорий давр учун солиққа тортилади.

Камомадлар суммасининг айбдор шахслар ёки моддий жавобгар шахслардан

ундирилиши бухгалтерия ҳисобида қуйидагича акс эттирилади.

Дебет 5010-«Миллий валютадаги пул маблағлари» счёти ёки Дебет 6710 – «Меҳнат ҳақи бўйича ходимлар билан ҳисоб-китоблар» счёти

Кредит 4730-«Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзлари» счети ёки

Кредит 4890-»Бошқа дебиторларнинг қарзлари» счёти

Моддий бойликларнинг бут сақланаётганлигини текширишда моддий бойликларнинг тўлиқ кирим қилинганлигини ва чиқимга тўғри ҳисобдан ўчирилганлигини аниқлаш муҳим ўрин эгаллайди. Чунки айрим ҳолларда ортиқча хом ашё ҳосил қилиниб, ундан ноқонуний мақсадларда «чапга кетадиган» маҳсулот ишлаб чиқаришга йўл очиб берилади.

Одатда, моддий бойликларни кирим қилишни назорат қилиш мол етказиб берувчилардан келиб тушган ҳисоб-китоб ҳужжатларини текшириш йўли билан амалга оширилади. Бундай ҳужжатлар жумласига тўлов талабномалари, счёт-фактуралар, турли иловалар (спецификациялар, сертификатлар, сифат ёрлиқлари ва ҳоказо) қўшиб юбориладиган товар-транспорт юк хат (накладной)лари киради.

Корхонага келтирилган моддий бойликлар тегишли омборхонага ўз вақтида кирим қилинишини ёки агар улар дарҳол цехга бериладиган бўлса, омборхона орқали расмийлаштирилиб, бу ҳақда ҳужжатларда қайд қилинади.

Шундай қилиб, бу ҳолда омборхона ходими моддий бойликларнинг мавжудлиги ва цехга берилганлигини тасдиқлайди. Бундан ташқари, моддий бойликларни текширишда аудитор қуйидагиларни аниқлаши лозим:

* йўлдаги моддий бойликлар ва фактурасиз жўнатилган моддий бойликларни ҳисобга олиш ишлари тўғри бажарилишини; балансда кўрсатилган, йўлдаги моддий бойликлар қолдиқларининг ҳаққонийлиги;

* 10-«Материалларнинг пул ифодасидаги ҳаракати» қайдномасининг тўғри юритилишини;зиммаларида моддий бойликлар қолдиқлари ҳисобда турган моддий жавобгар шахсларнинг ҳаммаси ҳам ҳар ойда моддий ҳисоботларни топширишини; айтилган ҳисоботлар топширилмай туриб(моддий жавобгар шахснинг касаллиги ёки бошқа сабабларга кўра) корхона раҳбарининг алоҳида фармойиши бўйича материаллар ҳисобдан чиқарилишини ва ҳисобдан чиқарилган материалларнинг сони ва қийматига кейин топширилган ҳисобот бўйича ўзгартиришлар қилиниши; моддий бойликлар ишдан бўшаган ходимлар ҳисобида турган ҳоллар борлигини (агар бор бўлса, бунинг сабабларини ва айбдор шахслардан уларнинг қийматини ундириш учун қандай чоралар кўрилганлигини); келиб тушган(мол етказиб берувчилардан ва ҳоказо) моддий бойликлар ҳисоб баҳолари бўйича қийматининг 6 ёки 7-журнал ордерларда акс эттирилган баҳолар бўйича қийматига мос келишини; сарфланган ва сотилган материаллар ҳамда фойдаланишга берилган ва ишга яроқсизлиги туфайли ҳисобдан чиқарилган арзон баҳоли ва тез эскирувчи буюмларнинг эскириши тегишли баланс счётларида тўғри ҳисобга олинганлигини; моддий бойликларнинг амалдаги таннархини уларнинг ҳисоб баҳолари бўйича қийматидан фарқи тўғри аниқланганлигини ва ҳисобдан чиқарилганлигини; ҳисоб баҳоларини қўллаш қийин бўлган инфляция шароитларида моддий бойликларни баҳолаш усули борасида корхонада қандай ҳисоб юритиш сиёсати қўлланилаётганлигини; транспорт-тайёрлов харажатларининг таркиби тўғри аниқланганлиги ва ҳисобга олинаётганлиги; моддий бойликларнинг ҳаракатига доир муомалалар 16-қайдномада тўғри ва тўлиқ акс эттирилганлигини; жўнатилган моддий бойликлар учун харидорлар зиммасидаги қарзларнинг ҳаққонийлигини; даъво қилиш муддати тугаган, тўлаш муддати ўтказиб юборилган қарзларнинг бор-йўқлигини; харидорлар томонидан қисман акцептланган ёки банкка тўлиқ суммада тўлаш рад қилинган, банкка инкассага қўйилган счётлар бор-йўқлигини, бундай ҳолларда қандай чоралар кўрилганлигини;

* омборхона хўжалигининг аҳволини; моддий бойликларнинг сақланиш шароитларини; материаллар миқдор ва сифат кўрсатгичлари бўйича тўғри қабул қилинганлигини; моддий жавобгар шахслар томонидан моддий бойликларни сақлаш ва ҳисобга олиш тартиби тўғрисидаги йўриқноманинг бажарилишини, уларни сақлаш

қоидаларининг бузилиш сабабларини; корхона омборхонаси ҳудудидан моддий бойликларнинг транспортда ёки транспортсиз олиб чиқиб кетилиши устидан назоратнинг таъминланишини; омборхона биноларининг техник ҳолатини;

* моддий бойликлар бириктириб қўйилган ходимлар билан тўлиқ моддий жавобгарлик тўғрисида ёзма шартнома тузилганлигини; моддий бойликларнинг омборхонадаги ҳаракати тўғри ва ўз вақтида расмийлаштирилишини; ишончномаларни бериш ва улардан фойдаланишга доир ҳисоботлар тузиш қоидаларига риоя қилинишини;

* моддий бойликларнинг ишлаб чиқаришга тўғри ҳисобдан чиқарилишини; амалдаги меъёрларнинг ҳозирги замон технологияси ва ишлаб чиқаришнинг ташкил қилиниш даражасига мувофиқлигини;материалларни қайта ишлаш учун четга беришнинг тўғри расмийлаштирилишини; моддий бойликларни сақлаш ва ташишда табиий камайиш меъёрларига мувофиқ уларнинг камомади ва йўқолишларини ҳисобдан чиқаришнинг асосланганлиги ва бошқа шуларга ўхшашларни.

4. Товар-моддий заҳиралар бухгалтерия ҳисобини текширишнинг хусусиятлари

Товар-моддий заҳираларининг тўлиқ кирим қилинишини текшириш чоғида аудитор мол етказиб берувчилар билан ҳисоб-китобларнинг шакллари ва шартларини, танланган баҳолаш усулини, сотиб олинган қийматликлар бўйича ҚҚСни қоплаш тартибини ҳисобга олиши зарур.

Товар-моддий заҳираларининг тушуми ва кирим қилиниши мол етказиб берувчилар билан тузилган шартномалар ва кузатиб борувчи ҳужжатлар (товар-транспорт накладнойлари, счёт-фактуралар, қодоқлаш (упаковка) ёрлиқлари, сифат гувоҳномаси, қабул квитанцияси ва бошқалар) асосида текширилади.

Омборхона кирим ҳужжатларини мол етказиб берувчиларнинг кузатиб борувчи ҳужжатлари ёки материалларни чакана савдода нақд пулга сотиб олиш ҳужжатлари билан солиштириш омборхонада содир бўлган кирим муомалаларини текширишнинг умумий усули ҳисобланади.

Тезкор ва хизмат юзасидан узатиладиган ахборотлар ҳам аудиторлик текширувнинг объекти ҳисобланади. Масалан, келган юкларни ҳисобга олиш журналидан моддий қийматликларнинг ассортименти ва етказиб бериш муддатлари тўғрисидаги маълумотларни мол етказиб берувчилар бўйича олиш мумкин. Аудитор бундай ҳисобнинг мижоз-корхонада қандай ташкил этилганлигини ўрганади. Хусусан, ҳар бир мол етказиб берувчи бўйича шартномада материалларнинг етказиб берилиш муддатлари ва ассортименти кўрсатилаётганлиги, ҳамда ҳақиқатда олинган материалларнинг ассортименти, олиниш санаси кўрсатилган ҳолда қабул қилинганлиги текширилади. Оператив ҳисобда келтирилган ахборотларнинг ишончлилигини аниқлаш учун аудитор уларни бухгалтерия ҳисобида акс эттирилган маълумотлар билан таққослайди. Келаётган юкларни ҳисобга олиш журнали ва мол етказиб бериш шартномаларини ҳисобга олиш карточкаларидаги ёзувлар бўйича аудитор текширилаётган давр ичида қандай мол етказиб беришлар амалга оширилганлигини аниқлаши мумкин.

Агар моддий қийматликлар жисмоний шахслардан ёки юридик шахс ҳуқуқига эга бўлмаган тадбиркорлардан нақд пулга сотиб олинган бўлса, аудитор харид далолатномаларининг мавжудлиги ва тўғри расмийлаштирилганлигига эътибор қаратади. Харид далолатномасида қуйидаги мажбурий реквизитлар бўлиши лозим: сотувчининг паспорт маълумотлари, моддий қийматликларнинг номи, миқдори ва қиймати.

Олинган моддий бойликларни расмийлаштирадиган ички ҳужжатларга юкни қабул қилиб олувчи штампаси босилган мол етказиб берувчиларнинг кузатиб борувчи ҳужжатлари, кирим далолатномалари, кирим ордерлари ва юкни қабул қилиш тартибига кўра айрим бошқа ҳужжатлар киради.

Сотиб олинган моддий бойликларнинг тўғри баҳоланиши ва тўлиқ кирим қилинишини текширишни бошлашда аудитор моддий бойликларни ҳисобга оладиган ведомостларда акс эттирилган жами суммаларнинг бошқа ҳисоб регистрлари маълумотларига мослигини аниқлайди.

6010 - «Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар» (жорий қисми) ва 7010 - «Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар» (узоқ муддатли қисми) бўйича синтетик ҳисоб регистрлари маълумотлари, ҳамда омборхоналарнинг кирим ҳужжатлари бўйича аудитор олинган материалларнинг миқдорини ва юкларни қабул қилишнинг тўғри расмийлаштирилишини аниқлайди. Бунинг учун мол етказиб берувчиларнинг пули тўланган счётлари ва бошқа тўлов ҳужжатларини кирим ордерлари, қабул қилиш далолатномалари, ҳамда омборхона ҳисоби карточкаларидаги ёзувлар билан таққослайди.

Моддий бойликларнинг тўлиқ кирим қилинганлигини текширишда аудитор мол етказиб берувчиларнинг ҳисобга олинмаган счётларини аниқлаш мақсадида, мол етказиб берувчилардан кредитор қарзларнинг ҳаққонийлигига эътибор қаратади. Бунинг учун у бухгалтерия ҳисоби регистрларидаги ёзувларни тақдим қилинган счётлар, шартномалар ва мол етказиб берувчиларга тўланганлик тўғрисидаги пул ҳужжатлари маълумотлари билан солиштиради.

Товар-моддий заҳираларининг киримига доир муомалаларни ҳужжатлар бўйича текшириш чоғида қабул қилишнинг миқдор ва сифат қоидаларига риоя қилиниши; қабул қилиш далолатномалари, тижорат далолатномалари, қабул қилишда аниқланган тафовут далолатномаларининг тўғри расмийлаштирилиши; моддий жавобгар шахслар ҳисоботлари ва исботловчи ҳужжатлар реестрларининг бухгалтерияга ўз вақтида тақдим қилиниши аниқланади. Тафовутлар аниқланганида ҳужжатларни қарама-қарши текширувдан ўтказиш зарур.

Моддий бойликларнинг тўлиқ кирим қилинганлигини текширишда ички ҳужжатлар мол етказиб берувчиларнинг кузатиб борувчи ҳужжатлари билан солиштирилади. Аудитор олинган моддий бойликлар сифати ва миқдоридаги тафовутларнинг далолатномалар билан тўғри расмийлаштирилганлиги ва мол етказиб берувчиларга ёки транспорт ташкилотларига (масалан, автобаза, темир йўл компанияси) ўз вақтида даъво қўзғатилганлигини ўрганади. Айрим ҳолларда бундай тафовутлар моддий бойликларни ўзлаштириш ва камомадни яшириш мақсадида қалбаки далолатномаларни расмийлаштириш оқибатида юзага келиши мумкин.

Зарур ҳолларда аудитор моддий бойликларни кирим қилиш учун асос бўлган ҳужжатларни уларнинг мол етказиб берувчиларда сақланаётган нусхалари билан солиштириб, қарама-қарши текширув ҳам ўтказади.

Корхонага тегишли бўлмаган, аммо унинг ихтиёрида сақланаётган ёки ишлатилаётган товар-моддий заҳиралар шартномалар шартларига мувофиқ, шартномада кўрсатилган баҳода балансдан ташқари счётларда акс эттирилади.

Маъсул сақлаш учун қабул қилинган моддий бойликлар, ҳамда буюртмачининг хом ашёси сифатида қайта ишлашга қабул қилинган хом ашё ва материаллар корхонанинг ўзига тегишли ишлаб чиқариш заҳираларидан алоҳида сақланиши ва ҳисобга олиниши лозим. Бундай моддий бойликлар №21 БҲМС га мувофиқ 002 - «Маъсул сақлашга олинган товар-моддий бойликлар» ва 003-«Қайта ишлашга қабул қилинган материаллар» деган балансдан ташқари счётларда ҳисобга олиниши лозим.

Ҳужжатсиз (счёт-фактурасиз) олинган материалларни текшириш айрим хусусиятларга эга. Улар 6010 - «Мол етказиб берувчиларга ва пудратчиларга тўланадиган счётлар» (жорий қисми) ёки 7010 - «Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар» (узоқ муддатли қисми) счёти бўйича юритиладиган ҳисоб регистрида ҳар бир олинган материаллар бўйича алоҳида сўнги кирим қилинган партия баҳоси бўйича акс эттирилиши лозим. Бунда рақам ўрнига «Н» ҳарфи (фактурланмаган) қўйилади. Аудитор бундай моддий бойликларни кирим қилишга доир ёзув ҳисобда қандай акс эттирилганлигини аниқлаши зарур. Чунки,

кейинги ойда мол етказиб берувчилар ҳужжатларининг келиб тушишига қараб, ушбу ёзувлар мол етказиб берувчиларнинг ҳисоб-китоб ҳужжатларига асосан материалларни ҳақиқий сотиб олиш баҳоси бўйича кирим қилиш билан бир вақтнинг ўзида тузатилиши (сторно қилиниши) керак.

Ҳужжатсиз мол олинган ҳолатлар мавжуд бўлганида аудитор қуйидагиларни текширади:

* қабул қилиш далолатномаларини тузиш тартибига қандай риоя қилинаётганлиги;
* ҳужжатларсиз олинган моддий бойликларни кирим қилишнинг тўлиқлиги ва тўғрилиги;
* баҳо белгилашнинг тўғрилиги;
* мол етказиб берувчиларнинг қарама-қарши ҳужжатлари келиб тушганда қилинган тузатиш (корректировка) ларнинг тўғрилиги (бунинг учун аудитор қабул қилиш далолатномаларидаги ёзувларни кейинчалик олинган мол етказиб берувчилар ҳужжатларининг маълумотлари билан солиштириши зарур).

Агар мижоз-корхона ҳисобида йўлда келаётган яъни пули тўланган, лекин ҳали ой охиригача келиб тушмаган моддий бойликлар мавжуд бўлса, у ҳолда аудитор бундай моддий бойликлар қийматини бухгалтерия ҳисоби ва балансда акс эттиришнинг ишончлилигини тасдиқлаши учун улар кейинчалик олинганлиги ва пули тўланганлиги ёки баланс тузилаётган санага кредитор қарзлар таркибига киритилганлигига ишонч ҳосил қилиши зарур.

Аудитор корхонада бундай моддий бойликларни ҳисобга олишнинг мавжуд иккита вариантидан қайси бириси қўлланилаётганлигини аниқлаши керак. **Биринчи вариант** қўлланилганда ушбу материаллар қиймати ҳар ой охирида қуйидаги бухгалтерия ёзуви билан расмийлаштирилади:

Дебет 1510 - «Материалларни тайёрлаш ва сотиб олиш» счёти Кредит 6010 - «Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар» (жорий қисми) ёки 7010 - «Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар» (узоқ муддатли қисми).

Аудитор бундай мол етказиб беришлар бўйича кредитор қарзлар мавжудлигини текширади. Чунки кейинги ойнинг бошида ушбу ёзув тузатилиши (сторно қилиниши) лозим. Етиб келмаган юклар учун мол етказиб берувчиларга тўланган суммалар юк етиб келгунга қадар дебитор қарз сифатида ҳисобда туриши давом этиши лозим.

Иккинчи вариантда бундай ёзувлар материалларнинг ҳақиқатда келиб тушишидан қатъий назар, мол етказиб берувчиларнинг корхонага келиб тушган ҳисоб-китоб ҳужжатларига асосан бир ой давомида амалга оширилади. 1510 - «Материалларни тайёрлаш ва сотиб олиш» счётида айрим саналарга дебет қолдиғи қолиши мумкин. Бундай дебет қолдиқлар пули тўланган, аммо ой охирида ҳали хўжаликка етиб келмаган юкларнинг қийматини билдиради. Ушбу йўлда келаётган моддий бойликларнинг қолдиқлари бухгалтерия балансининг «Ишлаб чиқариш заҳиралари» моддасига қўшиб акс эттирилиши лозим.

Айрим пайтларда корхоналар балансининг «Бошқа дебиторлар» моддасида материалларни қабул қилишда аниқланган камомадларни, мол етказиб берувчилар билан ҳисоб-китоблар бўйича ҳар хил даъво суммаларини, пули тўланган ва узоқ вақт давомида киримга олинмаган (айрим пайтларда ўғирланган бўлиши ҳам мумкин) моддий бойликлар учун дебиторлик қарзларни акс эттиради. Шунинг учун 6010 ва 7010 счётлар бўйича юритиладиган регистрдаги ҳисоб ёзувларининг пули тўланиб, лекин ҳали йўлда келаётган моддий бойликлар учун ҳисоб-китоблар қисми навбатдаги текширув объекти бўлиши лозим. Тўлиқ тўланган, лекин узоқ вақт давомида хўжаликка келиб тушмаган моддий бойликлар акс эттирилган ҳар бир ҳисоб-китоб (тўлов) ҳужжати бўйича товар-транспорт накладнойлари (квитанциялари) ва счётларни тўловга тақдим қилиш учун асос бўладиган бошқа ҳужжатлар пухта текширилиши зарур. Зарур ҳолларда аудитор ушбу ёзувларни мол етказиб берувчиларнинг ўзаро боғлиқ бўлган дастлабки ҳужжатлари ва ҳисоб регистрлари билан таққослайди (қарама-қарши текширув ўтказади).

Товар-моддий заҳираларни аудиторлик текширувидан ўтказиш чоғида аудитор олинаётган моддий бойликлар бўйича ҚҚСнинг ҳисобда акс эттирилишини ҳам текширади.

Мол етказиб берувчининг ҳисоб-китоб ҳужжатларида алоҳида қатор билан ажратиб кўрсатилиб, харидор корхонага тўлов учун тақдим қилинадиган ҚҚС суммаси 4410 - «Солиқлар ва йиғимлар бўйича бўнак тўловлар» счётининг дебети ва 6010 - «Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар» счётининг кредитида акс эттирилади. Тўланган ҚҚС суммалари ишлаб чиқариш заҳираларининг сотиб олиш қийматига киритилмайди яъни 1010-1090 ёки 1510 счётлар дебетига олиб борилмайди.

4410 - «Солиқлар ва йиғимлар бўйича бўнак тўловлар» счётининг исталган ҳисобот санасига дебет қолдиғи сотиб олинган, лекин ҳали пули тўланмаган моддий бойликларга тегишли бўлган ҚҚС суммасини билдиради. Ушбу сумма баланс активининг II бўлимида тегишли модда бўйича ажратиб кўрсатилади.

Аудитор сотиб олинадиган заҳираларнинг мақсадли тайинланиши ёки қандай мақсадлар учун ишлатилишига кўра ҚҚС суммасини ҳисобдан ўчириш тартибига эътибор қаратиши зарур. Чунки, моддий ресурсларни ишлаб чиқаришга сарфлаш меъёрига қараб, уларга тегишли бўлган ҚҚС суммаси 6410 - «Бюджетга тўловлар бўйича қарздорлик (турлари бўйича)» счёт дебети ва 4410 -«Солиқлар ва йиғимлар бўйича бўнак тўловлар» счёти кредитида; моддий бойликларни бошқа корхоналарнинг устав капиталига молиявий қўйилма сифатида, ҳамда уларни текинга бериш чоғида ҚҚС суммаси 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счёти дебети ва 4410-«Солиқлар ва йиғимлар бўйича бўнак тўловлар» счёти кредитида акс эттирилади. Шунингдек, ҚҚС бўйича якуний ҳисоб-китоб 6410 счёт дебети ва 4410 счёт кредити бўйича акс эттирилади.

Сотиб олинган моддий бойликларга доир ҚҚС фақат қуйидаги қонунчилик шарт-шароитлари бажарилгандагина бюджетдан қопланади:

* ҚҚС дастлабки ва ҳисоб-китоб ҳужжатларида алоҳида сатр билан ажратиб кўрсатилганида;
* моддий бойликлар ҳақиқатда қабул қилинганида;
* моддий бойликлар ишлаб чиқариш эҳтиёжлари учун сотиб олинганида.

Барча ҳолларда ҚҚС фақат моддий бойликлар кирим қилинганида ва мол етказиб берувчиларга пули тўланганидагина ҳисобдан ўчирилади.

Амалиётда корхоналар моддий бойликларни кирим қилмасдан туриб, яъни товар-моддий заҳираларни ҳисобда акс эттириш талабларига риоя қилмасдан ҳисобдан ўчириш ҳоллари кўп тарқалган. Бу ҚҚС бўйича солиқ билан боғлиқ нохуш оқибатларга олиб келади. Масалан, аудитор корхона томонидан кабел сотиб олинганлиги ва унинг қиймати мол етказиб берувчи томонидан тақдим қилинган счётга мувофиқ 120000 сўм, ҚҚС эса 24000 сўмни ташкил этганлигини аниқлади. Ушбу муомала мижоз-корхона бухгалтерия ҳисобида қуйидагича акс эттирилган:

Дебет 2010 - «Асосий ишлаб чиқариш» счёти – кабел қиймати 120000 сўмга

Кредит 6010 - «Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар» счёти – кабел қиймати - 120000 сўмга;

Дебет 4410-«Солиқлар ва йиғимлар бўйича бўнак тўловлар» счёти- ҚҚС суммаси 24000 сумга

Кредит 6010 - «Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар» - ҚҚС суммаси 24000 сўмга

Дебет 6410 - «Бюджетга тўловлар бўйича қарздорлик» счёти - ҚҚС суммаси 24000 сўмга

Кредит 4410 - «Солиқлар ва йиғимлар бўйича бўнак тўловлар» счёти - ҚҚС суммаси 24000 сўмга.

Ушбу вазиятда аудитор томонидан товар-моддий заҳиралар қолдиғининг бузиб кўрсатилиши ва улар таннархининг ҳисобот даврида ошириб кўрсатилганлиги тўғрисида хулоса қилинган. Чунки, ҳақиқатда барча материаллар тўлалигича ҳисобдан ўчирилиб ишлаб чиқариш таннархига олиб борилмаган. Бундан ташқари, барча моддий бойликлар ўз вақтида

қабул қилинмаганлиги муносабати билан, солиқ органлари ҚҚСни ҳисобга ўтказишга тақдим қилишни асоссиз деб топишлари мумкин.

Лекин, маълум шароитларда қабул қилинган моддий бойликларга тегишли ҚҚС, уларнинг ҳақиқий сотиб олиш таннархига киритилиши керак. Хусусан қуйидаги ҳолларда:

* Ишлаб чиқариш заҳиралари ҚҚС солинмайдиган маҳсулотлар ишлаб чиқариш, ишлар бажариш ёки хизматлар кўрсатиш учун ишлатилганида;
* ишлаб чиқариш заҳиралари чакана савдо ташкилотлари ва аҳолидан нақд пулга сотиб олинганида;
* кўп марта ишлатиладиган идишлар сотиб олинганида;
* счёт-фактура ва бошқа ҳисоб-китоб ҳужжатларида ҚҚС ажратиб кўрсатилмаганда.

№4 –«Товар-моддий заҳиралар» номли БҲМСда товар-моддий заҳираларини сотиб олиш харажатларининг тахминий таркиби келтирилган. Уларга, хусусан, материалларни тайёрлаш ва ташиб келтириш, импорт божхона тўловлари ва йиғимлари, маҳсулотларни сертификациялаш харажатлари, таъминотчи ва воситачи ташкилотларга тўланган комиссион тўловлар, солиқлар (корхона кейинчалик қайтариб оладиган солиқлардан ташқари, масалан, қўшилган қиймат солиғи каби), ҳамда тайёрлов-транспорт, хизмат кўрсатиш ва заҳираларни сотиб олиш билан бевосита боғлиқ бўлган бошқа харажатлар. Савдо дисконтлари, чегирмалар ва шунга ўхшаш суммалар товар - моддий заҳираларни сотиб олиш харажатларини аниқлашда чегириб ташланади. 1610 - «Материаллар қийматидаги фарқлар» счётида ёхуд 1000 (1010-1090) – «Материалларни ҳисобга оладиган счётлар»да аниқланиб, ҳисобдан ўчирилган транспорт-тайёрлов сарфлари ёки ҳисоб баҳоларидан четга чиқишларни текширишда транспорт ташкилоти ёки воситачи ташкилот тўловга тақдим қиладиган счёт, товар-моддий заҳиралар кирим қилинганидан сўнг кечикиб олинган ҳолатларга эътибор қаратилиши керак. Бундай ҳолда транспорт сарфлари материалларни кирим қилишда уларнинг ҳақиқий таннархига қўшилиши мумкин эмас.

Корхонанинг омборхона-тайёрлов аппаратини сақлаш учун қилинган сарфлари, унинг ҳисоб сиёсатида кўрсатилган қоидаларга мувофиқ тайёрланган материаллар таннархига қўшилиши мумкин. Бундай сарфлар, одатда, ҳисобот ойининг охирида тақсимланади.

5. Товар-моддий заҳираларни кирим қилиш ва ишлаб чиқаришга сарфлаш вақтида баҳолашнинг тўғрилигини текшириш

Амалдаги қоидаларга мувофиқ моддий бойликлар ҳисоб ва ҳисоботда ҳақиқий таннархи бўйича акс эттирилиши лозим. Ҳақиқий таннарх уларни сотиб олиш учун қилинган сарфлар (транспорт - тайёрлов харажатлари), ушбу ресурсларни етказиб берувчи томонидан тақдим қилинган қарз ҳисобига сотиб олганлик учун тўланадиган фоизларни ҳам қўшган ҳолда аниқланади. Шунингдек, ташқи иқтисодий ва бошқа ташкилотларга тўланган хизмат ҳақлари, устама ҳақлари, божхона тўловлари, чет ташкилотлар томонидан амалга оширилган сақлаш, юклаш-тушириш ва ташиш харажатлари (ҚҚС сиз) ҳам ҳақиқий таннархга қўшилади.

Моддий бойликларни баҳолашнинг тўғрилиги кўп жиҳатдан уларнинг аналитик ва синтетик ҳисобини ташкил этиш ҳамда юритишга боғлиқ. Шунинг учун аудитор 1010-1090 счётлар бўйича моддий бойликлар ҳисоби, уларнинг ҳар бир тури бўйича ҳамда истеъмол хоссаларига кўра (нави, маркаси, кондицияси ва ҳоказо) юритилишини; Моддий бойликларнинг истеъмол хоссаларига қараб уларнинг ҳар бирига номенклатура рақамлари берилганлиги ва уларнинг дастлабки ҳужжатларда ҳамда омборхона ҳисобида кўрсатилишини текшириши лозим.

Агар ишлаб чиқариш заҳиралари ҳисоб баҳолари бўйича ҳисобга олинса, ушбу баҳолар ва сотиб олинган материалларнинг ҳақиқий таннархи ўртасидаги фарқларни товар-моддий заҳираларнинг турлари ўртасида тақсимлаш ишлари аудит объекти бўлиб ҳисобланади.

Корхона фаолиятининг молиявий кўрсаткичлари ишлаб чиқариш заҳираларини баҳолаш усулларидан қайсиниси танланганига ҳам боғлиқ. Товар-моддий заҳиралар йил давомида ҳар хил баҳоларда сотиб олинганлиги сабабли, уларнинг тўғри баҳоланганлигини аниқлаш асосий муаммолардан бири ҳисобланади. Ишлаб чиқариш заҳираларининг якуний қийматини махсус баҳолаш усуллари ёрдамида тартибга солиш мумкин. Текширув усули корхонада товар-моддий заҳираларни ҳисобдан ўчиришнинг қайси услуби (ҳар хил моддий бойликлар учун улар хилма-хил бўлишлари мумкин) қўлланилишига боғлиқ.

№4 - «Товар-моддий заҳиралар» номли БҲМСга мувофиқ, ишлаб чиқаришга харажат қилинадиган моддий бойликларнинг ҳақиқий таннархини аниқлаш чоғида ишлаб чиқариш заҳираларини баҳолашнинг қуйидаги усулларидан фойдаланиш тавсия қилинади:

1. Ўртача таннархи бўйича (AVECO);
2. Биринчи харид қилинган таннарх бўйича (FIFO);

Аудитор заҳираларнинг муайян турига нисбатан танланган усулнинг йил давомида ўзгартирилмасдан қўлланилганлигига ишонч ҳосил қилиши, уларни қўллашнинг тўғрилиги, ҳамда асосланганлиги ва бошқарув учун фойдалилигини текшириши лозим.

Агар корхонанинг ҳисоб сиёсатида товар-моддий бойликларни баҳолашнинг ФИФО (FIFO) методи белгиланган бўлса, у ҳолда улар ой бошига мавжуд бўлган заҳиралар қолдиғининг таннархини ҳисобга олган ҳолда, биринчи сотиб олинган заҳиралар баҳосида ишлаб чиқаришга сарфланиши лозим. Балансда эса моддий бойликларнинг қолдиқлари сўнги сотиб олинган, яъни қимматроқ харид баҳолари бўйича кўрсатилиши лозим.

Агар заҳиралар ўртача таннарх (AVECO усули) бўйича баҳоланса, аудитор заҳираларнинг қайсидир бир партиясини баҳолашнинг тўғрилигини, яъни ўртача баҳонинг тўғри ҳисоб-китоб қилинганлигини аниқлаши учун бир неча дастлабки кирим ҳужжатларини текшириши зарур.

Моддий бойликлар қиймати ишлаб чиқариш сарфларига ҳисобдан ўчирилишининг тўғрилигини аудитор қуйидаги товар баланси формуласи бўйича текшириши мумкин:

$$С_{мқ} қ Й_б Қ К_{мб} - Й_о$$

$С_{мқ}$ - ҳисобот даврида сарфланган моддий бойликлар қиймати;

$Й_б$, $Й_о$ - ишлаб чиқариш заҳиралари счётларидаги йил боши ва охирига бўлган моддий бойликлар қолдиғининг қиймати (баланс ва бош дафтар маълумотлари асосида);

$К_{мб}$ - ҳисобот даврида кирим қилинган моддий бойликлар қиймати (1010-1090 счётларнинг дебет оборотлари).

Материаллар ҳақиқий таннархи хатолашиб ёки атайлаб оширилганда, тайёр маҳсулотлар ишлаб чиқариш (иш бажариш, хизмат кўрсатиш) харажатлари сунъий равишда кўпаяди ва маҳсулот (иш, хизмат)ларни сотишдан олинадиган фойда (даромад) камаяди. Шунингдек, фойда (даромад) солиғи бўйича солиққа тортиладиган база ҳам камаяди яъни сунъий равишда солиқ яширилади.

Агар корхонада ҳисобот даври давомида баҳоси пасайтирилган материаллар бўлса, ёки улар қисман ўз сифатини йўқотган ёки маънавий эскирган бўлса, бунда улар йил охирида ҳақиқий таннархи бўйича эмас, балки сотиш мумкин бўлган баҳода баҳоланиши ва балансда акс эттирилиши лозим. Агар у дастлабки тайёрлаш (сотиб олиш) қийматидан паст бўлса, баҳодаги фарқлар молиявий натижаларга олиб борилади.

Моддий бойликларнинг ишлаб чиқариш ва бошқа мақсадларда ишлатилишини текшириш учун аудитор технологик жараёнларнинг хусусиятлари, ҳамда моддий бойликларни омбордан ишлаб чиқаришга бериш тартиби билан батафсил танишиши лозим. Чунки, ушбу тартиб бузилганида кўплаб камчиликлар ва ҳатто суйистеъмол қилишлар юзага келади.

Моддий бойликларнинг ишлаб чиқаришга берилиши, дастлабки ва йиғма чиқим ҳужжатлари асосида тузиладиган, материаллар сарфланиши ҳисобга олинадиган йиғма ведомост бўйича текширилади.

6. Моддий бойликларни сотиш ва бошқача тарзда ҳисобдан чиқаришга доир муомалаларни текшириш

Аудитор, аввало ишлаб чиқариш заҳираларини сотишга доир муомалаларни амалга оширишнинг мақсадга мувофиқлигини, барча ҳужжатлар - шартномалар, ишончномалар ва товар-транспорт накладнойлари ва бошқа дастлабки ҳужжатларнинг тўғри расмийлаштирилишини (жумладан, уларда ҚҚС алоҳида сатр билан ажратиб кўрсатилганлигини) аниқлаши лозим.

Моддий бойликларни сотишга доир муомалаларга материалларни ҳисобга оладиган счётлар (1010-1090) кредитланиб 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счёти дебетланади ва харидорлардан олинган (олинадиган) даромад суммасига эса 5110-«Ҳисоб-китоб счёти» (4010-«Харидорлар ва буюртмачилардан олинадиган счётлар» счёти) дебетланиб, 9220-счёт кредитланади.

Моддий бойликларни текинга бериш бўйича аудитор солиққа тортиш мақсадида улар қийматини аниқлашнинг тўғрилигини текширади. Уларни ҳисобдан ўчириш қуйидаги бухгалтерия ёзувлари билан расмийлаштирилиши лозим: ҳисобдаги баҳосига 9220-счёт дебетланиб, 1010-1090 ва 2910 счётлар кредитланади.

Фойда солиғини ҳисоб-китоб қилиш учун берилган моддий бойликлар қиймати ўртача сотиш баҳоси ёки охирги сотиш баҳоси бўйича ҳисоблаб чиқарилади.

Товар-моддий заҳиралар йўқолишининг ҳисобдан ўчирилишини текшириш. Товар-моддий бойликларнинг камомади, бузилиши ва қайта баҳоланиб баҳосининг пасайтирилишини ҳисобдан ўчирадиган ҳужжатлар, ҳамда айрим турдаги материалларни ташиш чоғидаги табиий камайиш меъёрининг тўғри қўлланилиши махсус пухта текширувдан ўтказилиши лозим. Масалан, зич (герметик) ёпиладиган идишларда ташиладиган товар-моддий заҳиралар бўйича табиий камайиш меъёрлари қўлланилмайди. Шиша идишларда ташиладиган материаллар бўйича эса рухсат этилган синиш меъёри қўлланилади. Табиий камайиш меъёри доирасидаги ва ундан ошган йўқотишлар тегишли тарзда расмийлаштирилган ҳужжатга асосан фақат корхона раҳбарининг рухсати билан таққослаш ведомостидаги камомаддан ошиб кетмаган миқдорда ҳисобдан ўчирилиши мумкин.

Белгиланган табиий камайиш меъёридан ошиқча ҳисобдан ўчириш, ҳамда бузилиш ва арзонлаштиришдан кўрилган йўқотишларга доир муомалалар аудитордан махсус эътибор қаратишни талаб этади.

Арзонлаштириш ва бузилишдан кўрилган йўқотишлар далолатномалар ва инвентаризация рўйхатлари, арзонлаштириш ёки бузилиш содир бўлган санадаги бозор баҳолари, ҳамда арзонлаштириладиган материалларнинг харид баҳолари тўғрисидаги маълумотлар билан тасдиқланган бўлиши лозим.

Бундан ташқари, аудитор дастлабки ҳужжатлар асосида аналитик ва синтетик ҳисоб регистрларидаги ёзувларни ҳам танлаб текширади.

Идишлар билан боғлиқ муомалаларни ҳисобда акс эттиришнинг тўғрилигини текшириш. Айрим корхоналарда идишлар сони ва уларнинг қиймати катта миқдорни ташкил этади. Аудитор идишлар қийматининг тўғри шаклланганлиги ва ҳисобда акс эттирилганлигини текширади. Синтетик ҳисобда идишлар, уларни сотиб олиш учун кетган барча харажатлардан ташкил топадиган ҳақиқий таннархи бўйича акс эттирилиши мумкин. Шунингдек, идишларни бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттиришнинг тўғрилиги ҳам текширилади.

Маҳсулотларни ташиш ва жойлаштириш учун ишлатиладиган идишлар мавжудлиги ва ҳаракати тўғрисидаги ахборотлар 1060-«Идиш ва идишлик материаллар» счётида умумлаштирилади. Агар маҳсулотлар жойлаштирилган идишлар қиймати уларнинг сотиш баҳосига қўшилган бўлса, идишлар қиймати ҳисобдан ўчирилади ва маҳсулотларнинг ишлаб чиқариш таннархига қўшилади (агар идишга жойлаштириш бевосита асосий ишлаб чиқариш цехларида амалга оширилса), ёки тижорат сарфларига олиб борилади (маҳсулотлар тайёр

маҳсулотлар омборига топширилганидан сўнг идишларга жойлаштирилганда). Савдо ташкилотларида 2950 - «Товар билан банд ва бўш идишлар» счётида, чакана савдодаги товар билан банд шиша идишлар ва бўш идишлар эса товар сифатида 2920 - «Чакана савдодаги товарлар» счётида ҳисобга олинади.

Транспорт шаклидаги идишларни айланувчанлик ҳусусиятига кўра иккита асосий тоифага бўлиш мумкин:

1. бир марта айланадиган - сотиб олиш баҳоси мол етказиб берувчида сотиладиган материалларнинг қийматига қўшилган идишлар (улар мол етказиб берувчиларга қайтарилмайди);

2. кўп марта айланадиган - муомалада бир неча марта бўладиган идишлар, мол етказиб бериш шартномасига мувофиқ бундай идишлар мол етказиб берувчиларга қайтарилади.

«Қайтариладиган» ва «қайтарилмайдиган» идиш тушунчаси фақатгина сотувчи ва харидор ўртасидаги шартнома билан тартибга солинади.

Товар билан биргаликда етказиб бериладиган, айрим турдаги кўп марта айланадиган товарлар учун харидордан гаров олиниб, у бўшатилган идиш қайтиб олинганидан сўнг харидорга қайтарилади. Идишларнинг гаров қиймати мол етказиб берувчиларнинг кузатиб борувчи ҳужжатларида алоҳида сатр билан ажратиб кўрсатилади. Гаров баҳоси билан айланиб юрадиган кўп марта айланадиган идишлар мол етказиб берувчининг мулки бўлиб қолади. Сотувчи уни сотишни, харидор эса сотиб олишни мўлжалламаган. Идишлар учун гаров тўлаш идишларни қайтариб беришни таъминлаш воситаси бўлиб ҳисобланади.

Товарлар кўп марта айланадиган идишларда сотилганида мол етказиб бериш шартномаси шартларига харидорнинг ушбу идишлар ҳаммасини ёки маълум бир қисмини қайтариш мажбурияти киритилади. Агар идишлар мол етказиб берувчига шартномада кўрсатилган муддатда топширилмаса, идишларнинг гаров қиймати харидорга қайтарилмайди.

Агар корхонада гаровли идишлардан фойдаланилаётган бўлса, у ҳолда аудитор бундай муомалаларни ҳисобга олишнинг тўғрилигини текшириши зарур. Кўп ҳолларда гаровли идишларнинг қиймати мулкий ҳуқуқ ва ҳаққонийлик қоидаси бузилиб, корхонанинг ўз мулклари таркибида акс эттирилади. Мол етказиб берувчи ва харидор ўртасида нормал товар ҳаракати содир этилганида гаровли идиш мол етказиб берувчининг мулки бўлиб қолади ва унинг ҳисобида акс эттирилади. Кўп марта айланадиган гаровли идишга мулк ҳуқуқи мол етказиб берувчида қолиши сабабли, унинг қийматини харидорнинг бухгалтерия ҳисобида акс эттириш мулклар қийматининг ошиб кетиши ва ошиқча мулк солиғи тўлашга олиб келади. Мол етказиб берувчи томонидан қабул қилинмайдиган кўп марта айланадиган гаровли идишга эгалик ҳуқуқи, қайтаришни рад этишга ҳужжатлар расмийлаштирилганидан сўнг харидорга ўтади.

Идишлар аналитик ҳисоби уларнинг ҳар бир тури бўйича номма-ном юритилиши керак. Аудитор уни текшириш чоғида моддий жавобгар шахсларнинг ҳисоботлари ва сальдо ведомостлари бўйича маълумотларни таққослаш йўли билан хатоларни аниқлаши мумкин.

Нормал товар ҳаракати жараёнида вужудга келадиган ва ташиш, юклаш ҳамда тушириш билан боғлиқ сарфлар харажатларни ҳисобга оладиган счётларда акс эттирилади.

Идишларнинг синиши, дарз кетиш ва бузилиши, нормал товар ҳаракатининг бузилиши оқибатида улар қийматининг пасайши идишлар билан содир бўладиган муомалалар бўйича зарарлар сифатида «Харажатлар таркиби тўғрисидаги…. . Низом»га мувофиқ реализациядан ташқари даромадлар таркибига қўшилади.

Товар-моддий заҳиралар активларнинг бошқа ҳар қандай турига қараганда хўжалик фаолиятига кўпроқ таъсир кўрсатади. Текширув натижаларини умумлаштириб, аудитор ишчи ҳужжатларида тўпланган далил-исботларни бир тизимга келтириши зарур. Мунта-зам йўл қўйиб келинган қоидабузарликлар бўйича аниқланган хатоларни тўлиқ текширишга тадбиқ қилиш зарур. Тафовутларнинг катта-кичиклиги танлов кўлами ва хатоларнинг мунтазам содир бўлишини ҳисобга олган ҳолда аниқланади.

18-МАВЗУ: МАҲСУЛОТ ИШЛАБ ЧИҚАРИШ ВА СОТИШНИНГ АУДИТИ

РЕЖА:

1. Ишлаб чиқариш харажатлари аудитининг мақсади, меъёрий асослари ва хусусиятлари
2. Асосий ишлаб чиқариш тармоқларини аудиторлик текширувидан ўтказиш
3. Асосий тармоқлардан олинган маҳсулотлар таннархини ҳисоблашни текшириш
4. Тугалланмаган ишлаб чиқаришни текшириш
5. Маҳсулот сотиш аудити

1. Ишлаб чиқариш харажатлари аудитининг мақсади, меъёрий асослари ва хусусиятлари

Ишлаб чиқариш харажатлари ва маҳсулотлар таннархини ҳисоблашни аудиторлик текширувидан ўтказишдан мақсад содир бўлган хўжалик муомалаларини ҳисобга олиш ва солиққа тортишда қўлланилаётган тартибнинг Ўзбекистон Республикаси меъёрий ҳужжатлари талабларига мувофиқлигини аниқлашдан иборат.

Корхоналарда ишлаб чиқариш харажатлари ва солиққа тортиш ҳисобини тартибга солувчи асосий ҳужжат -Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил 5-февралдаги 54-сонли қарори билан тасдиқланган «Маҳсулот(иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва реализация харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисидаги Низом» бўлиб ҳисобланади.

Ишлаб чиқариш харажатлари ҳисобининг тўғрилигини ва маҳсулот, иш ҳамда хизматлар таннархи тўғрисидаги ҳисоботни тузишнинг тўғрилигини назорат қилиш учун қуйидагиларни текшириш лозим: ҳисобот давридаги ҳақиқий харажатларнинг ишлаб чиқариш харажатлари счётларида ўз вақтида, тўлиқ ва ишонарли акс эттирилиши;ишлаб чиқаришга харажат қилинган хом ашёлар, материаллар, ёқилғилар, эҳтиёт қисмлар ва ёқилғи-мойлаш материалларини баҳолашнинг тўғрилиги;белгиланган харажат сметалари, лавозим маошлари, тариф ставкалари, ишлаб чиқариш ходимларининг меҳнатига ҳақ тўлаш ва мукофатлаш ҳақидаги Низомга риоя қилиш устидан назоратнинг таъминланганлиги; ноишлаб чиқариш сарфлари ва йўқотишларнинг пайдо бўлиш сабаблари ҳамда ҳисобдан ўчирилишнинг асосланганлиги; уларни камайтириш бўйича қабул қилинган чора-тадбирлар;асосий воситалар ва номоддий активларга эскириш ҳисоблашнинг тўғрилиги; товар-моддий бойликларнинг ҳисоб баҳосидан четга чиққан суммалар (транспорт тайёрлов харажатлари)ни ҳисобдан ўчиришнинг тўғрилиги; товарлар, ЁММ ва бошқа қийматликлар табиий камайишини ҳисобдан ўчиришнинг тўғрилиги;қуйидаги харажатларни маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига қўшишнинг тўғрилиги ва асосланганлиги; таъсис ҳужжатларига мувофиқ қўшма корхонада ишлаб чиқаришда бевосита ишлайдиган чет эл фуқароларига берилган турар жойлар ва коммунал хизматлар учун тўловлар; хизмат сафарида ва йўлда бўлган вақт, турар жой ижараси, хизмат сафари жойига бориб қайтиш йўл харажатлари учун тасдиқланган меъёрлар доирасида, ишлаб чиқариш фаолияти билан боғлиқ чет эл хизмат сафари харажатлари.

Асосий харажатлар, ишлаб чиқаришни ташкил этиш ва бошқариш харажатларининг тўғри ва асосланган ҳамда меъёрларга мувофиқлигини текширилади. Маҳсулот (иш, хизмат) ларнинг режадаги ва ҳисобот калькуляциясининг тўғрилигини харажат моддалари бўйича текширилади. Натижада режа ва ҳақиқий таннарх ўртасидаги тафовутларни моддалар бўйича таҳлил қилиниб, тафовутлар сабаби аниқланади. Хом ашё ва материалларни сарфлашнинг тўғрилиги, баҳолар тўғрилигини текшириш методлари, маҳсулот (иш, хизмат) бирлигига тўғри келадиган сарф меъёрига риоя қилиниши текширилади. Брак(яроқсизлик)дан кўрилган йўқотишлар ва ишлаб чиқариш харажатлари счётларини ёпишнинг тўғрилигини текшириш.

Аудитор шуни яхши билиши зарурки, маҳсулот(иш, хизмат)лар таннархи бухгалтерия ҳисобида оддий фаолият турлари бўйича ҳисобот даврида маҳсулот ишлаб чиқариш (иш бажариш, хизмат кўрсатиш) ва реализация билан боғлиқ сарфлар йиғиндиси каби аниқланади.

Таннарх солиққа тортиш мақсадларида ҳисоб элементи сифатида эса солиққа тортиладиган базани камайтирадиган миқдор бўлиб ҳисобланади. Ушбу таърифдаги тафовут фақат шаклан яъни атамашунослик нуқтаи назаридан эмас, балки миқдор жиҳатидан ҳамдир. Чунки, солиққа тортиш мақсадида ҳисобланадиган таннархга одатдаги фаолият турларига доир сарфлар белгиланган меъёр(лимит)лар ва чеклашларни ҳисобга олган ҳолда қўшилади. Маҳсулот ишлаб чиқариш (иш бажариш, хизмат кўрсатиш) харажатлари тўланган вақтидан қатъий назар (олдин ёки кейинчалик тўланган), қайси ҳисобот даврига тааллуқли бўлса, шу давр таннархига қўшилади. Хўжалик фаолиятидаги фактларнинг вақтинчалик аниқлик тамоили таннархни тўғри шакллантириш учун товар-моддий заҳира (иш, хизмат)лар қийматининг тўланганлик факти эмас, балки уларни ишлатиш(сарфлаш) факти аҳамиятли эканини билдиради. Масалан, аудиторга текширув ўтказиш учун тақдим қилинган ҳужжатлар мазмунидан маълум бўлишича, текширилаётган корхона томонидан ўтган йили декабр ойида кейинги йил учун ишлаб чиқариш биноларининг ижара ҳақи тўланган. Ушбу сарф шу вақтнинг ўзида яъни ўтган йили декабр ойида маҳсулот(иш, хизмат)лар таннархига олиб борилган. Аудитор ушбу хўжалик муомаласини асоссиз, яъни ўтган йилдаги маҳсулот (иш, хизмат) лар таннархини сунъий равишда оширган ва молиявий натижани ҳамда фойда солиғини пасайтирган деб топди ва тузатиш киритишни тавсия қилди. Шу билан бирга тўланган ижара ҳақи кейинги йил давомида умумий сумманинг 1/12 қисми миқдорида ҳар ойда харажатга ҳисобдан ўчириши лозимлигини тушунтирди. Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонунининг 9-моддасига мувофиқ корхонада содир этилган барча хўжалик муомалалари амалга оширилаётган вақтда ёки амалга оширилиб бўлингандан сўнг тегишли дастлабки ҳужжатлар билан расмийлаштирилиши лозим. Харажатларни ҳужжатлаштириш тамойили аудиторнинг харажатларни асослаш учун исботловчи ҳужжатларнинг мавжудлиги, ҳамда ушбу муомалаларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришнинг тўғрилигини тасдиқлаш вазифасини белгилаб беради.

Юқорида номи қайд қилинган, «Харажатлар таркиби. . . . тўғрисидаги Низом»га мувофиқ барча харажатлар қуйидагича гуруҳланади:

1. Маҳсулотларнинг **ишлаб чиқариш таннархига** киритиладиган харажатлар:

а)бевосита ва билвосита моддий харажатлар;

б) бевосита ва билвосита меҳнат харажатлари;

в)бошқа бевосита ва билвосита харажатлар, шу жумладан ишлаб чиқариш хусусиятига эга бўлган устама харажатлар.

2. Ишлаб чиқариш таннархига киритилмасдан, **давр сарфлари** таркибида ҳисобга олиниб, асосий фаолиятдан олинган фойда ҳисобидан қопланадиган харажатлар:

а)сотиш харажатлари;

б)бошқарув харажатлари(маъмурий сарф-харажатлар);

в)бошқа муомала харажатлари ва зарарлар.

3. Хужалик юритувчи субъектларнинг умумхўжалик фаолиятидан олинган фойда ёки кўрилган зарарларни ҳисоблаб чиқаришда ҳисобга олинадиган, унинг **молиявий фаолиятига доир харажатлар:**

а)фоизлар бўйича сарфлар;

б)хорижий валюта муомалалари бўйича салбий курс тафовутлари;

в)қимматли қоғозларга қўйилган маблағларни қайта баҳолаш;

г)молиявий фаолиятга доир бошқа харажатлар.

4. Фойда(даромад) солиғини тўлагунга қадар бўлган фойда ёки зарарларни ҳисоблаб чиқаришда ҳисобга олинадиган **фавқулодда зарарлар.**

Аудитор харажатлар таркибини батафсил таҳлил қилиб чиқиши учун ҳар бир харажат гуруҳидаги иқтисодий элементларни текшириб чиқиши лозим.

2. Асосий ишлаб чиқариш тармоқларини аудиторлик текширувидан ўтказиш

Ушбу харажатлар гуруҳи иқтисодий мазмунига кўра маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархининг таркибини ташкил этувчи қуйидаги элементларга бўлинади:

1. Ишлаб чиқариш моддий харажатлари (қайтариладиган чиқиндилар қиймати чегирилиб ташланган ҳолда);
2. Ишлаб чиқариш хусусиятига эга бўлган меҳнат ҳақи харажатлари;
3. Ишлаб чиқаришга тааллуқли ижтимоий суғурта ажратмалари;
4. Ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган асосий воситалар ва номоддий активлар эскириши;
5. Ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган бошқа харажатлар.

Шунинг учун аудитор ҳар бир харажат элементи таркибининг «Низом»га мувофиқлигига ишонч ҳосил қилиши лозим.

1. «Ишлаб чиқариш моддий харажатлари» элементи таркибига ишлаб чиқариладиган маҳсулотнинг асосини ташкил этувчи ёки маҳсулотни тайёрлаш (ишларни бажариш ва хизматларни кўрсатиш)да зарур таркибий қисм ҳисобланган, четдан сотиб олинган хом-ашё ва материаллар, бутловчи буюмлар ва ярим тайёр маҳсулотлар, иш ва хизматлар ҳамда Низомда белгиланган бошқа харажатлар киради. (1. 1. 1-1. 1. 10 бандлар)

Аудитор қайтариб олинадиган чиқиндилар қиймати ва идиш ҳамда ўраш материаллари қиймати уларни сотиш, фойдаланиш ёки омборга кирим қилиш мумкин бўлган нархда баҳоланиб, маҳсулот таннархига киритиладиган моддий ресурслар харажатларидан чегириб ташланганлигини аниқлаши зарур. (1. 1. 11-банд). Шунингдек, мазкур элемент бўйича акс эттириладиган моддий ресурслар қиймати уларни сотиб олиш нархидан, шу жумладан бартер келишувларида, қўшимча нарх(устама)дан, таъминловчи, ташқи иқтисодий ташкилотларга тўланадиган воситачилик тақдирлашларидан, товар биржалари хизматлари қийматидан, шу жумладан брокерлик хизматлари билан бирга, божлар ва йиғимлардан, юклаш-тушириш ҳамда ташишга ҳақ тўлашдан, ташқи юридик шахслар томонидан амалга ошириладиган сақлаш ва етказиб беришга ҳақ тўлашдан келиб чиқиб шаклланишини ҳам назарда тутиши зарур(1. 1. 12-банд).

Булардан ташқари аудитор маҳсулот(иш, хизмат)лар таннархига олиб борилган моддий ресурсларни баҳолашнинг тўғрилигини ҳам текшириши керак. №4-«Товар-моддий заҳиралар»номли БҲМСга мувофиқ ҳар бир хўжалик юритувчи субъект материалларни баҳолаш усулларидан (FIFO, AVECO)бирини танлайди ва **ҳисоб юритиш сиёсатида** акс эттиради.

2. Ишлаб чиқариш хусусиятига эга бўлган меҳнат ҳақи харажатлари. Бу элемент бўйича харажатлар рўйхати «Харажатлар таркиби . . . тўғрисидаги Низом»да батафсил берилган.

Маҳсулот (иш, хизмат) лар таннархининг мазкур элементини текширишда аниқланадиган асосий хато-бу **харажатларнинг ишлаб чиқариш йўналиши тамойилига** риоя қилмасликдир. Аудитор иш ҳақи ҳисоблашга доир дастлабки ҳужжатлар (иш вақтини ҳисобга олиш табели, ишбай ишлар учун нарядлар, ҳисоблашув-тўлов ведомостлари)ни текшириш чоғида бошқа фаолият турлари (қурилиш, маданий-маиший ва ш. ў)да банд бўлган ходимларнинг меҳнатига ҳақ тўлаш харажатларининг асосий фаолиятдаги маҳсулот(иш, хизмат)лар таннархига қўшилиш фактларини аниқлаши керак. Бунга 6710-«Меҳнат ҳақи бўйича ходимлар билан ҳисоб-китоблар»ва 6720-«Депонентланган меҳнат ҳақи» счётларининг кредити бўйича маълумотларнинг ишлаб чиқаришга олиб борилган қисмини, йиғма меҳнат ҳақи ведомостининг уни ҳисоблаш қисми бўйича жами кўрсаткичлари билан солиштириш орқали эришилади. Қоидага кўра, йиғма ведомостнинг жами маълумотлари, ишлаб чиқариш харажатларини ҳисобга оладиган счётларнинг дебети бўйича маълумотларга қараганда кўп бўлиши лозим.

3. «Ишлаб чиқаришга тааллуқли ижтимоий суғурта ажратмалари». Бу элементга бюджетдан ташқари мажбурий фондларга қонунчилик билан белгиланган меъёрларга мувофиқ ажратиладиган тўловлар киради. Масалан, меҳнат ҳақи фондидан суғурта фондига

мажбурий ажратмалар, нодавлат пенсия жамғармаларига, ихтиёрий тиббий суғурта ва суғуртанинг бошқа турларига ажратмалар, бандлик хизматига ажратмалар шулар жумласидандир. Бундай ажратмаларнинг маҳсулот (иш, хизмат) лар таннархига олиб борилишини текширишда бюджетдан ташқари фондларга тўланадиган бадалларни ҳисоблаб чиқариш манбаларининг меҳнат ҳақи фондининг ўзини ҳисоблаб чиқариш манбасига бевосита боғлиқ эканлигига эътибор бериш зарур. Бошқача қилиб айтганда, тўлов манбаси қандай бўлса, бадалларни тўлаш манбаси ҳам шундай бўлади, бу эса ёхуд таннарх, ёхуд корхонанинг ўз хусусий маблағлари бўлиши мумкин. Масалан, текширув жараёнида аудитор асосий ишлаб чиқаришда ишлайдиган ишловчига берган 20000 сўмлик моддий рағбатлантириш суммаси ҳамда шу суммага нисбатан ҳисобланган бюджетдан ташқари фондларга тўловлар суммалари(ижтимоий суғурта фондига 37, 3%- 7460 сўм, бандлик хизматига 1, 5% - 300 сўм) ҳам маҳсулот таннархига олиб борилган (Дт 2010 Кт 6710 - 20000 с, Дт 2010 Кт 6510 - 7460 сўм, Дт 2010 Кт 6520 - 300 сўм). Аудитор ушбу хўжалик муомалалари бўйича тузилган счётлар корреспонденциясини нотўғри деб топиб, жами 27760 сўмга маҳсулот таннархи асоссиз оширилган ва натижада солиққа тортиладиган база шу суммага камайтирилганлигини исботлади.

Моддий рағбатлантириш суммаси (20000 с) ва у бўйича ҳисобланган барча ажратмалар (7760 с) маҳсулот таннархига қўшилмасдан, корхонанинг ўз маблағлари яъни моддий рағбатлантириш учун ажратилган фонд ҳисобидан қопланиши керак.

4. Ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган асосий воситалар ва номоддий активлар эскириши. Ушбу элемент бўйича харажатлар таркибига асосий ишлаб чиқариш воситаларининг, шу жумладан молиявий лизинг асосида олинганларни ҳам қўшган ҳолда дастлабки (тиклаш) қийматига нисбатан белгиланган тартибда тасдиқланган меъёрлар, жадаллаштирилган амортизацияни ҳам қўшиб, ҳисобланган амортизация ажратмалари (ҳисобланган эскириш) суммалари киради.

Таъкидлаш жоизки, №5-«Асосий воситалар»номли БҲМСга мувофиқ асосий воситаларга амортизация ҳисоблашнинг қуйидаги усуллари тавсия қилинади:

1. Бир текис (тўғри чизиқли) усул;
2. Бажарилган ишлар ҳажмига мутаносиб усул(ишлаб чиқариш усули);
3. Асосий воситалар фойдали хизмат қилиш муддати йиллар сонининг йиғиндиси бўйича ҳисобдан ўчириш усули (кумулятив усул);
4. Камайиб борувчи қолдиқ усули.

Аудитор корхонада ушбу усуллардан биттаси танлаб олиниб, **ҳисоб юритиш сиёсати** тўғрисидаги буйруқ билан расмийлаштирилганлигини аниқлаши лозим. Шунингдек, танланган усулнинг ҳисобот йили давомида ўзгармаганлигига, агар ўзгарган бўлса сабабини ва бу ҳақда ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги буйруққа ўзгартиш киритилганлигига эътибор бериши керак. Асосий воситалар объектларининг фойдали хизмат қилиш муддатлари уларни балансга қабул қилиш пайтида аниқланади. Амортизация ҳисоблаш асосий воситалар объектларининг бутун фойдали хизмат қилиш муддати давомида тўхтатилмайди. Фақат корхона раҳбарининг қарорига мувофиқ қайта жиҳозлаш (реконструкция) ва замонавийлаштириш(модернизация) учун ўтказилган, ҳамда консервацияга қўйилган асосий воситалар бундан мустасно. Амортизация ажратмалари ҳисоблаш йиллик суммаси қуйидагича аниқланади:

а) бир текис(тўғри чизиқли) усулда -муайян асосий восита объектининг дастлабки қиймати, амортизация меъёри ва фойдали хизмат қилиш муддатидан келиб чиқиб аниқланади.

б) бажарилган ишлар ҳажмига мутаносиб усул(ишлаб чиқариш усули) бўйича амортизация ҳисоблаш фақат асосий воситадан фойдаланиш натижасига асосланиб, уни ҳисоблаш чоғида вақт оралиғи роль ўйнамайди. Фараз қилайлик, автомобилнинг дастлабки қиймати 1000000 сўм, қолдиқ қиймати 100000 сўм ва фойдали хизмат қилиш муддати давомида босиб ўтиши лозим бўлган масофа эса 90000 км. Бунда 1 км. га тўғри келадиган амортизация харажатлари қуйидагича аниқланади:

Дастлабки қиймат - қолдиқ қиймат = 1000000 – 100000 қ 10 с
иш бирлиги ҳажми 90000

Ҳар йилги босиб ўтадиган масофа 10 сўмга кўпайтирилиб, бир йиллик амортизация суммаси аниқланади. Масалан, автомобил биринчи йили 30000 км йўл юриши режалаштирилган. Демак, биринчи йил учун амортизация суммаси:

30000 км х 10 с қ 300000 сўм.

в) Асосий воситалар фойдали хизмат қилиш муддати давомидаги йиллар сонининг йиғиндиси бўйича ҳисобдан ўчириш усули (кумулятив усул) муайян асосий воситанинг фойдали хизмат қилиш муддати давомидаги йиллар йиғиндиси асосида аниқланиб, ушбу йиғинди ҳисоб-китоб коэффициенти учун махраж қилиб олинади. Фойдали хизмат қилиш муддати давомидаги йиллар сони эса сурат қилиниб, камайиб бориш тартибида тескари жойлаштирилади. Масалан, автомобилнинг хизмат муддати 5 йил. Хизмат йиллари йиғиндиси (кумулятив сон) 15 га тенг (1Қ2Қ3Қ4Қ5 қ 15). Ҳар йил учун амортизация ҳисоблаш коэффициенти эса қуйидагича:

Кумулятив усул бўйича ҳисоб-китоб жавали.

Йиллар	1 - й	2 – й	3 - й	4 - й	5 – й
Коэффи центи	5/15	4/15	3/15	2/15	1/15

Сўнгра ҳар бир коэффициент (каср) амортизацияланадиган қийматга кўпайтирилиб, тегишли йил учун амортизация суммаси аниқланади.

г) Камайиб борувчи қолдиқ усули кумулятив усулдаги тамойилга асосланган бўлиб, исталган қатъий ставка (%) қўлланилиши мумкин. Бундай ставка (%) сифатида кўп ҳолларда бир текис (тўғри чизиқли) усулда қўлланиладиган амортизация меъёрининг иккига кўпайтирилган миқдори олинади ва ҳар йил бошидаги қолдиқ қийматидан шу йил учун эскириш суммаси ҳисоблаб чиқарилади.

Аудитор корхонада қўлланилаётган амортизация ҳисоблаш усули бўйича ҳисоб-китобларнинг тўғрилигини ҳам текшириши зарур. Шунингдек, асосий воситалар объектлари бўйича амортизация ажратмалари ҳисоблаш усулидан қатъий назар, йил давомида ҳар ойда йиллик сумманинг 1/12 қисми ҳажмида ҳисоблаб борилганлигини аниқлаш керак. Асосий воситалар бўйича амортизация ажратмалари қайси ҳисобот давридан ҳисобланган бўлса, бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботда шу даврда акс эттирилиши, ҳамда корхонанинг ҳисобот давридаги молиявий натижаси қандай бўлишидан қатъий назар (фойда ёки зарар) ҳисобланишини ҳам назарда тутиш зарур.

Булардан ташқари, хўжалик юритувчи субъект томонидан, ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган номоддий активларнинг дастлабки қиймати ва фойдали хизмат қилиш муддати (бироқ хўжалик юритувчи субъектнинг фаолият қилиш муддатидан ошмаган муддат)дан келиб чиқиб ҳисобланган, меъёрлар бўйича ҳар ойда маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига олиб бориладиган эскириш суммалари ҳам ушбу элементга киради. Бунда аудитор фойдали хизмат қилиш муддатини аниқлаш имкони бўлмаган номоддий активлар бўйича эскириш меъёри беш йил муддат ҳисобидан келиб чиқиб аниқланишини, бироқ бу муддат хўжалик юритувчи субъектнинг фаолият муддатидан ошиб кетмаслигини назарда тутиши керак.

5. Ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган бошқа харажатлар рўйхати «Харажатлар таркиби. . . . тўғрисидаги Низом»да батафсил келтирилган. Жумладан, ишлаб чиқариш жараёнларига хизмат кўрсатиш харажатлари; ишлаб чиқаришни хом ашё, материаллар, ёнилғи, энергия, дастгоҳлар, мосламалар ва бошқа меҳнат воситалари ҳамда буюмлари билан таъминлаш харажатлари; асосий ишлаб чиқариш воситаларини ишчи ҳолатида сақлаш харажатлари; асосий ишлаб чиқариш воситаларини хўжалик усули билан барча турдаги

(жорий, ўрта, капитал) таъмирлашлар ишлаб чиқариш харажатларининг тегишли моддалари бўйича маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига киритилади.

Бундан ташқари, зарур ҳолларда айрим тармоқлар хўжалик юритувчи субъектлари Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлигининг рухсати билан капитал таъмирлаш ишларини бажариш учун заҳира (манба) яратишлари мумкин. Ушбу заҳирани яратиш учун қилинган ажратмалар ҳам мазкур элемент таркибида акс эттирилади ва кўзда тутилаётган харажатлар қиймати ҳамда ҳар бир асосий восита объектини капитал таъмирлашнинг даврийлигидан келиб чиққан ҳолда аниқланади. Заҳира учун ажратмалар меъёри ҳар ҳисобот йили охирида қайта кўриб чиқилиб, зарурат бўлганда янги молия йили учун ўзгартирилиши (кўпайтирилиши ёки камайтирилиши) мумкин.

Агар капитал таъмирлаш учун яратилган заҳира маблағларининг суммаси мазкур объектни таъмирлаш учун қилинган ҳақиқий харажатлар суммасидан ортиқча бўлса, ошиб кетган сумма бўйича тузатиш киритилиши керак; агарда ҳақиқий харажатлар заҳирадагидан ошиб кетса, у ҳолда ошиб кетган сумма «Ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган бошқа харажатлар» элементи таркибида акс эттирилади.

Ёнғиндан сақлаш ва қўриқлашни ҳамда хўжалик юритувчи субъектларнинг техникадан фойдаланиш қоидаларида кўрсатилган бошқа махсус талабларни таъминлаш, улар фаолиятини назорат қилиш харажатлари ҳам текширилади.

Идорадан ташқари қўриқлаш харажатларини, бундай қўриқлаш талаб қилинадиган мазкур ишлаб чиқаришга махсус талаблар мавжуд бўлгандагина, маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига киритиш мумкин.

«Харажатлар таркиби. . . . . тўғрисидаги Низом»га мувофиқ ишлаб чиқариш фаолиятига тааллуқли жорий ижарага олиш билан боғлиқ харажатлар ҳам маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига киритилади. Ижара тўловларини маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига киритиш бўйича Низомда ҳеч қандай чеклашлар кўзда тутилмаган. Хусусан, жорий тартибда ижарага олинган асосий воситаларни таъмирлаш харажатларини ҳисобдан ўчириш кўплаб мунозарали масалаларни юзага келтиради.

Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодексининг 548-моддасида белгиланган, ижарага олинган асосий воситаларни сақлаш бўйича умумий қоидаларга мувофиқ агарда қонун ёки шартномада бошқача тартиб белгиланган бўлмаса, ижарага олувчи мол-мулкни яхши ҳолда сақлаши, ижарага олинган мулк-мулкни ўз ҳисобидан жорий таъмирлаши ва сақлаш бўйича бошқа харажатларни қилиши лозим. Ўз навбатида, агар қонун ҳужжатлари ёки шартномада бошқа тартиб назарда тутилган бўлмаса, ижарага берувчи ижарага топширилган мол-мулкни ўз ҳисобидан таъмирлаши шарт (547-модда). Шундай қилиб, шартномада таъмирлаш ишлари кўрсатилмаган бўлса, ЎзРФК 547 ва 548 моддаларига мувофиқ иш тутилади.

Аудит мақсадида кўп ҳолларда таҳлил ўтказилади, заруратга қараб ижара шартномалари юридик экспертизадан ўтказилади. Масалан, аудитор текширув чоғида ижарага олинган бинони таъмирлаш харажатларининг таннархга олиб борилиши билан боғлиқ муомалани аниқлаган. Аммо шартномада барча турдаги мол-мулкларни ижарага берувчи томон таъмирлаши кўрсатилган. Демак, ижарага олувчи бинони таъмирлашга доир харажатларни таннархга асоссиз киритган. Агар шартномада бундай ҳолат кўрсатилмаганда эди, унда корхона ЎзРФК нинг 610-моддасига мувофиқ таъмирлаш харажатларини ўз ҳисобидан амалга ошириб, маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига киритгани асосли ҳисобланар эди.

3. Асосий тармоқлардан олинган маҳсулотлар таннархини ҳисоблашни текшириш

Калькуляция - бу айрим турдаги маҳсулотлар бирлигининг ёки бутун товар маҳсулотларнинг таннархини аниқлаш усулидир. Калькуляция муайян турдаги маҳсулотга нисбатан харажатларни гуруҳлаш усули сифатида, ишлаб чиқариш жараёнининг исталган босқичида маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархининг ҳар бир таркибий элементини кузатиб

бориш имконини беради. Шу боисдан, маҳсулот (иш, хизмат)лар бирлигининг таннархини ҳисоблашни текшириш ишлаб чиқариш харажатлари аудитининг муҳим бўлаги ҳисобланади.

Аудитор харажатларнинг сарф-харажат моддалари бўйича уларнинг мақсади ва вужудга келиш жойларига қараб гуруҳланишини ҳамда бевосита ёки билвосита йўл билан маҳсулот (иш, хизмат)ларнинг ҳар бир турига олиб борилишини билиши зарур. Иқтисодиёт тармоқларида сарф-харажатлар таркиби турлича ва тегишли тармоқ (ёки тармоқлараро) йўриқномалар ва услубий тавсиялар билан белгиланади.

Маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархини ҳисоблашни текширишда аудитор қуйидагиларнинг тўғрилигини аниқлайди:

* маҳсулот ишлаб чиқариш (иш, хизмат) учун қилинадиган харажатларнинг туркумланишини;
* харажатларни калькуляция моддалари бўйича ҳисобга олиш ва ҳисобдан чиқариш (тақсимлаш);
* яроқсизлик (брак) дан ва бекор туриб қолишдан кўрилган йўқотишлар;
* тугалланмаган ишлаб чиқаришни аниқлаш;
* билвосита сарфларни тақсимлаш;
* харажатларни ҳисобга олиш ва маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархини ҳисоблаш усулларини қўллаш;
* ишлаб чиқариш харажатларини ҳисобга олишга доир счётларнинг ўзаро боғланиши (корреспонденцияси)ни тузиш;
* ишлаб чиқариш харажатларининг йиғма, аналитик ва синтетик ҳисобини юритишни;
* харажат счётлари бўйича аналитик ва синтетик ҳисоб ёзувларининг бош дафтар ҳамда балансдаги ёзувларга мос келиши.

Маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархини ҳисоблашда ҳар хил усуллар қўлланилади.

Саноат ишлаб чиқаришида таннарх ҳисоблаш қуйидаги усулларда амалга оширилади: **оддий усул, норматив усул, буюртмалар усули, босқичлар усули.**

Аудиторлик текширувининг вазифаларидан бири - танланган калькуляциялаш усулининг асослилигини тасдиқлашдан иборат.

Харажатлар маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига олиб борилиш хусусиятига кўра муайян маҳсулот (иш, хизмат) таннархига тўғридан-тўғри олиб бориладиган бевосита ва билвосита харажатларга бўлинади.

Билвосита харажатлар кўп элементли бўлиб, ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги буйруқда белгиланган қайсидир кўрсаткичга мутаносиб равишда алоҳида маҳсулот турлари ўртасида тақсимланади. Қандай кўрсаткичга мутаносиб тақсимлаш усулини ҳар бир корхона тармоқ хусусиятидан келиб чиқиб мустақил аниқлайди. Масалан, саноатда мутаносиб тақсимлаш кўрсаткичи сифатида қуйидагилар қўлланилади:

* асосий иш ҳақи;
* қурилмаларни сақлаш ва ишлатиш учун қилинадиган смета (норматив) харажатлар;
* маҳсулот массаси ва ҳажми;
* ишчилар томонидан ишланган киши-соатлар;
* қурилмаларнинг машина-соатлар сони.

Аудиторнинг вазифаси корхона ҳисоб сиёсатида қабул қилинган ва амалда қўлланилаётган билвосита сарфларни тақсимлаш усулининг тўғрилигини тасдиқлашдан иборат.

Бир неча турдаги фаолият билан шуғулланувчи (ҳар хил маҳсулот ишлаб чиқарувчи) корхоналар билвосита харажатларини улар ўртасида тақсимламайдиган ҳолатлар аудиторлик амалиётида тез-тез учраб туради. Бундай ҳолларда ҳар хил маҳсулотлар таннархларининг бузиб кўрсатилиш ҳоллари содир бўлади, ҳақиқий молиявий натижалар яширилади.

4. Тугалланмаган ишлаб чиқаришни текшириш

№4-«Товар-моддий заҳиралар» номли БҲМС га мувофиқ тугалланмаган ишлаб чиқариш, иш ва хизмат кўринишидаги корхона активлари ҳам товар-моддий заҳиралар бўлиб ҳисобланади.

Тугалланмаган ишлаб чиқаришларга ишлаб чиқариш жараёнининг барча технологик босқичларидан ўтмаган маҳсулотлар ҳамда комплектланмаган, синовдан ва техник қабулдан ўтмаган буюмлар киради.

Тугалланмаган ишлаб чиқаришни баҳолашнинг турли усуллари мавжуд: ҳақиқий ўлчов, донабай ўлчов, ҳажмини ўлчаш, шартли қайта баҳолаш ва б. Оммавий ёки серияли ишлаб чиқаришда ҳисобот даврининг охирига тугалланмаган ишлаб чиқаришлар қолдиқлари норматив ёки режадаги ишлаб чиқариш таннархи (тўлиқ ёки тўлиқмас) бўйича, бевосита харажат моддалари бўйича, ҳамда хом-ашё, материаллар ва ярим фабрикатлар қиймати бўйича баҳоланади.

Тугалланмаган ишлаб чиқаришни баҳолашнинг ишончлилиги тўғрисида фикр шакллантириш ишлаб чиқариш харажатлари ва маҳсулотлар таннархини аудиторлик текширувидан ўтказишнинг муҳим йўналишларидан бири бўлиб ҳисобланади.

Тугалланмаган ишлаб чиқаришни аудиторлик текширувидан ўтказиш жараёнида қуйидаги масалаларни ўрганиш зарур:

- харажатлар ҳисобини аҳволи;
- инвентаризация ўтказишнинг ўз вақтидалиги ва тўғрилиги;
- инвентаризация натижаларини акс эттиришнинг ишончлилиги;
- тугалланмаган ишлаб чиқаришнинг технологияси ва белгиланган меъёрларига (агар улар корхонда тасдиқланган бўлса) риоя қилиниши ва уни баҳолашнинг тўғрилиги.

Тугалланмаган ишлаб чиқаришларни инвентаризация қилиш «Маҳсулот (ишлар, хизматлар) ишлаб чиқариш ва реализация харажатлар таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисидаги Низом» ва у асосида ишлаб чиқилган тармоқ йўриқномаларида белгиланган тартибга мувофиқ уларнинг ҳажми ва ҳақиқий таннархини аниқлаш мақсадидан иборат.

Саноат корхоналари қисмида, масалан, қуйидагилар зарур:

- маҳсулотлар ишлаб чиқариши бошланган (деталлар, қисмлар, агрегатлар) ва ишлаб чиқарилиши ва йиғилиши тугатилмаган, ишлаб чиқаришда бўлган ҳақиқатда борлигини аниқлаш.

Саноат корхоналари қисмида, масалан, қуйидагилар зарур:

- маҳсулотлар ишлаб чиқариши бошланган (деталлар, қисмлар, агрегатлар) ва ишлаб чиқарилиши ва йиғилиши тугатилмаган, ишлаб чиқаришда бўлган ҳақиқатда борлигини аниқлаш;
- ҳисобга олинмаган яроқсизини аниқлаш;
- тугатилмаган ишлаб чиқаришни ҳақиқий жиҳозланиши ва қисмлар билан йиғилишини таъминланганлигини аниқлаш;
- тугатилмаган ишлаб чиқариш қолдиғини бекор қилинган буюртмалар, шунингдек бажарилиши тўхтатиб қўйилган буюртмалар бўйича аниқлаш;
- ишлаб чиқаришда бўлган ишлаб чиқариш бошланган (деталлар, қисмлар, агрегатлар) ва маҳсулотлар ишлаб чиқарилиши ва йиғилиши тугатилмаганининг ҳақиқий қийматини аниқлаш.

Инвентаризацияни бошлашдан олдин цехларга керак бўлмаган барча материаллар, сотиб олинган деталлар ва ярим тайёр маҳсулотлар, шунингдек мазкур босқичда ишлов берилиши тугатилган деталлар, қисмлар ва агрегатлар омборхонага топширилиши керак.

Цехлардаги бошлаб қўйилган тугалланмаган ишлаб чиқаришлар ва ярим тайёр маҳсулотлар уларнинг миқдорини тўғри аниқлаш ва қулай саналишини таъминлайдиган тартибга келтирилган бўлиши керак.

Ишлаб чиқарилиши тугалланмаган маҳсулотларни (деталлар, қисмлар, агрегатлар) қолдиги ҳақиқатда санаш, тортиш, ўлчаш йўли билан текширилиб амалга оширилади.

Рўйхатлар ҳар бир цех (участка, бўлинма) бўйича тугалланмаган ишлаб чиқаришлар номи, уларнинг тайёрлик даражаси, сони ёки ҳажми, қурилиш-монтаж ишлари бўйича иш ҳажми кўрсатилиб; тугалланмаган корхоналар, уларнинг навбатлари, объектлар, ишга тушириладиган мажмуалар, қайсики улар бўйича ҳисоб-китоблар улар тўлиқ тугатилгандан кейин оралиқ тўловларсиз амалга оширилади; конструктив элементларнинг тугалланмаган қисмлари ва ишларнинг турлари бўйича алоҳида тузилади.

Иш жойларида қайта ишланиши бошланмаган хом ашё, материаллар ва сотиб олинган ярим тайёр маҳсулотлар тугалланмаган ишлаб чиқариш рўйхатига киритилмайди, алоҳида инвентаризация қилинади ва алоҳида рўйхатларда қайд қилинади. Тўлиқ яроқсиз деб топилган деталлар ҳам тугалланмаган ишлаб чиқариш таркибига киритилмайди.

Бир хил бўлмаган масса ёки қоришмадан иборат бўлган тугалланмаган ишлаб чиқаришлар бўйича (саноатнинг тегишли тармоқларида) инвентаризация рўйхатларида, шунингдек, солиштириш ведомостларида иккита миқдорий кўрсаткич келтирилади: ушбу масса ёки қоришма миқдори ва унинг таркибига кирувчи хом ашё миқдори ёки материаллар (алоҳида номлари бўйича). Хом ашё ва материалларнинг миқдори тармоқ йўриқномалари билан белгиланган тартибда техник ҳисоб-китоб бўйича аниқланади.

Тугалланмаган капитал қурилиш сони ва ҳажми инвентаризация пайтида унинг ҳақ тўланган қисмини ҳамда текшириш йўли билан аниқланади. Инвентаризация далолатномаларида объектнинг номи ва ушбу объект бўйича бажарилган ишларнинг, конструктив элементларнинг, жиҳозларнинг ва ҳ. к. ҳар бир алоҳида тури бўйича кўрсатилади. Хусусан, инвентаризация комиссияси қуйидагиларни текширади.

- тугалланмаган капитал қурилиш таркибида монтажга берилган, лекин ҳақиқатда монтажи бошланмаган ускунани ҳисобда турганлиги ёки йўқлиги;
- қурилиши буткул тўхтатилган ёки вақтинча тўхтатилган қурилиш объектларининг аҳволи.

Мазкур объектлар бўйича, қисман, уларни буткул тўхтатилиш сабаблари ва асосларини аниқлаш керак.

Ҳақиқатда фойдаланишга тўлиқ ёки қисман топширилган, қабул қилиниши ва ишга туширилиши тегишли ҳужжатлар билан расмийлаштирилмаган, қурилиши тугалланмаган объектларга алоҳида далолатномалар тузилади. Алоҳида далолатномалар тугалланган, лекин нима учундир фойдаланишга топширилмаган объектларга ҳам тузилади. Мазкур далолатномаларда кўрсатилган объектлар фойдаланишга топширилишини расмийлаштиришнинг кечиктирилганлик сабаблари кўрсатилади.

Балансдан чиқарилиши керак бўлган қурилиши тугатилган объектларга, шунингдек қурилиши амалга оширилмаган объектлар бўйича лойиҳа-изланиш ишларига бажарилган ишлар хусусияти ва уларнинг қиймати тўғрисидаги маълумотлар қурилишнинг тўхтатилиши сабаблари кўрсатилиб далолатномалар тузилади.

Бунинг учун тегишли техник ҳужжатлар, ишлар, босқичлар топширилганлиги тўғрисидаги далолатномалар, қурилиш объектларида бажарилган ишларни ҳисобга олиш журнали ва бошқа ҳужжатлардан фойдаланиш керак бўлади.

Бинолар, иншоотлар, машиналар, ускуналар, энергетик жиҳозлар ва бошқа объектлар қонунсиз капитал таъмирланганининг инвентаризацияси бажарилган ишларни натурада текшириш йўли билан амалга оширилади.

Тугалланмаган капитал таъмирлаш бўйича таъмирланаётган объектнинг номи, бажарилган ишларнинг номи ва бажарилиш фоизи, бажарилган ишларнинг смета бўйича ва ҳақиқий қиймати кўрсатилган далолатнома тузилади.

Қишлоқ хўжалигида тугалланмаган ишлаб чиқаришни текшириш ўзига хос хусусиятларга эга. Амалиёт шуни кўрсатмоқдаки, айрим ҳолларда қишлоқ хўжалик корхоналарида маҳсулотлар таннархини пасайтириб кўрсатиш мақсадида тугалланган ишлаб чиқаришларга тааллуқли харажатларнинг бир қисми таннархга олиб борилмасдан,

тугалланмаган ишлаб чиқариш таркибига қўшилади. Бу биринчидан, маҳсулотлар таннархини сунъий равишда пасайтирилишига олиб келса, иккинчидан, молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг бузиб кўрсатилишига олиб келади. Шунинг учун аудитор қишлоқ хўжалигида тугалланмаган ишлаб чиқаришни текширишда технологик жараёнларни, норма ва нормативларни ҳамда ҳақиқий харажатларни тасдиқловчи барча бухгалтерия ҳужжатларини синчиклаб текшириш лозим.

Аудиторлик амалиёти шуни кўрсатмоқдаки, тугалланмаган ишлаб чиқаришни инвентаризация қилиш кўп ҳолларда ўлда-жўлда, сифатсиз ва номунтазам ўтказилади ҳамда унинг натижалари бухгалтерия ҳисобида тўлиқ, айрим ҳолларда эса умуман акс эттирилмайди.

Бундай ҳолатлар маҳсулотлар таннархининг асоссиз ошиб ёки сунъий равишда пасайиб, моддий бойликлар сақланиши усти-дан назоратнинг сусайиб кетишига олиб келади.

Агар корхонанинг хўжалик фаолияти жараёнида олдин бошланган буюртмаларни тўхтатиб қўйиш ҳоллари мавжуд бўлса, аудитор қолган моддий бойликларнинг қандай ишлатилганлиги, бекор қилинган буюртмаларга доир йўқотишлар қандай аниқланганлиги ва бухгалтерия ҳисобида қандай акс эттирилганлигини текшириши лозим. Таъкидлаш жоизки, бекор қилинган ишлаб чиқариш буюртмалари бўйича харажатлар реализациядан ташқари сарфлар қаторига қўшилади.

Тугалланмаган ишлаб чиқаришни текшириш якунида аниқ-ланган хато-камчиликларнинг жиддийлиги (катта-кичиклиги) ва уларнинг тегишли ҳисобот кўрсаткичлари ишончлилигига таъсири ҳақида хулоса қилинади.

5. Маҳсулот сотиш аудити

Сотув ҳажми ва унинг таркибий қисмларининг аудити - кўп жиҳатдан бутун текширувнинг сифатини белгиловчи муҳим масалалардан биридир.

Тайёр маҳсулот ишлаб чиқариш ва уни сотиш аудитининг мақсади - тайёр маҳсулот тўлиқ кирим қилинганлигини, сотишдан олинган тушум ва сотилган маҳсулотнинг таннархи тўғри ҳисобланганлигини аниқлашдан иборат.

Текширув жараёнида аудитор қуйидаги масалаларни ҳал этади:

- тайёр маҳсулотни баҳолаш бўйича усул асосли танлаб олинганлиги ва тўғри қўлланилаётганини тасдиқлаш;
- тайёр маҳсулот тўлиқ кирим қилинаётганлигини аниқлаш;
- жўнатилган ва сотилган маҳсулотлар ҳажмларини тасдиқлаш;
- жўнатилган ва сотилган маҳсулотлар таннархини тасдиқлаш.

Тайёр маҳсулот ишлаб чиқариш ва уни сотиш бўйича ҳисоб юритилиши ҳолатини текшириш бўйича маълумот манбалари бўлиб қуйидагилар ҳисобланадм: тайёр маҳсулотни омборда ҳисобга олиш бўйича варақалар, прейскурантлар, маҳеулотни етказиб бериш тўғрисида шартномалар, ҳисобварақ-фактуралар, сотиш бўйича дафтарлар, тайёр маҳсулотни бериш тўғрисида юк хатлари, харидорлар ишончномалари, тушум келиб тушганлиги тўғрисида дастлабки банк ва касса ҳужжатлари (тўлов талабномалар, талабнома-топшириқномалар, кирим касса ордерлари ва бошқалар), 2010, 2810, 2910, 9010, 9110, 5010, 5110, 4010, 6310-сонли ва бошқа ҳисобварақлар бўйича ҳисоб регистрлари (рўйхатномалар, журнал-ордерлар, машинограммалар), Бош китоб, "Молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот" (2-сонли шакл) ва бошқалар.

Даромадлар олиш циклига тааллуқли бўлган операциялар қуйидаги фаолият кўрсатиш вақтида амалга оширилади:

- буюртмаларни қабул қилиш;
- кредитларни бериш;
- маҳсулотлар ва хизматларни етказиб бериш;
- харидорларга ҳисобварақларни ёзиб бериш;

- қарзларни ундириш (муддати ўтган ҳисобварақлар);
- пул тушумларини олиш.

Назорат самарадорлигини баҳолаш уч босқичдан иборат: а) назорат тизимини ўрганиш; б) назорат самарадорлигини баҳолаш; в) назорат муолажаларини текшириш (тестлашни ўтказиш).

Кўздан кечириш босқичида ҳужжатлаштиришни уч турдаги усулда амалга ошириш мумкин: оғзаки ёритиш, ички назорат бўйича саволнома ва блок-чизма. Ушбу босқичда ҳужжатларни тайёрлаш уни якунланлаш дегани эмас. Ҳужжатларни тайёрлашда аудиторлар томонидан шарҳларни тайёрлашдан мақсад - назорат тизимини ўрганиш эканлигини унутмаслик лозим.

Блок-чизмалар ва саволномалар - бу даромад олиш цикли бўйича, сотиш, пул олиш ва дебиторлик қарзлари босқичларидан иборат назорат тизимининг афзалроқ элементларидир.

Ички назорат тизими самарадорлиги ва маҳсулотни ишлаб чиқариш ва сотиш бўйича операциялар ҳисобини дастлабки баҳолаш учун фойдали восита бўлиб махсус саволнома бўйича тест саволномаларини қўллаш ҳисобланади.

Олинган жавобларни таҳлил қилиб бўлиб, аудитор маҳсулотни ишлаб чиқариш ва сотиш жараёнини назорат қилиш йўналишларини аниқлаши ва ҳар бир йўналиш бўйича энг маъқул бўлган муолажаларни танлаб олиши, маҳсулотни ишлаб чиқариш ва сотиш операциялар цикллари бўйича аудиторлик текширувининг дастурини тайёрлаши лозим.

Аввалambор, аудитор корхонада тайёр маҳсулот қандай баҳоланишини аниқлаши керак. Хозирги кунда маҳсулот баҳолашнинг қуйидаги турларидан фойдаланилади:

- амалдаги (тўлиқ) ишлаб чиқариш таннархи бўйича;
- улгуржи нархлар қатъий ҳисоб нархлари сифатида қабул қилинган сотишнинг улгуржи нархлари бўйича. Бунда фарқлар алоҳида ҳисобваравда ҳисобга олинади;
- режали (меъёрий) ишлаб чиқариш таннархи бўйича.

Шунингдек, амалдаги ишлаб чиқариш таннархи фарқлари режали ёки меъёрий нархлардан алоҳида ҳисобланади:

- ҚҚС суммасига оширилган эркин сотиш нархлари бўйича;
- эркин бозор (сотув) нархлари бўйича.

Тайёр маҳсулотни баҳолаш бўйича танлаб олинган усул корхона ҳисоб сиёсатининг элементи сифатида қайд этилиши, ҳисобварақларнинг ишчи режасида эса унинг ҳисобга олиш учун тегишли ҳисобварақлар белгиланиши лозим.

Тайёр маҳсулотнинг *тўлиқ* кирим қилинганлиги хом ашё ва материалларнинг харажати бўйича муқобил баланс тузиш, тайёр маҳсулотларнинг чиқарилишини меъёрий сарф-харажатлардан келиб чиққан ҳолда белгилаш йўллари билан текшириш мумкин. Ишлаб чикарилган маҳсулот ҳажмларини текшириш учун дастлабки ҳужжатлар ва ишлаб чиқариш ҳисоботлари, тугалланмаган ишлаб чиқариш бўйича инвентарлаш далолатномалари, таҳлилий ва синтетик ҳисоб регистрлари маълумотларидан фойдаланилади. Бунда "Омбордаги тайёр маҳсулот" ҳисобварағининг дебетида ҳисобга олинган тайёр маҳсулотнинг хақмқий ишлаб чиқарилиши ва омборга топширилиши *(хақиқий* таннархи) бўйича маълумотлар "Асосий ишлаб чиқариш", "Ёрдамчи ишлаб чиқариш" ҳисобварақларининг кредити бўйича айланмалар билан солиштирилади. Бажарилган ишлар ва кўрсатилган хизматлар таннархи ушбу ҳиеобварақлар бўйича кредит айланмалари "Асосий (операцион) фаолиятдан олинган даромадлар ҳисоби бўйича ҳисобварақлар" ҳисобварағининг дебет айланмалари билан солиштириб текширилади.

Сотиш циклини аудит қилиш вақтида аудитор маҳсулотни сотишдан тушум тўғри аниқланганлиги ва ҳисобга олинганлигини текшириши лозим. Барча корхоналар сотишдан тушум ва ҳисоботни тайёрлаш бўйича бухгалтерия ҳисобини фақат ҳисоблаш усулида ёки "жўнатиш бўйича" амалга оширишлари керак. Маҳсулотни жўнатиш (сотиш) жараёни "Тайёр маҳсулотни сотишдан олинган даромадлар" ҳисобварағида ҳисобга олинади. Жўтилган, лекин ҳали ҳам харидор томонидан тўланмаган маҳсулот сотиш нархлари бўйича

"Харидорлар ва буюртмачилардан олинадиган ҳисобварақлар" ҳисобварағида ҳисобга олинади.

Аудитор тегишли ҳисобварақлар бўйича ҳисоб регистрлари маълумотларига асосан қўлланилаётган ҳисобварақлар корреспон-дентланиши тўғрилиги ва маҳсулотни сотишдан тушум "жўнатиш бўйича", меъёрий ҳужжатлар талабларига мувофиқ ҳисобда тўғри акс этилганлигига ишонч ҳосил қилиши лозим.

Маҳсулотни (иш ва хизматлар)ни жўнатиш ва сотиш бўйича операцияларни ҳисобга олиш учун 1б-сонли рўйхатнома (жўнатиш) ва 11-сонли журнал-ордер қўлланилади. 1б-сонли рўйхатнома жўтилган маҳсулот сотилишидан тушган тушумни аниқлашда юритилади. 11-сонли журнал-ордерда ойлик якунлар ва тегишли ҳисобварақлар бўйича кредит айланмалари акс этилади.

Маҳсулотларни сотиш бўйича операцияларни ўрганиш жараёнида аудитор маҳсулот етказиб бериш учун шартномалар мавжудлиги ва тўғри расмийлаштирилганлиги, ёзиб берилган ҳисобварақ-фактуралар *тўлиқ* рўйхатга олинганлиги, етказиб

берилган маҳсулот учун харидор тўлов муддатларига риоя қилаётганлигини аниқлаши ва текшириши лозим.

Сотилган маҳсулот таннархи тўғри аншуганганлигини аудитор тегишли кўрсаткичларни қайтадан санаб чиқиш, шунингдек, маҳсулотнинг алоҳида турлари бўйича товар балансини натурал ва қиймат ифодаларини солиштириш йўли билан аниқлайди.

Бунда товар баланси кўрсаткичлари бошқа ҳужжатлардаги шунга ўхшаш кўрсаткичлар билан солиштирилади:

- ҳисобот даврининг бошига ва охирига тайёр маҳсулотнинг қолдиғи ҳисобот даврида ишлаб чиқарилгани ва жўнатилгани (сотилгани) бухгалтериядагм тайёр маҳсулот ҳаракати ҳисоби бўйича таҳлилий ҳисоб маълумотлари ва ишлаб чиқариш-нозимлик хизматидаги тезкор маълумотлар билан тасдиқланади;
- ҳисобот даврининг бошига ва оҳирига тайёр маҳсулотнинг ҳақиқий таннархи ёки ҳисоб нархлари (режали, меъёрий) таннархи бўйича қолдиқлари ва бошқалар "Тайёр маҳсулотнинг ҳисоби бўйича ҳисобварақлар" ҳисобварағининг ҳисобот даврининг бошланиши ва охирига *қолдиқ* билан тасдиқланади. Ишлаб чиқаришдан тайёр маҳсулотни ҳақиқий таннарх бўйича чиқарилиши ишлаб чиқариш бўйича харажатларнинг умумлаштирилган ҳисоби маълумотлари билан тасдиқланади;
- ҳақиқий таннарх бўйича юклаб жўнатиш ҳисоб нархлари бўйича жўнатиш ва фарқларнинг алгебраик суммаси сифатида аниқланади. Фарқлар суммаси фарқларнинг ўртача фоиз даражасидан келиб чиққан ҳолда ҳисобланади.

Фарқларнинг ўртача фоизи, ўз навбатида, амалдаги таннарх билан ҳисоб нарх ўртасидаги фарқ ҳисоб нархи бўйича давр бошига тайёр маҳсулот ва унинг ҳисобот даврида ишлаб чиқарилган суммаси нисбати билан аниқланади.

Текширув якунида аудитор ҚҚС ва сотишдан олинган молиявий натижалар тўғри ҳисобланганлигини текширади.

Аудитор ўз хулосаларинм текширилаётган дастлабки ҳужжатлар ва ҳисоб регистрлари маълумотлари, амалга оширилган назоратли арифметик ҳисоб-китоблар натижалари билан асослайди. Аудит даврида аниқланган хато ва камчиликларни аудитор ўз иш ҳужжатларида қайд этади.

Тайёр маҳсулотни ишлаб чиқариш ва сотиш бўйича бухгалтерия ҳисобини юритишда одатда содир этиладиган хатолар қуйидагилар бўлиши мумкин:

- маҳсулотни сотиш бухгалтерия ҳисобида "тўлов бўйича" юритилиши;
- сотилган маҳсулотнинг таннархи нотўғри ҳисобланиши;
- ҳисобнинг ушбу бўлими бўйича ҳужжатлар тўғри ва ўз вақтида юритилмаслиги;
- маҳсулот сотилишини ҳисобда акс этишда ҳисобварақлар нотўғри корреспондентланиши.

19-МАВЗУ: ПУЛ МАБЛАҒЛАРИ АУДИТИ

РЕЖА:

1. Аудитнинг мақсади, вазифалари ва маълумот манбалари
2. Касса, касса муомалалари ва пул ҳужжатлари аудити
3. Банкдаги счётларга доир муомалаларни ҳисобга олиш ва назорат қилишнинг ҳолатини текшириш
4. 5110 - «Ҳисоб-китоб счёти»га доир муомалалар синтетик ҳисоби тўғрилиги ва тўлиқлигини текшириш
5. Валюта счётларига доир муомалалар синтетик ҳисобининг тўғрилиги ва тўлиқлигини текшириш
6. Банкдаги махсус счётлардаги пул маблағлари синтетик ҳисобининг тўғрилиги ва тўлиқлигини текшириш

1. Аудитнинг мақсади, вазифалари ва маълумот манбалари

Пул маблағларини аудиторлик текширувидан ўтказишнинг асосий мақсади: кассадаги миллий ва хорижий валютадаги нақд пул маблағлари, банкдаги ҳисоб-китоб счёти, валюта счётлари ва бошқа махсус счётларга доир муомалаларни аудиторлик текширувидан ўтказиб, молиявий ҳисоботнинг «Пул маблағлари» бўлими бўйича маълумотларнинг ишончлилиги ва банкдаги счётларда пул маблағларини ҳисобга олиш услубиётининг Ўзбекистон Республикасида амал қилаётган меъёрий ҳужжатларга мувофиқлиги тўғрисида хулоса шакллантириш, улар сақланиши ва ишлатилишининг мақсадга мувофиқлиги, самарадорлиги ҳамда қонунийлигини таъминлаш, шунингдек ҳисобга олишни такомиллаштиришдан иборат.

Ушбу мақсадни амалга ошириш учун қуйидаги вазифаларни ҳал этиш зарур: инвентаризация ўтказиш йўли билан кассадаги мавжуд пул маблағлари, қимматли коғозлар миқдори ва суммаларининг ҳақиқий қолдиғини аниқлаш, касса муомалаларини ҳисобга олишда «Юридик шахслар томонидан касса муомалаларини амалга ошириш қоидалари»га (Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлиги рўйхатга олинган №565, 17 декабр 1998 й) қай даражада риоя қилинаётганлигини аниқлаш; банк муассасасидаги ҳисоб-китоб, валюта ва бошқа махсус счётлар бўйича амалга оширилган муомалаларни текшириб чиқиш; ўтказилган текшириш асосида оралиқ далолатнома тузиш ва хулоса қилиш.

Банкдаги счётлар бўйича муомалаларни текширишда аудитор қуйидаги маълумот манбаларидан фойдаланади:

* ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги буйруқнинг пул маблағлари ҳисобига доир бўлими;
* банкдаги ҳисоб-китоб, валюта ва бошқа махсус счётлар бўйича муомалаларни амалга оширишни ва ушбу муомалаларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришни тартибга солувчи асосий меъёрий ҳужжатлар (Ўзбекистон Республикасида нақд пулсиз ҳисоб-китоблар тўғрисида Низом (янги таҳрири)(Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлигида рўйхатга олинган №496, 8 октябр 1999 й);
* бухгалтерия ҳисоботлари (бухгалтерия баланси (1-шакл) ва пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот (4-шакл);
* солиқ ҳисоботи (сўмдаги ва чет эл валютасидаги счётлар тўғрисида маълумот);
* банкдаги счётлар бўйича муомалаларни ҳисобга оладиган синтетик ҳисоб регистрлари;
* банкдаги счётларга доир муомалаларни расмийлаштирадиган дастлабки ҳужжатлар;
* банкдаги счётларга доир муомалаларни акс эттириш учун қўлланиладиган ишчи счётлар режаси;
* бухгалтерия ҳисобининг корхонада қўлланиладиган шакли ва банкдаги счётлардаги маблағларни ҳисобга олишга доир регистрлар рўйхати;
* банкдаги счётлардаги пул маблағларини ҳисобга олиш билан боғлиқ бўлган дастлабки ҳужжатларнинг ҳужжатлар айланиш графиги;

* банкдаги счётларга доир муомалалар бўйича пул ва ҳисоб-китоб ҳужжатларини имзолаш ҳуқуқига эга шахслар рўйхати.

Аудитор (аудиторлар гуруҳи) кассадаги пул маблағлари ва касса муомалаларини ҳужжатлар асосида текширишни бошлашдан олдин, одатда, кассадаги нақд пуллар, қимматли қоғозлар ва қатъий ҳисобот бланкларини текширувдан ўтказади. Бунда пул маблағларини ҳисобга олишга доир республикамиздаги қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга асосланиш зарур.

2. Касса, касса муомалалари ва пул ҳужжатлари аудити

Кассани текширишни бошлаганда аудитор қуйидагиларни аниқлаши лозим:

* текширилаётган корхонада битта ёки бир нечта кассир (ёки шунга ваколатли шахслар) ишлашини;
* кассирнинг фақат текширилаётган корхонада ишлаши ёки ўриндошлик асосида бошқа корхоналарга ҳам хизмат кўрсатиши;
* кассирнинг касса муомалаларини юритиш қоидалари билан танишганлиги;

Кассани текширганда аудитор қуйидаги тартибга риоя қилиши лозим:

кассани текшириш, текширилаётган корхона **бош бухгалтери** ва **кассири** иштирокида амалга оширилади, **текшириш пайтида бошқа шахслар қатнашиши мумкин эмас;**

* кассани текшириш пайтида барча касса муомалалари тўхтатилади. Кассани текшириш имкони бўлмай қолганда ёки бир нечта касса бўлганда уларнинг барчаси аудитор томонидан муҳрланиб, калитлар кассирда, муҳр эса аудиторда сақланади;
* кассадаги нақд пуллар, қимматли қоғозларни санаш аудитор, кассир ва бош бухгалтер томонидан амалга оширилади. Пуллар кассада тахтланган (ўрамда) ёки тарқоқ ҳолда бўлишдан қатъий назар, барчаси саноқдан ўтказилиши шарт;
* санаш тугаганидан сўнг аудитор текширувда аниқланган пул маблағларининг суммаси ҳақида алоҳида (оралиқ) далолатнома тузади (1илова).
* турли шахсларнинг тилхатлари, тўлиқ расмийлаштирилмаган касса чиқим ордерлари, ведомостлар, счётлар ва бошқа шунга ўхшаш ҳужжатлар кассадаги нақд пул қолдиғига қўшилмайди ва аудитор томонидан исботловчи касса ҳужжати сифатида қабул қилинмайди. Шунингдек, кассадан нақд пул бериш бўйича кимга, кимнинг топшириги билан, қачон, қайси мақсадлар учун қанча суммада пул берилганлиги кўрсатилади ва шубхали ҳужжатлар аниқланганида ҳам шундай қилинади;
* бошқа корхона, ташкилот ва шахсларнинг пуллари ҳамда қийматликларини корхона кассасида сақлаш ман қилинганлиги сабабли, кассада сақланаётган барча пул ва бошқа қийматликлар аудитор томонидан текширилаётган корхонага тегишли деб ҳисобланиши лозим;
* аудитор кассада ошиқча чиққан пул ёки камомадни текшириш далолатномасида кўрсатади ва айни пайтда ошиқча чиқиш ёки камомад сабаблари ҳақида кассирдан ёзма тушунтириш хати олиш лозим.

Аудитор тўғри расмийлаштирилган касса ҳужжатларини кассирга ҳисобот тузиш ва унда текширув пайтида бўлган қолдиқни кўрсатиш учун беради. Текширув пайтида кассада иш ҳақи тўлиқ тарқатилиб улгурмаган ведомостлар бор бўлса, аудитор бош бухгалтер ва кассирга ведомостларни белгиланган тартибда ҳисоботга қўшишни таклиф этади. Агарда кассани текшириш, иш ҳақи тарқатиш даврига тўғри келиб, кўп ходимларга иш ҳақи тарқатилмаган ведомостлар бўлса, бундай ведомостлар кассир ҳисоботига қўшилмасдан, далолатномада касса ҳисоботига киритилмаган, қисман тўланган чиқим ҳужжатлари (тўлов ведомостлари) сифатида ёзиб қўйилиши мумкин. Бу ҳолда ҳар бир тўлов ведомостида қайси тартиб рақами бўйича иш ҳақи берилганлиги ва унинг жами суммаси кўрсатилади. Ушбу ёзув кассир, бош бухгалтер ва аудитор имзолари билан тасдиқланади.

Шунингдек, кассани текширишда кассада сақланаётган қимматли қоғозлар (акциялар,

облигациялар, сертификатлар ва бошқалар), ЁММ талонлари, қатъий ҳисобот бланкалари, санатория ва дам олиш уйлари йўлланмалари, авиачипталар ва бошқа қимматли қоғозлар ҳам текширилиб, уларнинг мавжудлиги далолатномада кўрсатилади.

Аудитор кассадаги пул маблағларини текшириш билан бирга айни пайтда сейфлар (ўтда ёнмайдиган шкафлар), кассанинг жиҳозланиши, иш кунининг охирида касса эшиклари ва сейфлар (шкафлар) муҳрланиши, сигнализация ўрнатилганлиги ва унинг ишлаши, кассани қўриқлашнинг ташкил этилиши, кассир «олинди», «тўланди» деган штамплар билан таъминланганлиги ҳам текширилади.

Бутун текширилаётган даврга тегишли барча касса ҳужжатлари ёппасига текширилиши шарт.

Аудитор банкдаги ҳисоб-китоб счётидан олинган пулларни тўлиқ ва ўз вақтида кирим қилинганлигини текширишда муомалаларни ўзаро таққослаш усулини қўллайди. Бунда № 1-журнал ордерининг ведомост томонида 5010–«Миллий валютадаги пул маблағлари» счётининг дебети бўйича акс эттирилган суммаларни №2-Журнал ордерда акс эттирилган. 5110–«Ҳисоб-китоб счёти»нинг кредит оборотлари билан солиштирилади улар бир-бирига тўғри келиши шарт.

Тўғри келмаслик ҳоллари учраганда суммалар касса кирим ордерлари, банк кўчирмалари, кассир ҳисоботлари, чеклар корешоклари билан солиштирилади, зарур ҳолларда эса бевосита банк муассасасида текширилади.

Агар банк кўчирмаларида ўчирилган, тўғриланган, шунингдек, қолдиқлар тўғри келмаса, банкдаги ҳисоб-китоб счётидан ишончли кўчирмани олиш зарур.

Касса муомалаларини текширишда касса ҳисоботига илова қилинган ҳужжатларнинг қуйидаги шаклларидан фойдаланилади: КО-3 ёки КО-3[a] шакл. «Кирим ва чиқим касса ҳужжатларини рўйхатга олиш журнали», ордерсиз расмийлаштириладиган пул кирими ҳужжатлари, КО-4 шакл «Касса дафтари», КО-5 шакл «Кассир томонидан қабул қилинган ва берилган пулларни ҳисобга олиш дафтари», 5010 «Миллий валютадаги пул маблағлари», 5020-«Хорижий валютадаги пул маблағлари», 5520-«Чек дафтарчалари», 5610-«Пул эквивалентлари», 5710-«Йўлдаги пул маблағлари» ва 5810-«Қимматли қоғозлар» счётлари юритиладиган ҳисоб регистрлари (Журнал-ордерлар, ведомостлар, дафтарлар, Бош дафтар, тегишли санага тузилган баланслар ва бошқалар).

Бунда касса ҳужжатларини расмийлаштиришга ҳам эътибор бериш зарур, хусусан ҳар бир ҳужжатда олувчилар имзоси борлиги; кирим ҳужжатларига «олинди» деган, чиқим ҳужжатларига эса «тўланди» деган штамплар босилганлиги ҳамда уларнинг санаси кўрсатилганлиги, шунингдек, уларда ўчирилган ва тузатилган излар йўқлиги аниқланиши лозим.

Амалиётда кассага доир суистеъмол қилишлар асосан иш ҳақи ва ҳисобдор суммалар бўйича кўп учрайди. Бунда ведомостларга «ўлик жонлар»ни киритиш, берилиши лозим бўлган жами суммани ошириб кўрсатиш, касса ҳисоботига қайта қўшиш мақсадида чиқим ҳужжатларини олдинги касса ҳисоботларидан чиқариб олиб, санасини ўзгартириш ва тузилаётган касса ҳисоботига киритиб, ундаги суммани иккинчи марта ҳисобдан чиқариш ҳоллари ҳам учрайди. Аудитор булардан ташқари касса муомалаларини текшириш жараёнида қуйидагиларга ҳам алоҳида эътибор бериши лозим:

* текширилаётган кассанинг корхонада ҳар чоракда тўсатдан текширилиши;
* кассирнинг касса ҳисоботларини ўз вақтида топшириши;
* касса ҳисоботларида ва касса дафтарида ҳисоботларни ҳамда унга илова қилинган ҳужжатларни текширишга қабул қилинганлиги тўғрисида бош бухгалтер ёки муовинининг имзоси борлиги;
* иш ҳақи бериш, хизмат сафари ва хўжалик сарфларига ва бошқа мақсадлар учун банкдан олинган пулларнинг мақсадга мувофиқ ишлатилиши;
* касса қолдиқларининг текширилаётган корхона учун банк томонидан белгиланган лимитга тўғри келиши;
* берилмаган иш ҳақи суммалари ва реализациядан тушган накд пул даромадларининг

банкка ўз вақтида топширилиши;

* нақд пулларни бегона шахсларга ишончномасиз бериш ҳоллари ва шунга ўхшашлар;
* тўлғазилмаган чекларга раҳбар ва бош бухгалтер томонидан имзо қўйилиши ва чекларни кассирга банкдан пул олиш чоғида мустақил тўлдириш учун бериш ҳоллари;
* чек дафтарчаси бош бухгалтер сейфида сақланиши ўрнига амалдаги тартибни бузиб, кассирга бериб қўйилганлиги;
* корхонада «Касса кирим ва чиқим ҳужжатларини қайд қилиш дафтари» (КО-3 шакл) ва «Касса дафтари» (КО-4 шакл)нинг мавжудлиги, дафтарларнинг барча варақлари рақамланиб, охирги бетида варақлар сони кўрсатилганлиги, ип ўтказиб богланганлиги ҳамда раҳбар ва бош бухгалтер имзоси билан тасдиқланиб мухрланганлиги;
* касса ордерлари ва бошқа пул ҳужжатларида тегишли мансабдор шахслар ва пул олувчилар имзоларининг мавжудлиги ва уларнинг ҳақиқийлиги;
* касса ҳужжатларига махсус штамп босилиши;
* пул маблағлари, харажатлар ва бошқа баланс счётларига олиб борилиб ҳисобот тақдим этилмайдиган муомалаларнинг қонунийлиги;
* касса муомалаларига оид счётлар богланишлари (корреспонденциялари) нинг тўғрилиги;
* тўланмаган суммаларнинг ўз вақтида депонентга ўтказилиши ва ҳ. к.

Аудитор бундай фактлар мавжуд бўлганда бу муомалаларнинг сабабини, улар кимннинг фармойиши билан амалга оширилганлиги ва бунинг орқасида суистеъмол қилиш беркитилмаганлигини ҳам аниқлаши лозим.

Касса ҳужжатларини текшириш айни пайтда касса ва молия интизомини текшириш бўлиб ҳам ҳисобланади.

3. Банкдаги счётларга доир муомалаларни ҳисобга олиш ва назорат қилишнинг ҳолатини текшириш

Аудитор банкдаги счётларга доир муомалалар аудитини банкдаги миллий ва чет эл валютасидаги пул маблағлари тўғрисидаги маълумотларни ҳамда уларга илова қилинган солиқ ҳисоботини текширишдан бошлайди. Бунда даставвал банкда очилган счётлар сони ва рақами ҳамда қайси банкда очилганлигини аниқланади. Бу маълумотлар аудиторга барча счётлар бўйича банк кўчирмаларини ва ҳар бир счёт бўйича ҳисоб регистрларини текшириш учун керак бўлади.

Сўнгра аудитор корхона ва банк ўртасидаги ўзаро муносабатларнинг юридик асосларини аниқлайди, банк хизмати кўрсатиш тўғрисидаги шартноманинг Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодекси нормаларига мувофиқлигини текширади.

Банкдаги счётлар бўйича пул маблағлари кирими ва чиқимига доир муомалалар банкда тегишли дастлабки ҳужжатлар билан расмийлаштирилади. Ушбу дастлабки ҳужжатларнинг шакллари ва тўлдириш тартиби Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки йўриқномаларида белгиланган. Бундай ҳужжатларга қуйидагилар киради:

* банк кўчирмалари (банк томонидан тасдиқланиб илова қилинган ҳисоб-китоб тўлов ҳужжатларининг шакллари билан); тўлов топшириқномаси, тўлов талабномаси, тўлов топшириқнома-талабномаси, тўлов ордери, инкасса топшириқномаси (фармойиши), ҳисоб-китоб счётига нақд пул топшириш учун ариза, валютани мажбурий сотиш учун топшириқнома, валюта сотиб олиш учун топшириқнома, резидентнинг сотиб олинган валютани сўмга айлантириш тўғрисидаги фармойиши ва бошқалар;
* банк ҳисоб-китоб ҳужжатларига илова қилинадиган ва амалга оширилган муомалаларнинг қонунийлигини асословчи дастлабки ҳужжатлар.

Аудитор ҳужжатларнинг тўғри расмийлаштирилишини текширади, ҳужжатларни арифметик текширув ва банкдаги счётлар бўйича амалга оширилган муомалаларнинг қонунийлигини текширувдан ўтказади.

Аудитор банкдаги счётлардан акцептсиз (розиликсиз) ҳисобдан чиқаришга доир муомалаларни текширишга алоҳида эътибор қаратиши лозим. Бундай ҳолатлар фақат суд қарори, бевосита қонун кўрсатмалари, мижознинг банк шартномаси асосида амалга оширилиши мумкин.

Банкдаги счётлар бўйича муомалалар Ўзбекистон Республикаси Солиқ қонунчилигига мувофиқ солиқлар ёки йиғимларни ундириш тўғрисидаги қарорни таъминлаш учун тўхтатилиши мумкин. Ушбу чеклашлар Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодексига мувофиқ ижро қилиш навбати солиқ тўлашга доир мажбуриятлардан олдин тўланадиган тўловларга тааллуқли эмас. Банкдаги муомалаларни тўхтатиш солиқ органидан бундай муомалаларни тўхтатиш тўғрисидаги қарор олинган пайтдан то ушбу қарор бекор қилингунга қадар амал қилади.

Бухгалтерия ҳисоботининг ишончлилигини тасдиқлаш учун ундаги кўрсаткичларнинг синтетик ва аналитик ҳисоб, банк кўчирмаси маълумотларига мослигини текшириш керак.

Текширув жараёнида бажариладиган амаллар аудиторнинг ишчи ҳужжати билан расмийлаштирилади. Тафовутлар аниқланганида фарқ суммаларини кўрсатиш ва уларнинг сабабларини очиб бериш зарур.

Шундай қилиб, банкдаги 5110 «Ҳисоб-китоб счёти», 5210 «Мамлакат ичидаги валюта счётлари», 5220 «Хориждаги валюта счётлари», 5510-«Аккредитивлар», 5520 «Чек дафтарчалари» ва 5530 «Бошқа махсус счётлар» бўйича амалга оширилган банк муомалаларини текширишда қуйидагиларни амалга ошириш зарур:

* корхонанинг нечта ҳисоб-китоб счёти, валюта счёти ва махсус счёти борлиги, шунингдек улар қайси банк муассасаларида очилганлигини аниқлаш;

* счётлар сонини аниқлаб, баланснинг «Ҳисоб-китоб счёти», «Валюта счёти», «Банкдаги махсус счётлар» -моддалари бўйича қолдиқларни ва бу счётлар бўйича банк кўчирмаларидаги ушбу баланс санасига бўлган қолдиқларни солиштириш, шунингдек, банк кўчирмаларида акс эттирилган суммаларни илова қилинган дастлабки ҳужжатларда акс эттирилган суммалар билан таққослаш лозим;

* амалга оширилган муомалаларнинг Ўзбекистон Республикасида амал қилаётган қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини текшириш;

* банкдаги счётлардан олинган кўчирмалар ва кўчирмаларга илова қилинган, муомулаларни тасдиқловчи ҳужжатларнинг тўғри расмийлаштиришини текшириш;

* банк кўчирмаларида ва банкдаги пул маблағлари ҳисобга олинадиган регистрларда пул маблағларининг кирими ва чиқими бўйича оборотларни жамлашни ва кун охирига қолдиқ чиқаришнинг тўғрилигини арифметик текшириш;

* банк кўчирмаларидаги, бухгалтерия ҳисоби регистрларидаги ва Бош дафтардаги ёзувларни ҳамда Бош дафтардаги қолдиқлар ва баланс моддаларининг мослигини текшириш;

* банк муомалаларининг бухгалтерия ҳисоби счётларида тўғри акс эттирилганлигини аниқлаш зарур. (Масалан: кассага олинган нақд пулларни 5010 «Миллий валютадаги пул маблағлари» счёти дебетида акс эттириш ўрнига бошқа счётларга олиб бориш ҳолларига йўл қўйилмаганлигини аниқлаш);

* банк кўчирмасида акс эттирилган ҳар бир муомала тегишли дастлабки ҳужжатлар (счётлар, тўлов топшириқлари, тўлов талабномалари, шартномалар, акт процентовкалар ва бошқалар) билан тасдиқланиши лозим. Банк кўчирмаларига илова қилинган

* дастлабки ҳужжатлар қуйидаги тартибда гуруҳланади; олдин банк кўчирмаларига кирим ҳужжатлари, улардан кейин эса барча чиқим ҳужжатлари кетма-кет илова қилинади;

* банк кўчирмаларини бундай тартибда текшириш банк ҳужжатларини амалга оширилган муомалаларнинг моҳиятига кўра текшириш билан бирга амалга оширилиши керак. Бунда аудитор қуйидагиларни аниқлаши лозим:

* товарсиз счётлар ва бошқа ноқонуний муомалалар бўйича бўнаклар (авансlар) ва тўловларнинг нотўғри ўтказилишига йўл қўйилмаётганлиги (текширилаетган корхонага алоқадор бўлмаган, бошқа корхоналар ҳаридлари ва сарфларига доир счётларни тўлаш ва ҳ. к.);

* Товар-материал қийматликларни мавсумий жамғариш, бажарилган ишлар учун буюртмачилар томонидан тақдим қилинган счётларни тўлаш мақсадида олинган банк ссудаларидан ўз вақтида ва тўғри фойдаланиш ва ҳ. к., ссуда олиш учун тақдим қилинган ҳужжатларнинг тўғрилиги;

* банкдан олинган лимитланган ва лимитланмаган чек дафтарчаларининг ҳисобда тўғри акс эттирилганлиги ва қонуний фойдаланилаётганлиги (уларнинг қатъий ҳисобда турадиган ҳужжатлар сифатида ҳисобга олиниши), улар ҳисобдор шахсларга тилхат бўйича берилаётганлиги;

* ҳисобдор шахслар томонидан чек дафтарчаларининг ишлатилиши тўғрисида ҳисобот тузилиши, ҳисобдор шахслар ҳисоботларидаги қолдиқ ва оборотларнинг махсус ссуда счёти бўйича қолдиқ ва оборотларга мос келиши;

* чекларнинг номерлари, саналари ва суммаларнинг транспорт ҳужжатларида кўрсатилиши ва х. к. ;

* аккредитивлар оркали амалга ошириладиган муомалаларнинг тўғрилиги ва қонунийлиги, шу билан бирга бундай ҳисоб-китобларни ҳам аниқлаш зарур;

Булардан ташқари, корхонанинг тўловга лаёқатсизлиги юзага келмаётганлиги ва бундай ҳолда корхонанинг молиявий аҳволини яхшилаш борасида қандай чоралар кўрилганлиги ҳам аниқланади.

Банк муомалаларини текшириш чоғида аудитор 5710-«Йўлдаги пул жўнатмалари» счётида акс эттирилган суммаларнинг хаққонийлигини ҳам текшириш лозим. Кўпчилик ҳолларда буюртмачилар бажарилган ишлар учун олдиндан ўтказилган тўловлар муддати ўтиб кетганида дебитор қарзларни ҳисоботда камайтириб кўрсатиш мақсадида суммаларни 5710 счётга олиб борадилар.

Амалдаги тартибга кўра 5710 счётда банк муассасаси кассасига ёки почтага топширилиб, бироқ корхонанинг 5110 «Ҳисоб-китоб счёти» ёки махсус счётига келиб тушмаган пуллар (даромадлар) шунингдек, текширилаётган корхонага бошқа корхона ёки юқори ташкилотдан ўтказилган, лекин текширилаётган корхонанинг ҳисоб-китоб счётига ҳисобот ойида келиб тушмаган, яъни ой охирига йўлда бўлган суммалар акс эттирилиши лозим. Бухгалтерлик ҳисобида 5710-счётга доир муомалаларни акс эттириш учун қуйидаги ҳужжатлар асос бўлади; даромад топширилганда банк муасасаси кассаси ёки почта томонидан берилган, пул топширилганлиги ҳақидаги патта; пул муомалаларини ўтказишда эса пулни қабул қилиб олган банк муассасаси ёки почта бўлимининг номи, номери, санаси ва сумма кўрсатилган корхона авизоси.

5110 -«Ҳисоб-китоб счёти» га келиб тушган пул маблағларини текширишда, уларни кирим қилишнинг тўғрилиги ва тўлиқлиги аниқланади. Чунончи, касса муомалаларини текшириш жараенида барча банк кўчирмаларида банкка топширилган нақд пул бадаллари алоҳида белгилаб қўйилиши лозим.

Ҳисоб-китоб ва валюта счётларидан пул маблағларини ҳисобдан чиқариш бўйича банкдан олинган нақд пулларнинг ўз вақтида тўлиқ қабул қилиниши ҳамда мақсадга мувофиқ ишлатилишига алоҳида эътибор қаратиш зарур. Пул маблағларини ўтказиш, мол етказиб берувчиларга қарзларнинг қопланиши, улардан фойдаланишнинг ҳаққонийлиги ва асослилигини таъминлаш мақсадида ушбу счётлар текширилади.

Аудитор акцептланган топшириқлар билан алоқа бўлими орқали пул ўтказилганда хатога йўл қўйилмаганлигини ҳам текшириши лозим. Бунда жорий ва депонентланган иш ҳақи, ижро варақалари бўйича ушланган суммалар еки ҳисобдор суммалар ва ҳ. к. текширилади.

Пул ўтказилаётган вақтда ўтказилиш хусусиятлари ва ўтказилаётган сумма тўғрилиги (дастлабки ҳисоб ҳужжатларига солиштириш йўли билан) шунингдек, ўтказишларни оладиган шахслар рўйхатининг ишончлилиги текширилиши лозим.

4. 5110 - «Ҳисоб-китоб счёти»га доир муомалалар синтетик ҳисоби тўғрилиги ва тўлиқлигини текшириш

Аудитор даставвал, ҳисоб-китоб счёти билан боғлиқ бўлган банк муомалаларига доир намунавий бухгалтерия ёзувларининг таснифлагичи билан танишиб чиқиши зарур. Бу энг кўп учрайдиган муомалаларни аниқлаш ва счётлар боғланишининг тўғрилигини текширишга имкон беради. Агар корхонада бундай таснифлагич йўқ бўлса, Бош дафтардаги счётлар боғланишидан фойдаланиб, тегишли ахборотга эга бўлиш мумкин. Бунда корхона фаолиятига хос бўлмаган муомалаларга доир счётлар боғланишига алоҳида эътибор қаратиш зарур.

Агар банк хизмати кўрсатиш шартномасида банк томонидан корхонанинг пул маблағларидан фойдаланиши кўзда тутилган бўлса, аудитор олинган фоизларнинг корхонада ҳар ойда даромад сифатида акс эттирилиши ёки уларнинг ҳисоб-китоб счётига ҳақиқатда ўтказилишига қараб акс эттирилишини текшириши лозим. Олинадиган фоизларни нотўғри акс эттириш нафақат ҳисобот давридаги молиявий натижаларнинг бузиб кўрсатилишига, балки корхонага нисбатан солиқ органи томонидан молиявий жазо чоралари (жарималар) қўлланилишига олиб келиши мумкин.

Шунингдек, аудитор ҳисоб-китоб счётига доир муомалалар аудитида қуйидагиларни ҳам текширади:

* ҳисоб регистрларини юритиш тартиби;
* банкда очилган ҳар бир ҳисоб-китоб счёти бўйича синтетик ҳисоб регистрининг юритилиши, йиғма регистр тузилиши;
* ҳисоб-китоб счётидаги пул маблағлари ҳаракатига доир муомалаларнинг синтетик ҳисоб регистрларида ўз вақтида акс эттирилиши; ҳар бир банк кўчирмаси маълумотларининг ҳисоб регистрларига ёзиб борилиши;
* банк кўчирмаси ва ҳисоб регистрларидаги суммалар тенглиги.

Сотилган маҳсулотлар, бажарилган иш ва кўрсатилган хизматлар ҳақини тўлаш ҳисобига харидорлар ва буюртмачилар томонидан ўтказилган пул маблағларининг тўлиқ кирим қилинишини текшириш чоғида 5110-«Ҳисоб-китоб счёти»нинг дебети бўйича ёзувлар 4010-«Харидорлар ва буюртмачилардан олинадиган счётлар» бўйича ҳисоб регистрларининг кредит оборотлари таққосланиши зарур.

Банклар ва бошқа молия-кредит ташкилотларидан кредит кўринишида олинган пул маблағларининг кирими, пул маблағларининг бошқа ҳисоб-китоб счётларидан қабул қилиниши 6810-«Қисқа муддатли банк кредитлари», 6820-«Қисқа муддатли қарзлар», 7810-«Узоқ муддатли банк кредитлари», 7820-«Узоқ муддатли қарзлар», 5510-«Аккредитивлар», 5520-«Чек дафтарчалари», 5530-«Бошқа махсус счётлар», ҳамда банк кўчирмалари ва уларга илова қилинган ҳужжатлар бўйича бухгалтерия ҳисоби регистрларининг ёзувлари қарама-қарши солиштириш йўли билан текширилади.

Банк кассасига топшириладиган нақд пул маблағларининг тўлиқ кирим қилинишини текширишга аудитор алоҳида эътибор қаратиши лозим. Бунинг учун банк кўчирмалари, уларга илова қилинган ҳужжатлар билан 5010-«Миллий валютадаги пул маблағлари» счётининг кредити бўйича юритиладиган ҳисоб регистри маълумотлари қарама-қарши текширилади.

Пул маблағларидан қанчалик ҳаққоний ва асосли фойдаланишни аниқлаш учун, уларнинг мол етказиб берувчилардан қарзларни қоплашга ҳисоб-китоб счётидан ўтказилишини, 6010-«Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар» счёти бўйича ҳисоб-китоб муомалаларини аудиторлик текширувидан ўтказиш бўлимида таҳлил қилиш керак.

5110 Ҳисоб-китоб счёти»нинг кредити ва 2010-«Асосий ишлаб чиқариш», 2310-«Ёрдамчи ишлаб чиқариш», 2510-«Умум ишлаб чиқариш харажатлари», 2720-«Бошқа ишлаб чиқаришлар» ва бошқа харажат счётларининг дебети бўйича муомалалар синчиклаб текширилиши керак. Чунки, мазкур ҳолатларда бажарилмаган ишлар ва кўрсатилмаган

хизматлар учун пул ўтказиш яширинган бўлиши мумкин.

Банкдаги ҳисоб-китоб счётидан пул маблағларининг ҳисобдан ўчирилишини тасдиқловчи дастлабки ҳужжатларни, харажатларни ҳисобга оладиган счётлар билан боғлиқликда батафсил текшириш ва таҳлил қилиш, илмий-тадқиқот ишларига қилинган сарфларни, ижтимоий-маданий хизматлар учун тўлаш ва бошқа харажатларни ҳисобдан ўчиришга доир хатолар аниқлашга ёрдам беради. Бундай хатолар молиявий натижаларнинг бузиб кўрсатилишига ва солиқ билан боғлиқ нохуш оқибатларга олиб келиши мумкин.

Банкдаги ҳисоб-китоб счётидан ҳисобдан ўчирилган нақд пул суммалари (банк кўчирмаси ва унга илова қилинган ҳужжатлар, 5110-счётнинг кредит обороти юритиладиган регистр бўйича) ва нақд пул маблағларининг кассага киримини (кассир ҳисоботи ва 5010-счёт дебет обороти юритиладиган регистр бўйича) текшириш ҳисоб-китоб счётига доир муомалаларни аудиторлик текширувдан ўтказишда қарама-қарши текширув бўлиб ҳисобланади. Бунда аудитор томонидан қуйидагилар аниқланиши лозим:

* ҳисоб-китоб счётидан нақд пул маблағини ҳисобдан ўчириш муомаласи акс эттирилган банк кўчирмасига касса кирим ордери квитанцияси илова қилинганлиги ва унинг тўғри расмийлаштирилганлиги;
* 5110-«Ҳисоб-китоб счёти»нинг кредит обороти (2-журнал-ордер) ва 5010-«Миллий валютадаги пул маблағлари» счётининг дебет обороти (1-журнал-ордернинг ведомост томони) бўйича синтетик ҳисоб регистрлари ёзувларининг тенглиги текширилади.

Ҳисоб-китоб счётига доир муомалаларни текшириш чоғида аниқланган камчиликларни аудитор ишчи ҳужжатларида қайд қилиб боради ва аудиторлик текширувининг мазкур бўлими бўйича тузиладиган оралиқ далолатнома билан расмийлаштиради ҳамда унга асосан аудиторлик ҳисоботида акс эттиради.

5. Валюта счётларига доир муомалалар синтетик ҳисобининг тўғрилиги ва тўлиқлигини текшириш

Корхона ва фирмалар хорижий валюталардаги пул маблағларининг тўлиқ киримга олинишини аниқлаш ва валюта муомалаларининг ҳисобда тўғри акс эттирилишини текшириш муҳим масала ҳисобланади.

Корхоналар ташқи иқтисодий фаолиятни амалга ошириш чоғида маҳсулот (иш, хизмат) экспортидан даромад оладилар, импорт товарлар бўйича тўловларни амалга оширадилар, хорижга хизмат сафарлари бўйича сарфларни тўлайдилар ва Ўзбекистонда ҳамда чет эллардаги банкларда очилган валюта счётлари орқали бошқа муомалаларни амалга оширадилар. Банкларда валюта счётларини очиш тартиби ва улар бўйича муомалаларни амалга ошириш Ўзбекистон Республикаси валюта қонунчилиги ҳамда Марказий Банкининг меъёрий ҳужжатлари билан тартибга солинади.

Шуни алоҳида таъкидлаш лозимки, банк ҳужжатларида халқаро ҳисоб-китоблар бўйича қолдиқлар ва муомалалар миллий валюта ва чет эл валюталари турлари: АҚШ доллари, немис маркаси, инглиз фунт стерлинги ва ҳ. к. бўйича кўрсатилади.

Амалдаги қонунчиликка мувофиқ юридик шахс-резидентлар қуйидаги валюта счётларига эга бўлишлари мумкин:

* транзит валюта счёти - экспортдан олинган валюта тушумини тўлиқ ҳажмда ҳисобга олиш учун мўлжалланган;
* махсус транзит валюта счёти - Ўзбекистон Республикаси валюта биржасида чет эл валютасини сўмга сотиб олиш ва уни яна сотишга доир муомалаларни ҳисобга олиш учун мўлжалланган;

Жорий валюта счёти юридик шахс экспортдан олинган тушумнинг бир қисмини мажбурий сотганидан сўнг унинг ихтиёрида қоладиган маблағларни ва валюта қонунчилигига мувофиқ счётга доир бошқа муомалаларни амалга ошириш учун мўлжалланган хориждаги валюта счёти Ўзбекистон Республикаси Марказий Банкининг

Махсус рухсатномасига мувофиқ хорижда ваколатхоналарига эга ташкилотлар учун очилади.

Банкдаги валюта счётлари бўйича муомалаларни текшириш чоғида аудитор қуйидагиларга алоҳида эътибор қаратиши лозим:

* жорий валюта муомалалари ва капиталнинг ҳаракати билан боғлиқ валюта муомалалари ҳуқуқий режимига риоя қилиниши;
* валюта муомалаларини амалга ошириш учун Ўзбекистон Республикаси Марказий Банкининг лицензиясига эга бўлган, ваколатли банклар орқали валюта муомалаларини амалга ошириш;
* ваколатли банкларда айрим валюта муомалаларини амалга ошириш учун Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки томонидан бериладиган рухсатномалар ва лицензияларнинг мавжудлиги;
* юридик шахс-резидентлар томонидан улар ихтиёрида мавжуд бўлган, легал келиб чиқишга эга валюта маблағлари чегарасида чет эл валютасидаги ҳисоб-китобларни амалга ошириш;
* 5210-«Мамлакатимиздаги валюта счётлари» счёти бўйича очилган «Транзит валюта счётлари», «Махсус транзит валюта счётлари», «Жорий валюта счётлари», «Хориждаги валюта счетлари» субсчётларидаги валюта маблағларига доир муомалалар ҳисоби.

Валюта счётлари бўйича муомалаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш банкда очилган, шу жумладан чет эллардаги ҳам, ҳар бир валюта счёти бўйича амалга оширилади.

Бунда шуни эътиборга олиш керакки, агар Ўзбекистон корхонасининг хорижий банкда, Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки лицензияси бўйича очилган счёти бўлса, бу лицензия унга валюта тушумини қабул қилиш учун асос бўла олмайди. Шунинг учун Ўзбекистон Республикаси Марказий Банкида хорижий банкдаги счётга валютани ҳар бир кирими учун махсус рухсатнома бўлиши лозим.

Резидент бўлиб ҳисобланган, экспорт қилувчи ташкилотлар валюта тушуми қабул қилинишининг тўлиқлиги ва тўғрилигини текширишда, ваколатли банклардаги уларнинг валюта счётлари бўйича қуйидагиларни аниқлаш керак:

* ташкилот валюта тушумини чет эллик ҳамкорининг рекламациясини қониқтириш ҳисобига жарима тўлаш ёки зарарларни қоплаш, яъни ўзаро талабларни ҳисобга олиш тўғрисидаги талабларни;
* экспорт контрактлари каби, импорт контрактларини бажариш чоғида ҳам ўзаро қарз суришиш ҳолларига йўл қўйилмаганлиги;
* Ўзбекистон Республикасига ўтказилиши лозим бўлган ва хориждаги резидентнинг ихтиёрига ёки мулки қаторига ўтган тушумдан тўловлар амалга оширилмаганлиги. Олинган даромад пул ўтказиш амалга оширилгунга қадар фақат ушбу даромад олинган ташқи иқтисодий муомала билан бевосита боғлиқ бўлган банк комиссиялари ва чиқимларни тўлаш учун ишлатилиши мумкин.

Валюта тушумининг тўлиқ кирим қилинишини текшириш учун йил давомида тушган валюта суммаси экспорт қилинган товар қиймати билан таққосланади.

Валюта счётига доир муомалаларини текшириш чоғида валюта сотиш ва сотиб олишга доир муомалаларнинг тўғри акс эттирилганлигига алоҳида эътибор қаратиш лозим. Чунки корхоналар бухгалтерлари кўп ҳолларда ҳисобга олиш услубиётида ҳам, курс фарқларини ҳисоб-китоб қилишда ҳам валютани сўмга ҳисоблаб ўтказишда кўплаб хатоларга йўл қўядилар.

Валютани сотиб олишга доир муомалаларнинг валюта қонунчилигига ва бухгалтерия ҳисобида акс эттириш тартибига мувофиқлигини текшириш қуйидаги тартибда ўтказилади.

Валюта қонунчилигига мувофиқ валюта сотиш қуйидагича туркумланиши мумкин:

1. Мажбурий сотиш;
2. Қайтариб сотиш;
3. Эркин (ихтиёрий) сотиш.

Валюта сотиб олишга доир муомалаларни текшириш тартиби

Текшириладиган масала	Қайси меъёрий ҳужжатга мувофиқ
Валюта қонунчилигига риоя қилиниши.	
1. Валютани сотиб олиш мақсади: • жорий валюта муомалаларини амалга ошириш учун; • капиталнинг ҳаракати билан боғлиқ валюта муомалаларини амалга ошириш учун.	
2. Капиталнинг ҳаракати билан боғлиқ валюта муомаласи Ўзбекистон Республикаси Марказий Банкининг махсус рухсати (лицензиясини) талаб қилмайдиган муомалалар қаторига кирадими	
3. Капиталнинг ҳаркати билан боғлиқ муомалаларни амалга ошириш учун Марказий Банк рухсатномаси мавжудлиги	
4. Сотиб олинган валютанинг сотиб олиш учун топшириқда кўрсатилган асосга мувофиқ мақсадли тайинланиши бўйича ишлатилганлиги	
5. Махсус транзит счётдан валютани мақсадли тайинланиши бўйича ҳисобдан ўчириш муддатларига риоя қилиниши	
6. Сотиб олинган чет эл валютасини яна сотиш бўйича муомалалар амалга оширилганлиги	
7. Импорт товарлар қийматини божхонада расмийлаштирилгунга қадар валюта маблағларини сотиб олиш шартларига риоя қилиниши сўмдаги депозит очиш.	
Муомалаларнинг бухгалтерия ҳисобида акс эттирилиши.	
Текшириладиган масала	қайси меъёрий ҳужжатга мувофиқ
1. Валютани сотиб олишга доир муомалаларни ҳисобга олиш учун фойдаланиладиган, ишчи счётлар режасида келтирилган счётлар	
2. Пулини тўлаш учун валюта сотиб олинадиган, сотиб олинган товар-моддий заҳиралар қийматига банк комиссион мукофотининг қўшилиши	
3. Банкка тўланган комиссион мукофотнинг 80 счёт дебетига олиб борилиши	
4. Соликка тортиладиган фойдани аниқлаш чоғида молиявий натижанинг 80-счёт дебетига олиб борилган, комиссион мукофотлар ва курс тафовутлари суммасига тузатилганлиги	
5. Валюта сотиб олишда чет эл валютасини сўмга ҳисоблаб ўтказиш санасини белгилашнинг тўғрилигини текшириш	
6. Валютанинг сўмга ҳисоблаб ўтказиш чоғида қўлланилган Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки курсларининг тўғрилигини текшириш	
7. Валюта сотиб олишга доир муомалаларни бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттириш бўйича счётлар богланишини (корреспонденциясини) текшириш	

Валютани мажбурий сотиш резидентларнинг товарлар (иш, хизмат, интеллектуал фаолият)ни экспорт қилишдан олинган, транзит валюта счётига кирим қилинган валюта тушумларини, ҳамда бўнаклар ва олдин тўловлар сифатида олинган киримларни ўз ичига олади.

Валютани қайтариб сотиш ички бозорда сотиб олинган ва махсус транзит счётга қабул қилинган валюталарни сотишни ўз ичига олади. Бу агар сотиб олинган валюта ҳамда махсус транзит счётига қабул қилинган ва резидент томонидан хизмат сафари харажатларини тўлаш учун ишлатилмаган валюталар махсус транзит счётдан мақсадли тайинланиши бўйича белгиланган муддатларда ҳисобдан ўчирилмаган ҳолларда.

Валютани ихтиёрий сотиш валюта тушумининг мажбурий сотиладиган суммасидан ошган суммасини ва жорий валюта счётидан валюта сотишни ўз ичига олади.

Валютани мажбурий ва қайтариб сотиш чоғида қонунчиликда белгиланган, сотиш тартибининг мажбурий шартлари каби, бу муомалаларни бухгалтерия ҳисобида акс эттириш ҳам текширилиши лозим. Валютани ихтиёрий сотишда эса асосан ушбу муомалаларнинг бухгалтерия ҳисобида акс эттириши текширилади.

Валютани сотишга доир муомалаларни текширишни қуйидаги тартибда амалга ошириш мумкин.

Текшириладиган масала	Қайси меъёрий ҳужжатга мувофиқ
1. Сотиш турини аниқлаш: транзит валюта счётидан мажбурий сотиш; махсус транзит счётидан қайтариб сотиш; ихтиёрий сотиш.	
2. Транзит валюта счётига тушган тушум мажбурий сотиладими?	
3. Мажбурий сотиш ҳажмини аниқлашнинг тўғрилигини текшириш: валюта тушумининг 75%. валюта тушумининг 50%.	
4. Экспортдан олинган валюта тушумини сотиш муддатларига риоя қилинишини текшириш	
5. Мажбурий сотиладиган экспорт даромадини ҳисоб-китоб қиладиган базани аниқлашни текшириш	
6. Махсус транзит валюта счётидан валютани қайтариб сотиш учун зарур шарт-шароитлар мавжудлигини текшириш	
7. Валютани қайтариб сотиш муддатларига риоя қилинишини текшириш.	
8. Корхона ўзининг махсус транзит валюта счётидан бошқа валюта счётларига валютани ўтказганлиги	
9. Валютани сотишга доир муомалаларнинг ҳужжатлаштирилишини текшириш	

Валюта муомалаларини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш тартибини текшириш.

Текшириладиган масала	Қайси меъёрий ҳужжатга мувофиқ
1. Корхонада валюта сотиш муомалаларини акс эттириш учун 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счетини қўллаш.	
2. Валюта сотиш (ихтиёрий ва қайтариб сотиш) бўйича банкка тўланадиган комиссион тўловни 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счётининг дебетига олиб боришни текшириш.	
3. Валютани мажбурий сотиш бўйича банкка тўланадиган комиссион тўловнинг таннархга қўшилиши.	
4. Валюта муомаласи бўйича зарар кўрилганида солиққа тортиладиган фойдани аниқлаш чоғида молиявий натижа тузатилганлиги.	
5. Валюта сотишни ҳисобга олишга доир муомалалар бўйича чет эл валютасини сўмга ҳисоблаб ўтказиш санасини белгилашнинг тўғрилигини текшириш	
6. Чет эл валютасини сўмга ҳисоблаб ўтказишда Ўзбекистон Республикаси Марказий банки томонидан ўрнатилган валюта курсларини қўллашнинг тўғрилигини текшириш	
7. Валюта сотишни акс эттиришга доир счётларнинг ўзаро боғланиши (корреспонденцияси) тўғрилигини текшириш.	

6. Банкдаги махсус счётлардаги пул маблағлари синтетик ҳисобининг тўғрилиги ва тўлиқлигини текшириш

Корхоналар банкда ҳисоб-китоб счёти, валюта счётидан ташқари махсус счётларга ҳам эга бўлишлари мумкин. Бундай счётлар мамлакатимиздаги ва чет эллардаги аккредитивларда, чек дафтарчаларида, бошқа тўлов ҳужжатларида (векселлардан ташқари), жорий, алоҳида ва бошқа махсус счётларда сақланаётган миллий ва хорижий валюталардаги пул маблағларини ҳисобга олиш учун мўлжалланган. Банкда махсус счётларни очиш корхоналар ўртасида айрим ҳисоб-китобларни юритиш хусусиятларидан ҳам келиб чиқади. Аудиторлик текшируви ҳар бир махсус счёт бўйича ўтказилади.

Банкдаги махсус счётлар бўйича муомалаларни ҳисобга олиш учун 5510-«Аккредетивлар», 5520-«Чек дафтарчалари», 5530-«Бошқа махсус счётлар» тайинланган

бўлиб, уларда пул маблағлари ҳаракати ҳам сўмда, ҳам валютада акс эттирилади.

Алоҳида сақлаш талаб қилинадиган пул маблағлари ҳаракатини назорат қилиш учун 5510, 5520 - счётлар маълумотлари текширилади. Пул маблағларининг мақсадли тайинлашига кўра 5530-«Бошқа махсус счётлар» счётига қуйидаги аналитик счётлар очилиши мумкин:

* мақсадли (тадбирларни) маблағ билан таъминлашни (болалар боғчаси, яслиларни сақлаш ва бошқалар) ҳисобга олиш учун;
* капитал қўйилмаларни маблағ билан таъминлашга маблағларни тўплаш учун;
* банк карталаридан фойдаланиб ҳисоб-китобларни амалга оширишда пул маблағларини сақлаш учун мўлжалланган банкдаги махсус карточка счёти.

Аудитор 5510, 5520 ва 5530 - счётлар бўйича аналитик ҳисобнинг тузилиши пул маблағларининг мақсадли тайинланиш турлари бўйича мавжудлиги ва ҳаракати тўғрисидаги маълумотлар олиш имконининг таъминлашини текшириши лозим.

Махсус счётлар бўйича муомалаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш юқорида баён қилинган умумий услубиёт бўйича амалга оширилади. 5510 - «Аккредитивлар» счётига доир муомалаларни текширишда қўшимча равишда ҳисоб-китобларнинг аккредитив шаклини қўллаш қоидаларига риоя қилинишини текшириш зарур:

* ҳисоб-китобларнинг мазкур шакли шартномада кўзда тутилганлиги;
* аккредитивларнинг амал қилиш муддатларига риоя қилиниши;
* аккредитивдан нақд пул маблағларининг тўланмаганлиги;
* аккредитивни ёпишни расмийлаштиришнинг тўғрилиги.

5530 - «Бошқа махсус счётлар» счёти «махсус карточка счёти» аналитик счёти бўйича муомалаларни текширишда қуйидагиларга эътибор қаратиш лозим:

* махсус карточка счётини очиш учун шартнома мавжудлиги, корхона корпаратив картасига эга шахслар рўйхати, берилган банк картасининг типлари;
* транс чегара тўловларини амалга ошириш чоғида амалдаги валюта қонунчилигига риоя қилиниши (Ўзбекистон Республикаси ҳудудидан ташқаридаги чет эл валютасидаги ҳисоб-китоблар);
* нақд пулсиз ҳисоб-китобларни амалга ошириш учун Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки томонидан берилган рухсатнома мавжудлиги;
* корпоратив карталар эгаларининг ҳисоботлари мавжудлиги;
* иш ҳақи ва бошқа ижтимоий тўловларни тўлаш учун корпоратив карталар ишлатилмаганлиги;
* курс фарқларини тўлиқ акс эттириш ва ҳисоб-китоб қилиш тўғрилиги.

20-МАВЗУ: ҲИСОБ-КИТОБЛАР АУДИТИ

РЕЖА:

1. Ҳисоб-китоблар аудитининг мақсади, вазифалари ва маълумот манбалари
2. Меҳнат ҳақи бўйича ҳисоб-китоблар аудити
3. Ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китоблар аудити
4. Ходимлар билан бошқа муомалалар бўйича ҳисоб-китоблар аудити
5. Мол етказиб берувчи ва пудратчилар билан ҳисоб-китоблар аудити
6. Харидорлар ва буюртмачилар билан ҳисоб-китоблар аудити
7. Даъволар ва олинган бўнаклар бўйича ҳисоб-китоблар аудити
8. Бюджет билан ҳисоб - китоблар аудити
9. Ижтимоий суғурта ва таъминотга доир ҳисоб-китоблар аудити
10. Турли дебиторлар ва кредиторлар билан ҳисоб-китоблар аудити
11. Банк кредитлари ва банкдан ташқари олинган қарзлар бўйича ҳисоб-китоблар аудити

1. Ҳисоб-китоблар аудитининг мақсади, вазифалари ва маълумот манбалари

Ички ҳисоб-китоб муомалалари ходимлар ва ёлланган шахслар билан меҳнат ҳақи бўйича, ҳисобдор шахслар билан ва бошқа муомалалар бўйича ходимлар билан ҳисоб-китобларни ўз ичига олади. Бу ҳисоб-китоблар асосан нақд пул билан амалга оширилади. Шунинг учун ички ҳисоб-китоблар атайлаб ёки билмасдан кўп ҳато-камчиликларга йўл қўйиладиган соҳа бўлиб, аудитордан текширувда махсус эътибор қаратишни талаб этади.

Ички ҳисоб-китобларни аудиторлик текширувидан ўтказишдан асосий мақсад бухгалтерлик ҳисоботидаги ички ҳисоб-китоб муомалаларига доир дебиторлар ва мажбуриятлар акс эттириладиган бўлимнинг ишончлилиги, қўлланилаётган ҳисоб ва солиққа тортиш услубиётининг амалдаги меъёрий ҳужжатларга мувофиқлиги тўғрисида фикр шакллантиришдан иборат.

Ички ҳисоб-китоб муомалаларини аудиторлик текширувидан ўтказишнинг мақсади қуйидагиларни аниқлашдан иборат:

тўлиқлик – барча муомалаларнинг бухгалтерия ҳисоботида акс эттирилганлиги, ҳисобга олинмай қолган ҳисоб-китоблар йўқлиги;

мавжудлик – баланс тузиш санасига ички ҳисоб-китоблар (меҳнат ҳақи, ҳисобдор суммалар ва бошқалар) бўйича мажбуриятлар мавжудлиги ва ушбу мажбурият суммаларнинг катта-кичиклиги;

ҳуқуқ ва мажбуриятлар – ички ҳисоб-китобларга доир мажбуриятлар суммалари қонунийлиги ва тўғрилиги учта (шаклан, қонунийлик ва ҳаққонийлик) мезонларидан келиб чиққан ҳолда;

баҳолашлар – ички ҳисоб-китобларга доир мажбуриятларнинг меъёрий ҳужжатларга мувофиқ равишда баҳоланганлиги;

аниқлиги – меҳнат ҳақи ва ундан ушланадиган суммалар, хизмат сафари бўйича суткалик харажатлар суммаси ва бошқаларнинг тўғри ҳисобланганлиги, бухгалтерлик ҳисоботи маълумотларининг синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларидаги маълумотларга мослиги;

ҳисоб даврининг чекланганлиги – ички ҳисоб-китобларга доир барча мажбуриятлар қачон вужудга келган бўлса, айнан мана шу ҳисоб даврида акс эттирилганлиги;

тақдим этиш ва баён қилиш – ички ҳисоб-китобларга доир мажбуриятларнинг барчаси ҳисоб ва ҳисоботга оид меъёрий ҳужжатларга мувофиқ баён қилинган, туркумланган ва тақдим қилинганлиги.

Қўйилган мақсадга эришиш учун аудиторлик текширувида қуйидаги вазифалар ҳал этилиши лозим.

Ички ҳисоб-китоблар аудитида ҳал этиладиган вазифалар

Аудитнинг вазифалари	Ички ҳисоб-китоблар муомаларини аудиторлик текширувидан ўтказиш бўйича саволлар
1. Ички ҳисоб-китобларга доир муомалаларни ҳисобга олиш ва ички назорат самарадорлигининг ҳолатини баҳолаш	Меҳнат ҳақи тўлаш ва ҳисобдор суммаларни беришни белгиловчи ҳужжатларнинг мавжудлиги ва таҳлили. Кадрлар, иш вақти ва ишлаб чиқарилган маҳсулот (иш, хизмат) ҳисобини ҳужжатлаштиришнинг ташкил этилишини баҳолаш. Ҳақ тўлаш ва иш ҳақидан ушланадиган суммалар турларининг классификатори (туркумлагичи) мавжудлиги. Иш ҳақи ва ҳисобдор суммалар берилиши устидан назорат. Ҳисобот кўрсаткичларининг синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари маълумотларига мослиги.
2. Ходимлар билан меҳнат ҳақи бўйича ҳисоб-китоблар тўғрисидаги ҳисоб ва ҳисобот маълумотларининг ишончлилигини текшириш.	Ҳақ турлари бўйича иш ҳақи ҳисоблашнинг тўғрилиги. Иш ҳақидан ушланадиган суммалар тўғрилиги. Иш ҳақи харажатларини таннарх таркибига қўшишнинг асослилиги. Иш ҳақи ҳисоблаш ва ундан ушланадиган суммаларни бухгалтерия ҳисоби регистрларида акс эттириш. Солиққа тортиш мақсадида жами даромадни ҳисобга олишнинг тўғрилиги.
3. Давлат бюджетидан ташқа-ри фондлар, ижтимоий суғур-та ва таъминот фондлари би-лан ҳисоб-китобларни ҳисоб-лашнинг тўғрилиги	Бюджетдан ташқари ижтимоий суғурта ва таъминот фондларига тўловларни ҳисоблаш базасини аниқлашнинг тўғрилиги. Ижтимоий суғурта ва таъминот фондлари билан ҳисоб-китобларни ҳисобда акс эттиришнинг тўғрилиги.
4. Ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китобларга доир ҳисоб ва ҳисобот маълумотларининг ишончлилигини текшириш.	Ҳисобдор шахсларга бўнак беришнинг асосланганлиги. Бўнак ҳисоботларининг ўз вақтида тақдим этилиши. Ҳисобдор суммаларни ишлатишнинг ҳужжатлар билан асосланганлиги. Ҳисобдор суммаларни харажатлар таркибига қўшишнинг асослилиги. Солиққа тортишнинг тўғрилиги. Ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китобларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришнинг тўғрилиги.
5. Ходимлар билан бошқа муомалалар бўйича ҳисоб-китоблар тўғрисидаги ҳисоб ва ҳисобот маълумотларнинг ишончлилигини текшириш.	Кредитга сотилган товарлар учун ҳисоб-китобларни ҳисобга олишнинг тўғрилиги. Қарз беришнинг қонунийлиги ва асослилиги. Берилган қарзлар бўйича ҳисоб-китобларни ҳисобга олишнинг тўғрилиги. Камомад ва ўғирликларнинг айибдор шахслар зиммасига тўлиқ олиб борилиши. Моддий зарарни қоплашга доир ҳисоб-китобларни ҳисобга олишнинг тўғрилиги.
6. Ички ҳисоб-китоб муомалаларини текшириш натижалари бўйича умумий хулоса	Текширув бўйича ишчи ҳужжатлар материалларини умумлаштириш ва таҳлил қилиш. Хатоларнинг катта- кичиклигини (жиддийлигини) аниқлаш. Хатоларнинг ҳисобот ишончлилигига таъсирини аниқлаш.

Аудитор текширув чоғида ҳисобот кўрсаткичларида жиддий ҳатолар йўқлигига етарли даражада ишонч ҳосил қилиши лозим. Далил-исботларни тўплаш учун ҳар хил манбалардан шаклланадиган ахборот базасидан фойдаланилади. Аудитор текширувни бошлашдан олдин ички ҳисоб-китобларни текшириш учун зарур бўлган **меъёрий ҳужжатлар пакети, синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари ва бошланғич ҳужжатларни** комплектлайди.

Ички ҳисоб-китоб муомалаларини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш ва солиққа тортиш бўйича белгиланган қоидаларни тартибга солувчи **Меъёрий ҳужжатлар пакети** аудитор томонидан мижоз-корхона фаолиятининг хусусиятларини ҳисобга олган ҳолда шакллантирилади.

Ички ҳисоб-китоб муомалаларини ҳисобга оладиган счётлар бўйича **синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари** корхонада қўлланиладиган ҳисоб шаклига (журнал-ордер, мемориал-ордер, жадвал-автоматлаштирилган ва б.) боғлиқ. Масалан, бухгалтерия ҳисоби

журнал-ордер шаклида юритиладиган корхоналарда 7-АСК, 8-АСК ва 10-АСК журнал-ордерлар, жадвал-автоматлаштирилган (ёки комьпютерлаштирилган) шаклида – 4210-«Меҳнат ҳақи бўйича берилган бўнак», 6510-«Суғурта бўйича тўловлар», 6710-«Меҳнат ҳақи бўйича ходимлар билан ҳисоб-китоблар», 6720-«Депонентланган меҳнат ҳақи», 4220-«Хизмат сафари учун берилган бўнаклар», 4230-«Умум хўжалик харажатлари учун берилган бўнаклар», 4290-«Ходимларга берилган бошқа бўнаклар», 6870-»Ҳисобдор шахслардан қарзлар», 4710- «Кредитга сотилган товарлар бўйича ходимларнинг қарзлари», 4720-«Берилган қарзар бўйича ходимларнинг қарзлари», 4730-«Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзлари» ва 4790-»Ходимларнинг бошқа қарзлари» счётлари бўйича дебет ва кредит оборотининг машинаграммалари текширилади.

Дастлабки ҳужжатлар ички ҳисоб-китоб муомалаларини текширишда асосий маълумот манбааси ҳисобланади. Жумладан, **ходимлар ва ёлланган шахслар билан ҳисоб-китобларни текширишда:** ишга қабул қилиш ва бошқа ишга ўтказиш тўғрисидаги, таътилга чиқариш тўғрисидаги, меҳнат шартномасини тўхтатиш тўғрисидаги буйруқлар; контрактлар, меҳнат шартномалари; штатлар жадвали; шахсий карточкалар(Т-2ш); иш вақтини ҳисобга олиш табели(Т-13ш); меҳнатга лаёқатсизлик варақаси; ҳисоблашув-тўлов ведомости(Т-49ш); ҳисоб-китоб ведомости (Т-51ш); тўлов ведомости (Т-53ш); шахсий ҳисоб варақ (Т-54ш); ижро варақалари; даромад ва даромад солиғини ҳисобга олиш бўйича солиқ карточкаси;

- **ижтимоий суғурта ва таъминотга доир ҳисоб-китобларни текширишда:**

«Ижтимоий суғурта жамғармаси маблағлари бўйича ҳисоб-китоблар ведомости» (Ф. 4-ИСЖ), «Рўйхатга олинганлик тўғрисидаги маълумотлари», «Суғурта қилдирувчига хабарнома», «Ижтимой суғурта жамғармасига ўтказилган бадаллар ҳисобидан пенсия ва нафақаларни тўлаш бўйича ведомость»;

-ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китобларни текширишда: бўнак (аванс) ҳисоботи; хизмат сафари гувоҳномаси; хизмат сафарига борувчи ва келувчи ходимларни рўйхатга олиш дафтари; 4220-«Хизмат сафари учун берилган бўнаклар», 4230-«Умумхўжалик харажатлари учун берилган бўнаклар» ва 6970 –«Ҳисобдор шахслардан қарзлар» счётлари бўйича инвентаризация рўйхатлари;

-Ходимлар билан бошқа муомалалар бўйича ҳисоб-китобларни текширишда:

кредитга сотилган товарлар учун топшириқнома-мажбурият; қарз шартномаси; моддий зарарни қоплаш тўғрисидаги буйруқ (фармойиш); суд қарори; ижро варақалари; тўлов топшириқлари; касса кирим ордерлари.

Дастлабки ҳужжатларни текширишда аудитор дастлабки ҳужжатларнинг белгиланган тартибда тасдиқланган намунавий шаклларидан фойдаланилганлигини ҳам аниқлаши зарур.

Ички ҳисоб-китоб муомалаларини аудиторлик текширувидан ўтказиш ушбу муомалаларни ҳисобга олиш ва ички назоратнинг аҳволини олдиндан баҳолашни назарда тутади.

Бунда ходимларни ишга ёллаш ва ишдан бўшатишда қонунчиликка риоя қилинишини, рўйхатдаги ҳисоб ва назорат ходимларига хизмат вазифаларини, иш вақтини ва бажариладиган ишларни тақсимлаш ҳолати; меҳнатга ҳақ тўлаш, мукофотлаш ва моддий ёрдам тўғрисидаги низомларга риоя қилиниш ва бошқаларни аниқлайди.

Аудитор ички назоратнинг ҳолатини ўрганганидан сўнг («аъло», «яхши», «ўрта») ички ҳисоб-китоб муомалаларини текшириш учун танлаш ҳажмини аниқлайди.

Корхонанинг ташқи ҳисоб-китоб муомалалари мол етказиб берувчилар ва пудратчилар, харидорлар ва буюртмачилар билан, турли дебиторлар ва кредиторлар билан, мустақил балансга ажралиб чиққан бўлинмалар билан, шуъба ва тобе корхоналар билан, ссудалар бўйича банклар билан, солиқлар ва бошқа йиғимлар бўйича бюджет билан ҳамда бюджетдан ташқари ташкилотлар билан шунингдек, даъволар бўйича ҳисоб-китобларни ўз ичига олади.

Корхонанинг тўлов лаёқати, молиявий аҳволи ва инвестицион муҳити кўп жиҳатдан ушбу ҳисоб-китобларнинг ҳолатига боғлиқ. Ташқи ҳисоб-китобларнинг аҳволи тўғрисидаги ҳисобот кўрсаткичларининг аниқлигига ишонч ҳосил қилиш барча ҳисобот талабгорлари

учун зарурдир. Шу боисдан, аудитор ташқи ҳисоб-китоб муомалаларининг ҳолатини махсус пухта текширувдан ўтказиши лозим.

Ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини аудиторлик текширувидан ўтказишдан мақсад ташқи ҳисоб-китобларга доир мажбуриятларни (дебитор ва кредитор қарзларни) акс эттирадиган бухгалтерия ҳисоботи кўрсаткичларининг ишончлилиги, ҳамда қўлланилаётган ҳисоб юритиш услубиётининг меъёрий ҳужжатларга мувофиқлиги тўғрисида хулоса шакллантиришдан иборат.

Ташқи ҳисоб-китоблар аудитида ҳал этиладиган вазифалар

Аудитнинг вазифалари	«Ташқи ҳисоб-китоб муомалалари аудити» бўлимининг текширув дастури бўйича саволлар
Ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини ҳисобга олиш ва назорат қилишнинг ҳолатини текшириш	Ташқи ҳисоб-китоб муомалалари бўйича қарздорликни инвентаризация қилиш материалларининг мавжудлиги ва таҳлили. Дебитор ва кредитор қарзлар вужудга келишининг ҳужжатлар билан асосланганлиги ва қонунийлиги, уларни қайтаришнинг реаллиги. Шубҳали ҳисоб-китобларни ва талаб қилинмаган қарздорликни аниқлаш Бухгалтерия ҳисоботи кўрсаткичларининг синтетик ва аналитик ҳисоб маълумотларига мослиги
Мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-китобларнинг тўғрилиги ва тўлиқлигини текшириш	Олинган моддий қийматлик (иш, хизмат)лар учун ҳисоблашишлар бўйича дастлабки ҳужжатлар ва шартномалар мавжудлиги ва расмийлаштирилишининг тўғрилиги. Дастлабки ҳужжатлар маълумотларининг шартномалар ва ҳисоб регистрларига мослиги. Ҳисоб регистрларидаги счётларда мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-китобларни акс эттиришнинг тўлиқлиги ва тўғрилиги. Ҳисоб-китобларнинг ўз вақтида амалга оширилаётганлиги ва қарздорликларнинг реаллиги. Мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-китоблар бўйича кредитор қарздорликларни ҳисобдан ўчириш тартибига риоя қилиниши
Харидорлар ва буюртмачилар билан ҳисоб-китобларни ҳисобга олишнинг тўғрилигини текшириш	Харидорларга сотилган маҳсулот (иш, хизмат) лар учун дастлабки ҳужжатлар ва шартномалар мавжудлиги ва расмийлаштирилишининг тўғрилиги. Дастлабки ҳужжатлар маълумотларининг шартномалар ва ҳисоб регистрларига мослиги. Харидорлар ва буюртмачилар билан ҳисоб-китобларни ҳисоб регистрларидаги счётларда акс эттиришнинг тўлиқлиги ва тўғрилиги. Олинган бўнакларнинг асосланганлиги ва тўғри расмийлаштирилиши. Ҳисоб-китобларнинг ўз вақтидалиги, харидорлар ва буюртмачилар қарзларининг реаллиги ва таъминланганлиги. Харидорлар ва буюртмачиларнинг дебитор қарзларини ҳисобдан ўчириш тартибига риоя қилинишини текшириш
Даъволар бўйича ҳисоб-китобларни ҳисобга олишни текшириш	Даъволар бўйича ҳужжатлар расмийлаштирилишининг ўз вақтидалиги, асосланганлиги ва тўғрилиги. Даъволарни ҳисобда акс эттиришнинг тўлиқлиги ва тўғрилиги. Даъволар бўйича қарздорликларнинг реаллиги
Бошқа дебиторлар ва кредиторлар билан ҳисоб-китобларни ҳисобга олишнинг тўлиқлиги ва тўғрилиги	Депонентланган иш ҳақини ҳисобга олишнинг ўз вақтидалиги, асосланганлиги ва тўғрилиги. Ижро варақалари бўйича иш ҳақидан ушланган суммаларнинг асосланганлиги ва тўғрилиги, уларни олувчиларга ўтказиб беришнинг тўлиқлиги ва тўғрилиги. Транспорт ташкилотлари билан ва нотижорат тавсифдаги муомалалар бўйича турли ташкилотлар билан ҳисоб-китобларнинг тўғрилиги ва ўз вақтидалиги. Баланс тузиш санасига турли дебиторлар ва кредиторлар билан ҳисоб-китоблар бўйича қарздорликлар ҳаққонийлиги.
Масъулияти чекланган жамиятлар таъсис шартномаси бўйича ҳисоб-китобларни ҳисобга олишнинг тўлиқлиги ва тўғрилигини текшириш	Таъсис шартномаларининг мавжудлиги ва тўғри тузилганлиги. Таъсис шартномаси бўйича ҳисоб юритишнинг қонунийлиги ва бу шартнома бўйича муомалаларнинг ҳужжатлар билан асосланганлиги. Таъсис шартномаси доирасида хўжалик фаолиятини солиққа тортиш ва мулкларни алоҳида ҳисобга олишнинг тўғрилиги Шартнома иштирокчилари ўртасида фойданинг тақсимланиши.

Ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини аудиторлик текширувидан ўтказиш натижаларини умумлаштириш	Ҳисоб-китоблар аҳволининг корхона тўлов лаёқатига таъсирини баҳолаш. Аниқланган хатоларнинг жиддийлик даржасини ва уларнинг ҳисоботлар ишончлилигига таъсирини баҳолаш.

Қўйилган вазифаларни ҳал этишга эришиш учун ҳар хил усуллар ва ахборот манбаларидан фойдаланиб, исбот-далилларга эга бўлиш зарур. Ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини текшириш чоғида аудитор қуйидаги маълумот манбаларидан фойдаланади:

ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини ҳисобга олиш ва солиққа тортиш масалаларини тартибга соладиган, асосий меъёрий ҳужжатлар;

* ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқ;
* бухгалтерия ҳисоботлари;
* корхонада тузилган, ташқи ҳисоб-китоб муомалаларининг синтетик ва аналитик ҳисоби регистрлари;
* ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини ҳисобга оладиган дастлабки ҳужжатлар.

Корхонанинг ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги буйруқ бўйича аудитор қуйидагилар билан танишади:

- ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини ҳисобга олишда қўлланиладиган ишчи счётлар режаси;
- бухгалтерия ҳисобининг шакли ва корхонада тузиладиган ҳисоб регистрларининг рўйхати;
- ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини ҳисобга олиш билан боғлиқ бўлган дастлабки ҳужжатлар айланиши (ҳужжатлар айланиш графиги);
- ташқи ҳисоб-китоб муомалалари расмийлаштириладиган ҳужжатларни имзолаш ҳуқуқи берилган шахслар рўйхати;
- ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини инвентаризация қилиш.

Аудитор бухгалтерия баланси (1-шакл) нинг активидаги II-«Жорий активлар» бўлими маълумотларидан «Дебитор қарзлар» моддаси ва пассивидаги II - «Мажбуриятлар» бўлими маълумотларидан «Кредитор қарзлар» моддаси бўйича қарздорликларнинг аҳволини аниқлайди.

«Дебитор ва кредитор қарзларнинг ҳолати тўғрисида маълумотнома» (2^a-шакл)га мувофиқ узоқ муддатли ва қисқа муддатли қарздорликларнинг ҳисобот даври бошига ва охирига бўлган ҳолати ва ҳаракати («муддати ўтиб кетганлари» ажратиб кўрсатилган ҳолда) акс эттирилади.

Текширув ўтказиш жараёнида бухгалтерия ҳисобининг корхонада қўлланиладиган шаклидан келиб чиққан ҳолда ҳар хил синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари тақдим қилиниши мумкин. Текширув учун зарур бўлган ҳисоб регистрларининг рўйхати ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги буйруқда белгиланган бўлиши мумкин.

Бухгалтерия ҳисобининг журнал-ордер шаклини қўллайдиган корхона ва ташкилотларда ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини ҳисобга олишда «Бухгалтерия ҳисобининг журнал-ордер шаклини қўллаш бўйича услубий тавсиялар»га мувофиқ №6, 8 ва 11 - журнал-îðдерлар ишлатилади.

Бухгалтерия ҳисоби компьютерлаштирилган шароитда 3110-3190, 4010, 4020, 4110, 4120, 4210, 4310, 4320, 4410, 4510, 4550, 4610, 6410, 6450, 6310, 6320, 6390, 6510, 6530, 6810-6890, 6520 счётлар бўйича дебет ва кредит оборотлар ҳамда қолдиқларининг босмадан чиқарилган вараги, аналитик ведомостлар ва Бош дафтар (оборот-қолдиқли ведомость), реализацияга доир реестрлар ва дафтарлардан фойдаланилади.

Шунингдек, аудитор ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини расмийлаштириш ва акс эттириш бўйича дастлабки ҳужжатларни талаб қилиб олиши зарур. Масалан, шартномалар (олди-сотти, етказиб бериш, комиссия, пуллик хизмат, пудрат ва ҳоказо), накладнойлар, товар-транспорт накладнойлари, счётлар, счёт-фактуралар, жўнатувчи ҳужжатлар, бажарилган ишлар далолатномаси, банк ҳужжатлари (банк кўчирмалари, тўлов

топшириқномалари, чеклар реестри), касса ҳужжатлари (касса чиқим ордерлари ва касса кирим ордерларининг квитанциялари), авизолар, харидорлар, мол етказиб берувчилар ва бошқа дебитор ҳамда кредиторлар билан ҳисоб-китобларни инвентаризация қилиш далолатномаси (инв-17 шакл).

Ташқи ҳисоб-китоб муомалалари устидан ўрнатилган ички назоратни баҳолаш учун аудитор қуйидагиларни аниқлайди:

* ҳисоб-китобларни инвентаризация қилиш тартиби, муддатлари ва натижалари;
* ҳужжатлар айланиш графигининг мавжудлиги ва унга риоя қилинишини назорат қилиш;
* тўловлар ва ҳисоб-китоблар ҳолати ҳамда бошқалар устидан назорат қилиш шакллари, муддатлари ва ижрочилари.

«Дебитор ва кредитор қарзларнинг ҳолати тўғрисидаги маълумотнома» (2^a-шакл) маълумотларига мувофиқ муддати ўтган дебитор ва кредитор қарзлар миқдори, дебитор қарзларнинг молиявий натижа ҳисобига ҳисобдан ўчирилиши, шунингдек энг катта миқдордаги қарздор дебитор-ташкилотлар рўйхати аниқланади. Текширув жараёнида ушбу маълумотларнинг ҳаққонийлигини исботлаш ва муддати ўтиб кетган дебитор қарзларни ундириш имкониятини аниқлаш зарур.

Аналитик ва синтетик ҳисоб регистрлари маълумотларига мувофиқ аудитор қуйидагиларни аниқлайди:

* ҳисоб-китоб муносабатлари ва уларнинг сони;
* қўлланиладиган тўлов шакллари (нақд пулсиз, нақд пуллик, ўзаро қарз суришиш йўли билан, бевосита товар ёки маҳсулот алмашиш йўли билан);
* аналитик ҳисобни юритиш тартиби (ҳисоб-китоб турлари, иштирокчилари, вужудга келиш муддатлари ва шунга ўхшаш);
* ностандарт бухгалтерия ёзувлари.

Ҳисоб-китоб муносабатларининг иштирокчилари кўп ва тўловлар шакллари хилма-хил бўлганида аудиторлик риск кучайиб, буни мазкур соҳа бўйича танлаб текшириладиган ҳисоб-китоб шакллари ва тўлов турларини аниқлашда эътиборга олиш лозим.

Ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини ҳисобга олишнинг аҳволини баҳолаш ҳисоб-китобларнинг турлари бўйича амалга оширилади. Бевосита текшириш бухгалтерия баланси, Бош дафтар 3110-3190, 4010, 4020, 4110, 4120, 4310, 4320, 4390, 4510, 4550, 4610, 6010, 6020, 6110, 6120, 6410, 6450, 6310, 6320, 6390, 6510, 6520, 6530, 6810-6890 счётлар бўйича синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари маълумотларининг мослигини аниқлашдан бошланади.

Текширув чоғида қуйидаги қоидаларга риоя қилинишига эътибор берилади:

* ҳисоб-китоб счётлари сальдоларининг балансда ёйиқ ҳолда акс эттирилиши;
* шубҳали қарзлар бўйича резерв яратилган дебитор қарзлар резерв ҳисобидан камайтирилиши лозим.

Айни вақтда тегишли ҳисоб-китоб счётлари бўйича аналитик ҳисоб маълумотларига асосан дебитор қарзларнинг «муддати ўтганлари» ажратиб кўрсатилган ҳолда узоқ муддатли ва қисқа муддатли қарзларга гуруҳланишининг тўғрилиги текширилади. Ҳисобот тузиш талабларидан келиб чиққан ҳолда қайтариш муддати бир йилдан ошиқ қарзлар узоқ муддатли қарзлар қаторига киради.

Аниқланган номувофиқликлар бўйича тафовутларнинг катта-кичиклиги, тавсифи ва вужудга келиш сабаблари аниқланади.

Қарздорликларнинг ҳаққонийлигини аниқлаш учун инвентаризация маълумотлари ҳисоб-китобларнинг ҳар бир тури бўйича таҳлил қилинади. Ҳисоб-китоб муомалаларини инвентаризация қилиш маълумотлари бўлмаганда ёки, агар инвентаризация маълумотлари шубҳали бўлса, аудиторлар вазият тақозосига кўра ёппасига ёки танлаб инвентаризация ўтказадилар.

Қарздорликларнинг ҳаққонийлиги ҳар бир ҳисоб-китоб тури бўйича дебитор ва кредитор қарзлар қолдиқлари суммаларининг тегишли ҳужжатлар билан асосланганлигини текшириш

йўли билан ҳам аниқланади. Тегишли ҳужжатлар билан тасдиқланмаган қарздорлик суммалари нореал қарзлар қаторига ўтказилади. Қарзларни вужудга келиш муддатлари бўйича таҳлил қилишда аниқланган, муддати ўтиб кетган қарздорлик суммалари ҳам нореал қарзлар қаторига қўшилади.

Нореал қарзлар аниқланганида аудитор уларнинг вужудга келиш сабаблари, айбдор шахслари ва тегишли баланс моддалари ишончлилигига таъсирини аниқлайди.

Ташқи ҳисоб-китоб муомалалари бўйича қолдиқларни тасдиқлашда шубҳали қарзларнинг мавжудлиги аниқланади. №21 - БҲМСга мувофиқ шартномада белгиланган муддатда (агар бундай муддат белгиланмаган бўлса - бунинг учун нормал зарур вақт давомида) ундириб олинмаган ва тегишли кафолат билан таъминланмаган дебитор қарзлар шубҳали қарзлар деб тан олинади. Шубҳали қарзлар мавжуд бўлган ҳолатлар аниқланганида шубҳали қарзлар бўйича резерв яратиш фактлари ва уларнинг тўғрилиги текширилади.

Бунинг учун 4910-«Шубҳали қарздар бўйича резервлар» счёти маълумотларининг ҳаққонийлиги аниқланади.

Ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини ҳисобга оладиган счётлар бўйича қолдиқлар тўғрилиги дастлабки тасдиқланганидан сўнг ҳисоб-китоб счётлари бўйича оборотлар ишончлилиги текширилади.

2. Меҳнат ҳақи бўйича ҳисоб-китоблар аудити

Корхоналар амалиётида меҳнатга ҳақ тўлаш бўйича қуйидаги камчиликлар кўпроқ учрайди: ойлик маошлари ва ставкалар ҳажмининг штат жадвали ва лавозим маошлари схемасида белгиланганидан ошиб кетиши; иш ҳақига ҳар хил қўшимча ва устамаларнинг ноқонуний тайинланиши; қўшиб ёзишлар; ишбай расценкаларнинг ошириб кўрсатилиши; ишчилар ва муҳандис-техник ходимлар меҳнатига ҳақ тўлаш учун белгиланган иш ҳақи фонди ҳисобидан котибалар, шахсий ҳайдовчилар ва ҳар хил бошқарув хизмати ходимларига ҳақ тўлаш кабилар.

Ноқонуний қўшимча ҳақ белгилаш, айрим ҳолларда ҳисобланган меҳнат ҳақини ўзлаштириш, ўзлаштириш мақсадида материал қийматликларни сотиб олиш ёки сметада кўзда тутилмаган харажатларни ёпиш учун сохта ходимларни ишга қабул қилиш ҳоллари ҳам учрайди. Аудитор дастлабки ҳужжатлар ва ҳисоботларни бевосита иш жойларида пухта таҳлил қилиш йўли билан қуйидагиларни аниқлайди: иш ҳақи тўлаш учун пул олишда банкка тақдим қилинадиган маълумотлар тўғрилиги ва олинган пул маблағлари-нинг белгиланган мақсадда ишлатилиши, иш ҳақи фондидан ошиқча ҳақ тўлашга рухсат бериш тартибига риоя қилиниши, иш ҳақи фонди маблағларининг ошиқча сарфланишига йўл қўйилиш сабаблари яъни бутунлай нотўғри, қалбакилаштирилган, кўпчилик ҳолларда режа топшириқларини бажарганлик ва ошириб бажарганлик учун деб ноқонуний мукофот олиш мақсадида қилинадиган ҳисобот маълумотларини ошириб кўрсатиш кабилар. Қўшиб ёзиш оқибатида ҳақиқатда бажарилмаган ишларга иш ҳақи тўлаш, хом ашё, материаллар, ёқилғилар ва бошқа ресурсларни ҳисобдан чиқариш, натижада талон-тарож қилиш ҳоллари кўп учрайди.

Ходимлар сони ва уларнинг тоифалари бўйича иш ҳақи фондининг ҳажми хўжаликнинг бизнес-режасида белгиланади. Иш ҳақи қишлоқ хужалигида маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархида салмоқли ўрин эгаллаганлиги сабабли аудитор иш ҳақи фондини текширишга алоҳида эътибор қаратиши лозим.

Текширув бошланишидан олдин аудитор хўжаликда тасдиқланган иш ҳақи фондининг ҳажмини ва унинг бизнес-режага тўғри келишини аниқлаши зарур.

Иш ҳақи фондининг ҳақиқий сарфи «Ходимларнинг тоифалари ва ҳисобланган иш ҳақининг таркиби бўйича маълумот» (19-шакл бўйича ҳисоб-китоблар бажариладиган жадвал), «Ходимлар, ёлланган ва четдан жалб қилинган шахслар иш ҳақи фондини ҳисобга олиш ведомости» (20-шакл), ҳисоб-китоб тўлов ведомостлари ва иш ҳақи ҳисоблаш учун

асос бўлган бошқа дастлабки ҳужжатлар маълумотларига асосан текширилади. Текширилаётган давр (чораклик, йил) учун белгиланган иш ҳақи фондини ҳақиқатда ҳисобланган иш ҳақи суммалари билан таққослаш зарур. Бунинг натижасида иш ҳақи фондининг умумий тежалгани ёки ошиқча сарфлангани аниқланади. Агар йил давомида ишлаб чиқариш ҳажмининг ўзгарганлиги сабабли дастлабки иш ҳақи фондига ўзгартиришлар киритилган бўлса, у ҳолда улар умумий тежаш ёки ошиқча сарфлашни аниқлашда инобатга олинади.

Текшириш жараёнида ҳисоблашув-тўлов ведомостлари маълумотларининг ҳар ойда банкка тақдим қилинадиган маълумотнома кўрсаткичларига мос келиши ҳам аниқланади. Маълумотномадаги ҳисобланган иш ҳақининг умумий суммаси шу ойдаги 21-шакл «Ходимлар билан ҳисоб-китоблар бўйича жамлама маълумот» нинг суммасига мос келиши керак.

Иш ҳақи бериш учун банкдаги 5110-«Ҳисоб-китоб счёти»дан олинган суммалар, шунингдек, ундан ушланиб, ўтказилган суммалар 21-шаклдаги ҳисоб-китоблар бажариладиган жадвалнинг тегишли маълумотлари билан мос келиши керак.

Иш ҳақи фондининг ошиқча сарфланиши маъмурий бошқарув, хўжалик ва хизмат кўрсатувчи ходимлар сонининг штат жадвалидагидан ошиб кетганлиги; лавозим маошлари, ставкалар ва расценкаларнинг ошириб юборилганлиги; машина ва механизмларда бажарилиши кўзда тутилган ишлар (ғаллани ўриш, донни юклаш ва қўшимча ишлов бериш, яганалаш, чеканкалаш ва ҳ. к) қўлда бажарилганда иш ҳажмининг қўшиб ёзилиши ва ҳоказолар. Айрим ҳолларда ошиқча сарфлар объектив сабаблар оқибатида содир бўлади, масалан, қор ёки ёмғир кўп ёққан пайтларда йўлларни тозалаш, молларга озуқа етказиб бериш ва бошқалар. Буларнинг барчаси пухта текширилиши зарур.

Аудитор хўжаликка четдан ишчиларни қанча, қачон ва қайси муддатга жалб қилинганлиги, улардан қандай фойдаланилганлиги ва уларга қандай тартибда меҳнат ҳақи тўланганлигини ҳам аниқлаши керак.

Меҳнатга ҳақ тўлаш масалалари етарли даражада мураккаб. Унда меҳнатнинг тавсифи, меҳнат харажатларини ва унинг натижаларини улчаш ҳамда баҳолаш, расценкалар, мукофотлар ва ҳоказоларни белгилаш билан боғлиқ кўплаб нозик ва ўзига хос тафсилотлари мавжуд. Шунинг учун аудитордан ушбу масалалар бўйича меъёрий база ва ҳисоб юритишнинг аҳволини аниқлаш, штатлар жадвали, корхона раҳбариятининг ходимларни ойлик маош тайинлаб ишга қабул қилиш тўғрисидаги буйруқлари (танлаб текширилади), тузилган пудрат шартномалари ва меҳнат битимлари; меҳнатга ҳақ тўлаш, мукофотлаш ва моддий ёрдам бериш тўғрисидаги низомларни ўрганиш талаб этилади. Сўнгра иш вақтини ҳисобга олиш табеллари ва ишбай ишлар учун нарядлар, ҳисоблашув-тўлов ва тўлов ведомостлари, меҳнатга ҳақ тўлаш ҳамда уни тартибга солиш билан боғлиқ бошқа ҳужжатларнинг расмийлаштирилиши текширилади. Аудитор ушбу масалалар билан танишиб чиқиб, меҳнатга ҳақ тўлаш бўйича ҳисоб-китобларнинг асосий блокларини синчиклаб текширади. Хусусан:

1. Корхона ходимларининг штат жадвалида белгиланган ойлик маошларига риоя қилиниши: штат жадвалининг бошқарув кенгаши ёки акциядорлар мажлисида тасдиқланганлиги; ўриндошлик асосида меҳнатга ҳақ тўлашнинг тўғрилиги; штат интизомига риоя қилиниши; меҳнат битимлари бўйича ҳақ тўлашнинг асослилиги.

2. Ишчиларга ишбай нарядлар бўйича ҳақ тўлашнинг тўғрилиги, хусусан, бажарилмаган ишлар учун қўшиб ёзиш ҳоллари йўқлиги, меҳнатга ҳақ тўлашнинг аккорд тизими қўлланилганлиги, аккорд нарядларининг тегишли бутун иш учун қилинган калькуляция билан асосланиши, аккорд топшириқларининг белгиланган муддатда бажарилганлиги ва юқори сифатлилиги аниқланади.

3. Мукофотлаш тартиби ва асослилиги, мукофотлаш сабабларини аниқлаш ва меҳнат жамоаси томонидан қабул қилиниб, тасдиқланган мукофотлаш тизимини таҳлил қилиш билан биргаликда аниқланади.

Маъмурий бошқарув ходимлари, мутахассислар, хизматчилар ва кичик хизматчи

ходимларга тўланадиган ҳақ уларнинг ҳақиқий сонини штат жадвали ва белгиланган лавозим маошлари билан солиштириб текширилади.

Шунингдек, ҳисоблашув-тўлов ведомостлари ва 19, 20, 21-шаклдаги ҳисоб-китоб бажариладиган жадвалларни пухта текшириш зарур. Бош дафтардаги 4210 «Меҳнат ҳақи бўйича берилган бўнаклар» 6710- «Ходимлар билан меҳнат ҳақи бўйича ҳисоб-китоблар» ва 6720-«Депонентланган меҳнат ҳақи» счётларнинг қолдиғи 21-шакл ҳисоб-китоб жадвалидаги қолдиқ билан тенг бўлиши керак. 4210-счёт бўйича дебет қолдиқнинг мавжудлиги ва қанча миқдордалигини аниқлаш зарур. Ходимлар билан меҳнат ҳақи бўйича ҳисоб-китобларда дебитор қарз мавжудлиги бош бухгалтер томонидан ҳисоб-китоблар аҳволи устидан тегишли назорат ўрнатилмаганлигидан далолат беради.

Меҳнатга ҳақ тўлаш ва бошқа муомалалар бўйича ходимлар билан ҳисоб–китобларни аудиторлик текширувидан ўтказишда 4210-«Меҳнат ҳақи бўйича берилган бўнаклар», 4220-«Хизмат сафари учун берилган бўнаклар», 4230-«Умумхўжалик харажатлари учун берилган бўнаклар», 4710-«Кредитга сотилган товарлар бўйича ходимларнинг қарзлари», 4720-«Берилган қарзлар бўйича ходимларнинг қарзлари», 4730-«Моддий зарарни коплаш бўйича ходимларнинг қарзлари», 4790-«Ходимларнинг бошқа қарзлари», 6710-«Меҳнат ҳақи бўйича ходимлар билан ҳисоб-китоблар», 6720-«Депонентланган меҳнат ҳақи», 6970-«Ҳисобдор шахсларга тўланадиган қарзлар» счётлари бўйича юритиладиган ҳисобнинг тўғрилиги ва ишончлилигини текшириш салмоқли ўрин эгаллайди.

Иш ҳақи бўйича ҳисоб-китоблар ҳисоблашув-тўлов ведомостлари (73-шакл), оила (жамоа) пудратлари ва бошқа ички хўжалик бўлинмаларининг шахсий ҳисоб варақалари, иш вақтини ҳисобга олиш табели (64-шакл) ва бошқа ҳужжатлар бўйича текширилади.

Ҳисоблашув-тўлов ведомостларида жами суммани атайлаб ошириб кўрсатиш ҳоллари ҳам учрайди. Мисол:

№	Фамилия, исми ва отасининг исми	сумма	Имзо
1	2	3	4
1.	Ахмедов С. И.	74000	
2.	Турсунов А. Б.	79500	
3.	Уринов И. Б.	74800	
4.	Саматов Р. М.	88600	
ЖАМИ		346900	

Ушбу тўлов ведомостининг суммаларини жамлаб текширилганда ҳақиқатда 316900 сўм эканлиги, жами сумма эса 346900 сўм деб кўрсатилган, яъни 30000 сўм ошириб кўрсатилган. Натижада, бухгалтерия ходими 316900 сўм ўрнига 346900 сўмни касса чиқим ордери тўлғазиб, 30000 сўм ошиқча ҳисобдан чиқарган ва бу сумманинг ўзлаштирилишига имконият яратган. Вақтида берилмаган иш ҳақи суммалари депонентга ўтказилаётганлигини ҳам текшириш зарур. Кўп ҳолларда берилмаган иш ҳақларини 6710-счётда қолдириш натижасида унинг сақланиши кафолатланмайди.

Иш ҳақидан ушланадиган даромад солиқлари, нафақа фондига ва касаба уюшмасига аъзолик бадаллари Солиқ кодекси ва бошқа тегишли меъёрий ҳужжатларга мувофиқ текширилади. Иш ҳақидан қонунчиликда белгиланмаган суммаларни ушлаш ман этилади. Масалан, коммунал хизмат ва квартира ҳақлари, махсус кийим-бош, озиқ-овқат, болалар боғчаларда ва бошқа болалар муассасаларида тарбияланганлиги учун ва бошқалар.

Иш ҳақининг белгиланган вақтда берилмаслик ҳоллари мавжудлиги, агар шундай ҳолатлар бўлса, унинг сабаблари (ўз вақтида молиялаштирилмаганлик, ҳужжатларни банкка ўз вақтида тақдим қилмаслик ва бошқалар) ни аниқлаш зарур.

Дастлабки ҳужжатлар пухта текширилади: ҳисоблашув-тўлов ведомостлари, берилмаган иш ҳақлари реестри, иш вақтини ҳисобга олиш ва иш ҳақини ҳисоблаш табели ва бошқа ҳужжатлар. Охиригача тўлиқ расмийлаштирилмаган, ўчириб ёзилган ва доғ туширилган дастлабки ҳужжатларга алоҳида эътибор қаратиш керак. Бундай ҳужжатлар билан пул

маблағларини ўғирлаш ва суйистеъмол қилишлар яширилиши мумкин.

Ҳисоблашув-тўлов ведомостлари санаб чиқилиши шарт. Уларни текширишда корхонада ишламайдиган шахслар ведомостга киритилмаганлиги, ҳисобланган иш ҳақи тегишли дастлабки ҳужжатларга мослиги текширилади.

Ижтимоий суғурта фонди бўйича муомалаларни назорат қилиш ходимларга иш ҳақи ва бошқа тўловларни ҳисоб - китоб қилишга доир бухгалтерия ҳужжатларини текшириш; ижтимоий суғурта тўловларини ижтимоий суғурта фондининг жорий счётига ўтказиш ҳақидаги тўлов топшириқларини текшириш; санаториялар ва дам олиш уйлари йўлланмалари учун ходимлардан нақд пулларни қабул қилиш бўйича касса ҳужжатлари; ижтимоий суғурта маблағлари ҳисобидан қилинган сарфларга доир ҳужжатлар; ишлаб чиқаришдаги бахтсиз ҳодисалар тўғрисидаги далолатномалар, касаллик варақалари, ҳисоб-китоб ведомостлари (44-шакл), ҳисоб-китоблар бажариладиган «Ходимлар билан ҳисоб-китобларга доир маълумотлар жамламаси» (21-шакл) маълумотларини текшириш орқали амалга оширилади.

Аудитор ижтимоий суғурта фонди бўйича ҳисоб-китобларни текширишда касаба уюшмаси қўмитаси аъзоларини ҳам жалб қилиши мақсадга мувофиқ.

Ижтимоий суғурта фондига ажратмалар сарфланган иш ҳақи фондига нисбатан фоиз ҳисобида ажратилиб 6510-«Суғурта бўйича тўловлар» счётининг кредити ва харажат счётлари (2010, 2310, 2510 ва бошқалар) нинг дебетига, яъни хўжалик бўлинмалари (оила (жамоа) пудратлари ва бошқалар)нинг шахсий ҳисоб варақаларига ёзиб қўйилади.

Ходимларнинг ишлаш ва дам олиш тартиби, уларни ижтимоий суғурта қилиш республика қонунчилиги меъёрлари билан тартибга солиб турилади. Бу меъёрлар, агар халқаро ва давлатлараро шартномаларда бошқача тартиб белгиланмаган бўлса, қўшма корхоналарда, халқаро бирлашмалар ва ташкилотларда ишлайдиган хорижлик фуқароларга ҳам қўлланилади. Хорижлик фуқаролар меҳнатига ҳақ тўлаш тартиби ҳар бир хорижлик фуқаро билан тузилган шартномада белгиланиши таъсис ҳужжатларида кўзда тутилган бўлиши мумкин.

Меҳнатга ҳақ тўлаш, моддий раёбатлантириш шакллари ва миқдорлари, шунингдек, Ўзбекистон Республикаси қонунчилигида кўзда тутилган фуқаролар ҳуқуқларига риоя қилинган бошқа меҳнат шароитлари каби масалалар қўшма корхоналар, халқаро бирлашмалар ва ташкилотлар томонидан мустақил ҳал этилади.

Қўшма корхоналарда ишловчи хорижлик ишчилар оладиган иш ҳақлари ҳам Ўзбекистон Республикаси қонунчилигида кўзда тутилган тартиб ва миқдорда солиққа тортилади.

Ходимлар ва ёлланган шахслар билан меҳнатга ҳақ тўлаш бўйича ҳисоб-китоблар ишончлилигини текшириш ҳисоб ва ҳисобот маълумотлари тенглигини аниқлашдан бошланади.

Номувофиқлар топилганида уларнинг сабабларини аниқлаш зарур. Солитириш амалларини ишчи ҳужжатлар билан расмийлаштириб, ҳисобот, синтетик ва аналитик ҳисоб маълумотларининг тенглигига ишонч ҳосил қилгандан сўнг, аудитор иш ҳақи ҳисоблашнинг тўғрилигини текширишни бошлайди.

Номувофиқликлар топилганда фарқ суммалари ва уларнинг вужудга келиш сабабларини ишчи ҳужжатларда кўрсатиш зарур. Шундан сўнг дастлабки ҳужжатларнинг мавжудлилиги ва ишончлилиги, тўғри тўғазилганлиги, меъёрий ҳужжатлар талабларига мослиги ўрганилади.

Иш вақтини ҳисобга олиш табели, буйруқлар, ишбай ишлар учун нарядлар, бажарилган ишларни ҳисобга олиш варақалари, йўл варақалари, ҳисоб-китоб ва ҳисоблашув-тўлов ведомостлари, таътил учун ҳақ ва қўшимча ҳақларнинг бошқа турлари ва бошқалар текширилади. Текширув чоғида қуйидагиларга эътибор бериш зарур:

-барча мажбурий реквизитларнинг тўлиқлиги ва тўғри расмийлаштирилганлиги;

-бажарилган ишлар ва иш вақтини ҳисобга олиш учун масъул шахслар имзоларининг мавжудлиги;

-тушунтириш берилмаган тузатишлар ва тўғрилашлар;

-иш вақтини ҳисобга олиш табелига «ўлик жонлар»ни қўшиш ва бажарилмаган ишларни қўшиб ёзиш ҳолатларини аниқлаш зарур.

Ҳисоблашув-тўлов ва тўлов ведомостларидаги суммаларнинг жамланишини арифметик текшириш мақсадга мувофиқ. Бу ведомостларда ҳар бир алоҳида олинган ходим бўйича суммалар тўғри жамланганида, жами суммани атайлаб ошириб ёзиш ҳолларини аниқлашга имкон беради. Бундай хатолар нафақат меҳнат ҳақи харажатларининг ошиб кетишига, балки пул маблағларининг ўзлаштирилишига ҳам олиб келади.

Меҳнат ҳақи бўйича ҳисоб-китобларни моҳиятан текшириш, ёппасига (ходимлар сони унчалик кўп бўлмаганида) ёки танлаб амалга оширилиши мумкин, аудитор танлов кўламини текширув дастури ва муайян шарт-шароитлардан келиб чиққан ҳолда аниқлайди. Лекин барча турдаги меҳнат ҳақи ва ундан ушланадиган суммаларни қамраб олиш мақсадида танлов доирасига барча тоифа, гуруҳлар ва бўлинмалар ходимлари билан ҳисоб-китоблардан олиниши мақсадга мувофиқ.

Аудитор бир неча ходимларнинг шахсий жилдлари ва шахсий ҳисобварақаларини танлаб олиши ва ишга ёлланиш ҳамда бошқа лавозимга ўтказилиш саналари, меҳнатга ҳақ тўлаш шартлари (ставка, оклад) ва қўшимча тўловлар тўғрисидаги ахборотларнинг мувофиқлигини текшириши зарур. Бунда штат интизоми ва белгиланган лавозим маошлари ёки контракт шартларига риоя қилиниши, меҳнат шартномалари бўйича ва ўриндошлик асосида меҳнат ҳақи тўлашнинг асосланганлиги текширилади.

Иш вақтини ҳисобга олиш табели, ҳисоблашув-тўлов ведомости ва шахсий ҳисобварақаларини солиштириш йўли билан ишланган вақт миқдори тўғрисидаги маълумотларнинг бир хиллигини, тўлиқ ишланмаган ойда ҳисобланган иш ҳақининг арифметик ҳисоб-китоби тўғрилигини текшириш зарур. Меҳнатга ишбай ҳақ тўлашда бажарилган ишлар миқдори ва сифат кўрсаткичларининг мувофиқлиги, ҳамда меъёрлар ва баҳоларни қўллашнинг тўғрилиги текширилади. Аввал ҳақ тўланган дастлабки ҳужжатлар бўйича такроран иш ҳақи ҳисоблаш ҳолатларининг йўқлигини ҳам текшириш зарур.

Мукофотлар ҳисоблашнинг тўғрилиги ва асосланганлигини текшириш чоғида, аудитор мукофотлаш тўғрисидаги Низом, буйруқлар, ҳисоб-китоб ведомостлари ва шахсий ҳисобварақалар маълумотларини таққослайди. Масалан, ходимга ҳисобот даврида фаолияти учун мазкур даврда унинг иш кунлари бўлмаган ҳолда мукофот ҳисобланган. Мукофот ҳисоблаш корхона раҳбарининг буйруғи, директорлар кенгашининг қарори ва шунга ўхшаш тегишли ҳужжатлар билан расмийлаштирилиши лозим. Иш меъёрлари пасайтириб қўлланилганлиги ва бошқа шунга ўхшаш мураккабликлар ҳақида шубҳа пайдо бўлганида аудитор эксперт-мутахассис хизматидан фойдаланиши мумкин. Бунда у (аудитор) №16-«Эксперт ишидан фойдаланиш» номли АФМС га мувофиқ иш юритади. Таътил вақти учун ҳақ тўлашни текшириш чоғида буйруқ ва табел бўйича таътил белгиланган сана, ҳисоб-китоб даврини аниқлашнинг тўғрилиги ва таътил ҳисоб-китоби ва шахсий ҳисобварақада ҳисоб-китоб учун олинган даврдаги ойлар бўйича иш ҳақи суммаларининг мослигига эътибор берилади. Таътил учун ҳақ ҳисоблашнинг тўғрилиги ҳақида далил-исботларга эга бўлиш учун аудиторлар бир қанча ходимлар бўйича муқобил таътил ҳисоб-китоби тузиши мумкин.

Нормал иш шароитидан четга чиқиш билан боғлиқ қўшимча ҳақ(тунда ишлаганлиги учун, иш вақтидан ташқари иш учун, байрам кунлари ишлаганлик учун, оғир ва зарарли шароитда ишлаганлик учун ва ҳ. к) ҳисоблашнинг тўғрилиги ҳисоб-китоб маълумотлари ва иш вақтини ҳисобга олиш табели ҳамда қонунчиликда белгиланган қўшимча ҳақ миқдорининг мувофиқлигини текшириш йўли билан аниқланади.

Вақтинчалик ишга яроқсизлик учун нафақа ҳисоблашни назорат қилиш амаллари қуйидагиларнинг тўғрилигини текширишни ўз ичига олади:

- бир кунлик ўртачи иш ҳақи;
- нафақа миқдорини (%) иш стажига қараб текшириш;
- нафақанинг энг катта миқдорини белгилаш ;
- ишга яроқсизлик кунлари;
- ҳисобланган нафақа суммалари.

Ҳисоб-китобларни текширишда аниқланган номувофиқликлар аудиторнинг ишчи ҳужжатларида қайд қилиб борилади. Иш ҳақи ҳисоблашнинг тўғрилиги ва асосланганлигини текшириш чоғида аудитор, одатда, меҳнат ҳақи ҳисоблаш текширилган шахсий ҳисоб варақалар бўйича, иш ҳақидан ушланадиган суммалар тўғрилигини танлаб текширади. Ходимлар иш ҳақидан ушланадиган суммалар ҳужжатлар билан асосланганлиги, қонунийлиги ва уларнинг тўғри ижро қилинганлигини аниқлаш зарур. Иш ҳақидан ушланмалар ижро варақалари (алиментлар, жарималар, моддий зарарни қоплаш) бўйича; кредитга сотиб олинган товарлар бўйича топшриқ- мажбуриятлар бўйича; ходимнинг аризаси бўйича (квартира ҳақини ўтказиш, боласининг мактабгача болалар муассасасида тарбияланган учун, ўқиш учун, касаба уюшмасига аъзолик бадали ва ш. ў); тўлов ведомостлари бўйича берилган бўнакларни ушлаб қолиш. Иш ҳақидан даромад солиғи ва Нафақа фондига тўланадиган бадаллар ушланишининг тўғрилигини текшириш махсус эътибор талаб қилади. Шунингдек барча ушланмалар суммаси ходимнинг бир ойлик маоши 50 % и дан ошиб кетмаганлигини ҳам аниқлаш зарур.

Иш ҳақидан даромад солиғининг тўғри ушланганлигини текширишда Солиқ Кодекси 44-64 моддалари ва улар бўйича киритилган қўшимча ҳамда ўзгартишлардан фойдаланиш зарур.

Даромад солиғи бўйича берилган имтиёзларнинг қонунийлигини аниқлаш учун имтиёзларни тасдиқловчи ҳужжатларнинг мавжудлиги ва тўғри расмийлаштирилганлигига ишонч ҳосил қилиш керак:

- ходимнинг жами даромадидан чегириладиган имтиёз суммаларини тасдиқловчи ҳужжатларнинг нусхалари;

Шундан сўнг жисмоний шахслар жами даромадини аниқлаш, асосий ходимлар, ўриндошлар, фуқаролик-ҳуқуқий шартномалар асосида пул тўланадиган шахслар ва бошқалар бўйича солиқ имтиёзлари ва даромад солиғи ставкаларини қўллашнинг тўғрилиги текширилади.

Жами даромадни текширишда корхонанинг ўз маблағлари ҳисобидан тўланган, ижтимоий тавсифдаги тўловлар(овқат пули, йўл ҳақи ҳужжатлари, олий ўқув юртларида таълим олиш, имтиёзли шартлар билан қарз бериш, байрам ва юбилей саналарига совға бериш, меъёрдан ошиқ хизмат сафари харажатлари ва тегишли ҳужжат билан тасдиқланмаган сарфлар ва шунга ўхшашлар)нинг солиққа тортиш мақсадида жисмоний шахслар жами даромадига қўшилганлиги аниқланади.

Иш ҳақидан ушланадиган суммалар бўйича аниқланган тафовутлар ҳам аудиторнинг ишчи ҳужжатларида умумлаштирилиши ва акс эттирилиши лозим.

Иш ҳақи ҳисоб-китобини текширгандан сўнг меҳнат ҳақига доир харажатларни счетлар, маъсулият марказлари ва таннарх ҳисоблаш объектлари бўйича гуруҳлаш ва умумлаштиришнинг тўғрилигини аниқлаш зарур.

Меҳнат ҳақини харажат счетларига (2010, 2310, 2510, 9400,) олиб боришининг асослилигини текширишда ишлаб чиқариш заҳираларини тайёрлаш (1510) ва капитал ишлар (0810, 0820, 0830, 0840, 0850, 0860, 0890) билан боғлиқ меҳнат ҳақи суммаларининг харажат счетларига олиб борилиш ҳоллари йўқлигини аниқлаш зарур. Бу дастлабки ҳужжатлар (иш вақтини ҳисобга олиш табели, ишбай ишлар учун нарядлар ва бошқалар), ҳисоблашув ва ҳисоблашув-тўлов ведомостлари, ҳамда 4210, 6710 ва 6720 счетлар бўйича ҳисоб регистрлари маълумотларини кўриб чиқиш услуби билан аниқланади. Меҳнат ҳақи бўйича ҳисоб-китоблар акс эттирилишининг тўғрилигини текшириш натижалари аудиторнинг иш ҳужжатлари билан расмийлаштирилади. Умумлаштирилган маълумотлар асосида меҳнат ҳақи бўйича аниқланган тафовутларнинг ҳисобот моддалари кўрсаткичларига таъсирининг сезиларлилиги (жиддийлиги) аниқланади.

3. Ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китоблар аудити

4220-«Хизмат сафари учун берилган бўнаклар», 4230-«Умумхўжалик харажатлари учун берилган бўнаклар» ва 6970-«Ҳисобдор шахсларга тўланадиган қарзлар» счётларида накд пулсиз ҳисоб-китоблар йўли билан амалга ошириб бўлмайдиган харажатларни тўлашга бўнак (аванс) бериш бўйича ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китоблар ҳисобга олинади. Булар маъмурий хўжалик, муомала харажатлари ва хизмат сафарлари учун бериладиган бўнаклардир.

Ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китоблар аудити мазкур объект бўйича ички назорат ва ҳисоб тизимининг ҳолатини ўрганишдан бошланади. Ички назорат тизимини баҳолашда аниқланган, унинг кучли томонлари (назорат барча тест қилинадиган йўналишлар бўйича амалга оширилганлиги, муомалалар ҳаққонийлиги, тегишли тарзда рухсат этилганлиги ва ҳисобда акс эттирилганлиги), шунингдек, кучсиз томонлари (ҳисобдор шахслар рўйхати, ҳисобдор суммалар бериладиган муддатлар ва бошқаларнинг буйруқ билан тасдиқланганлиги) ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китобларни батафсил текширишда эътиборга олинади.

Ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китоблар аудитининг вазифалари:

- хизмат сафари харажатларининг қопланиш тартибига риоя қилинишини аниқлаш;
- ҳисобдор шахслар томонидан қилинган харажатларнинг қонунийлиги ва мақсадга мувофиқлигини аниқлаш;
- хўжалик харажатларининг асослилигини аниқлаш;
- хизмат сафари ва хўжалик харажатлари юзасидан корхона маъмурияти фармойишларининг қонунийлигини аниқлаш;
- бўнак ҳисоботлари ва уларга илова қилинган ҳисобдор суммаларнинг сарфланганини исботловчи ҳужжатлар (транспорт чипталари, меҳмонхона ва алоқа ташкилотлари патталари (квитанциялар), олинган моддий бойликларнинг счётлари, ҳар хил ишлар накд пул ҳисобидан бажарилган тақдирда-шартномалар) расмийлаштирилишини текшириш;
- касса ҳужжатларининг (кассир ҳисоботлари, касса кирим ва чиқим ордерлари ва уларни қайд қилиш дафтарлари) текшириш;
- ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китоблар бўйича аналитик ва синтетик ҳисоб регистрларининг маълумотлари (7-АСК журнал -ордер) ни текшириш;
- ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китобларни аудит қилишда бухгалтерия ҳисоби ҳолати билан танишиши, ҳужжатларнинг тўғри ва ўз вақтида расмийлаштирилиши, хизмат сафарлари ва хўжалик харажатлари юзасидан корхона раҳбарининг фармойиши бор-йўқлиги, ходимни бу сафарга юбориш ва хўжалик харажатларининг асослилигини аниқлаш лозим.

Аудитор бухгалтерия ходимларининг ушбу соҳадаги қонунлар ва юқори ташкилотларнинг меъёрий ҳужжатларидан хабардорликларига ҳамда уларнинг нусхалари корхона бухгалтериясида мавжудлигига ишонч ҳосил қилиши, шунингдек ушбу меъёрий ҳужжатларга амал қилиниш даражасини текшириши керак. Бунинг натижасида қуйидагилар аниқланиши мумкин:

- илгари ҳисобдор пуллар юзасидан қарзи бўлган ёки бу пуллар юзасидан ҳисоблашмаган, ҳисобот топширмаган шахсларга, корхонада ҳақиқатда ишламайдиган шахсларга пул берилмаётганлиги; навбатдаги бир йўла меҳнат таътилига чиқариш ва хизмат сафарига юбориш ҳоллари; хизмат сафари вақтида меҳнат қобилиятини йўқотиб, касалхонада даволанишда бўлган ходимларга турар жой ва кундалик харажатлари тўлаш тартибига риоя қилинишини, бу муддатнинг 2 ойдан ошмаганлигини аниқлаш керак.

Ҳисобдор шахсларга бўнаклар берилишининг асослилигини аниқлаш хўжалик эҳтиёжлари учун ҳисобдор сумма бериш талабларига риоя қилишни текширишдан иборат. Бунда аудитор ҳисобини бериш учун бўнак олган шахслар, ҳамда берилган бўнаклар суммаси ва муддатининг корхона раҳбари буйруғига мувофиқлигини аниқлайди.

Хизмат сафари билан боғлиқ харажатлар учун накд пул бериш Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 01. 02. 1998 йил 34 Ф сонли Фармойишига асосан, 19. 04. 1998

йилда чиққан Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 28 сонли, Меҳнат вазирлигининг 497И 101 сонли ‘‘МДҲ ҳудудида хизмат сафарлари тўғрисида’’ ги йуриқномасига мувофиқ амалга оширилиши лозим. Бўнак бериш учун хизмат сафари тўғрисидаги буйруқ ва хизмат сафари гувоҳномаси асос бўлади. Хизмат сафари учун ҳисобдор сумма берилганлигини тасдиқлайдиган касса чиқим ордерларини текшириш чоғида барча реквизитларининг тўлиқ тўлдирилганлигига, хусусан, бўнак бериш учун асоснинг акс эттирилганлигига эътибор берилади. Муайян ҳисобдор шахс томонидан олдинги олинган бўнак бўйича тўлиқ ҳисобот берилганидагина, унга бўнак берилади.

Ҳисоби бериладиган бўнак беришнинг асослилигини текшириш амаллари касса муомалаларини текшириш чоғида ҳам амалга оширилиши мумкин. Бунда аниқланган тафовутлар тўғрисидаги ахборотлар ички ҳисоб-китоб муомалаларини текшираётган аудиторга берилади.

Ҳисобдор шахслар томонидан бўнак ҳисоботларининг ўз вақтида тақдим қилинишини текшириш, бўнак ҳисоботлари ҳақиқатда тақдим қилинган муддатларни, хизмат сафари тўғрисидаги буйруқда ёки хизмат сафари гувоҳномасида кўрсатилган муддатларга солиштириш йўли билан амалга оширилади.

Агар аудитор ушбу қоидага амал қилинмаётганлигини аниқласа, унда сўнгра №21 БҲМС нинг талабларига мувофиқ белгиланган муддатларда қайтарилмаган ҳисобдор суммаларнинг 9430- «Бошқа операцион харажатлар» счётида акс эттирилиши (Дт 9430 Кт4220, 4230) ва кейинчалик ушбу суммаларнинг ҳисобдан ўчирилишини текшириш зарур.

Ҳисоби бериладиган суммалар ишлатилишининг асослилигини ҳужжатлар бўйича текшириш уларнинг сарфланишини тасдиқлайдиган ҳужжатлар мавжудлигини ва тўғрилигини, уларнинг кейинчалик акс эттирилишини аниқлаш йўли билан амалга оширилади.

Хўжалик муомала эҳтиёжлари учун қилинган сарфларнинг қонунийлиги ва мақсадга мувофиқлиги бўнак ҳисоботида акс эттирилган маълумотларни унга илова қилинган ҳужжатлар (чипталар, касса кирим ордери квитанциялари, материал(иш, хизмат)лар ҳақини тўлаш ҳақидаги чеклар ва б.) маълумотларига таққослаш йўли билан амалга оширилади. Бунда нафақат исботловчи ҳужжатлар мавжудлиги ва уларнинг бўнак ҳисоботларига мослиги билан бирга ушбу ҳужжатларнинг тўғри расмийлаштирилганлигини ҳам аниқлаш зарур.

Аввало «**Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун»** 9-моддасига мувофиқ ҳужжатларда мажбурий реквизитларнинг мавжудлиги аниқланади. Масалан, товар чекида дўкон штампаси, санаси, сотиб олинган товар номининг йўқлиги товарнинг дўкондан сотиб олинганлигини ёки ушбу сарфларнинг ишлаб чиқаришга мўлжалланганлигини аниқлашни қийинлаштиради.

Жисмоний шахслар томонидан қилинган харидлар учун тузилган далолатномаларда уларнинг тузилган жойи ва санаси, товарнинг номи, унинг миқдор кўрсаткичи, умумий қиймати, сотган шахс (хусусий тадбиркор)нинг фамилияси, исми-шарифи ва солиқ тўловчи хос рақами (ИНН), тадбиркорнинг давлат рўйхатидан ўтганлиги тўғрисида гувоҳнома реквизитлари ёки жисмоний шахснинг паспорт маълумотлари ва яшаш жойи кўрсатилиши лозим.

Товарлар ҳисобдор шахслар томонидан чакана савдо корхоналарида нақд пулга сотиб олинганида пул маблағлари сарфланганлиги тўғрисида ҳужжатлар мавжудлигини аниқлаш зарур.

Товар бойликлар улгуржи савдо корхоналарида ёки ишлаб чиқарувчида нақд пулга сотиб олнганида касса кирим ордери квитанцияси, товар ҳужжати (счёт, накладной, товар-транспорт накладнойи) ва счёт-фактура тақдим этилиши лозим. Бу ҳужжатлар тегишли тарзда расмийлаштирилган бўлиши керак. Шунингдек, барча ҳужжатларда ҚҚС алоҳида сатр билан ажратиб кўрсатилганлигига ва мослигига алоҳида эътибор берилади.

Аудитор ҳисобдор шахслар томонидан сотиб олинган буюмларнинг кирим қилинганлиги ва ушбу буюмларнинг ишлаб чиқаришга ёки фойдаланишга берилганлик факти

тасдиқланмасдан бевосита харажат счётларига олиб бориш ҳоллари йўқлигини аниқлайди.

Масалан, Бўнак ҳисоботига 3 дона стол лампаси учун 3000 сўмдан жами 9000 сўмлик касса аппарати чеки илова қилинган. Ушбу суммага бўнак ҳисоботида Дт 9420 Кт 4230 – 9000 сўм деб счётлар алоқаси белгиланган. Бу сумманинг бевосита умуммаъмурий харажатларга олиб борилиши тўғрими?

Жавоб: Корхонада олдин Дт-1080 счёт, Кт-4230 счёт – 9000сўм, омбордан берилганда Дт-9420 счёт, Кт-1080 счёт – 9000сўм деб бухгалтерия ҳисоби счётлариа акс эттирилиши керак. Демак, бу суммани бевосита харажатга чиқариш нотўғри.

Товар-моддий бойликлар кирим қилинганлиги тўғрисидаги факт ва тасдиқловчи ҳужжатлар йўқлигида ҳисоби бериладиган суммалар ҳисобдор шахснинг жами даромадига қўшилиб, даромад солиғи ушланади. Аудитор бундай ҳолларда даромад солиғи ушланганлигни аниқлайди.

Бўнак ҳисоботларини текшириш чоғида нақд пул билан ҳисоб-китоб қилишнинг белгиланган чегарасига риоя қилинаётганлигига ҳам алоҳида эътибор қаратиш зарур. Дастлабки ҳужжатларда (накладной, счёт-фактура, касса кирим ордери квитанцияси, бажарилган ишлар далолатномаси ва ш. ў.) кўрсатилган суммалар белгиланган лимит билан солиштирилади.

Қилинган сарфларни тасдиқловчи ҳужжатлар текширилиши чоғида ҚҚС ажратиб кўрсатилиши ва бюджетга тўланишининг қонунийлиги аниқланади.

Аудитор бўнак ҳисоботларида кўрсатилган счётлар боғланишлари (корреспонденциялар)ни кўриб чиқишда қилинган сарфларга эътибор қаратиши зарур. Жумладан:

- асосий, ёрдамчи ва умум ишлаб чиқариш билан боғлиқ харажатлар (Дт-2010, 2310, 2510, 2710-счётлар ва Кт-4230-счёт);
- давр сарфларига тааллуқли харажатлар (Дт 9410, 9420, 9430-счётлар ва Кт 4290-счёт);
- келгуси давр сарфлари ва хизмат кўрсатувчи хўжаликлар сарфларига тааллуқли харажатларга (Дт 3190-счёт ва Кт 4290-счёт);

Шунингдек, ишлатилмаган ҳисоби бериладиган суммаларнинг кассага топширилиши (кассир ҳисоботига илова қилинган касса кирим ордери) ва счётларда акс эттирилиши (Дт5010-счёт Кт 4210, 4220, 4230-счётлар) ҳам текшириши керак.

Корхона раҳбарининг буйруғи (фармойиши)га мувофиқ ходимнинг хизмат мақсадида бошқа ерга бориши хизмат сафари деб тан олинади.

Қуйидагилар хизмат сафари деб тан олинмайди:

- йўлда ўтадиган ёки ҳар доим у ёқ бу ёққа чиқиб турадиган ходимларнинг хизмат юзасидан бориши;
- Корхона билан муносабатлари меҳнат шартномаси билан эмас, балки фуқаролик – ҳуқуқий шартномаси (пудрат, топшириқ ва ш. ў.) билан белгиланадиган, ходимларнинг ишлаб чиқариш зарурати туфайли боришлари.

Хизмат сафарига доир бўнак ҳисоботларини текшириш чоғида аудитор хизмат сафари гувоҳномаси мавжудлиги, унда хизмат сафарининг мақсади, келиш ва кетиш тўғрисидаги белгилар кўрсатилганлигини; сарфларни тасдиқловчи дастлабки ҳужжатлар маълумотлар ва суткаликлар ҳисоб-китоб билан таққослаш орқали амалга оширилади. Аудитор хизмат сафари муддатининг (хизмат сафари гувоҳномасида келиш ва кетиш тўғрисидаги белгилар маълумотлари бўйича), белгиланган меъёрлар чегарасидаги ва унда ошган суткалик харажатларнинг тўғри аниқланганлигини тасдиқлайди. Хизмат сафари жойига етиб бориш ва орқага қайтиш йўл ҳақи харажатлари ҳисоботга илова қилинган - ҳаво, темир йўл, сув ва жамоат автотранспортлари(таксидан ташқари) йўл ҳужжатлари бўйича аниқланади.

Хизмат сафарига жўнатилган ходимларнинг юмшоқ вагонда, денгиз транспортларида – тариф ставкаларининг I-IV гуруҳлари бўйича тўланадаган каюталарда, дарё флоти кемаларидаги I-II тоифа каюталарда, ҳамда I- классли билет бўйича ҳаво транспортларида йўл ҳақи харажатлари корхона раҳбарининг тўловни рухсат этиш тўғрисидаги фармойиши

билан расмийлаштирилиши лозим.

Йўл ҳақи харажатларига мажбурий суғурта суммаси ҳам қўшилиб, у маҳсулот (иш, хизмат) лар таннархига олиб борилади (Харажатлар таркиби … тўғрисидаги Низом).

Корхона раҳбарининг қарорига мувофиқ ходимга тўланадиган, ихтиёрий суғурта харажатлари ҳам таннархга олиб борилади (Харажатлар таркиби …. тўғрисидаги Низом). Бунда солиққа тортиш мақсадида ҳисобга олинадиган бундай сарфларнинг умумий миқдорини ҳам текшириш зарур.

Ўрин-кўрпалардан фойдаланганлик учун харажатлар тегишли маълумотнома ёки чиптага қўйилган белгилар билан тасдиқланиши лозим. Меҳмонхона харажатлари тасдиқловчи ҳужжатларга асосан хизмат сафарига борган ходимга қопланади ва тўлиғича таннархга олиб борилади.

Солиққа тортиш мақсадларида ушбу сарфлар фақат амалдаги нормалар доирасида қабул қилинади (аммо 1 суткада энг кам ойлик иш ҳақига нисбатан: Тошкент шаҳри учун 0, 1 ва бошқа жойлар учун 0, 08 коэффициентдан ошмаслиги лозим).

Хизмат сафари харажатларининг белгиланган нормалардан ошиғи солиққа тортиладиган фойдани ҳисоблашда ҳисобга олинмаслиги сабабли, аудитор нормадан ошган харажатларни ҳисоблашнинг тўғрилиги ва солиққа тортиладиган фойдани тузатиш (корректировка) тўғрилигини текшириши зарур.

Бошқа сарфларни, масалан, телефон счётларини тўлашнинг мақсадга мувофиқлиги тасдиқловчи ҳужжатлар асосида аниқланади. Бунда сарфларнинг ишлаб-чиқариш тавсифи ва уларни таннархга олиб боришнинг қонунийлиги аниқланади. Ушбу мақсадда телефон орқали гаплашганлик учун счётнинг мажудлиги ва корхонанинг хизмат телефонига мувофиқлиги аниқланади. Ҳисобдор шахсга тўланган, ноишлаб чиқариш тавсифидаги сарфлар корхонанинг ўз маблағлари ҳисобидан қопланади ва даромад солиғи ушлаш учун ходимнинг ялпи даромадларига қўшилиши лозим. Аудитор норма доирасидаги ва нормадан ошган хизмат сафари сарфларини арифметик текширувидан ўтказиш зарур.

Ҳисобдор шахслар билан чет эл хизмат сафари бўйича ҳисоб-китобларни текширишда Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлиги томонидан 2000 йил 5 июнда 932-рақам билан рўйхатга олинган «**Вазирлар, идоралар, корхоналар ва ташкилотлар ходимлари Ўзбекистон Республикаси ташқарисига хизмат сафарига юборилганда хизмат сафари харажатлари учун маблағлар бериш ТАРТИБИ»***" даги талабларга риоя қилиниши аниқланади.

Бўнак ҳисоботи сафардан қайтгандан сўнг 3 (уч) кун ичида топширилиши шарт. Хизмат сафари харажатларининг тўғри ва ҳақиқийлиги, бўнак ҳисоботи ва берилган топшириқларнинг бажарилгани тўғрисида ҳисобот асосида аниқланади. Бўнак ҳисоботига хизмат сафари вақтида белгиланган жойга келган ва у ердан кетган вақти ўша ташкилотнинг муҳри, маъсул шахс имзоси қўйилган хизмат сафари гувоҳномаси, йўл харажаталари ҳужжатлари (жамоат транспорти чипталари, меҳмонхона патталари (квитанциялари), телефон орқали гаплашганлиги учун тўланган пул учун патталар) ва бошқа пул харажатларини исботловчи ҳужжатлар илова қилинади.

Аудитор хизмат сафари харажатларининг ҳақиқий асослилигини текширишда баъзи бир ишларга, жумладан телефон орқали гаплашганлиги учун алоқа ташкилоти квитанциясини кўришда, бу гаплашиш ушбу корхона манфаатига ва хизмат сафари мақсадига тўғри келиш ёки келмаслигини ҳам аниқлаши лозим. Хусусий ва давлат тасарруфидан чиқарилган корхоналарда хизмат сафари харажатларини текширишда корхона ва унинг эгаси счётлари, пул маблағлари, кундалик харажатларининг бир-бирига қўшилиб кетмаслигини таъминлаш зарур.

Текшириш давомида аниқланган ҳамма камчиликлар, жумладан ортиқча тўловлар, асоссиз харажатлар, бўнак ҳисоботларига илова қилинган қалбаки ҳужжатлар ва шунга ўхшаш қоидани бузиш ҳоллари рўйхатига киритилиши керак.

" Ўзбекистон Республикаси молиявий қонунлари, №8. 2000 г

Аудитор бўнак ҳисоботлари ва уларга илова қилинган ҳужжатларни ёппасига текширади; бунинг учун у жамғарув қайдномаларидаги ёзувларни кредитларни тасарруфчилари тасдиқланган бўнак ҳисоботларига солиштириб кўради. Аввало, у кимга берилганлигини текширади. Қоидага кўра, хизмат сафарлари харажатларига бериладиган бўнаклар шу корхонада ишлайдиган шахсларга берилиши лозим.

Айрим бухгалтерияларда ходимларга гўё хўжалик ҳамда хизмат сафарлари учун бўнак ажратилгандек бўлиб, аслида уларнинг шахсий эҳтиёжлари учун пул берилишига йўл қўйилади. Шунинг учун аудитор ходимнинг хизмат сафарига жўнатиш гувоҳномаси борлигини, унинг муддатини, йўл харажатларини, амалдаги меъёрлар бўйича суткалик тўлов суммаси қанчалигини, ҳисобдор шахслар бўнаклар бўйича ҳисоботларни ўз вақтида топширишлари ва сарфланмай қолган маблағлар қолдиқларини кассага топширишларини аниқлайди.

Ҳисобдор шахслар берилган бўнак (аванс) нимага мўлжалланган бўлса, шу мақсадда ишлатишлари лозим. Аудитор бўнак ҳисоботига илова қилинган ҳужжатларнинг тўғрилигини ва улар бўйича қилинган тўловларнинг қонунийлигини синчиклаб текширади. Зарур ҳолларда қарама-қарши текширувлар мўлжалланган бўлса, қуйидагиларни ҳам аниқлаш лозим: корхона раҳбари томонидан ҳисобдорлик бўйича пул олиш ҳуқуқи берилган шахслар рўйхати тасдиқланганлиги, ҳисобдор шахсларга белгиланган миқдордан ортиқ ёки олдинги бўнак бўйича ҳисобот топширмаган шахсларга яна бўнак берилмаётганлигини, бевосита корхона кассасидан нақд пул билан тўланиш тўланиш ҳолларини; бўнак ҳисоботларида корхона раҳбарининг қилинган харажатлар мақсадга мувофиқлигини тасдиқлаши; харажат қилинган ҳисобдорлик суммаларини ўз вақтида ҳисобда акс эттиришни.

4. Ходимлар билан бошқа муомалалар бўйича ҳисоб-китоблар аудити

Ходимлар билан бошқа муомалалар бўйича ҳисоб-китобларни текширишни бошлашдан олдин, аудитор корхонада мазкур ҳисоб-китобларнинг қайси турлари мавжуд эканлигини аниқлайди. Бунинг учун қуйидаги счётлардаги оборот ва қолдиқлар синчиклаб текширилади:

4710 - «Кредитга сотилган товарлар бўйича ходимларнинг қарзлари»;

4720 – «Берилган қарзлар бўйича ходимларнинг қарзлари»;

4730 – «Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзлари»;

4790 – «Ходимларнинг бошқа қарзлари».

Аудитор №19-БҲМС га мувофиқ ушбу счётлар бўйича ҳисоб-китоблар инвентаризация қилинганлигини ва агар қилинган бўлса, инвентаризация маълумотларига асосан ҳисоб-китобларнинг ҳолатини таҳлил қилиши зарур.

Ходимлар билан бошқа муомалаларга доир ҳисоб-китоблар тўғрисидаги ҳисоб ва ҳисобот маълумотларининг мослигини текшириш 4710-4790 счётлар бўйича ҳисоб регистрлари, Бош дафтар ва баланс маълумотларини солиштириш йўли билан амалга оширилади.

Берилган қарзлар бўйича ҳисоб-китобларни текшириш якка тартибда уй-жой қуриш ёки бошқа эҳтиёжлар учун қарз бериш тўғрисидаги шартнома мавжудлиги ва унинг тўғри расмийлаштирилганлигини аниқлашдан иборат. Муайян ходимларга қарз бериш тўғрисида қарор чиқарилганлигини аниқлаш ҳам зарур. Берилган қарзларни акс эттиришга доир ҳисоб ёзувларини, хусусан, берилган қарзлар бўйича фоизлар ҳисоблангишини текшириш лозим. Муддати ўтиб кетган қарзлар мавжудлиги, уларни ундириш бўйича қандай чоралар кўришни ва ундириш имкони бор-йўқлигини аниқлаш муҳим. Ссуда олувчиларнинг қарзини ҳисобдан ўчириш ҳоллари пухта текширилиши керак.

Моддий зарарни қоплашга доир ҳисоб-китобларни текшириш чоғида (4630, 9433-счётлар) қарздорлик фаолиятини муайян шахслар, вужудга келиш муддатлари ва сабаблари, ҳамда ходим зиммасига олиб борилишининг қонунийлигини таҳлил қилиш зарур. Товар-

моддий заҳираларни сақлаш қоидаларига риоя қилмаслик, уларнинг сақланиши устидан назорат ўрнатилмаганлиги, ўз вақтида инвентаризация ўтказилмаслиги ёки юзаки ўтказилиши камомад ва ўғирликлар содир бўлишининг асосий сабабларидан ҳисобланади. Моддий заҳираларни қоплаш бўйича ҳисоб-китобларнинг ишончлилигини текшириш инвентаризация маълумотларини умумлаштириш, расмийлаштиришнинг асосланганлиги ва тўғрилигини назорат қилиш билан бевосита боғлиқ. Текширув жараёнида моддий бойликлар камомадининг инвентаризация ўтказмасдан ва инвентаризация натижалари бўйича корхона раҳбарининг қарори (буйруқ, фармойиш) қабул қилинмасдан сарф-харажатларга ёки айбдор шахслар зиммасига олиб борилган ҳолатлар йўқлигини аниқлаш зарур.

«Инвентаризация натижасида аниқланган мулклар камомади ва ошиқча чиқишини бухгалтерлик ҳисобида акс эттириш ва солиққа тортиш тўғрисидаги Низом»["]га мувофиқ барча камомад ва ошиқча чиқиш ҳолатлари солиққа тортиш билан боғлиқ. Шунинг учун аудитор ҳар бир ҳолатни алоҳида синчиклаб текшириши лозим. Масалан, мазкур «Низом» га мувофиқ инвентаризация натижасида ошиқча чиққан товар-моддий заҳиралар бухгалтерлик ҳисобида қуйидаги тартибда акс эттирилади:

Кам чиққан ТМЗ ҳақиқий таннархи (баланс қиймати) бўйича ҳисобдан ўчириш:

Дебет 9220 –«Бошқа активларнинг чиқими» счёти

Кредит ТМЗ ҳисобга олинадиган тегишли счёт (1010-1090)

Агар баҳолаш натижасида кам чиққан ТМЗ нинг бозор баҳоси (ундириладиган сумма) ҳақиқий (баланс) баҳосидан юқори бўлса, олинган даромад бухгалтерлик ҳисобида қуйидагича акс эттирилади:

а) ТМЗ нинг бозор баҳосига

Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счёти

Кредит 9220 –«Бошқа активларнинг чиқими» счёти.

б) айбдор шахс ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган бозор баҳосига

Дебет 4730-«Моддий зарарни қоплаш бўйича ҳодимларнинг қарзлари» счёти

Кредит 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счёти

в) ТМЗ лар ҳақиқий (баланс) қиймати ва айбдор шахслар ёки моддий жавобгар шахслардан ундириб олиниши лозим бўлган сумма ўртасидаги фарқ суммага

Дебет 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счёти

Кредит 9330-«Ундирилган пения, жарима ва бурдсизлик тўлови» счёти

Олинган даромадлар суммаси солиққа тортиладиган базага қўшилиб, умумий тартибда солиққа тортилади.

Шунингдек, амалдаги қонунчиликка мувофиқ моддий ресурсларнинг табиий камайиш нормаси доирасидаги камомади таннархга, нормадан ошган қисми эса айбдор шахслар зиммасига олиб борилади. Шунинг учун айбдор шахслар зиммасига олиб борилдиган камомад суммаларининг асосланганлигини аниқлаш табиий камайишдан кўрилган йўқотишларни ҳисоб-китоб қилишнинг тўғрилигини текширишга боғлиқ. Айбдор шахслар зиммасига олиб бориладиган камомадларни баҳолашнинг, ҳамда айбдор шахс зиммасига олиб борилган вақтдаги ҳисоб ва бозор баҳоси ўртасидаги фарқни акс эттиришнинг тўғрилигини ҳам текшириш керак.

Айбдор шахслар аниқланмаган ёки айбдор шахслардан ундириб олиш имкони бўлмаган (уларнинг айибдорлиги суд томонидан рад қилинган) вақтларда камомадларни корхона зарарига олиб бориш тартибига риоя қилинишини текшириш зарур. Бунда аудитор айбдор шахслар йўқлиги ҳақида ёзма далил исботларга (далолатномалар, баённомалар, даъво аризалари, суд қарори ва ш. ў.) эга бўлиши керак.

Аудитор бундай муомалаларни бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттиришнинг тўғрилигини ҳам текшириши зарур.

Мисол: а) Камомадларнинг ҳақиқий қийматига

["] Ушбу Низом Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги, Давлат Солиš Комитети ва Меҳнат ва аҳолини ижтимоий ҳимоя қилиш вазирлигининг қарори билан тасдиқланган Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлиги томонидан 23 июл 2001 йилда 1054-рақам билан рўйхатга олинган ва 2 август 2001 йилдан кучга кирган.

Дебет 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счёти

Кредит Товар-моддий заҳиралар ҳисобга олинадиган счётлар (1010-1090)

б) Кўрилган зарар суммасига

Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счёти

Кредит 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счёти

в) Кўрилган зарарнинг хўжалик юритувчи субъект молия-хўжалик фаолияти якуний натижаларига олиб борилиши.

Дебет 9900-«Якуний молиявий натижа (даромадлар ва харажатларни жамлаш)

Кредит 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счёти

Кўрилган зарарлар суммаси даромад (фойда) солиғини ҳисоблашда солиққа тортиладиган базага қўшилиб, белгиланган тартибда солиққа тортилганлигини ва солиқнинг ўз вақтида ўтказиб берилганлигини ҳам текшириш зарур.

Шунингдек, аудитор инвентаризация натижасида ошиқча чиққан товар-моддий заҳираларининг тўғри баҳоланганлиги ва балансга қабул қилинганлигини ҳамда солиққа тортиладиган базага киритилиб, умумқабул қилинган тартибга мувофиқ солиққа тортилганлигини ҳам аниқлаши зарур. Инвентаризация натижасида ошиқча чиққан ТМЗ қуйидаги тартибда баҳоланади ва балансга қабул қилинади:

а) Товарлар мазкур ёки шунга ўхшаш товарларнинг ошиқчалик аниқланган пайтдаги бозор баҳоси бўйича балансга қабул қилинади;

б) Тайёр маҳсулотлар ошиқчалик аниқланган пайтдаги ҳақиқий ишлаб чиқариш таннархи бўйича балансга қабул қилинади;

в) Материаллар мазкур ёки шунга ўхшаш материалларнинг ҳақиқий (баланс) қиймати бўйича балансга қабул қилинади.

г) Инвентаризация натижасида аниқланган ошиқча ТМЗ бухгалтерия ҳисоби счётларида қуйидагича акс эттирилади:

Дебет ТМЗлар ҳисобга олинадиган счётлар (1010-1090)

Кредит 9320-«Бошқа активларнинг чиқимидан олинган фойда» счёти.

Ушбу сумма жорий ҳисобот даври учун даромад (фойда) солиғи ҳисоблашда солиққа тортиладиган базага қўшилиб, умумий тартибда солиққа тортилади.

Ходимлар билан бошқа муомалаларга доир ҳисоб-китоблар бўйича счётлар корреспонденцияси дастлабки ҳужжатдан тортиб то синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларигача текшириб чиқилади.

Аудитор булардан ташқари етказилган моддий зарарлар ўрнини қоплашга доир ҳисоб-китобларни ҳам синчиклаб текшириши лозим. Бунда хусусан етмаган пул (растрата), камомадлар реестрига ва маблағлар ҳамда бойликларни ўғирлашлар айбдор шахслар зиммасига юкланганлигини аниқлаш керак. 9430 - «Бошқа операцион харажатлар» счёти бўйича муомалаларни текшириш ҳамда унда ўғирликлар, камомадлар ва етмаган пуллар бор-йўқлигини, агар бор бўлса, улар бўйича суммалар қандай сабабларга кўра айбдор шахслар зиммасига юкланганлигини, ходимлар, ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китоблар бўйича баланс счётларида яширилган суммалар, камомадлар ва ўғирликлар йўқлигини ва ҳоказоларни аниқлаши лозим. Шунингдек, айбдорларни жавобгарликка тортиш мақсадида камомадлар ва маблағлар ёки бойликлар ўғирланиши ҳақидаги ишларни тергов органларига ошириш муддатларига риоя қилинганлигини, етишмаган пул, ўғирликлар ва камомадларга айбдор шахслардан етказилган моддий зарарни ундириб олиш ҳақидаги фуқаролик даъволари суд органларига топширилганлигини текшириш керак.

Камомадлар ва ўғирликларга доир материаллар сифатсиз расмийлаштирилганлиги учун тергов ва суд органлари уларни қайтариб юборган ҳолатлар бўлмаганлигини аниқлаш лозим. Бунда айбдор шахсларга қандай чоралар кўрилганлиги аниқланиши керак.

Текширув якунида аниқланган камчиликлар ишчи ҳужжатларга асосан умумлаштирилиши, уларнинг ҳажми аниқланиши, баланснинг «бошқа дебиторлар» моддасига, таннарх кўрсаткичларига, молиявий натижа ва солиқ миқдорига таъсирини баҳолаш зарур.

5. Мол етказиб берувчи ва пудратчилар билан ҳисоб-китоблар аудити

Мол етказиб берувчи ва пудратчилар, харидор ва буюртмачилар билан ҳисоб-китоблар корхоналар хўжалик фаолиятида энг кўп учрайдиган ҳисоб-китоблардир. Шунинг учун бундай ҳисоб-китобларни текшириш қуйидаги асосий икки йуналиш бўйича амалга оширилиши зарур:

- олинган моддий қийматликлар (иш, хизматлар) учун тўловлар ёки жўнатилган товарлар (бажарилган иш ва хизматлар) учун тушган суммаларнинг тўғрилигини аниқлаш;
- моддий қийматликларни киримга олиш ва ҳисобдан чиқаришнинг тўлиқлигини текшириш.

Мол етказиб берувчи ва харидор ўртасидаги ҳисоб-китоблар қоидага кўра нақд пулсиз амалга оширилади ва улар икки гуруҳга бўлинади: 1) товар муомалалар бўйича, 2) молиявий мажбуриятлар бўйича. Нақд пулсиз ҳисоб - китобларнинг қуйидаги асосий шакллари мавжуд: тўлов топшириқлари, тўлов талабномалари, аккредитивлар, инкасса топшириқлари, чеклар ва ўзаро талабларни узишга асосланган ҳисоб шакли.

Мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-китобларни аудиторлик текширувидан ўтказиш ҳам юқорида баён қилинган, барча ҳисоб-китоб муомалалари учун хос бўлган умумий қоидаларига асосан ўтказилади.

Ҳисоб-китоб маълумотларининг мослигини текшириш баланс ва ҳисоб регистрлари маълумотлари тенглигини аниқлашдан бошланади.

Агар ҳисоб-китоб маълумотларини солиштириш амалларини бажариш чоғида номувофиқликлар аниқланса, аудитор уларнинг катта-кичиклигини ва вужудга келиш сабабларини аниқлайди.

Мисол: 6010 «Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар» (жорий қисми) ва 7010 «Мол етказиб берувчил ва пудратчиларга тўланадиган счётлар»(узоқ муддатли қисми) счётларининг аналитик ҳисоб регистрларидаги қолдиқлари, ушбу счётлар бўйича синтетик ҳисоб регистридаги ва Бош дафтардаги қолдиқларига нисбатан, балансдаги «Мол етказиб берувчи ва пудратчилар билан ҳисоб-китоблар» моддасининг 12 фоизига тенг бўлган, n-суммага кам бўлса, фарқ миқдори ушбу баланс моддаси учун жиддий ҳисобланади. Аналитик ҳисоб регистрлари (оборот ведомостлари) маълумотларини таҳлил қилишда бирон-бир мол етказиб берувчи билан шартнома тузилиб, лекин ҳисоб регистрларида ёзув ёзилмаган. Текширув натижасида шу мол етказиб берувчи билан ҳисоб-китобларни ҳисобга оладиган карточка очилганлиги, лекин адашиб у бошқа счётнинг картотекасига солиб қўйилганлиги сабабли оборот ведомостига киритилмаган. Шундай қилиб, номувофиқлик сабаби аниқланган ва бартараф қилинган.

Ҳисоб ва ҳисобот маълумотларининг ўзаро тенглиги аниқлаганидан сўнг, аудитор мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-китоблар қолдиғининг ҳаққонийлигини баҳолаши керак. Шу мақсадда у қуйидагиларни текширади:

- аналитик ҳисоб регистрларида дастлабки ҳужжатлар ва шартномаларнинг рақамлари ҳамда тузилган саналари тўғрисидаги маълумотлар мавжудлиги;
- аналитик ҳисоб регистрларида кўрсатилган шартномалар ва дастлабки ҳужжатларнинг ҳақиқатда мавжудлиги (танлаб текширилади);
- дастлабки ҳужжатлар ва ҳисоб регистрларидаги маълумотларнинг мослиги (танлаб текширилади).

Мажбурият суммаларининг ҳужжат билан тасдиқланмаганлари шубҳали қарздорликлар қаторига қўшилади. Бундай қарзларнинг ҳаққонийлиги ҳисоб-китобларни инвентаризация қилиш (солиштириш далолатномаси тузиш)йўли билан тасдиқланади.

Мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-китобларга доир қарздорликлар ҳаққонийлигини баҳолашда уларнинг вужудга келиш муддатлари назорат қилинади:

- ҳисоб-китоблар бўйича мажбуриятлар бажарилишининг белгиланган чегара муддати ўтиб кетган, талаб қилиб ундириб олинмаган дебитор қарзлар йўқлиги.

Ҳисоб-китобларни инвентаризация қилиш материалларини текшириш мол етказиб

берувчи ва пудратчилар билан ҳисоб-китоблар қолдиқларининг ҳаққонийлигини баҳолашда муҳим аҳамиятга эгадир.

Мол етказиб берувчи ва пудратчилар билан ҳисоб-китобларга доир муомалалар қуйидаги йўналишлар бўйича текширилади:

- шартномалар мавжудлиги ва тўғри расмийлаштирилишини текшириш;

- олинган моддий қийматлик(иш, хизмат)лар тўлиқлиги ва тўғри кирим қилинишини текшириш;

- моддий қийматлик(иш. хизмат)лар учун ўз вақтида ва тўлиқ ҳақ тўланишини текшириш.

- аудитор даставвал маҳсулот етказиб бериш шартномалари ва иш бажариш ва хизмат кўрсатиш учун бошқа хўжалик шартномаларининг мавжудлиги, ҳамда шартномаларнинг тўғри расмийлаштирилганлигини аниқлайди. Шарномалар амалдаги қонунчилик талабларига мос келиши лозим.

Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодекси ва шартнома қонунчилигига атайлаб риоя қилинмасдан тузилган шартномалар ва улар асосида амалга оширилган муомалалар ҳақиқий эмас деб топилади. Аудиторлар текширилаётган корхонада бундай ҳолатлар йўқлигини аниқлашлари лозим.

Шундан сўнг олинган моддий қийматлик(иш, хизмат)лар учун мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-китобларнинг тўлиғича тўғри баҳоланганлиги ва ҳисоб регистрларида акс эттирилганлиги тўғрисида далилларга эга бўлиши зарур.

Аудиторлар дастлабки ҳужжатлар маълумотларини шартномалар, буюртмалар, счёт-фактуралар ва лойиҳа -смета ҳужжатларининг маълумотлари билан солиштириш натижасида олинган моддий қийматлик(иш, хизмат)ларни кирим қилишнинг тўлиқлиги, тўғрилиги ва ўз вақтидалиги тўғрисида далилларга эга бўлади.

Дастлабки ҳужжатларни текширишда барча ҳисоблашув-тўлов ҳужжатларида ҚҚС суммасининг алоҳида сатр билан ажратиб кўрсатилганлигига ва ҚҚС суммасининг ҳисоб-китоб йўли билан ажратиб кўрсатилишига йўл қўйилмаслигига(меъёрий ҳужжатларда белгиланган ҳолатлардан ташқари) эътибор қаратилади. Аудитор ушбу талабларга риоя қилинишини текшириш натижасида олинган моддий қийматлик(иш, хизмат)лар бўйича ҚҚС ни ҳисобга олишнинг асосланганлигини тасдиқловчи далилга эга бўлади. Унинг қопланиши тўланган, кирим қилинган ва ишлаб чиқариш мақсадларида ишлатилган қийматликлар бўйича амалга оширилади.

Ҳисоб-китоб ҳужжатлари ҳали етиб келмаган моддий қийматлик(иш, хизмат)ларни текширишда ушбу олинган қийматлик (иш, хизмат) ларнинг пули тўланган, лекин йўлда келаётган (дебитор қарз) сифатида ҳисобда турмаганлиги аниқланади.

Хориждан олинган импорт маҳсулот(иш, хизмат)лар учун ҳисоб-китоблар бўйича текширув ўтказилганда, мулкчилик ҳуқуқи ўтган пайтни, моддий қийматлик (иш, хизмат)ларни кирим қилиш санасига амалда бўлган Ўзбекистон Республикаси Марказий Банкининг валюта курсини ва тўлов ҳужжатларининг тўланишини, курс фарқларини, қўшилган қиймат солиғи суммасини ва франкировка (товарни харидорга етказиб беришда транспорт харажатларини қоплаш ва ҳисоб-китоб қилиш) шартларини аниқлашнинг тўғрилиги текширилади.

Мол етказиб берувчилар ва пудратчилар счётларининг тўланишини текширишда аудитор қуйидагиларни аниқлайди:

* қарзларни қоплаш бўйича муомалаларнинг тегишли тўлов ҳужжатлари (банк кўчирмалари ва тўлов топшириғи, ўзаро талабларни ҳисобга олиш далолатномалари, чеклар ва шунга ўхшаш) билан тасдиқланганлиги;

* тўлов ҳужжатларининг ҳақиқийлиги ва тўғри расмийлаштирилганлиги (барча мажбурий реквизитларининг мавжудлиги, ҚҚС суммасининг алоҳида сатр билан ажратиб кўрсатилганлиги, банк штампаси, чет тилдаги ҳужжатларнинг тасдиқланган таржимаси ва шунга ўхшаш);

* тўлов ҳужжатлари маълумотларининг 3110 - «Олдиндан тўланган ижара ҳақи», 3120-

«Олдиндан тўланган хизмат ҳақи», 3190-«Бошқа олдиндан тўланган харажатлар», 4310-«Мол етказиб берувчи ва пудратчиларга берилган бўнаклар», 6010-«Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар» (жорий қисми), 7010-«Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар» (узоқ муддатли қисми) счётлари бўйича ҳисоб регистрларининг маълумотларига мослиги; ушбу счётлар бўйича ҳисоб регистрлари маълумотларининг 5110, 5210, 5220, 4310, 4010, 4020, 6310, 4220, 4230, 6870, 4810-4890, 6810, 6820, 6830 ва 6890 счётлар бўйича ҳисоб регистрларига мослиги.

Қарздорликларнинг ўзаро ҳисоблашиш тартибида қопланишини текшириш натижасида, аудитор ўзаро ҳисоб-китоблар учун асос (шартнома, томонлардан бирортасининг ўзаро ҳисоб-китоблар тартибидаги тўловни амалга ошириш тўғрисидаги илтимосномаси) мавжудлигини, қарз суммаси ва қоплаш санасини, ҳамда ҳисоб регистрларида акс эттиришнинг тўғрилигини аниқлайди.

Ўзаро талабларни ҳисобга олиш, ҳисоб-китобларни солиштириш далолатномаси ва ҳар иккала томон иштирокида тузилган, ўзаро талабларни ҳисобга олиш тўғрисидаги томонлардан бирортасининг хати (аризаси). Далолатномаларда мажбурий реквизитлардан ташқари, қарздорликни вужудга келтирган шартномалар ва дастлабки ҳужжатлар маълумотлари, ҚҚС суммаси алоҳида ажратилган ҳолда кўрсатилиши лозим. Даъво муддати ўтиб кетган қарздорликлар бўйича ўзаро талабларни ҳисобга олишга йўл қўйилмайди.

Амалга оширилган ўзаро қарз суришишларнинг қонунийлигини текширишда, қабул қилинган ва пули тўланган моддий қийматликлар бўйича ҚҚСни ҳисобга қабул қилишнинг асосланганлиги ва сотилган товарлар (иш ва хизматлар) бўйича ҚҚС ҳисобланишининг тўлиқлигини аниқлашга махсус эътибор қаратилади.

Берилган бўнаклар бўйича ҳисоб-китобларни текшириш 4310-«Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга берилган бўнаклар» счётининг ҳисоб регистрлари, банк кўчирмалари ва шартномалар маълумотлари бўйича амалга оширилади. Бунда мол етказиб берувчиларга бўнакларнинг ўз вақтида ва тўғри берилганлиги ва олинган моддий қийматликлар учун ҳисоблашилганда уларнинг ҳисобга олинганлиги аниқланади.

Аудитор 3110, 3120, 3190, 4310, 6010, 7010 счётларнинг қолдиқларини аналитик ҳисоб регистрлари бўйича таҳлил қилиш натижасида, моддий қийматликлар етказиб берилгандан (иш, хизматлар бажарилганидан) сўнг барча берилган бўнаклар бўйича якуний ҳисоб-китоб қилинганини аниқлайди.

Ушбу талабга риоя қилинаётганлигини назорат қилиш нафақат дебитор ва кредитор қарзлар акс эттирилишининг ҳаққонийлигини, балки ҚҚСни ҳисоб-китоб қилишга тақдим этишнинг ўз вақтидалиги, чет эл валютасида берилган бўнаклар бўйича курс ва сумма фарқларини тўғри аниқлаш учун зарур.

Мол етказиб берувчилар билан шартли бирликлардан фойдаланиб ҳисоб-китоб қилинганида сумма фарқларини акс эттириш тўғрилиги ва қуйидаги шартларга риоя қилинишини текширади:

* суммавий фарқлар сарфларни бухгалтерия тан олиш санасига акс эттирилади, яъни қарзнинг шаклланиши ва ўзгаришига таъсир кўрсатади (6010, 7010 счётлар бўйича ёзувлар);

* товар-моддий заҳиралар ва асосий воситалар ҳақиқий харажатлар суммаси бўйича тан олинади, яъни кирим қилинган моддий ресурслар қиймати суммавий фарқларга тузатилади; ижобий сумма фарқлари кирим қилинган моддий ресурслар қийматини оширади (Дт 0820, 0830, 0840, 0890, 1010-1090, 2910 счётлар ва Кт 6010 ёки 7010 счёт ва Дт 4410, Кт 6010 - ҚҚС суммаси); салбий сумма фарқлари кирим қилинган моддий ресурслар қийматини камайтиради. (Дт 0820, 0830, 0840, 0890, 1010-1090, 2910 счётлар, КТ 6010 ёки 7010 счёт қизил сторно билан ва Дт 4410, Кт 6010 ёки 7010 счёт - ҚҚС суммасига қизил сторно билан); моддий заҳиралар сотилганда ёки ишлаб чиқаришга берилгада (Дт 2010, Кт 6010 (7010), Дт 4410, Кт 6010 (7010) - ҚҚС).

Мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-китобларни текшириш якунида, аудитор аниқланган камчиликлар ва номувофиқликларни умумлаштиради ҳамда қолдиқлар ҳаққонийлигининг дастлабки баҳоланишини аниқлаштиради.

6. Харидорлар ва буюртмачилар билан ҳисоб-китоблар аудити

Харидорлар ва буюртмачилар билан ҳисоб-китобларни текширишнинг умумий қисми - қолдиқлар ҳаққонийлигини баҳолаш ва бажариладиган услубий амаллар мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-китобларни текширишга ўхшаш.

№21-БҲМСга мувофиқ жўнатилган маҳсулот, материал, бажарилган иш ва кўрсатилган хизматлар учун харидор ва буюртмачилар билан олиб бориладиган ҳисоб-китоблар 4010 - «Харидорлар ва буюртмачилардан олинадиган счётлар», 4020- «Олинган векселлар», 6310- «Харидорлар ва буюртмачилардан олинган бўнаклар», 9010 - «Маҳсулотлар сотишдан олинган даромадлар», 9020 - «Товарларни сотишдан олинган даромадлар», 9030 - «Бажарилган ишлар ва кўрсатилган хизматлардан олинган даромадлар», 9110 - «Сотилган маҳсулотлар таннархи», 9120 - «Сотилган товарлар таннархи», 9130 - «Сотилган ишлар ва хизматлар таннархи», счётларида ҳисобга олинади. Аудитор 4010-«Харидорлар ва буюртмачилардан олинадиган счётлар», 4020-«Олинган векселлар» ва 6310-«Харидорлар ва буюртмачилардан олинган бўнаклар» счётлари бўйича ҳисоб юритиш ва назоратнинг ҳолати ҳамда қолдиқларнинг ҳаққонийлигини баҳолаш натижасида харидорлар ва буюртмачилар билан ҳисоб-китоблар бўйича муомалаларнинг ишончлилигини текширади. Бу счёт бўйича оборотларни текширишнинг муҳимлиги корхона фаолиятини баҳолайдиган асосий кўрсаткич - товарлар, маҳсулотлар, иш ва хизматларни сотишдан олинадиган даромад кўрсаткичи бўйича ахборотларни шакллантириши билан изоҳланади.

Харидорлар ва буюртмачилар билан ҳисоб-китобларга доир муомалаларни текширишда 4010, 4020 ва 6310 счётлар бўйича ҳисоб регистрлари маълумотларининг Бош дафтар ҳамда ўзаро алоқадор ҳисоб регистрлари маълумотлари билан тенглиги аниқланади. Бунда асосан 4010- счёт дебети бўйича ёзувлар 9010, 9020, 9030, 9210, 9220-счётларнинг кредити бўйича ёзувлар билан солиштирилади. Агар қонун ёки олди-сотти шартномасида товарга мулкчилик ҳуқуқининг махсус тартиби кўзда тутилмаган бўлса, уҳолда умумий қоида бўйича мулкий ҳуқуқ мол етказиб берувчидан харидорга товарни жўнатиш вақтида ўтади ва дебет 4010-«Харидорлар ва буюртмачилардан олинадиган счётлар» ва кредит 9010-«Тайёр маҳсулотларни сотишдан олинган даромадлар»счёти ёзуви билан акс эттирилади. Бундай ёзув солиққа тортиш мақсади учун қандай ҳисоб тартиби - «тўлов бўйича» ёки «жўнатиш бўйича» қабул қилинганидан қатъий назар амалга оширилади. Дастлабки ҳужжат ва 4010-счётнинг ҳисоб регистри бўйича маҳсулот жўнатилган санани таққослаш орқали муомалаларнинг ўз вақтида акс эттирилиши назорат қилинади.

Агар шартномада товарларга мулкий ҳуқуқ ўтишининг махсус тартиби кўзда тутилган бўлса, у ҳолда жўнатилган қийматликларга мулкий ҳуқуқ уларни жўнатиш вақтида эмас, балки пул тўланиш вақтида ўтиши мумкин. Бу ҳолда жўнатилган ва сотилган товарлар учун харидорларнинг қарзлари ҳам шундай ёзув билан, аммо пул тўланиш вақтига акс эттирилиши муҳимдир. Бу харидорлар билан чет эл валютасида ҳисоблашилганида ва харидорлар билан шартли бирликларда ҳисоблашилганда ўта муҳимдир. Чунки муомалаларни акс эттириш санасига боғлиқ ҳолда валюта курси натижада эса умумий қарздорлик, курс ва сумма тафовутлари аниқланади.

Муомалаларнинг ҳужжат билан асосланганлигини текшириш чоғида товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар баҳоси шаклланишининг шартнома шартларига мувофиқлиги, ҳамда ҚҚС суммаси ва харидорларга тақдим қилинган счётлар бошқа элементларининг тўғрилиги аниқланади. Харидорлар томонидан счётларни тўлашнинг ўз вақтидалиги ва тўлиқлиги 5110, 5210, 5220, 6310, 7310 счётлар билан богланадиган маълумотларни таққослаш ва аналитик ҳисоб регистрларидаги ёзувларни кўриб чиқиш йўли билан аниқланади.

Векселлар билан ҳисоб-китоб қилинганида №21 БҲМС талабларига мувофиқ 4020 - «Олинган векселлар» счётини юритиш тартибига риоя қилиниши ва харидорларнинг векселлар билан таъминланган қарзлари аналитик ҳисобининг тузилишига қатъий эътибор қаратилиши лозим. Бунда хусусан, векселларнинг тўлов муддати, банкларда ҳисобга

олинганлиги (дисконтлангани), ўз вақтида пули келиб тушмаганлари алоҳида текширилиши зарур.

Шунингдек, олинган векселлар бўйича вексел фоизлари ва ҚҚС акс эттирилиши, вексел бўйича пул маблағларининг келиб тушиш чоғида (товарлар, қарама-қарши талаблар) вужудга келадиган мажбуриятлар тўғрилиги текширилади.

Текширув жараёнида харидорларнинг муддатлари ўтиб кетган дебитор қарзлари талаб қилинганлиги ва талаб қилинмаганлигини аниқлаб таҳлил қилинади. Дебитор қарзларни ҳисобдан ўчириш фактлари бўйича аудитор ушбу фактларнинг асосланганлиги ва тўғри акс эттирилганлигини аниқлайди.

Дебитор қарзларнинг аҳволи ва уларни ҳисобдан ўчиришни текшириш амаллари шубҳали қарзлар бўйича резерв яратиш ва ундан фойдаланишни текшириш амаллари билан кесишади. Шубҳали қарзлар бўйича резервлардан фойдаланишнинг асослилигини текшириш дебитор қарзларни ҳисобдан ўчириш чоғида кўриб чиқилади.

Маҳсулот ва материалларни сотишга жўнатиш меъёрига қараб барча накладной маълумотлари тайёр маҳсулотларни сотишга доир ҳужжатлар реестри (63 - АСК шакл)га ёзиб борилади. Реестрлар ички хўжалик бўлинмалари (ширкатлар, бригадалар ва бошқалар)дан хўжалик бухгалтериясига топширилиб, уларнинг маълумотлари асосида «Қишлоқ хўжалик маҳсулот, материал, иш ва хизматлари реализациясини ҳисобга олиш ведомости (62 - АСК шакл) тузилади. Реестрларда харидор ва буюртмачилар билан ҳисоб - китоблар ҳар қайси тўлов ҳужжати бўйича алоҳида-алоҳида ҳисобга олиб борилади. Ҳисобот ойи ичида тўланмаган суммалар, ундан кейинги ойда харидор ва буюртмачилар билан ҳисоб-китобларни ҳисобга олиш учун хизмат қиладиган, янги сальдо (қолдиқ) реестрига ҳар қайси тўлов ҳужжатидан ўтказилади.

Харидор ва буюртмачилар билан ҳисоб - китобларни текширишни бошлашдан олдин сальдо (қолдиқ) реестрларида кўрсатилган қолдиқларнинг Бош дафтардаги 4010 - «Харидорлар ва буюртмачилардан олинадиган счётлар», 4020- «Олинган векселлар», 6310- «Харидорлар ва буюртмачилардан олинган бўнаклар» счётлари бўйича қолдиқларга тенг келишини аниқлаш зарур. Шунингдек, реестрларнинг ўз вақтида тўлғазилиши, бухгалтерияга топширилиши ва хўжаликнинг кассасига ёки ҳисоб-китоб счётига тушган тўловлар ҳақида белгилар (ёзувлар) мавжудлиги текширилади. Маҳсулот, материал, иш ва хизматлар реализацияси бўйича тўлов талабномаларининг ўз вақтида тўлғазилиши ва инкассага қўйилиши текширилади. Қарзларнинг вужудга келиш саналари ва тўлов муддати ўтиб кетган суммаларини сальдо (қолдиқ) реестрлари бўйича аниқлаш зарур. Ушбу тўлов ҳужжатлари бўйича қарзлар ниҳоятда пухта текширилади. Чунки, амалиётда харидорлар ва буюртмачиларнинг қарзлари 4010 - «Харидорлар ва буюртмачилардан олинадиган счётлар» ва 4020- «Олинган векселлар», счётларининг дебетида, тўловларнинг келиб тушиши эса 6310- «Харидорлар ва буюртмачилардан олинган бўнаклар» счётининг кредитида акс эттирилади, шунингдек маҳсулот ва материаллар бир хўжалик ёки ташкилотга жўнатилиб, счёт эса адашиб бошқасига тақдим этилиши ҳоллари ҳам учрайди. Бунинг натижасида нохақ дебитор ва кредитор қарзлар вужудга келади.

Харидор ва буюртмачилар билан ҳисоб-китобларни текширишда корхона раҳбари ва бош бухгалтери томонидан муддати ўтиб кетган дебитор қарзларни ундириш чоралари кўрилаётганлиги аниқланади, ҳисоб-китобларни ўзаро таққослаш ва аниқланган тафовутларни таққослаш далолатномаси тузиб тўғрилаш, шунингдек қарзларни ўзаро суришишга доир ишларнинг амалга оширилаётганлиги текширилади.

7. Даъволар ва олинган бўнаклар бўйича ҳисоб-китоблар аудити

Даъволар бўйича ҳисоб-китобларни аудиторлик текширувидан ўтказишда 4890 -«Бошқа дебиторларнинг қарзлари» ва 6960-«Даъволар бўйича тўланадиган счётлар»нинг ёзувлари ҳамда унда ҳисобда тўрган ҳар бир дебитор ва кредитор алоҳида даъволар бўйича суммалар

текширув объектлари бўлиб ҳисобланади.

Даъволар бўйича ҳисоб-китобларни таҳлил қилишнинг мақсади қуйидагиларни аниқлашдан иборат:

- даъволар бўйича қарзларнинг катта-кичиклиги;
- вужудга келиш муддатлари(муддати ўтиб кетганлари, муддати ўтмаганлари)
- қайси босқичдалиги(даъво қилинган ва қарздор томонидан тан олинган);
- даъволар вужудга келиш сабаблари.

Аудитор дебитор қарзларни талаб қилиш фактларининг исботи (товар (иш ва хизмат)лар жўнатилгани (бажарилгани)дан сўнг 3 ой ўтганидан сўнг хўжалик судига даъво аризаси берилганлиги; давлат божи тўланганлиги ҳақидаги ҳужжатлар, қарздорнинг банкрот деб тан олиниши, ҳуқуқни ҳимоя қилиш органларининг жиноий ишни тўхтатиш тўғрисидаги қарори ва шунга ўхшаш) мавжудлигини текширади.

Талаб қилинган дебитор қарз даъво муддати - 3 йил ўтгунга қадар балансда туриши мумкин (ЎзР. Ф. К 150-м.).

Даъво муддати ўтиб кетган ва ундириб олиш имкони бўлмаган бошқа қарзларнинг ҳисобдан ўчирилишини текшириш чоғида аудитор ЎзР ФК 150-163 моддалари ва бошқа амалдаги меъёрий ҳужжатларнинг талабларига риоя қилинишини аниқлайди. Хусусан:

* даъво муддатини ҳисоблашнинг тўғрилиги ЎзР. Ф. К. 154-моддасига мувофиқ даъво муддати даври шахс ўз ҳуқуқининг бузилганлигини билган ёки билиши лозим бўлган кундан бошланади. Муддати белгилаб қўйилган мажбуриятлар бўйича даъво муддати ўтиши ушбу муддат ўтиши билан бошланади;
* ҳисобдан ўчириш ҳар бир мажбурият бўйича амалга оширилиши мумкин;
* қарздорликларни инвентаризациядан ўтказиш тўғрисидаги далолатномалар мавжудлиги;
* корхона раҳбарининг буйруғи (фармойиши) ва ёзма асоси;
* шубҳали қарзлар бўйича резервлар ҳисобидан 4910-счёт ёки, агар резерв яратилмаган бўлса, молиявий натижалар ҳисобидан 9430-счёт ҳисобдан ўчирилиши мумкин;
* 007 - «Зараrга олиб борилиб ҳисобдан ўчирилган тўловга лаёқатсиз дебиторларнинг қарзлари» балансдан ташқари счётида, 5 йил давомида ҳисобда туриши.

харидорлардан талаб қилиб олинмаган дебитор қарзлар, етказиб берилган товарлар (ишлар, хизматлар) учун ҳисоб-китоблар бўйича мажбуриятларни бажариш муддатларининг энг сўнги муддати ўтганлиги муносабати билан, ҳисобдан ўчириш фактлари бўйича солиққа тортиладиган фойдани аниқлашнинг тўғрилиги текширилади. Бундай қарз суммасининг ҳисобдан ўчирилиши фойдани солиққа тортишда ҳисобга олинадиган молиявий натижани камайтирмайди.

4890 ва 6960 - счётлар бўйича қолдиқлар ҳаққонийлигини текширишда аудитор, муддати ўтиб кетган даъволар бўйича суммалар йўқлиги, шартномада кўрсатилган муддатлари бузиб қилинган даъволар; ҳужжат билан тасдиқланмаган даъволар ва шунга ўхшашларни аниқлайди.

Даъволар бўйича ҳисоб-китобларни ҳисобга олишга доир муомалаларни текширишда аудитор даъво ҳужжатларининг ўз вақтида ва тўғри расмийлаштирилганлигини аниқлайди.

Даъволар бўйича ҳисоб-китобларни акс эттиришнинг тўғрилиги қилинган даъволар бўйича ёзувларни 4890 ва 6910 счётлар бўйича синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари ҳамда Бош дафтар маълумотларига солиштириш йўли билин аниқланади.

Қилинган даъволарнинг суммалари даъво қилиш факти бўйича ҳисобда акс эттирилиши лозим (Дт-4890 счёт ва Кт-0710, 2810, 0810, 1010, 1110, 1510, 4010, 4110, 5110, 5210, 5510, 6210 ва бошқа счётлар).

Сотувчи ташкилот томонидан тан олинган даъво суммалари, уларнинг тан олиниш (ҳисобланиш) факти бўйича ҳисобда акс эттирилиши лозим. Даъволар бўйича олинган жарималар, пениялар ва неустоикалар суммаларидан ҚҚС ҳисобланган бўлиши лозим. Даъволар бўйича қарзларни қайтариш тўлов ҳужжатлари маълумотлари ва банк кўчирмалари бўйича, моддий заҳираларни қўшимча етказиб бериш ва умидсиз қарзларни ҳисобдан

ўчириш ҳужжатлари бўйича текширилади.

Аудитор олинган бўнаклар ва уларга доир ҚҚСни акс эттиришнинг ўз вақтидалиги ва тўлиқлигини, ҳамда бўнакларни ҳисобга ўтказиш ва ҚҚСни тиклашнинг асосланганлигини аниқлаши лозим.

8. Бюджет билан ҳисоб - китоблар аудити

Ўзбекистон Республикаси Солиқ қонунчилигига мувофиқ кўпчилик корхоналар бюджетга умумдавлат ва маҳаллий солиқлар ҳамда йигимлар тўлайдилар.

Солиқлар ва бошқа тўловлар бўйича бюджет билан ҳисоб-китобларни аудиторлик текширувидан ўтказишнинг мақсади - текшириладиган хўжалик юритувчи субъект бухгалтерия ҳисоботининг солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар бўйича қарздорликни акс эттириш қисмида, ҳамда солиққа тортишдаги тартибга солинмаган масалалар билан боғлиқ сезиларли ҳолатларни акс эттиришдан иборат.

Бюджет билан олиб бориладиган ҳисоб - китоблар аудитор жиддий эътибор бериши лозим бўлган мураккаб объект ҳисобланади. ***Биринчидан***, бюджетга тўланадиган солиқларнинг нотўғри ҳисобланганлиги ва тўланганлиги учун корхонага нисбатан молиявий жазо чоралари қўлланилади. Бу эса унинг молиявий аҳволига сезиларли даражада таъсир қилади. ***Иккинчидан,*** ҳисоб-китобларнинг тўғрилигини тасдиқловчи аудиторлик хулосалари солиқ инспекцияси томонидан қабул қилиниши айрим ҳолларда шубҳа остига олиниб, қабул қилинмаслиги ҳам мумкин. Сўнги ҳолатда солиқ органи тақдим қилинган аудиторлик ҳулосасини қайтадан текшириб чиқишга ҳақлидир.

Агар аудитор хулосаси давлат бюджети манфаатларига зид, амалдаги қонунчиликка ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилинмасдан, сифатсиз тузилганлиги аниқланса, амалдаги қонунчиликка мувофиқ санкциялар кучга киради. (С. К. 135-м). Бундай ҳолларда аудиторлик фирмаси адиторлик фаолияти билан шуғулланишга ҳуқуқ берадиган лицензиядан маҳрум қилиниши мумкин. Солиқлар тўланишини текширишдан олдин солиққа тортиладиган объект бўйича кўрсаткичларнинг тўғрилиги, солиққа тортиладиган база ва солиқ ставкаларига риоя қилиниши, текширилиши керак.

Бозор иқтисодиёти шароитида турли хил мулкчиликка асосланган корхоналарнинг бюджет билан ўзаро муносабатлари кенгаймоқда. Республикамизнинг барча ҳудудларида бюжетга тўланадиган тўловларнинг тўғрилигини аниқлайдиган ва уларнинг ўз вақтида ўтказилиши устидан қатъий назорат ўрнатадиган солиқ хизматлари ташкил этилган.

Ўзбекистон Республикаси қонунчилигида давлат солиқ комитетига катта ҳуқуқлар берилган. Хусусан, Республика солиқ комитети ҳамда вилоятлар, туманлар ва шаҳарлардаги солиқ инспекцияларига қуйидаги ҳуқуқлар берилган: фойда ва бошқа солиққа тортиладиган объектларни яширганлиги ёки камайтириб кўрсатганлиги учун барча яширган ёки пасайтирилган суммаларни ва шу сумма миқдорида жарима ундириш учун корхоналарга нисбатан молиявий санкциялар қўллаш. Бундай хато иккинчи марта такрорланганида эса икки баравар жарима солиш, шунингдек бюджетга солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблаш ҳамда тўлаш учун зарур бўлган солиқ декларациялари, ҳисоботлар, ҳисоб-китоблар ва бошқа ҳужжатларни тақдим қилмаганликлари, кечиктирилганлиги, фойданинг ҳисобга олинмаганлиги ёки бу ҳисобнинг белгиланган тартибни бузиб юритилганлиги учун тегишли солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар суммасидан ўн фоизи ундирилади. Бунда мансабдор шахсларга энг кам ойлик иш ҳақининг беш баробаридан етти баробаригача маъмурий жарима солинади.

Шунинг учун аудитор бюджет билан ҳисоб-китобларни текширишда малакали маслаҳатчи ва ушбу ҳисоб-китоблар тўлиқ ҳамда ўз вақтида бўлиши учун ҳайрҳоҳ бўлмоғи лозим. Бюджет билан ҳисоб-китобларда корхона бухгалтерлари томонидан йўл қўйилган хатоларни кўрсатиш билан аудитор ушбу корхонага солиқ инспекцияси томонидан қўлланиладиган молиявий жазо чоралари билан боғлиқ бўлган зарарлардан қутилиб қолишга

ёрдам беради.

Шуннинг учун у бюджет тўловларига доир ҳисоб-китобларнинг тўғрилиги ва уларнинг Ўзбекистон Республикасидаги мавжуд қонунчиликка мувофиқ ўз вақтида ўтказиб берилишини синчиклаб текшириши лозим.

Бюджетга тўланадиган тўловларнинг рўйхати Ўзбекистон Республикасининг Солиқ Кодекси билан, айрим тўловлар бўйича бюджет билан ҳисоб-китобларни амалга ошириш тартиби эса Давлат Солиқ Комитети ва Молия вазирлигининг тегишли йўриқномалари билан тартибга солинади.

Солиқлар бўйича қарзлар юридик шахсларнинг бюджет олдидаги мажбурияти бўлиб ҳисобланади ва одатда, маълум санада тўланади. Солиқ қонунчилигининг тез-тез ўзгариши ва меъёрий ҳужжатлар айрим қоидаларидаги зиддиятлар солиқларга доир ҳисоб-китобларда тасодифий хатоларни келтириб чиқариши мумкин. Солиқлар бўйича қарзлар синчиклаб текширувдан ўтказилганида қуйидаги ҳатолар аниқланиши мумкин:

* солиқларни ҳисоб-китоб қилишда бухгалтерия ҳисоби тамойиллари, қонун ҳужжатлари ва йўриқномаларнинг нотўғри қўлланиши;
* солиқ ставкаларининг нотўғри қўлланилиши;
* солиққа тортиладиган базанинг нотўғри аниқланиши;
* пеня ва жарималарнинг ноаниқ ҳисобга олиниши;

Кредиторлик қарзлари ва бутун бухгалтерия ҳисоботини баҳолашга қуйидагилар таъсир кўрсатади:

* солиққа тортиш бўйича имтиёз олиш учун хато ахборотларни тақдим этиш;
* солиқ органларига тақдим қилинадиган маълумотларнинг бузиб кўрсатилиши ёки яширилиши;
* бюджетга қарздорликларни аниқлашда, солиққа тортишдан озод этилганлар сифатида солиққа тортишда ҳисобга олинадиган даромадларни нотўғри туркумлаш ёки ҳисоб-китоб қилиш;
* солиққа тортиш бўйича имтиёз олиш учун бош ва шўъба корхоналар ўртасидаги ҳисоб-китоблар бўйича ҳисобда қалбаки муомалаларни акс эттириш.

Ҳар бир солиққа оид қонунчилик ҳужжатида солиқ ставкаларини қўллаш, солиқ солинадиган базани аниқлаш, солиқларни тўлаш муддатлари, ҳисоботларни тайёрлаш ва ҳаказо талаблар акс эттирилади.

Солиқ мажбуриятларининг нотўғри аниқланиши катта молиявий йўқотишлар келтириб чиқаришини ҳисобга олиб, аудиторлар ушбу участкада текширувларни ташкил этиш ва ўтказиш технологиясига алоҳида эътибор беришлари лозим. Текширувларни муваффақиятли ўтказиш учун қуйидагиларни амалга ошириш зарур:

* бюджет билан ҳисоб-китобларни текширишга юқори малакали мутахассисларни жалб қилиш;
* ходимларни солиққа тортиш масалаларига оид тезкор ахборотлар ва меъёрий ҳужжатлар билан таъминлаш;
* аудиторлар оддий кундалик муаммолар устида такроран ишламасликлари учун, корхона ичида солиққа тортишнинг долзарб масалаларига доир ахборотлар ва ишланмаларни алмашишни ташкил этиш;
* мижоз томонидан тақдим қилинадиган, солиққа тортиш масалаларига доир ёзма ахборотлар сифатини самарали назорат қилиш;
* корхона ичида солиқ бўйича маслаҳат бериш технологиясини барпо қилиш ва бюджет билан ҳисоб-китобларни текшириш натижалари бўйича расмийлаштирилиши лозим бўлган ишчи ҳужжатларининг махсус шаклларини ишлаб чиқиш.

Бюджет билан ҳисоб-китобларни текширишда аудиторлик амалларига шаклан риоя қилинишигагина таяниш мумкин эмас. Шунинг учун бюджет билан ҳисоб-китоблар аҳволи тўғрисида якуний ҳулосани аудиторлар гуруҳининг раҳбари қилиши керак. У асосий солиқлар бўйича аниқланган барча тафовутларни ва уларнинг солиққа тортиладиган база шаклланишига таъсирини баҳолаш имконига эга.

Фойда солиғи ва қўшилган қиймат солиғи корхонанинг молия-хўжалик фаолиятига энг катта таъсир кўрсатиб, ҳисоб-китоб қилишда ҳам, текширув ўтказишда ҳам ҳаммадан қийинчиликларни келтириб чиқаради. Шу боисдан умум давлат солиқларидан шу иккаласига батафсил тўхталиб, қолган солиқлар ва йиғимлар бўйича эса аудиторлар томонидан қўлланиладиган умумий текширув қоидаларини баён қиламиз.

а) Юридик шахслардан олинадиган даромад (фойда) солиғини текшириш.

Даромад (фойда) солиғи ҳуқуқий шахслар даромадининг (фойдасининг) бир қисмини давлат томонидан олиш йўли билан бюджетга тушириладиган маблағлар манбаларидан биридир. Фойда (даромад) солиғини аудиторлик теширувидан ўтказиш, қоидага кўра, қуйидагиларни ўз ичига олади:

* чораклик учун солиқ ҳисоб-китоби асосида ҳар чоракда ҳисобланган ва тўланган бўнак тўловларни таҳлил қилиш;
* ҳисобот даври учун фойда солиғи ҳисоб-китобини текшириш;
* фойда (даромад) солиғи бўйича қарзларни ҳисобот давридаги молия-хўжалик фаолияти натижалари асосида таҳлил қилиш.

Корхона ҳисобот даври учун тахмин қилинаётган фойда ва солиқ ставкасидан келиб чиқиб аниқланадиган, фойда солиғининг бўнак бадалларини чораклик давомида бюджетга тўлаб боради. Фойда солиғининг бўнак бадалларини бюджетга тўлаш ҳар ойнинг 15-санасидан кечикмасдан, ушбу солиқ чораклик суммасининг 1/3 қисми миқдоридаги тенг улушлар билан амалга оширилиши лозим.

Чораклик ҳисоб-китобларга кўра бюджетга қўшимча тўланиши лозим бўлган суммалар, корхоналар томонидан чораклик бухгалтерия ҳисоботини тақдим қилиш учун ўрнатилган кундан бошлаб беш кун муддатда, йиллик ҳисоб-китоблар бўйича эса йиллик бухгалтерия ҳисоботини тақдим қилиш учун ўрнатилган кундан бошлаб ўн кунлик муддатда тўланиши керак.

Ўтган чораклик учун ҳақиқатда олинган фойда бўйича бюджетга тўланиши лозим бўлган сумма билан солиқнинг ҳақиқатда тўланган бўнак бадаллари ўртасидаги фарқ, ўтган чоракда амалда бўлган, Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки ремолиялаштириш ставкасидан келиб чиқиб ҳисобланган суммага нисбатан аниқлаштирилиши лозим.

Текширув чоғида аудитор қуйидаги ишларни амалга ошириши лозим:

* фойда солиғини ҳисобга оладиган счёт бўйича қолдиқни Бош дафтар маълумотлари билан солиштириш;
* фойда солиғи бўйича қарзлар қолдиқлари бўйича ҳисоб-китобини тайёрлаш ва қолдиқларни чиқариш;
* мижоз-корхона томонидан қилинган фойда солиғи ҳисоб-китобини ва фойда солиғининг ҳақиқий ва ҳисоб-китоб суммалари ўртасидаги барча катта фарқларни таҳлил қилиш;
* фойда солиғини ҳисоб-китоб қилишга таъсир кўрсатган омилларни мижоз билан муҳокама қилиш. Ҳақиқий ва ҳисоб-китоб қилинган суммалар ўртасидаги фарқлар изоҳланиши ва ҳужжатларда акс эттирилиши лозим;
* суммаларни жамлашнинг тўғрилигини текшириш ва қайта ҳисоблаш;
* фойда солиғи бўйича бўнакларни ва якуний солиқ суммасини солиштириш.

Ҳисобот даври учун ҳисоб-китобларда тайёрланган чораклик бўнак тўловларини таҳлил қилиш чораклик тўловларни банк кўчирмаси бўйича солиштириш, солиқларни дастлабки ҳисоб-китоб қилиш ҳужжатлари ва кейинчалик жарималар ва пенялар тўлашдан қутулиш учун бўнакларнинг ўз вақтида тўланишини таҳлил қилишга асосланиши лозим.

Муомалалар натижалари асосида фойда солиғининг ҳақиқий қарзини текшириш қуйидагиларни ўз ичига олади:

* фойда ва зарарлар счёти бўйича солиққа тортилгунгача фойдани текшириш;
* фойда солиғи бўйича қарзларни якуний солиқ декларацияси маълумотлари билан солиштириш;
* бир йиллик фойда солиғининг тўғрилигини, солиқ ставкасини қўллаш ва

имтиёзлардан фойдаланишнинг тўғрилигини, солиқларни тўлаш муддатларининг мувофиқлигини кўрсатган ҳолда қайта ҳисоблаш ва текшириш.

Аудитор даромад (фойда) солиғи тўловчи субъектнинг мақомини, унинг асосий ва қўшимча фаолият турларини, ички ва алоҳида ажралиб чиққан бўлинмалари ҳамда ҳамкорларини аниқлаши зарур. Даромад (фойда) солиғи корхоналарда турли ставкалар билан ҳисобланишини, уни тўлаш йил давомида жорий тўловлар тартибида амалга оширилиб, чорак, ярим йил, тўққиз ой ва йил охирида ҳақиқий олинган фойдага нисбатан қайта ҳисобланишини, тўловчиларга эса ҳар хил имтиёзлар берилишини назарда тутиб, аудитор солиққа тортиш базасини текширишда, аввало ялпи фойдани сўнгра унинг бевосита солиққа тортиладиган қисмини ҳисобга олишнинг тўғрилигига ишонч ҳосил қилиши лозим. Шундан сўнг, аудитор биринчи навбатда, фойда ҳақидаги баланс маълумотларини 9900 «Якуний молиявий натижа (даромадлар ва харажатларни жамлаш)» счёти бўйича бош дафтарда, журнал ордерларда, машинаграммалардаги ва «Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот» (2 шакл) бўйича бир-бирига таққослаб, уларнинг ўзаро мос келишини аниқлаши керак.

Шуни таъкидлаш жоизки, ҳозирги пайтда баланс фойдаси йил давомида акс эттирилади: пассивда олинган фойда, активда эса унинг ишлатилиши. Йил якунида аниқланган фойданинг ишлатилган суммасига 9810-«Даромад (фойда) солиғи бўйича харажатлар» ва 9820-«Фойдадан тўланадиган бошқа солиқлар ва йиғимлар бўйича харажатлар» счётларини кредитлаб 9900-«Якуний молиявий натижа» счётини дебетлаб тўғриланади (корректировка қилинади). Фойданинг тақсимланмай қолган қисми эса 9900-«Якуний молиявий натижа» счёти дебетига ва 8710-«Ҳисобот даврининг тақсимланмаган фойдаси (қопланмаган зарари)» счётининг кредитига ёзилиб, ҳисобдан ўчирилади.

Ҳақиқий фойдани таҳлил қилишда 9010-«Маҳсулотлар сотишдан олинган даромадлар», 9020-«Товарларни сотишдан олинган даромад», 9030-«Бажарилган ишлар ва хизматлардан олинган даромадлар», 9110-«Сотилган маҳсулотлар таннархи», 9120-«Сотилган товарлар таннархи», 9130-«Бажарилган ишлар ва хизматлар таннархи», 9210-«Асосий воситаларнинг чиқими» ва 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счётларининг кредити ва дебетида акс эттирилган барча ёзувларнинг ишончлилиги ҳақида исботга эга бўлиш зарур. Солиқ кодексига мувофиқ солиққа тортиладиган даромад (фойда) умумий даромад билан белгиланган чегирмалар ўртасидаги фарқ сифатида аниқланади.

Аудитор умумий даромад ва ундан чегириладиган чегирмалар таркибига кирувчи ҳар бир модда бўйича маълумотларни синчиклаб текшириш керак.

Даромад (фойда) солиғи бўйича солиқдан тўлиқ озод қилиш, вақтинча озод қилиш ва солиққа тортиладиган даромадни (фойдани) камайтириш йўли билан бериладиган имтиёзлар кўзда тутилган. Аудитор имтиёзларни қўллашнинг тўғрилиги текшириши лозим.

Бу имтиёзлар асосан ногиронлар ва нафақахўрлар меҳнатидан фойдаланиш; табиатни муҳофаза қилиш тадбирларига капитал сарфлар қилиш, соғлиқни сақлаш объектлари, қариялар ва ногиронлар уйлари, мактабгача муассасалар, маданият ва спорт объектлари, уй-жой фондини сақлаш харажатлари билан; корхонани реконструкция қилиш ва техникавий қайта қуроллаштиришни инвестициялаш (маблағ билан таъминлаш), илмий-техник ва тажриба-конструкторлик ишларини ўтказиш; кичик бизнесни ривожлантириш ва бошқалар билан боғлиқ. Лекин барча имтиёзлар уларнинг берилиши ҳамда умумий суммаси бўйича маълум даражада чегараланган. Аудитор корхона томонидан солиққа тортиладиган базани камайтиришнинг барча ҳоллари бўйича тузилган махсус ҳисоб - китобнинг амалдаги қонунчиликка мос келишини диққат билан текшириши лозим.

Бундан ташқари тахмин қилинаётган фойда ва солиқларнинг жорий тўловлари ҳақидаги маълумотнома ҳам текширилиши керак. Солиқ тўловчи солиқ суммасини мустақил аниқлашда, ўзи солиқ бўйича бериладиган имтиёзларни ҳисобга олади ва солиқларнинг ўз вақтида ҳамда ҳар хил даражадаги бюджетларга тўланиши учун жавобгардир.

б) Жисмоний шахслардан олинадиган даромад солиғини текшириш.

Аудитор корхона штатидаги ходимлардан, шунингдек пудрат шартномаси ва меҳнат битими бўйича ишга жалб қилинган шахслардан даромад солиғи олишнинг тўғрилигини

танлов усули билан текшириши керак. Аудитнинг мақсади Ўзбекистон Республикасининг Солиқ Кодекси талабларига риоя қилинаётганлигини текшириш ва йўл қўйилаётган хато-камчиликларни тугатиш бўйича тавсиялар беришдан иборат. Йиллик умумий даромад билан чегирмалар ўртасидаги фарқ сифатида аниқланадиган даромад жисмоний шахсларнинг солиққа тортиладиган даромадини ташкил қилади. Тажриба шуни кўрсатмоқдаки, кўпчилик ҳолларда жами даромадни ҳисоблаш ва имтиёзларни қўллашда хатоларга йўл қўйилади. Хусусан, кўпчилик ҳолларда хорижий валютада олинган даромадлар асоссиз равишда сўмга ҳисоблаб ўтказилмайди, бундай ҳисоблаб ўтказиш эса даромад олинган вақтида амалда бўлган, Ўз. Р. МБ курси бўйича амалга оширилиши керак. Айрим ҳолларда Ўзбекистон Республикаси Нафақа фондига ушланган суммага жами даромад камайтирилмайди. Кўпгина ҳолларда хизмат сафари харажатларини қоплаш нормаларидан ошган суммалар ва натурал шаклда олинган даромадлар солиққа тортиладиган даромадга киритилмай қолади. Натурал шаклда олинган даромадлар йиллик жами даромад таркибида давлат баҳоси бўйича ҳисобга олиниши лозим, улар бўлмаганда эса даромад олинган кундаги бозор баҳоси бўйича ҳисобга олиниши керак.

Жисмоний шахснинг йиллик умумий даромадига меҳнат ҳақи шаклида олинган даромадлар, жисмоний шахслар мулкидан оладиган даромадлари ва тадбиркорлик фаолиятидан олинган ялпи даромад киради.

Солиққа тортиладиган базани тўғри аниқлаш учун жами даромаддан қуйидагилар чегириб ташланади:

* ижтимоий суғурта ва таъминотга доир давлат нафақалари (вақтинча меҳнатга лаёқатсизлик учун бериладиган нафақадан ташқари): хизмат вазифаларини бажариш билан боғлиқ ходимларга етказилган зарарларни қоплаш учун берилган суммалар;
* ишдан бўшаганда тўланадиган нафақалар, шунингдек, ишдан бўшатилаётган ходимларга корхонадан кетаётганда тўланадиган барча турдаги пуллик компенсациялар;
* олинадиган алиментлар;
* давлат заёмлари, давлат мажбуриятлари, лотореялардан тушадиган даромадлар;
* бир йил давомида ойлик минимал иш ҳақининг 12 баробар миқдоригача бўлган моддий ёрдам суммаси,
* бошқа бир қатор даромадлар (уларнинг рўйхати амалдаги қонунчиликка асосан белгиланади).

Солиқ ходимнинг календар йилининг бошидан бошлаб олган, жами даромадининг белгиланган чегирма ва бериладиган имтиёзларни айиришдан қолган қисмидан ҳисобланиб, ҳар ойда ушлаб қолинади.

Аудитор Молия вазирлиги ва Давлат солиқ комитети томонидан тасдиқланган «**Жисмоний шахслардан олинадиган даромад солиғини ҳисоблаш ва бюджетга тўлаш тартиби тўғрисидаги йўриқнома**»га мувофиқ белгиланган имтиёзлар тўғри қўлланилганлигини ва солиқнинг ҳисобланиши тўғрилигини текшириш керак.

в) Қўшилган қиймат солиғини текшириш.

Қўшилган қиймат солиғи (ҚҚС) бизнинг иқтисодиётимиз учун нисбатан янги тушунча бўлиб, эгри солиқлар тоифасига киради ва сотилган товарлар, иш ва хизматлар ***баҳосига*** қўшилади. ҚҚС бизда олдин қўлланилиб келинган **айланма солиғи ва сотишдан тўланадиган солиқлар**нинг ўрнини эгаллайди ва барча турдаги товарлар ва хизматларни қамраб олиб, бюджет билан ҳисоб-китобларда муҳим ўрин тутади.

ҚҚСни савдо ва умум овқатланиш корхоналаридан ташқари Республика ҳудудида тадбиркорлик фаолияти билан шуғулланувчи ҳамма ҳуқуқий шахслар тўлайди.

Товарлар сотиш, иш ва хизматлар бажариш бўйича айланма қўшилган қиймат солиғининг объекти ҳисобланади. Харидорларга жўнатилган маҳсулот, бажарилган иш ва хизматлар товарлар сотиш бўйича айланмани ташкил қилади.

Товарлар сотиш ўзида ишлаб чиқарилган ҳамда четдан сотиб олинган ҳамма товарларни сотиш бўйича айланма солиқ олинадиган объект бўлиб ҳисобланади. Солиқ солиш мақсадида истеъмол учун белгиланган ва қийматга эга бўлган ҳамма нарса (товар, маҳсулот,

кўчмас мулклар, электр ва иссиқлик энергияси, газ, сув ва бошқалар) товар бўлиб ҳисобланади.

Бажарилган ишлар бўйича қурилиш-монтаж, таъмирлаш, илмий-текшириш, тажриба-конструкторлик, лойиҳа-қидирув ва бошқа ишларнинг қиймати солиқ объекти бўлиб ҳисобланади.

Хизматлар кўрсатиш бўйича пассажир ва юк транспортининг хизматлари, шу жумладан нефть, газ, электр ва иссиқлик энергиясини узатиш, товарларни ортиш, тушириш ва сақлаш бўйича кўрсатиладиган хизматларнинг қиймати, мулкларни ижарага бериш, воситачилик, алоқа, турар жой - коммунал, реклама ва бошқа хизматларнинг қиймати солиқ объекти бўлиб ҳисобланади.

Товар ва хизматларни тадбиркорлик фаолиятидан ташқари корхонанинг бошқа ички эхтиёжлари учун сотиш бўйича айланма товар ва хизматларни бошқа корхоналар ва жисмоний шахсларга, шу жумладан корхонанинг ишловчиларига текинга бериш бўйича айланма ҳамда гаров предметини сотиш бўйича айланма ҳам солиққа тортиладиган айланмага киради.

Сотиш бўйича солиққа тортиладиган айланма суммаси сотиладиган товарлар, иш ва хизматларнинг амалдаги нарх ва тарифлар билан баҳоланадиган қийматига асосан, уларга қўшимча қиймат солиғини киритмаган ҳолда аниқланади. Аудитор ҚҚС ни тўлашнинг тўғрилигини текширишда моддий қийматларнинг харажати акс эттириладиган барча счётларни, тўлов топшириқлари ва бошқа тўлов ҳужжатларини назорат қилиб чиқиши лозим.

Аудитор текширув жараёнида ҚҚС нинг тўғри ҳисобланганига ишонч ҳосил қилиши лозим. Ҳисоб-китоб махсус шакл бўйича тузилади ва моҳияти шундан иборат бўладики, бюджетга тўланиши лозим бўлган солиқ суммаси харидорларга сотилган товарлар (бажарилган ишлар, кўрсатилган хизматлар) учун улардан олинган ва сотиб олинган моддий ресурслар, ёқилғи, хизматлар учун мол етказиб берувчиларга тўланган солиқ суммасининг мазкур ҳисобот даврида ишлаб чиқариш ва муомала сарфларига ҳақиқатдан олиб борилган қийматига тегишли суммаси ўртасидаги фарқ кўринишида намоён бўлади.

Хусусан, ҚҚС ни текшириш қуйидагиларни ўз ичига олинади:

* олдинги даврлардаги солиқ ҳисоботларини таҳлил қилиш, камчилик кўрсатилган масалаларни ва ушбу масалалар бўйича берилган тавсияларнинг бажарилишини аниқлаш;
* жорий давр учун ҚҚС счётлари бўйича қолдиқларни олдинги даврлар учун қолдиқлар билан таққослаш ва катта ёки гайри-оддий тафовутларни таҳлил қилиш;
* жорий давр учун ҳақиқий ставкаларни таққослаш ва катта ёки ғайри оддий тафовутларни таҳлил қилиш;
* ҳисобот даври учун бюджетга тўловлар тўланишини таҳлил қилиш.

Товарлар, иш ва хизматларни сотиб олиш чоғида тўланган ҚҚСни аудиторлик текширувидан ўтказишда, айланма маблағ- ларни сотиб олишдаги ҚҚС ва бюджетдан қопланадиган ҚҚС ҳисоб-китобини таҳлил қилиш зарур.

Айланма маблағларни сотиб олишга доир ҚҚСни таҳлил қилишда Бош дафтардаги қолдиқлар, бюджет билан ҳисоб-китобларга доир дастлабки ҳужжатлар ва баланснинг тузилиши синчиклаб текширувдан ўтказилади.

Асосий воситалар ва номоддий активларни сотиб олишда тўланган ҚҚС суммалари, асосий воситалар ва номоддий активларни ҳисобга қабул қилиш пайтида бюджетга тўланадиган ҚҚС суммасидан тўлиғича чегириб ташланади.

Бюджетдан қопланадиган, тўланган ҚҚС ни таҳлил қилишда аудитор қуйидаги ишларни амалга ошириши лозим:

* 4410 - «Солиқлар ва йиғимлар бўйича бўнак тўловлар» счётининг «ҚҚС ҳисоб-китоби» аналитик счёти дебети бўйича ёзувлар текширувдан ўтказилади;
* баланс тузиш (текширув мақсадида) ва сотиб олинган ишлаб чиқариш заҳиралари, иш ва хизматлар бўйича тўланган ҚҚС ни ҳисобга олишнинг тўғрилигини дастлабки ҳужжатлар бўйича танлаб текшириш.

Ушбу иш ҚҚС бўйича бюджет билан ҳисоб-китобларни ҳисобот даврлари бўйича аниқ

тақсимлашни назарда тутади.

Сотиладиган товарлар, иш ва хизматлар таннархига қўшиладиган, олинган ҚҚС ҳисобининг тўғрилигини, бюджет олдидаги ҚҚС бўйича қарзларнинг мувофиқлигини текширишда аудиторлар қуйидаги ишларни амалга оширишлари лозим:

* Бош дафтардаги қолдиқларни текшириш;
* ҚҚС бўйича йиғма ведомост тузиш ва ҳисоб-китоб счётларининг маълумотларини таҳлил қилиб чиқиш;
* солиқ инспекциясига тақдим қилинган ҚҚС ҳисоб-китобларининг маълумотларини текшириш;
* фаолият ҳусусиятлари ва сотиладиган маҳсулот (иш, хизмат)лар турларига қараб солиқ ставкаларини қўллашнинг тўғрилигини таҳлил қилиш;
* ҳисобот даври учун ҚҚС бўйича қарзларни қайта ҳисоблаш;
* қонун ҳужжатларига мувофиқ ҚҚС бўйича берилган имтиёзларнинг тўғри қўлланишини таҳлил қилиш;
* ҚҚС бўйича ўртача ойлик қарз ҳисоб-китоби асосида ҚҚСни тўлаш даврийлигини аниқлаш;
* ҚҚС бўйича ҳисоб-китобларни ва ҳужжатларни тузишнинг тўғрилигини, пенялар ва жарималар тўлашдан қочиш учун банк кўчирмалари маълумотларига таққослаш йўли билан танлаб текширув ўтказиш.

6410-«Бюджет тўловлар бўйича қарздорлик (турлари бўйича)» счёти («қўшилган қиймат солиғи бўйича ҳисоб-китоблар» аналитиксчёти)нинг дебет ва кредит ёзувларининг аниқлиги назорат қилинади. Хусусан, ноишлаб чиқариш эхтиёжлари учун сарфланган, сотиб олинган товар-моддий қийматликлар учун тўланган ҚҚС 6410-счётнинг дебетига олиб борилмаслиги керак, балки тегишли харажат счётларига олиб берилади.

Асосий воситалар ва номоддий активлар, тўланган ҚҚС ҳам қўшилган ҳолда, сотиб олиш қиймати билан киримга олинади.

Аудитор ҚҚС бўйича қўлланилган имтиёзларнинг ҳамда ишлаб чиқаришга сарфланган моддий ресурслар учун мол етказиб берувчиларга тўланган ҚҚСнинг харидорларга жўнатилган тайёр маҳсулотлар учун корхона ҳисоблаган ҚҚСдан ошган суммаларининг тўғрилигини текшириши керак.

Солиқлар ва бўнак тўловларининг ўз вақтида бюджетга ўтказилиши ҳам текширилиши керак. **Акциз солиғи ва ер остидан фойдаланганлик учун олинадиган солиқларни текшириш.**

Аудитор акциз солиғини текшириш учун аввало, Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Махкамаси томонидан тасдиқланган, амалдаги акциз солиғи белгиланган товарлар рўйхати ва акциз солиғининг ставкалари билан танишиши лозим. Сўнгра аудит ўтказилаётган корхонада акциз тўланадиган товарлар аниқланиб, улар бўйича солиқ объекти тўғри белгиланганлиги текширилади. Солиқ Кодексининг 83-моддасига мувофиқ Ўзбекистон Республикасида ишлаб чиқарилган, акциз солиғи тўланадиган товарлар учун уларнинг қўшилган қиймат солиғи ҳисобга олинмайдиган (акциз солиғи суммасини ўз ичига олган) қиймати ёки товарнинг физик ҳажми солиқ обекти ҳисобланишини назарда тутиш керак. Агар товар ишлаб чиқарувчи акциз тўланадиган товарни натурал ҳақ ёки совға сифатида берса, солиқ тўловчида товарни топшириш пайтида вужудга келган, лекин қилинган ҳақиқий харажатлардан кам бўлмаган, нархлар даражасидан келиб чиқиб ҳисобланган қиймат солиқ солиш объекти ҳисобланади. Шу билан бирга аудитор буюртмачиларнинг хом ашёларидан ишлаб чиқарилган товарлар бўйича ҳам акциз солиғи ҳисобланишини текшириши зарур.

Шундан сўнг аудитор ҳисобланган акциз солиғининг тўлаш муддатларига риоя қилинишини текширади. Бунда Солиқ Кодексининг 84-моддасига мувофиқ акциз солиғи бюджетга, қонун ҳужжатларида бошқача тартиб назарда тутилмаган бўлса, ойнинг акциз тўланадиган товар реализация қилинган ўн кунлиги тугаганидан сўнг уч кундан кечиктирмай ўтказилганлиги текширилади. Шунингдек солиқ тўловчи акциз солиғи бўйича ҳисоб-китобларни солиқ инспекциясига ҳар ойда ҳисобот ойидан кейинги ойнинг 20-кунидан

кечиктирмай тақдим этиб келаётганлигини аниқлаши лозим.

Акциз солиғи тўланган хом-ашёдан акциз тўланадиган товар ишлаб чиқарилган тақдирда, мазкур хом-ашё учун тўланган акциз солиғининг суммасига ушбу товарга солинадиган акциз солиғи камайтирилишини назарда тутмоқ керак. Аудитор акциз солиғи тўланадиган импорт қилинадиган товарлар бўйича солиқ солишни текширишда божхона ҳақидаги қонун ҳужжатларига мувофиқ аниқланадиган **божхона қиймати** солиқ солиш объекти эканлигига амал қилади. Шунингдек акциз тўланадиган импорт товарлар учун акциз солиғи ўз вақтида, яъни божхонада расмийлаштирилишига қадар ёки расмийлаштирилиши пайтида тўланганлигини ҳам аниқлаши зарур.

Ер ости бойликларидан фойдаланганлик учун тўланадиган солиқни текширишда, аудитор аввало, солиқ солиш объектларининг тўғрилигини аниқлаш зарур. Бунда солиқ солиш объектларининг Солиқ Кодекси 106--моддасига мувофиқ келишини текширади. Сўнгра ушбу солиқ ставкаларининг тўғри қўлланилиши Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси томонидан белгиланган ер остидан фойдаланганлик учун солиқ ставкаларига мувофиқ аниқланади. Бунда аудитор ушбу солиқ бўйича белгиланган имтиёзларни ҳам назарда тутиши керак. Ер остидан фойдаланганлик учун тўланадиган солиқдан озод этилганлар Солиқ Кодексининг 108-моддасида келтирилган.

* ер қаърини геологик жиҳатдан ўрганувчи шахслар;
* геология, минерология ва бошқа алоҳида қўриқланадиган табиий ҳудудларда илмий ишлар олиб борувчи шахслар;
* бюджетдаги ташкилотлар ва муассасалар, ер ости иншоотлари қурганлик ва улардан фойдаланганлик учун;
* ўзларига берилган ер участкалари доирасида ўзларининг хўжалик ва маиший эҳтиёжлари учун белгиланган тартибда кенг тарқалган фойдали қазилмалар қазиб олишни, ҳамда ер ости иншоотлари қуришни амалга ошираётган ер эгалари ва ердан фойдаланувчилар;
* метрополитен ер ости иншоотларидан фойдаланганлик учун. (Солиқ Кодекси. 108--модда).

Сўнгра аудитор ер остидан фойдаланганлик учун солиқни ҳисоблаб чиқариш ва тўлашнинг тўғрилигини ҳам аниқлаши лозим. Бунда у солиқ тўловчилар томонидан ер остидан фойдаланганлик учун тўланадиган солиқ бўйича ҳисоб-китобларни солиқ органларига тақдим этиш тартибига риоя қилинганлигини Солиқ Кодексининг 109-моддасига мувофиқ текширади.

д) Сув ресурсларидан фойдаланганлик учун олинадиган солиқларни текшириш.

Сув ресурсларидан фойдаланганлик учун солиқни ўз фаолиятида сувдан фойдаланувчи ҳуқуқий шахслар тўлайдилар. Бу солиқни текширишда солиқ солиш объектининг Солиқ Кодексининг 117-моддасига мувофиқлиги аниқланади. Сўнгра Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси томонидан белгиланган амалдаги солиқ ставкалар ва Солиқ Кодексининг 119-моддасига мувофиқ сув ресурсларидан фойдаланганлик учун тўланадиган солиқ бўйича имтиёзларнинг тўғри қўлланилиши текширилади. Аудитор сув ресурсларидан фойдаланганлик учун солиқ суммасини ҳисоблаб чиқариш тартиби ва ҳисоб-китобларни солиқ органларига тақдим этиш ва солиқни тўлаш муддатларига риоя қилинишига алоҳида эътибор қаратиши лозим.

е)Қишлоқ хўжалик корхоналарида тўланадиган ягона ер солиғини текшириш.

Аудитор ягона ер солиғи бўйича бюджет билан ҳисоб-китобларни текшириши учун солиқнинг моҳиятини ва уни тартибга солувчи меъёрий базани билиши зарур.

Ягона ер солиғи ердан фойдаланиш самарадорлигини ошириш, қишлоқ хўжалик товар ишлаб чиқарувчилари меҳнатининг пировард натижаларидан иқтисодий манфаатдорлигини кучайтириш ва солиққа тортиш механизмини соддалаштириш учун 1999 йилнинг 1-январидан бошлаб жорий қилинган.

Қишлоқ хужалик ишлаб чиқаришини юритишга эгалик қилиш ва фойдаланиш учун берилган ёки ижарага олинган ер майдонлари солиқ объекти бўлиб ҳисобланади.

Қишлоқ хўжалик кооперативлари (ширкатлар), фермер хўжаликлари ва агрофирмалар ягона ер солиғининг тўловчиларидир.

Ўрмон, балиқ ва овчилик хўжаликлари, илмий-текшириш ташкилотлари ва илмий муассасаларнинг тажриба, эксперименталь ва ўқув-тажриба хўжаликлари, ҳуқуқий шахс мақомига эга бўлмаган ёрдамчи қишлоқ хўжалиги ҳамда «Деҳқон хўжаликлари тўғрисида»ги қонунда кўзда тутилган солиққа тортиш шартлари сақлаб қолинган деҳқон хўжаликлари ягона ер солиғи тўламайди.

Ягона ер солиғи Ўзбекистон Республикасининг Президенти 1998 йилнинг 10 октябрида қабул қилинган «Қишлоқ хўжалик товар ишлаб чиқарувчилари учун ягона ер солиғини жорий этиш тўғрисида»ги Фармонига ҳамда Вазирлар Маҳкамасининг 1998 йил 26 декабридаги 539-сонли қарорига асосан жорий қилинган. Ягона ер солиғининг тўловчилари бўлган, қишлоқ хўжалик товар ишлаб чиқарувчиларининг шу солиқ бўйича давлат бюджети билан ҳисоблашиш механизми Ўзбекистон Республикасининг Адлия Вазирлиги 1999 йилнинг 22 январида 609- тартиб рақами билан рўйхатга олинган «Қишлоқ хўжалик товар ишлаб чиқарувчилари томонидан ягона ер солиғини ҳисоблаш ва тўлаш тартиби тўғрисидаги йўриқнома»да белгиланган. Ягона ер солиғи солиққа тортиладиган ер майдони, база ставкалари ва тузатиш коэффицентларига асосан солиқ тўловчилар томонидан мустақил равишда ҳисобланади.

Солиққа тортиш мақсадида ерлар суғориладиган ерлар, лалмикор ерлар , ўтлоқ ва яйловлар, жамоат бинолари ва хонадонлар билан банд бўлган ерлар, сув ҳавзалари, каналлар, коллектор ва йўллар билан банд бўлган ерлар ҳамда қишлоқ хўжалигида фойдаланилмайдиган бошқа ерларга бўлинади. Ҳар бир ер гуруҳи бўйича тегишли база ставкалари ва тузатиш коэффицентлари қўлланилади.

Суғориладиган ерлар бўйича бали «0» дон 10 гача бўлган биринчи синфга кирадиган ернинг 1 гектари учун абсолют суммада белгиланган солиқ ставкаси база ставкасига қабул қилинган. База ставкалари туман ва шаҳарлар бўйича белгиланган. Ер майдонларининг қаерда жойлашганлигига, сифати (балл-бонитети) ва сув билан таъминланганлигига қараб база ставкалари тегишли тузатиш коэффициентларига асосан ўзгартирилади.

Лалмикор ерлар ҳамда ўтлоқ ва яйловлар учун вилоятлар бўйича белгиланган база ставкалари қўлланилади.

Жамоат бинолари ва ханодонлар, сув ҳавзалари, каналлар, коллектор ва йўллар билан банд бўлган ерлар ҳамда қишлоқ хўжалигида фойдаланилмайдиган бошқа ерлар бўйича тегишли туман ва шаҳарларнинг суғриладиган ерларининг биринчи синфи учун белгиланган ставкалар база ставкасига қабул қилинган.

Қишлоқ хўжалиги учун белгиланган ерларнинг майдони ер тузиш хизмати томонидан олиб бориладиган **ерларни ҳисобга олиш ва ерлар инвентаризациясининг маълумотлари билан қишлоқ хўжалик экинлари ва** ер майдонларини ўлчаш маълумотлари ҳамда махсус лойиҳалаш ва қидирув ташкилотлари олиб борган текшириш маълумотлари балан тасдиқланиши керак.

Аудитор қишлоқ хўжалик товар ишлаб чиқарувчилар солиқни ҳисоблаш варақасини солиқ инспекциясига жорий йилнинг 1-февралигача тақдим қилиганлигини, шунингдек, солиқ йилда икки марта, яъни йиллик солиқнинг 30 % дан кам бўлмаган қисми 1 июлгача, қолган қисми 1 декабргача тўланганлигини аниқлаши лозим.

Ягона ер солиғининг ҳисобланган суммаси давр харажатига олиб борилади. Бюджет билан олиб бориладиган ҳисоб-китоб 6410-«Бюджетга тўловлар бўйича қарздорлик (турлари бўйича)» ҳисоб счетининг «Ягона ер солиғи» аналитик счётида олиб борилади. Ҳисобланган солиқнинг суммаси шу счётнинг кредитидан 9439-«Бошқа операцион харажатлар» счетининг дебетига олиб борилади.

Ягона ер солиғининг тўловчилари Ўзбекистон Республикасининг амалдаги қонунларига мувофиқ солиқнинг тўғри ҳисобланиши ва ўз вақтида тўланиши учун жавогардирлар .

ё) Маҳаллий солиқлар ва йиғимларни текшириш.

Мол-мулк солиғини текшириш. Бу солиқ корхоналарни мавжуд активлардан самарали

фойдаланишга ва кераксиз мулклар тўпланиб қолишига йўл қўймасликни рағбатлантириш учун жорий қилинган. Бу солиқни солиққа тортиладиган мулки, банкда муддатсиз депозит счёти бўлган ва мустақил балансдаги ҳуқуқий шахслар тўлайди.

Солиқ Кодексининг 90-моддасига мувофиқ ҳуқуқий шахслар учун мол-мулк солиғи у қайси манбадан олинганидан қатъий назар, корхона балансида турган барча асосий воситалар ва номоддий активларнинг йиллик ўртача қийматига нисбатан ҳисобланади. Бунда аудитор солиққа тортиладиган объектларнинг суммасини ва ҳар чоракликда йил бошидан ўсиб борувчи жами билан ҳисобланадиган солиқ суммасининг тўғрилигини текшириши лозим. Жисмоний шахслар учун эса, уларнинг мулки ҳисобланган квартиралар, чорбоғ ва боғ уйлари, гаражлар ва бошқа иморатлар, бинолар ва иншоотлар қиймати, шунингдек автомобиллар, моторли қайиқлар, вертолётлар, самолётлар ва бошқа транспорт воситалари двигателларининг қуввати солиқ объекти ҳисобланади. Аудитор жисмоний шахсларнинг мол-мулкини солиққа тортишни текширишда Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси томонидан белгиланган солиқ ставкаларига риоя қилинишига алоҳида эътибор бериши лозим.

Солиқ ставкаси корхонанинг балансидаги асосий воситалар (лизинг шартномаси бўйича олинганлари ҳам қўшилган) ва номоддий активларнинг эскириши айрилмаган ўртача йиллик қийматига нисбатан қўлланилади. Мулк суммаси унинг ўтган ҳар ойнинг 1санасига бўлган қолдиғи бўйича ҳисобланади. Бунда чоракликнинг боши ва охирига бўлган қолдиқларнинг ярми билан қолган ойларнинг 1-санасига бўлган қолдиқлар қўшилиб, 12га тақсимланади.

IV-чорак учун тўланадиган солиқ йиллик балансннинг тегишли -моддалари бўйича ўртача қолдиқлардан ҳисобланган солиқдан 9 ой учун тўланган солиқ суммаларини айриш билан аниқланади.

Аудитор ҳуқуқий ва жисмоний шахслар мулкига солинадиган солиқлар бўйича белгиланган имтиёзларнинг тўғри қўлланилишини текширади. Бунда у Солиқ Кодексининг 92 ва 93-моддаларига риоя қилинганлигини аниқлаши лозим. Аудитор ҳуқуқий ва жисмоний шахсларнинг мулкига солинадиган солиқни ҳисоблаш ва тўлаш тартибига қандай риоя қилинаётганлигига ҳам алоҳида эътибор бериши зарур. Бунда у Солиқ кодексининг 94-моддасига мувофиқ ҳуқуқий шахсларнинг мол-мулкига солинадиган солиқ бўйича жорий тўловлар бюджетга ҳар ойнинг 20-кунидан кечиктирмасдан, йиллик тўлов суммасининг ўн иккидан бир қисми миқдорида тўланиб келинаётганлигини аниқлаши керак. Шу билан бирга солиқ тўловчилар томонидан мол-мулк солиғи бўйича ҳисоблаш варақаларини солиқ органларига йилнинг чораклари бўйича ва йиллик молиявий ҳисоботларни тақдим этиш муддатида топширилишини ҳам ўрганиш зарур.

Жисмоний шахсларнинг иморат, бино ва иншоатлари учун мол-мулк солиғи уларнинг ҳар йил 1 январдаги ҳолати юзасидан коммунал хизмат кўрсатиш идоралари берадиган инвентаризация қийматига доир маълумотлар асосида, бундай маълумотлар бўлмаган тақдирда эса мазкур объектларнинг мажбурий суғуртаси бўйича тўловларни ҳисоблаб чиқариш учун қўлланиладиган баҳолар асосида ҳисобланиши текширилади.

Аудитор, агар корхонадаги мол-мулклар бир неча мулкдорларнинг улушбай асосида умумий мулки бўлган ҳолатларни текширганда мол-мулк солиғи ҳар бир мулкдор томонидан умумий мулкдаги улушига мутаносиб равишда тўланганлигини аниқлаши лозим. Янги қурилган иморатлар, бинолар ва иншоотлар бўйича солиқ улар барпо этилган ёки олинган йилдан бошлаб тўланишини эътибордан чиқармаслик керак.

Булардан ташқари, мерос бўлиб ўтган ёки бир мулкдордан иккинчисига ўтган мол-мулкларнинг солиққа тортилиш тартиби ҳам текширилади

Табиий офат ёки бошқа сабабларга кўра йўқолган мол-мулклар бўйича солиқ ундириш улар йўқ қилинган ёки бутунлай вайрон бўлган ойдан бошлаб тўхтатилади.

Мол-мулк солиғи бўйича имтиёзларнинг тўғри қўлланилиши ва тўлов муддатларига риоя қилиниши ҳам текширилиши зарур.

9. Ижтимоий суғурта ва таъминотга доир ҳисоб-китоблар аудити

Ижтимоий суғурта ва таъминот фондларига тўловлар ҳисобланиши ҳамда тўланишини аудиторлик текширувидан ўтказишда қуйидагилар бажарилади:

- ҳар бир фонд тури бўйича ва суғурта тури бўйича тўлов (бадал) ҳисоблаш учун қабул қилинган базанинг ишончлилигини аниқлаш;
- тегишли фондлар бўйича суғурта бадаллари ставкаларини қўллашнинг тўғрилигини текшириш;
- ҳисоблашларни текшириш;
- суғурта бадалларини ҳисоблаш манбаларини текшириш.

Маълумотларда тафовутлар бўлган ҳолларда фондлар ва дебет ёки кредит оборотлари текширилиб, тафовутлар кўлами аниқланади. Кейинчалик ушбу тафовутларнинг сабаблари аниқлаштирилиши лозим.

Молиялаштириш манбаидан қатъий назар барча асослар бўйича ходимлар фойдасига ҳисобланган, пул ва (ёки) натура шаклдаги тўловларнинг барча турлари ушбу фондларга суғурта бадалларини ҳисоблаш учун объект бўлиб ҳисобланади.

Суғурта бадалларини ҳисоблаш учун қўлланиладиган базанинг ишончлилигини текширишда қуйидагиларни бажариш зарур:

- ҳисобот даврида ҳисобланган ва тўланган меҳнат ҳақи ҳамда бошқа тўловлар турларини аниқлаш;
- ҳақиқатда суғурта бадаллари ҳисобланган тўловлар турларини, тегишли ижтимоий суғурта фондига суғурта бадаллари ҳисобланмайдиган тўловлар рўйхатига мувофиқ улар ҳисобланиши ёки ҳисобланмаслиги лозим бўлган тўлов турлари билан таққослаш;
- тегишли фондлар бўйича суғурта бадалларининг тўлиқ тўланмаган (ёки ошиқча тўланган) миқдорини аниқлаш.

Олдин ҳисобланмасдан, корхона кассасидан берилган ҳар хил тўловларни (моддий ёрдам, мукофот) махсус эътибор билан текшириш керак.

Сўнгра ҳисобланган ва тўланган суғурта бадалларининг ҳисобда тўғри акс эттирилишини аниқлаш зарур. Бунда ходимларга тўланган тўловларнинг суғурта бадалларини ҳисоблаш молиялаштириш манбаси ҳисобидан акс эттирилаётганлигига эътибор қаратилади. Текширув натижалари ишчи ҳужжатлар билан расмийлаштирилади.

Текширув якунида аудитор аниқланган тафовутларнинг ҳисобот кўрсаткичларига (таннарх ва молиявий натижага, ижтимоий суғурта ва таъминот бўйича қарзлар миқдорига), жиддийликлик даражасини ҳисобга олган ҳолда, қандай таъсир кўрсатишини аниқлайди.

10. Турли дебиторлар ва кредиторлар билан ҳисоб-китоблар аудити

Дебиторлар ва кредиторлар билан ҳисоб-китобларни текширишда, аудитор аввало дебитор ва кредитор қарзларнинг пайдо бўлиши сабабларини аниқлаши зарур. Ҳисоб-китобларнинг белгиланган қоидаларига мувофиқ келадиган қарзлардан ташқариси, катта миқдордаги дебитор ва кредитор қарзларнинг мавжудлигидан далолат беради.

Бу муомалаларни текширишга киришишдан олдин қарзларнинг тегишли қолдиқлари баланс -моддалари бўйича тўғри акс эттирилганлигини аниқлаш лозим. Бунинг учун текшириш даври бошидаги ҳисоб-китобларнинг ҳар қайси тури юзасидан аналитик ҳисоб регистрларининг маълумотлари бўйича ҳисоб-китобларни ҳисобга олиш учун мўлжалланган счётлар бўйича қолдиқлари баланснинг тегишли моддалари қолдиқлари билан таққосланади. Сўнгра ҳисоб-китоблар ҳар қайси тури бўйича алоҳида текширилади. Бунда аудитор қарзнинг пайдо бўлиши сабабларини, у кимнинг айби билан ва қачон пайдо бўлганлиги, уни ундириб олиш мумкин ёки мумкин эмаслигини, яъни дебиторлар ўз қарзларини тан олган хатлар ёки ҳисоб-китобларни таққослаш далолатномалари мавжудлигини, даъво қилиш муддатлари ўтказиб юборилмаганлигини, қарзларни ёпиш ёки ундириш учун қандай чоралар

кўрилаётганлигини аниқлаши лозим.

Турли дебиторлар ва кредиторлар билан ҳисоб-китоблар аудити буйича 4810-4890, 6910, 6920, 6930 ва 6990 - счётларнинг ҳисоб регистрлари ва ҳисоботлардаги бухгалтерия ёзувлари ҳамда улардаги ҳисобда тўрган қарзлар текширилади. Турли дебитор ва кредиторлар билан ҳисоб-китобларни текшириш услубиёти ва кетма-кетлиги бошқа барча ҳисоб-китоб муомалаларини текширишга ўхшаш.

Юқорида келтирилган счётларда ҳисобга олинадиган муомалаларнинг хилма-хиллигини эътиборга олган ҳолда, аудитор ҳисоб-китоблар аҳволини таҳлил қилиш чоғида ушбу счётлар қўлланишининг қонунийлигини аниқлайди. (Яьни 4810-4890, 6910, 6920, 6930 ва 6990 счётларда бошка ҳисоб-китоб счётларида ҳисобга олинадиган муомалалар акс эттирилмаётганлигини аниқлайди).

Аудитор йил охирида тўланмаган, депонентланмаган суммалар буйича хақиқатда тўланган иш хақи суммаларидан ҳисобланиши лозим бўлган даромад солиғининг қайта ҳисобланганлигини аниклаш зарур.

Ижро варақаси бўйича бошқа корхоналар фойдасига ушланадиган суммалар (алиментлар, жарималар, моддий зарарни ундириш ва ш. ў.) тўғрилиги ва асосланганлиги ҳисоб ёзувларини ҳисоблашув-тўлов ведомостлари ва ушлаш учун асос бўлган бошқа ҳужжатлар билан солиштириш орқали текширилади. Бундай суммаларни ўтказишнинг ўз вақтидалиги ва тўлиқлиги шахслар бўйича қарзларнинг аҳволи ва ҳаракатини таҳлил қилишда ва суммаларнинг ходимлардан ушланган ҳамда ўтказилган санаси билан таққослаш орқали аниқланади.

Нотижорат ташкилотлар (бюджет ташкилотлари) билан ҳисоб-китобларни текширишда шартномалар мавжудлиги, иш (хизмат) бажарилишининг ҳужжат билан тасдиқланиши, уларнинг хусусиятлари, ишлаб чиқариш ёки ноишлаб чиқаришга тааллуқли эканлиги аниқланади. Булар сарфларни молиялаштириш манбаларини аниқлашнинг тўғрилигини тасдиқлаш учун зарур. Чунончи, ўқитиш, малака ошириш билан боғлиқ ва ишлаб чиқариш мақсадлари учун зарур бўлса, ўқув учун тўловлар «Харажатлар таркиби . . . тўғрисидаги Низом»га мувофиқ таннархга қўшилиши мумкин.

Айрим ҳолларда ҳисоб-китобларни дебитор қарз суммаси катта бўлган ташкилотлардаги тегишли ҳужжатлар билан таққослаб кўриш тавсия қилинади. Бундай қарама-қарши текширувлар биринчи навбатда, савдо ва таъминот ташкилотларида ўтказилади.

Дебитор ва кредитор қарзларининг даъво муддатлари, ҳамда дебитор қарзларни ундириш бўйича хўжалик судига мурожат қилиш тартиби текширилади. Шунингдек, дебитор ва кредитор қарзларининг инвентаризацияси ва унинг натижалари таҳлил қилинади. Бунинг учун аудитор турли дебитор ва кредиторлар билан ҳисоб-китоб муомалаларини аудиторлик текширувидан ўтказишни якунлашда ишчи ҳужжатлардаги маьлумотларни умумлаштиради ва 4810-4890, 6910, 6920, 6930, 6990 - счётлар бўйича ҳисоб ҳамда ҳисобот маьлумотларининг ишончлилиги, ҳисобни юритиш тўғрилигини баҳолайди.

11. Банк кредитлари ва банкдан ташқари олинган қарзлар бўйича ҳисоб-китоблар аудити

Банк кредитлари ва қарзлар ҳисобини аудиторлик текширувидан ўтказишдан мақсад корхонанинг олинган кредитлар ва бошқа қарз маблағларини акс эттирувчи ҳисобот кўрсаткичларининг ишончлилиги тўғрисида етарли далил-исботларга эга бўлишдан иборат.

Ушбу мақсадга эришиш учун қуйидагилар текширилиши керак:

* кредитлар ва қарзларнинг ҳаққонийлиги ҳамда ҳужжатлаштирилганлигини;
* кредитлар ва қарзлар олинишининг асосланганлигини аниқлаш (қарз маблағларининг олинган манбалари);
* қарз маблағлардан мақсадли фойдаланиш ва уларни тўлиқ ҳамда ўз вақтида қайтариш (қарз маблағлари қайси мақсадлар учун ишлатилган, кредитлар ва қарзлар бўйича

қарздорлик қандай қайтарилмоқда, муддати узайтирилган қарздорлик мавжудлиги);

* қайтарилмаган кредитлар ва қарзларнинг қолдиқлари ҳамда улар бўйича фоизлар тўланишини баҳолаш (кредитлар бўйича фоизларни ҳисобга олиш, мулкларни баҳолаш ва молиявий натижаларни шакллантиришга фоизларнинг таъсири ва ҳ.к.);

* кредитлар ва қарзлар бўйича синтетик ҳамда аналитик ҳисобнинг юритилишини текшириш (кредитлар ва қарзларни ҳисобга оладиган счётларнинг қўлланилиши, қарз маблағларини олиш ва қайтариш муомалаларини акс эттириш, молиявий натижаларни шакллантириш тамойилларига риоя қилиниши).

Аудиторлик далил – исботларга эга бўлиш учун турли усуллар (ҳужжатларни текшириш, муомалаларни кўриб чиқиш, ўз маблағлари билан қарз маблағларнинг нисбатини аниқлаш мақсадида аналитик амалларни бажариш) ва ахборот манбаларидан фойдаланилади.

Аудитор корхонанинг молиявий ҳисоботи бўйича кредит лаёқатини ҳам қисқача таҳлил қилиши зарур.

Бозор иқтисодиёти шароитида корхонанинг кредит лаёқатини таҳлил қилиш учун мамлакатимиз иқтисодчи олимлари И.Абдукаримов, Э.Акромов, Е.Ергешов, М.Пардаев, Н. Хасанов ва С. Нажмиддиновларнинг асарларидан фойдаланиш тавсия этилади.

Банк кредитлари ва қарзларни аудиторлик текширувидан ўтказишда қуйидаги маълумот манбаларидан фойдаланилади:

* банк кредитлари ва қарз олиш масалаларини, бухгалтерия ҳисобини ва солиққа тортиш муомалаларини тартибга соладиган меъёрий ҳужжатлар;

* банк кредитлари ва қарзлар бўйича муомалаларни расмийлаштириш ва ҳисобда акс эттиришга доир шартномалар ва дастлабки ҳужжатлар. Буларга: кредит шартномалари ва қарз шартномалари, кредитлар бўйича фоиз ставкаларининг ўзгариши тўғрисида кредит шартномаларига қўшимча қилинадиган битимлар, кредитни қайтариш муддатлари, кредит шартномаларининг бошқа шартлари, корхона шахсий счётларининг кредит ва қарзлар ҳаракатига доир банк кўчирмалари, кредит шартномасига мувофиқ қайтариладиган кредит ва фоиз суммаларининг акцептсиз (розиликсиз) ҳисобдан ўчирилишини тасдиқлайдиган мемориал-ордерлар киради.

Юқорида кўрсатилган муомалаларни ҳисобда акс эттиришга доир синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари ҳамда бухгалтерия ҳисоботлари пухта текширувдан ўтказилади. Мазкур соҳани текшириш учун зарур ахборотлар молиявий ҳисоботнинг қуйидаги шаклларида акс эттирилади: бухгалтерия балансида (I-шакл) (баланс пассивидаги II-«Мажбуриятлар» бўлимининг «Узоқ муддатли банк кредитлари» (570 сатр), «Узоқ муддатли қарзлар» (580 сатр), «Қисқа муддатли қарзлар (740 сатр) моддалари); Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот»(2-шакл)да («Фоиз кўринишидаги харажатлар» (180 стар), «Валюта курсаи фарқидан даромадлар» (150 сатр), «Фоиз шаклидаги харажатлар» (180 сатр) моджалари; «Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот»да (4-шакл) («Олинган ва тўланган фоизлар» (110 сатр), «Узоқ ва қисқа муддатли кредитлар ва қарзлар бўйича пул тушумлари ва тўловлари» (150 сатр); «Инвестицион фаолиятнинг соф пул кирими ва чиқими» (100 сатрқ 060 сатр ± 070 сатр ± 080 сатр ± 090 сатр) (агар ушбу мақсадлар учун кредитлар ва қарзлар жалб қилинган бўлса).

Буларни текшириш учун аудиторга корхонада қўлланилаётган бухгалтерия ҳисоби шаклига хос қуйидаги синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари тақдим қилинади:

* агар журнал-ордер шакли қўлланилса, 4 ва 12 журнал-ордерлар;

* агар ҳисоб ишлари компьютерлаштирилган бўлса, 6810, 6840, 7810, 7820, 7830, 7840 - счётлар бўйича компьютер шакллари, аналитик ведомостлар ва Бош дафтар.

Текширувнинг ушбу соҳасига киришишдан олдин аудитор кредит ва қарз шартномалари ўртасидаги асосий фарқларни билиши лозим.

№ 21 - БҲМС га мувофиқ кредит ва қарзлардан фойдаланганлик учун тўланадиган фоиз тўловлари молиявий фаолиятга доир чиқимлар таркибида ҳисобга олиниши, яъни молиявий натижаларга - 9610 «Фоиз кўринишидаги харажатлар» счётининг дебетига олиб борилиши, солиққа тортиш мақсадида эса фойда солиғи бўйича қонунчилик талабларига мувофиқ

ҳисобга олиниши лозим.

Узоқ муддатли активларни сотиб олиш учун олинган кредитлар ва қарзлар бўйича фоизларни тўлашга доир харажатлар «Харажатлар таркиби …. тўғрисидаги Низом»га ва №5 -«Асосий воситалар» номли БҲМСга мувофиқ объектнинг дастлабки қийматига қўшилиши, улар ҳисобга қабул қилинганидан сўнг тўланган фоизлар эса, умумий тартибда 9610- счёт дебетига ўтказилиб ҳисобдан ўчирилади.

Фоизларни ҳисобга олишнинг шунга ўхшаш тартиби ишлаб чиқариш заҳиралари сотиб олиш учун олинган қарз маблағлари бўйича ҳам қўлланилади. № 4 -«Товар-моддий заҳиралар» номли БҲМСга мувофиқ корхоналар кредит учун тўловларга доир харажатларни, агар булар сотиб олиш билан боғлиқ бўлса, моддий ишлаб чиқариш заҳираларининг ҳақиқий таннархига қўшилади. Бу тартибга сотиб олинган товар-моддий заҳираларни омборга кирим қилинишига қадар риоя қилинади, ундан сўнг эса фоизлар одатдаги тартибда ҳисобга олинади.

Кредит ва қарзларни ҳисобга олишнинг ташкил этилишини текширишда аудитор олинган кредитлар бўйича қолдиқлар қандай баҳоланаётганлигини ҳам аниқлаши зарур.

а) Банк кредитлари бўйича ҳисоб-китоблар аудити.

Банк кредитларини жалб қилиш иқтисодий ислоҳотларни чуқурлаштириш, хусусий тадбиркорликни ривожлантиришнинг қўшимча манбаларидан ҳисобланади.

Корхоналар билан банк ўртасидаги кредит муносабатлари томонларнинг ўзаро мажбуриятлари ва маъсулиятларини белгилайдиган, кредит шартномаларига асосан тартибга солинади.

Текширув чоғида аудитор кредит шартномаларининг ҳақиқатда мавжудлигини, уларнинг Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодекси ва бошқа тегишли меъёрий ҳужжатларнинг талабларига жавоб беришини аниқлайди.

Ўзбекистон Республикасининг Фуқаролик Кодексига мувофиқ кредит шартномалари кредит муносабатларини амалга ошириш учун лицензияга эга бўлган банклар ёки бошқа кредит ташкилотлари билан тузилади.

Аудитор шартномаларни таҳлил қилиб, уларда қуйидаги масалалар ўз аксини топганлигини аниқлайди:

* кредит беришнинг мақсади;
* кредит муддатлари;
* кредитни бериш ва қайтариш тартиби ҳамда шартлари;
* мажбуриятларни таъминлаш шартлари;
* фоиз ставкалари, фоизларни тўлаш тартиби ва муддатлари;
* кредитни бериш ва қайтариш бўйича томонларнинг мажбуриятлари, ҳуқуқлари ва маъсулиятлари;
* банкка тақдим қилинадиган ҳужжатлар рўйхати ва тақдим қилиш муддатлари;
* бошқа шартлар.

Аудитор кредитларнинг мақсадга мувофиқ сарфланишини ва ссуда қарзларини қайтариш тартибини (пул маблағлари кўринишида, вексел бериш йўли билан, ўзаро қарз суришиш орқали) аниқлаши керак. Кредитларни қайтаришнинг тўлиқлиги ва ўз вақтидалигини аудитор банк кўчирмалари бўйича текширади.

7810-«Узоқ муддатли банк кредитлари» счёти бўйича узоқ муддатли кредитларнинг қайтарилишигача 12 ой тўлмасдан, ҳисобот тузишда қайтарилмаган қолдиқ қисқа муддатли қарз таркибида кўрсатилади.

Аудитор кредитлар бўйича муддати ўтиб кетган қарзлар мавжудлигини текширади, ўз вақтида қайтарилмаслик сабабларини ва уларни қайтариш учун қандай чоралар кўрилаётганлигини аниқлайди. Бунда банк ссудалари бўйича муддати ўтиб кетган қарзлар мавжуд бўлганида кредитлар учун фоиз ставкаларининг қандай кўтарилиб борганини аниқлаши зарур. Чунки бу корхона даромадларига салбий таъсир кўрсатади. 6810-«Қисқа муддатли банк кредитлари» ёки 7810-«Узоқ муддатли банк кредитлари» счётлари бўйича 5110-«Ҳисоб-китоб счёти», 5210-«Мамлакат ичидаги валюта счётлари» билан богланган

дебет ёзувларини таҳлил қилиб, аудитор олинган кредитларнинг ўз вақтида қайтарилишини текширади.

Амалиётда аудитор айрим кредитларнинг муддати, бир ёки бир неча марта ўзайтирилганлигини учратиши мумкин. Бундай ҳолларда аудитор кредитларни ўз вақтида қайтариш имконияти ҳақида ва кўрилган зарарларнинг ҳажми тўғрисида фикр билдириши лозим.

Аудитор кредитларнинг қайтарилиши таъминланганлиги масалаларига ҳам эътибор қаратиши зарур. Кафиллик, кафолат хати, қимматли қоғозлар, товарлар ва бошқа мулкларни гаровга қўйиш кредит таъминотининг асосий турларидир. Шулардан гаров тўғрисидаги шартномалар кенг тарқалган. Бунда қуйидагиларни текшириш зарур: гаров тўғрисидаги шартноманинг ҳаққонийлиги, унинг юзаки тузилмаганлиги, унда гаровга қўйилган мулкларнинг қанчалик аниқ кўрсатилганлиги ва ҳоказо.

Кредитлар ҳисоб-китоб счёти ёки валюта счётидан пул ўтказиш, ҳамда қимматли қоғозларни бериш йўли билан қайтарилиши мумкин.

Аудитор кредитлардан фойдаланганлик учун фоиз суммаларининг қандай счётларда акс эттирилганлиги ёки қайси манбалар - молиявий натижалар ёки бошқа манбалар ҳисобидан қопланганлигини текширади.

Фоизлар тўланишини текширишда улар таннархга қўшилганлигини аниқлаш зарур. Умуман олганда бу молиявий натижани бузиб кўрсатмайди, лекин услубиётдан четга чиқишга олиб келиши мумкин. Бу ўз навбатида молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот(2-шакл)да акс эттирилган, фоида таркиби шаклланишини, бундай суммалар катта бўлганида эса «Тўланган фоизлар» моддаси кўрсаткичларининг бузиб кўрсатилишига олиб келади. Қоидабузарликларнинг бундай турини аниқлаш ва етарли даражада аудиторлик далилларига эга бўлиш учун ҳужжатларни текшириш ва кредит учун фоиз суммаларининг арифметик ҳисоб-китоби каби усуллардан фойдаланиш мақсадга мувофиқдир. Текширувда ахборот манбалари сифатида кредит шартномалари, аналитик ҳисоб регистрлари ва ҳисоб-китоблар ҳамда фоизларни акс эттириш бўйича бухгалтерия маълумотномаларидан фойдаланиш зарур.

Корхоналар амалиётида қарз маблағлар ҳисобидан сотиб олинган мулкларни баҳолашда хатоларга йўл қўйиш ҳоллари учраб туради.

Аудитор томонидан аниқланган, баҳолаш тамоилларининг бузилиш ҳоллари узоқ муддатли активлар(асосий воситалар, номоддий активлар ва шунга ўхшашлар)ни сотиб олиш қийматига, капитал маблағ билан таъминлашга олинган кредитлар учун фоизлар, ушбу объектлар балансга қабул қилинганидан сўнг қўшилган ҳолларда юзага келади.

Меъёрий ҳужжатларда капитал харажатларни амалга оширишда кредитларнинг фоиз тўловларини объектларнинг бошланғич қийматига қўшишга, улар балансга қабул қилинишига қадар амалга оширишга рухсат этилган. Объектлар балансга қабул қилинганидан сўнг тўланган кредит учун фоизлар дастлабки қийматга қўшилмайди, балки молиявий натижаларга олиб борилади.

Кредит ва қарзларни текшириш доирасидаги бюджет билан ҳисоб-китоблар текшируви билан кесишадиган амаллар бўйича капитал харажатларни маблағ билан таъминлашга фойда солиғи бўйича имтиёз суммалари асосланади.

Агар асосий воситалар кредит ҳисобидан сотиб олинган бўлса, аудитор корхонанинг мазкур имтиёзлардан фойдаланганлигини текшириши лозим. Бунда қуйидаги қоидабузарликлар аниқланиши мумкин:

* имтиёзнинг банкдан ташқари олинган кредитлар учун қўлланилганлиги;
* ҳисобланган, аммо ҳисобот даврида тўланмаган фоиз тўловлари ҳам имтиёзга киритилганлиги. Солиқ қонунчилигига мувофиқ фойда солиғи бўйича имтиёз суммасини ҳисоблашда фақат ҳақиқатда қилинган харажатлар ва чиқимлар ҳисобга олиниши мумкин. Капитал харажатларни маблағ билан таъминлаш мақсадида олинган ва ишлатилган банк кредитларини қайтариш учун имтиёз, капитал харажатларга йўналтирилган суммалар доирасида, яъни имтиёз суммаларини ҳисоблаш учун фақат ҳақиқатда банкка тўланган фоизлар доирасида берилади;

* фоизлар олдиндан капитал харажатлар таркибида ҳисобга олиниб қўйилганда, қайта қўшилиши;

* номоддий активлар ёки қимматли қоғозлар сотиб олиш учун сарфланган кредит маблағлари учун фоизларнинг имтиёзга қўшилиши. Солиқ қонунчилигига мувофиқ номоддий активларни сотиб олиш ёки яратиш билан боғлиқ харажатлар, ишлаб чиқаришга мўлжалланган капитал харажатларни маблағ билан таъминлаш учун имтиёз беришда ҳисобга олинмайди.

Фоизларни акс эттиришда йўл қўйилган хатолар молиявий натижалар шаклланишига таъсир кўрсатади. Аудитор корхонанинг ўз маблағ манбаларининг ҳисобига ҳисобдан ўчирилган қуйидаги далилларни аниқлаши лозим:

* Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки ҳисоб ставкалари пасайган ҳолда, кредит учун фоизларнинг ундан ошган қисми (агар шартномада фоизлар ўзгариши кўзда тутилмаган бўлса);

* жорий фаолият учун олинган кредитлар бўйича учта пунктга оширилган, ҳисоб ставкасидан ошган фоизлар, ҳамда валюта кредитлари бўйича белгиланган ставкалардан ошган фоизлар;

Шундай қилиб, кредит шартномаларини текшириш чоғида аудитор қуйидагиларга эътибор қаратиши лозим:

- кредитлар бўйича фоиз ставкаларининг ҳажми;
- кредитлар бўйича фоизлар ставкасининг Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки қайтадан маблағ билан таъминлаш (ремолиялаштириш) ставкасига нисбати;
- кредит шартномалари бўйича фоизлар ставкаларини Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки қайтадан маблағ билан таъминлаш ставкаларининг ўзгаришига боғлиқ ҳолда ўзгартириш кўзда тутилганлиги. Бу «Харажатлар таркиби … тўғрисидаги Низом»га мувофиқ Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки кредитлари бўйича янгидан ўрнатилган ставкалар янгидан тузилган ва муддати ўзайтирилган шартномаларга, ҳамда ҳисоб ставкаларининг ўзгариши кўзда тутилган, олдин тузилган шартномаларга ҳам қўлланилади. Мазкур қоида капитал харажатларни маблағ билан таъминлаш учун олинган кредитларга қўлланилмайди.

Корхоналар амалиётида, Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки ҳисоб ставкасини кредит шартномасида бегиланган фоиз ставкаларидан пасайтирганида, Ўзбекистон Республикаси Марказий Банкининг янгидан белгиланган ставкасидан ошган қисмини, кўрсатилган фоизларни ўз манбалари ҳисобига ҳисобдан ўчириб, ўз манбалари ҳисобига олиб бориш ҳоллари учрайди. Бунда корхона ўз фаолияти натижаларини шакллантириш тамоилларини бузади.

Хорижий валютада олинган кредитларга доир муомалаларни бухгалтерия ҳисобида акс эттириш тартиби миллий валютадаги яъни сўмда олинган кредитларни акс эттиришга ўхшаш. Аммо бундай кредитларни текшириш чоғида аудитор уларнинг олиниш хусусиятларини ҳисобга олиши лозим. Чунки, улар валюта муомалалари қаторига киритилиб, хусусан, норезидентлардан жалб қилинган кредитлар кўринишида олинган валюта маблағлари кирими мажбурий сотилмайди. Бунда валютада олинган кредитлар бўйича курс тафовутларини аниқлаш ва акс эттиришнинг тўғрилигини текшириш зарур.

Курс тафовутларини ҳисоблаш **«Чет эл валютасида амалга ошириладиган муомалаларни бухгалтерия ҳисоби, статистик ва бошқа ҳисоботда акс эттириш ТАРТИБИ»**га мувофиқ амалга оширилади.

Шунингдек, аудитор кредитларнинг турлари бўйича счётлар режасининг тўғри қўлланилишини, ушбу счётлар бўйича синтетик ва аналитик ҳисобнинг қандай ташкил этилганлигини, аналитик ҳисоб маълумотларининг синтетик ҳисоб регистрлари ва Бош дафтар маълумотларига мослигини текширади.

Аналитик ҳисобнинг ташкил этилиши ҳар бир шартнома бўйича ва кредитларнинг турлари бўйича текширилади.

б) Қарзлар бўйича ҳисоб-китоблар аудити.

Бозор иқтисодиёти шароитида корхоналар банк кредитларидан ташқари бошқа қарз берувчиларнинг маблағларини ҳам жалб қилиш имкониятларидан фойдаланишлари мумкин. Масалан, бошқа корхоналардан қарз олиш, қимматли қоғозлар (облигациялар) чиқариб сотиш, молиявий вексел бериш ва шу кабилар. Лекин молиявий вексел кўринишидаги қарздан фойдаланиш маълум доирадаги инвесторлар учун рухсат этилади.

Қарзларга доир муомалаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш услубиёти асосан кредитларга доир муомалалар аудитидан фарқ қилмайди. Аудитор қарз шартномасининг тўғри расмийлаштирилганлиги ва тузилганлигига ишонч ҳосил қилиши лозим. Қарз шартномаси кредит шартномасига қараганда соддароқ расмийлаштирилади. Унинг мазмуни ва шакли ҳамда бошқа жиҳатлари Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодекси 732-739 моддаларида баён этилган.

Корхона учун ёзма шаклдаги шартноманинг йўқлиги ноҳуш оқибатларга олиб келиши мумкин (Масалан, қарзлардан фойдаланганлик учун фоизлар миқдори, қарзни қайтариш тартиби ва муддатлари, бўйича мунозарали масалалар юзага келганида; ҳатто томонлар ўртасида келишмовчиликлар бўлмаганида ҳам солиқ органлари қарз шартномаси бўйича муомалаларни амалга ошириш фактларини тасдиқловчи ҳужжат - шартноманинг йўқлиги билан боғлиқ даъво қўзғатиши мумкин).

Корхоналар бошқа юридик шахслардан (банклардан ташқари) қарз олишлари мумкин. Бухгалтерия ҳисобида қарзлар ҳам кредитлар каби, қисқа муддатли (бир йил муддатгача бериладиган) ва узоқ муддатли (бир йилдан ошиқ муддатга бериладиган) қарзларга бўлинади.

Қарз шартномаси кўп ҳолларда қарз олувчи олдига қўйиладиган маълум шартларга риоя қилиш талабларини ўз ичига олади. Бундай шартларга, хусусан, қуйидагилар киради:

* ўз айланма маблағлари ва даромадларининг даражаси;
* кредиторга вақти-вақти билан маълумот тақдим қилиб туриш.

Айрим қарз шартномаларига мажбуриятларни бажармаслик билан боғлиқ бўлган, жумлалар киритилган бўлиб, мажбуриятлар бўйича олдинги тўловлар тўланмаганлиги ёки бошқа келишувларнинг бузилганлиги оқибатида кредиторнинг тўлов учун ҳуқуқларини тезлаштириши мумкин. Келишув ёки шартларнинг бузилиши қарздор олдига қарз мажбуриятларини қисқа муддатли қарз деб таснифлаш талабларини, агар кредитор бундай талабни рад қилмаса, келтириб чиқариши мумкин.

Олинган қарзларнинг асосланганлиги ва қонунийлигини ҳам текшириш зарур.

Агар аудитор қарз шартномасининг ҳаққонийлигига шубҳаланса, у ҳолда берилган қарз бўйича қарздорликни, қарз суммаси ва қайтариш муддатлари келишилганлигини тасдиқлатиш мақсадида қарз берган ташкилотга, сўров хати юборишни тавсия қилиши мақсадга мувофиқ.

Агар ушбу сумма, қарз берган ташкилотда ҳисобда йўқ бўлса, у ҳолда қарз олган ташкилот билан солиштирув далолатномаси тузилганидан сўнг, у даромад сифатида акс эттирилиб, ундан умум қабул қилинган тартибда солиқлар ҳисобланиши лозим.

Қарз бериш ва қайтаришнинг айрим хусусиятлари мавжуд бўлиб, унга алоҳида эътибор бериш зарур.

Аудитор қарзнинг қандай шаклда - пул ёки буюм шаклида олинганлиги ва қайтарилганлигини аниқлаши керак. Амалиётда қарз шартномаси шартларига мувофиқ корхона пулни қарзга олиб, маълум муддат ўтганидан сўнг уни мулк ёки қимматли қоғоз билан қайтариш ҳоллари учрайди. Бундай ҳолларга шартнома шартларига ўзгариш киритмасдан йўл қўйиш мумкин эмас.

Қарзларнинг қайтарилишини текширишда уларнинг қимматли қоғозлар билан, уларни номинал қийматидан юқори баҳода сотиш йўли билан қайтарилишига, шунингдек берилган вексел бўйича қарзни ҳисобга олишни текширишга; хорижий валютада берилган қарзлар бўйича курс тафовутлари ва қарзларни уларнинг ишлатилиш йўналишлари бўйича ҳисобда акс эттиришга эътибор қаратилади.

Аудитор қарзлардан фойдаланганлик учун тўланадиган фоизларнинг тўғри

ҳисобланганлиги ва ҳисобда акс эттирилганлигини аниқлайди.

Кредит шартномаси ҳамма вақт фоизли бўлиб, қарз шартномаси эса фарқли ўлароқ ҳам фоиз тўланадиган, ҳам фоизсиз (беғараз) бўлиши мумкин.

Шундай қилиб, олинган кредитлар ва қарзлар бўйича хатоларга йўл қўйиш хавфига қуйидаги омиллар таъсир кўрсатади:

* кредит муносабатларини расмийлаштирадиган ҳужжатлар йўқлиги;
* кредитлар ва қарзлар бўйича фоизларнинг маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига қўшилиши;
* мулкларни баҳолаш тамоилларининг бузилиши;
* кредитлар ҳисобидан қилинган капитал харажатларни маблағ билан таъминлашга фойда солиғи бўйича имтиёзларни нотўғри қўллаш;
* молиявий натижаларни шакллантириш тамоилларининг бузилиши.

Текширув натижаларини умумлаштириб, аудитор корхонанинг келажакда ўз фаолиятини давом эттира олиш лаёқати тўғрисида ҳулоса қилади, яъни **амалдаги корхона тамойили**га қандай риоя қилинаётганлигини аниқлайди.

Текширувнинг ушбу бўлими бўйича, амалдаги корхонага нисбатан муаммоларни кўрсатувчи маълумотлар қуйидагилар бўлиши мумкин:

* шартнома чегарасидан чиқиб кетган кредитлар ва қарзлар мавжудлиги;
* кредитлар ва қарзларнинг қайтарилмаганлиги;
* фоизлар тўланмаганлиги;
* хусусий капитал ва мажбуриятлар нисбати.

Агар қарз маблағлари капитал миқдоридан ошиб кетса, унда корхона фақат қарз ҳисобига яшаётганлигини билдиради. Агар аҳвол бунга тескари бўлса, унда қарзлар кам ва улар бўйича фоизлар паст, оқибатда, акциядорлар билан ҳисоблашиш ҳамда дивидендлар тўлаш учун корхонада фойда етарли эканлигини билдиради.

21-МАВЗУ: КОРХОНА ХУСУСИЙ КАПИТАЛИ АУДИТИ

РЕЖА:

1. Устав капиталини текширишнинг мақсад ва вазифалари
2. Таъсис ҳужжатларини текшириш
3. Дастлабки ҳужжатларни текшириш
4. Синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларини текшириш
5. Қўшилган капитални текшириш
6. Заҳира капиталини текшириш

1. Устав капиталини текширишнинг мақсад ва вазифалари

Корхона устав капитали унинг устави ва таъсис шартномасига мувофиқ қоидага кўра, таъсисчиларнинг ҳиссалари ҳисобига барпо этилади. У корхонанинг хўжалик фаолиятидан олинадиган фойдаси ҳисобига, зарур бўлганда таъсисчиларнинг мақсадли бадаллари ҳисобига ҳам тўлдирилиши мумкин.

Корхона устав капиталига ҳисса сифатида бинолар, иншоотлар, қурилмалар ва бошқа моддий қийматликлар: ер, сув ва бошқа табиий ресурслардан фойдаланиш ҳуқуқлари, шунингдек, бошқа мулкий ҳуқуқлар (шу жумладан, кашфиётлардан фойдаланиш учун, «НОУ ХАУ» ва бошқа номоддий активлар); қўшма корхона иштирокчи давлатларининг валюталаридаги эркин айирбошланадиган валюталарда пул маблағлари қўшилишлари мумкин.

Устав капиталини аудиторлик текширувидан ўтказишдан мақсад, устав капиталининг ҳолати акс эттириладиган молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг ишончлилиги, ҳамда уни ҳисобга олиш услубиётининг меъёрий ҳужжатларга мувофиқлиги тўғрисида фикр шакллантиришдан иборат.

Текширувни корхона юридик мақомини ва уставида белгиланган фаолият турларини, таъсисчилар ва улар улушларининг таркиби ҳамда суммасини, устав капиталининг молиявий-хўжалик фаолиятини амалга ошириш учун етарлилигини аниқлашдан бошлаш мақсадга мувофиқ.

Таъсис ҳужжатлари, устав капиталини шакллантиришга доир дастлабки ҳужжатлар, ҳисоб регистрлари ва ҳисобот маълумотларини текшириш қуйидаги тартибда амалга оширилади:

- таъсис ҳужжатлари (устав, таъсис шартномаси) мавжудлиги, шакллари ва тўғри расмийлаштирилганлиги;
- таъсис ҳужжатлари мазмунининг амалдаги қонунчилак ва меъёрий ҳужжатлар талабларига мувофиқлиги;
- таъсисчилар улушларининг устав капиталига тўлиқ ва ўз вақтида қўшилиши;
- таъсисчилар мулк шаклида қўшадиган улушларининг тўғри баҳоланишини текшириш;
- уставда кўрсатилган фаолият турларининг қонунийлигини текшириш;
- устав капитали ҳажмининг таъсис ҳужжатлари ва Ўзбекистон Республикаси қонунчилигига мувофиқлиги;
- устав капиталининг тўлиқ ва тўғри шакллантирилганлиги;
- таъсисчиларнинг устав капиталига ўз улушларини қўшиш бўйича якуний ҳисоб-китоблар учун қонунда белгиланган муддатларга риоя қилиниши;
- устав капиталини шакллантиришга доир муомалаларнинг бухгалтерия ҳисоби счётларида тўғри акс эттирилганлигини текшириш;
- устав капиталига улушларнинг ҳақиқатан ҳам қўшилганлигини аниқлаш;

- устав капитали ҳажми ўзгаришининг асослилиги, устав ва таъсис шартномасининг қайта рўйхатдан ўтказилганлигини ҳамда бу ҳақда тегишли ҳисоб регистрлари ва ҳисоботда акс эттирилганлиги.

Ушбу вазифаларни бажариш учун қуйидаги маълумот манбалари таҳлил қилинади:

- корхонанинг ҳуқуқий мақомини, устав капиталини шакллантириш ва ҳисобга олиш масалаларини тартибга соладиган асосий қонун ҳужжатлари ва йўриқномалари;
- таъсис ҳужжатлари (нотариал идора томонидан тасдиқланган устав ва таъсис шартномаси);
- молиявий, статистик ва бошқа тегишли ҳисоботлар;
- устав капиталини шакллантириш бўйича муомалалар ҳисобга олинган дастлабки ҳужжатлар, аналитик ва синтетик ҳисоб регистрлари;

Меъёрий ҳужжатларга мувофиқлик масаласини текшириш учун устав капиталини шакллантириш ва ҳисобга олиш қоидаларини ўзида мужассамлаштирган **меъёрий ҳужжатлар тўплами** зарур. Бундай тўплам текширилаётган корхонанинг ўзига хос жиҳатларини ҳисобга олган ҳолда шакллантирилади.

2. Таъсис ҳужжатларини текшириш

Аудитор таъсис ҳужжатларини текширишда қуйидагиларни аниқлайди:

- таъсис ҳужжатларида қандай фаолият турлари кўзда тутилган;
- ҳақиқатда амалга ошираётган фаолият турларининг таъсис ҳужжатларига мувофиқлиги;
- Ўзбекистон Республикасининг «Айрим фаолият турларини лицензиялаш тўғрисида»ги қонунига мувофиқ лицензияланиши лозим бўлган фаолият турлари ва лицензияларнинг мавжудлиги.

Лицензияланиши лозим бўлган фаолият турлари бўйича лицензиялар мавжудлиги ва уларнинг амал қилиш муддатлари текширилади. Чунки, корхона бундай фаолият турлари билан шуғулланиш ҳуқуқига лицензия олинган ёки унда кўрсатилган вақтдан бошлаб эга бўлади ва ушбу ҳуқуқ лицензия амал қилиш муддати ўтиши билан тўхтатилади. Тегишли лицензияларга эга бўлмасдан амалга оширилган фаолият турлари ноқонуний ҳисобланади. Агар корхона битта таъсисчи томонидан ташкил этилган бўлса, бунда у мазкур таъсисчи томонидан тасдиқланган, тегишли ҳокимият органидан рўйхатдан ўтган ва нотариал идора томонидан тасдиқланган устав асосида фаолият кўрсатади. Таъсис ҳужжатлари билан танишиш аудиторга мулк эгаси ким эканлигини ва кимнинг манфаати учун текширув ўтказилаётганлигини аниқлашга имкон беради.

Агар корхона бир неча таъсисчилар томонидан ташкил этилган бўлса, у ҳолда **таъсис шартномаси** тузилиши лозим, **устав** эса таъсисчилар томонидан тасдиқланган бўлиши лозим. Масалан, масъулияти чекланган жамиятлар (МЧЖ) барча таъсисчилар томонидан имзоланган **таъсис шартномаси** ва **устав** асосида ташкил этилади ва фаолият кўрсатади.

Аудитор тегишли таъсис ҳужжатларининг мавжудлигини ва уларни тасдиқлаш ҳамда давлат рўйхатидан ўтказиш қоидаларига риоя қилинишини аниқлайди. Корхона таъсисчилар томонидан уни ташкил этиш тўғрисидаги қарор қабул қилинган вақтдан бошлаб эмас, балки давлат рўйхатидан ўтган кундан бошлаб юридик шахс мақомига эга бўлган деб ҳисобланади. Шу боисдан, **давлат рўйхатидан ўтганлик тўғрисидаги гувоҳнома**нинг мавжудлигини, агар таъсис ҳужжатларига ўзгартиришлар киритилган бўлса, қайта рўйхатдан ўтказилганлигини текшириш лозим.

Аудитор **таъсис шартномаси** билан танишишда, унда қандай шартлар келтирилганлигини аниқлайди. Жумладан:

- мулкларни улуш сифатида қўшиш (топшириш)
- фаолиятда иштирок этиш;
- фойда ва зарарларни таъсисчилар ўртасида тақсимлаш;

- корхона фаолиятини бошқариш ва унда таъсисчиларнинг иштироки;
- таъсисчиларнинг корхонадан чиқиши.

Масъулияти чекланган жамиятлар (МЧЖ) таъсис шартномасида юқорида санаб ўтилган маълумотлардан ташқари қуйидаги шартлар ҳам бўлиши лозим:

- устав капиталининг таркиби ва ҳажми тўғрисида;
- ҳар бир таъсисчи улушининг ҳажми ва уни ўзгартириш тартиби;
- таъсисчилар улушларининг таркиби, ҳажми ва топшириш муддатлари;
- улушларни қўшишга доир мажбуриятларни бузганлик учун жавобгарлик;
- таъсисчилар томонидан қўшиладиган улушларнинг жами суммаси.

Аудитор корхона устави билан танишиш чоғида унда қуйидагилар кўрсатилганлиини аниқлайди:

- корхонанинг ўзига хос ҳусусиятлари ва ташкилий-ҳуқуқий шаклини ифодалайдиган номи;
- корхонанинг давлат рўйхатидан ўтказиладиган, жойлашган ўрни;
- устав капиталининг кўлами ва унинг барча таъсисчилар ўртасида улушларга тақсимланиши;
- корхонанинг мақсади ва фаолият турлари;
- ижро органларини сайлаш ёки тайинлаш тартиби;
- корхона бошқарув органининг таркиби ва ваколатлари ҳамда улар томонидан қарор қабул қилиш тартиби;
- дивидендлар тақсимлаш тартиби;
- амалдаги қонунчиликда кўзда тутилгани ҳамда таъсисчилар билан келишилган, лекин қонунчиликка зид келмайдиган бошқа зарур масалалар. Шунингдек, таъсис ҳужжатларини текширишда корхонанинг ташкилий-ҳуқуқий шаклини эътиборга олиш зарур. Масалан, акциядорлик жамиятининг таъсисчилари томонидан тасдиқланган уставида, устав капиталининг кўлами тўғрисидаги маълумотлар билан бирга жамият томонидан чиқариладиган акцияларнинг тоифалари, уларнинг номинал қиймати ва миқдори, акциядорларнинг ҳуқуқлари тўғрисидаги шартлар ҳар хил бўлиши лозим. Акциядорлик жамиятининг барча акциялари бир акциядор томонидан сотиб олинганда, акциядорлик жамиятини бир киши ташкил этган ҳисобланади ёки бир акциядордан иборат бўлади. Бу ҳолдаги маълумотлар акциядорлик жамияти уставида қайд қилинган, рўйхатга олинган ва ҳамма танишиши учун эълон қилинган бўлиши керак.

Иштирокчилар таркибини таҳлил қилишда, акциядорлик жамияти ва масъулияти чекланган жамият ягона иштирокчиси сифатида, битта шахсдан иборат хўжалик юритувчи субъект бўла олмаслигига эътибор бериши керак.

Акциядорлик жамиятлари ва масъулияти чекланган жамиятларда ҳам юридик шахслар, ҳам жисмоний шахслар таъсисчи сифатида иштирок этишлари мумкин.

Қўшма корхона устав капиталига ўзбекистонлик иштирокчи томонидан қўшиладиган ҳисса хорижий иштирокчилар билан келишувга кўра миллий валютада қандай баҳоланса, келишилган баҳолар бўйича чет эл валютасида ҳам жаҳон бозоридаги баҳони ҳисобга олган ҳолда шундай баҳоланади.

Хорижий иштирокчининг ҳиссаси ҳам шу тартибда қўшма корхонани ташкил этиш ҳақидаги шартнома имзоланган кундаги ёки унинг иштирокчилари келишган бошқа санага амалда бўлган Ўзбекистон Республикаси Марказий Банкининг расмий валюта курси бўйича сўмга ҳисоблаб ўтказиш йўли билан баҳоланади.

Жаҳон бозори баҳоси бўлмаганда қўшилаётган мулклар қиймати иштирокчиларнинг келишувига мувофиқ аниқланади.

Таъсис ҳужжатларини текширишда амалдаги қонун ҳужжатларига мувофиқ ҳар бир ташкилий-ҳуқуқий шаклдаги хўжалик юритувчи субъект учун турли масъулиятлар белгиланишини инобатга олиш зарур.

Мисол:

Хўжалик юритувчи субъектлар учун қонунчиликда белгиланган масъулиятлар

Хўжалик юритувчи субъект ташкилий-ҳуқуқий шакли	Қонун ва унда белгиланган масъулиятлар
Қишлоқ хўжалик кооперативлари (ширкат хўжаликлари)	Ўз. Р. қонуни «Қишлоқ хўжалиги кооперативи (ширкат хўжалиги) тўғрисида» Қ/х кооперативи (ш/х) фаолиятининг асосий тури қишлоқ хўжалик маҳсулоти етиштиришдир. Қ/х кооперативи (ш/х) қишлоқ хўжалик маҳсулотлари етиштириш билан бир қаторда кооперативнинг ўз ҳудудида ҳам, шунингдек ундан ташқари ҳам қишлоқ хўжалик хом ашёсини қайта ишлаш, озиқ-овқат маҳсулотлари, халқ истеъмол моллари, ишлаб чиҳариш-техника аҳамиятига эга бўлган маҳсулотлар ишлаб чиқариш, савдо-сотиқ, таъмирлаш ва қурилиш ишлари, юридик ва жисмоний шахсларга хизмат кўрсатиш, шунингдек қонунларда таъқиқланма-ган бошқа фаолият турлари балн шуғулланишга ҳақли. (32-модда)
Фермер хўжаликлари	Ўз. Р. қонуни «Фермер хўжалиги тўғрисида» Фермер хўжалигининг мол-мулкига эгалик қилиш ундан фойдаланиш ва уни тасарруф этиш хўжалик аъзолари томонидан ўзаро келишув асосида амалга оширилади. (20-модда)
Деҳқон хўжаликлари	Ўз. Р. қонуни «Деҳқон хўжалиги тўғрисида» Деҳқон хўжалигининг мол-мулкига эгалик қилиш ундан фойдаланиш ва уни тасарруф этиш хўжалик аъзолари томонидан ўзаро келишув асосида амалга оширилади. (16-модда)
Маъсулият чекланган жамиятлар (МЧЖ)	ЎЗ. Р. қонуни «Хўжалик жамиятлари ва ширкатлар тўғрисида» МЧЖ таъсисчиларнинг мажбуриятлари бўйича жавобгар ҳисобланади. Таъсисчилар МЧЖ устав капиталидаги улушларига мутаносиб мажбуриятлари бўйича жавобгардир. (16-модда)
Акциядорлик жамиятлари	Ўзбекистон Республикаси Қонуни «Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳимоя қилиш тўғрисида»

Корхона таъсисчиларининг сони ва уларнинг устав капиталидаги улушини текшириш чоғида аудитор таъсисчиларнинг энг кўп сони ва бир таъсисчининг устав капиталидаги энг кўп улуши, ҳамда устав капиталининг энг кам кўлами тегишли юридик шахс учун қўлланиладиган Қонун билан аниқланади. Масалан, «Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонунига мувофиқ очиқ турдаги акциядорлик жамиятлари (ОТАЖ) устав капиталининг энг кам миқдори жамият рўйхатдан ўтказилган пайтда қонун ҳужжатларида белгилаб қўйилган энг кам иш ҳақининг икки юз баравар суммасидан кам бўлмаслиги, ёпиқ турдаги акциядорлик жамиятлари (ЁТАЖ) устав капитали эса жамият рўйхатдан ўтказилган пайтда қонун ҳужжатларида белгилаб қўйилган энг кам иш ҳақининг юз баравар суммасидан кам бўлмаслиги керак. (20-модда)

Ушбу талабларга риоя қилиниши корхонанинг фаолият кўрсатиши, ҳамда кредиторларнинг манфаатларини ҳуқуқий ва иқтисодий ҳимоялаш шартларидан бири ҳисобланади. Корхона **соф активлари мақдори**нинг унинг **утав капитали**дан ошиб кетиши (ёки тенг бўлиши) тўғрисидаги мажбурий талабларга риоя қилиниши шу мақсадлардагина текширилади.

Корхонанинг хусусий капиталини текшириш учун зарур маълумотлар молиявий ҳисоботнинг қуйидаги шаклларида акс эттирилади:

Бухгалтерия балансида (ОКУД бўйича 1-шакл):

Таъсисларнинг устав капиталига қўшадиган улушлари бўйича қарзлари – активдаги II-«Айланма активлар» бўлимининг «Таъсисчилар билан ҳисоблашишилар» моддаси (4610-счёт) (280-сатр);

Пассивдаги I»Ўз маблағлари манбалари» бўлимида устав капитали (320 сатр), қўшилган капитали (330 сатр), заҳира капитали (340 сатр), тақсимланмаган фойда (350 сатр);

Хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот (5-шакл) да

Хусусий капиталнинг таркиби бўйича : йил бошига қолдиғи (010 сатр 3, 4, 5, 6, 7, 8, - устунлар), йил давомидаги ўзгариши (020-070 сатрлар) ва йил охирига қолдиғи (080-сатр).

3. Дастлабки ҳужжатларни текшириш

Таъсисчилар улушларининг устав капиталига қўшилганлигини тасдиқловчи ҳужжатларга далолатномалар, накладнойлар, банк кўчирмалари, тўлов-топшириқномалари нусхалари, касса кирим ордерларининг квитанциялари ва бошқа дастлабки ҳужжатлар мисол бўла олади. Устав капиталига улуш сифатида қўшиладиган мулкларга эгалик қилиш ҳуқуқини тасдиқловчи ҳужжатларга кўчмас мулк, ер участкалари, транспорт воситалари, интеллектуал мулк ва шунга ўхшашларга эгалик қилиш ҳуқуқини тасдиқловчи гувоҳномалар киради.

Ташкилий ҳужжатлар:

- давлат рўйхатига олинганлиги тўғрисида гувоҳнома;
- буйруқлар ва фармойишлар;
- акциядорлар ва таъсисчилар билан ёзишмалар;
- акцияларга обуна бўлиш натижалари тўғрисидаги, савдо натижалари тўғрисидаги, таъсисчилар ёки акциядорлар мажлисининг баённомалари;
- солиқ инспекцияда ҳисобга олинганлиги тўғрисида маълумотнома, давлат статистика органлари, тегишли суғурта ташкилотлари ва бошқа бюджетдан ташқари ташкилотларда рўйхатга олинганлиги тўғрисида гувоҳнома;
- амалдаги қонунчиликка мувофиқ лицензияланиши лозим бўлган фаолият турлари учун берилган лицензиялар;
- юритилаётган ҳисоб шаклидан қатъий назар очиқ турдаги акциядорлик жамиятлари акциядорлар реестрини ҳам текширувга тақдим қилади.

Устав капиталига таъсисчилар томонидан улушларни қўшиш муддатларига риоя қилинишини ва тўлиқлигини текширишда қуйидагиларга эътибор берилиши лозим:

- устав капиталининг тўлиқ шаклланганлиги;
- таъсисчилар ҳақиқатда қўшган улушларининг таъсис ҳужжатларида белгиланган шартларга мослиги;
- таъсисчилар томонидан устав капиталига улушларни қўшишда қонунчилик ва таъсис ҳужжатларида белгиланган муддатларга риоя қилиниши.

Устав капиталининг шаклланишини текшириш чоғида текширилаётган корхонанинг ташкилий-ҳуқуқий шаклини ҳам эътиборга олиш зарур. Чунончи, **акциядорлик жамиятлари**да устав капитали акциядорлар томонидан сотиб олинадиган, жамият акцияларининг номинал қийматидан, маъсулияти чекланган жамиятларда эса унинг иштирокчилари томонидан қўшиладиган улушлар қийматидан ташкил топади. **Қишоқ хўжалик кооперативлари (ширкат хўжаликлари)**да пай жамғармаси – ширкат хўжалиги аъзоларининг пай бадалларидан, **фермер ва деҳқон хўжаликлари**да эса ўзига қарашли уй-жойлар, хўжалик иморатлари, қишлоқ хўжалик экинзорлари ва дарахтзорлари, дов-дарахтлар, маҳсулдор чорва моллари, паррандалар, қишлоқ хўжалик техникаси, асбоб-ускуна ва ашё-анжомлари, транспорт воситалари, пул маблағлари, интеллектуал мулк объектлари, шунингдек бошқа мол-мулклардан ташкил топади.

Давлат корхоналарида эса давлат мулки ҳисобланган устав фонди шакллантирилади.

Аудитор текширув чоғида барча таъсисчилар қонунчиликка мувофиқ ўз улушларини устав капиталига ўз вақтида ва тўғри ҳамда тўлиқ қўшганликларини аниқлаши керак.

Масалан, масъулияти чекланган жамият (МЧЖ) устав капиталига жамиятни рўйхатга олиш пайтида ҳар бир иштирокчи камида 30 % улушини қўшган бўлиши керак.

Корхона устав капиталига таъсисчилар томонидан улушлар қўшилмаган ёки тўлиқ қўшилмаган ҳолатларнинг аниқланиши, тегишли бошқарув органлари учун корхона таъсис этилмаган ва тугатилиши керак деб топилишига асос бўлади.

Таъкидлаш жоизки, таъсисчилар томонидан устав капиталига улуш сифатида қўшиладиган маблағлар Ўзбекистон Республикасида амалдаги қонунчиликка мувофиқ ҚҚС га тортилмайди. Шунингдек, корхоналарни тугатиш ёки қайта ташкил этиш чоғида пай (улуш) кўринишида натура ёки пул шаклида олинган маблағлар ҳам, уларнинг устав фондидан ҳамда юридик шахслар пай (улуши)дан ошиб кетмаган миқдорда, ҚҚС га тортилмайди.

Устав капиталига улушлар пул, қимматли қоғозлар, бошқа буюмлар ёки мулкий ҳуқуқлар ҳамда пулда баҳоланадиган бошқа ҳуқуқлар шаклида қўшилиши мумкин. Шу боисдан аудитор таъсисчилар улушларини пулда баҳолашнинг тўғрилигини текшириши муҳимдир. Хўжалик жамияти таъсисчисининг улушини пулда баҳолаш жамият таъсисчилар ўртасидаги келишувга мувофиқ амалга оширилади. Қонунда кўзда тутилган айрим ҳолларда эса мустақил эксперт томонидан баҳоланиши керак.

4. Синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларини текшириш

Бухгалтерия ҳисобининг журнал-ордер шакли қўлланиладиган корхоналарда амалдаги қоидаларга мувофиқ 8310-8330 счётлар бўйича №13- журнал-ордер ва аналитик ҳисоб ведомостлари қўлланилади. Бухгалтерия ҳисоби компьютерлаштирилган корхоналарда 8300-устав капиталини ҳисобга оладиган счётлар (8310-8330), 4610-»Устав капиталига улушлар бўйича таъсисларнинг қарзлари» ва 6620- Чиқиб кетаётган таъсисларнинг улушлари бўйича қарзлар» счётлари бўйича синтетик ва аналитик ҳисоб юритиладиган компьютер дастурлари қўлланилади.

Шунингдек, Бош дафтар ёки оборот-сальдо ведомостлари ҳам текширилади.

Қоидага кўра, таъсисчилар томонидан устав капиталига қўшиладиган ҳиссалар ҳисобда ва балансда уларнинг ҳақиқатда кирим қилиниш меъёрига қараб акс эттирилади: асосий воситалар, номоддий активлар, товар-моддий қийматликлар учун қабул қилиш-топшириш далолатномасининг тузилган санаси, пул маблағлари учун маблағларининг корхона счётига келиб тушгани (банк кўчирмаси ва унга илова қилинган тегишли ҳужжат). Бунда ушбу ҳиссаларнинг аналитик ҳисоби ҳар бир иштирокчи бўйича юритилади.

Ҳиссаларнинг белгиланган миқдори кирим қилинганидан сўнг устав капиталининг ташкил этилиши ҳисобда акс эттирилади.

Устав капиталининг миқдори таъсис ҳужжатларида белгиланганидан ошиб кетмаслигини таъкидлаб ўтиш зарур.

Корхона таъсисчилари улушларининг йиғиндиси (улушлар, акциялар, пай бадаллари) таъсис ҳужжатларида қайд қилинган устав капиталининг миқдори ва суммалари тегишли дастлабки ҳужжатларга (далолатномалар, банк кўчирмалари, банк кассасига нақд пул топширилганлиги тўғрисида квитанция ва ҳ. к) асосан счётлар алоқаси тузилиб, дастлабки бухгалтерия балансида акс эттирилади.

Устав капитали суммаси таъсис ҳужжатлари, ҳисоб регистрлари ва ҳисоботдаги маълумотларга тенг бўлиши лозим.

№21 –БҲМС га мувофиқ устав капиталини ҳисобга оладиган счётлар (8310-«Оддий акциялар», 8320-«Имтиёзли акциялар», 8330-«Пай ва улушлар») кредити ва 4610 –«Устав капиталига улушлар бўйича таъсисчиларнинг қарзлари» счётининг дебети бўйича ёзувлар корхона давлат рўйхатидан ўтганидан сўнг амалга оширилади.

Устав капитали тўлиқ ва тўғри шаклланиши 4610–«Устав капиталига улушлар бўйича таъсисчиларнинг қарзлари» счёти маълумотлари билан 8310–«Оддий акциялар», 8320–«Имтиёзли акциялар» счетлари ёки 8330–«Пайлар ва улушлар» счёти (хўжалик юритувчи

субъект ташкилий-ҳуқуқий шаклига қараб тегишли счёт) маълумотларини солиштириш асосида текширилади.

Масалан, текширувдан ўтказилган фермер хўжаликлари бўйича счётлар қолдиқлар қуйидагича:

I.

II. **Фермер хўжаликлари устав капиталини шакллантириш таҳлили**

(минг. с)

Фермер хўжаликлари	4610-счёт	8330-счёт
«Асад» фермер хўжалиги 1 йилдан кам фаолият кўрсатган	500, 0	500, 0
«Бобур» фермер хўжалиги 1 йилдан кам фаолият кўрсатган	200, 0	400, 0
«Самад» фермер хўжалиги 1 йилдан кўп фаолият кўрсатган	150, 0	300, 0
«Дўст» фермер хўжалиги 1 йилдан кўп фаолият кўрсатган	-	400, 0

«Асад» фермер хўжалигида 4610–счёт дебет қолдиғи ва 8310 счётлар кредит қолдиғининг тенглиги таъсисчилар хўжалик устав капиталига ўз улушлари бўйича маблағларни умуман топширмаганлагини ва қонунчиликда белгиланган муддатга риоя қилинмаганлигини билдиради.

«Бобур» фермер хўжалиги 4610–счётнинг дебет қолдиғи 8310-счёт кредит қолдиғининг 50 %ни ташкил этади, яъни таъсисчилар устав капиталига улушларининг ярмини қўшганлар. Фермер хўжалиги фаолият бошлаганига бир йил тўлмаган, устав капиталининг қолган қисми (50%) бир йил ичида қўшилиши лозим.

Демак, «Бобур» фермер хўжалигида устав капиталини шакллантириш қонунчилик талабларига мос келади.

«Самад» фермер хўжалиги ҳам «Бобур» фермер хўжалигидаги каби таъсисчилар устав капиталига улушларининг ярмини қўшганлар, аммо корхона фаолият бошлаганига бир йилдан ошган, демак устав капиталига улушларни топшириш муддатига риоя қилинмаган. Бундай ҳолатда корхона ёхуд ўз устав капиталини камайтириб, устав ва таъсис шартномасини қайта давлат рўйхатдан ўтказиши, ёхуд тугатиш йўли билан ўз фаолиятини тўхтатиш лозим.

«Дўст» фермер хўжалигида 4610-Устав капиталига улушлар бўйича таъсисчиларнинг қарзлари» счёти бўйича дебет қолдиқ йўқлиги ва 8310–»Пайлар ва улушлар» счёти бўйича кредит қолдиқ суммасининг (400, 0 м. с) таъсис ҳужжатлари (устави ва таъсис шартномаси)га мослиги таъсисчиларнинг устав капиталига улушлар бўйича қарздор эмасликларини ва улушлар тўлиқ тўланганлигини билдиради.

Ҳар бир таъсисчи томонидан устав капиталига улушларнинг ҳақиқатан қўшилганлиги тасдиқловчи бухгалтерия ҳужжатларининг мавжудлиги ва тўғри расмийлаштирилганлигини текшириш орқали аниқланади. Натура шаклидаги улушлар (асосий воситалар, материаллар ва ҳ. к) тегишли шаклдаги далолатномалар, пул маблағлари эса касса ва банк ҳужжатлари билан тасдиқланади. Тасдиқловчи ҳужжатларда тегишли маблағларнинг айнан устав капиталига улуш сифатида таъсис ҳужжатларига мувофиқ топширилганлиги ҳақида маълумотлар бўлиши лозим. Бу нафақат устав капиталига қўшиладиган улушларни бухгалтерия ҳисобида тўғри расмийлаштириш учун, балки солиққа тортиш масалалари учун ҳам зарурдир.

Шунингдек, текширув чоғида ушбу ҳужжатлар шакл ва мазмунларининг Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»га қонун 9-моддаси талабларига мувофиқлиги ҳам аниқланади.

Устав капиталига чет эл валютасида қўшиладиган улушларнинг тўғри акс эттирилганлигини аниқлаш «**Чет эл валютасида амалга ошириладиган муомалаларни бухгалтерия ҳисоби, статистик ва бошқа ҳисоботларда акс эттириш ТАРТИБИ»** (Ўз. Р. Адлия Вазирлигида 3 июн 2000 йилда 931-тартиб рақами билан рўйхатга олинган) талабларига мувофиқ амалга оширилади. Чет эл валютасидаги устав капитали ва таъсисчиларнинг устав капиталига улушлар бўйича қарзларини шакллантириш таъсис ҳужжатлари имзоланган санада амалда бўлган Ўз. Р. МБ курси бўйича сўмга ҳисоблаб

ўтказиш йўли билан амалга оширилади. Бунда аудитор чет эл валютаси курси ва сўмга ҳисоблаб ўтказишнинг тўғрилигини ҳамда счётларда акс эттирилишини текшириши зарур.

Устав капиталига улушларнинг таъсисчилар томонидан ҳақиқатда қўшилганлиги тегишли дастлабки ҳужжатлар ва 4610-«Устав капиталига улушлар бўйича таъсисчиларнинг қарзлари», 6620-«Чиқиб кетаётган таъсисчиларга уларнинг улушлари бўйича тўланадиган қарзлар» счётлари бўйича ҳисоб регистрларидаги ёзувлар асосида текширилади. 4610-счётнинг дебет қолдиғи таъсисчиларнинг устав капиталига қўшадиган улушлари бўйича қарзларини, 6620- счётнинг кредит қолдиғи корхонанинг чиқиб кетаётган таъсисчилардан устав капиталидаги улушлари бўйича қарзларни билдиради. Аудитор устав капиталига улушлар бўйича қарзларнинг ўз вақтида тўланиши ва 4610 ва 6620 счётлар бўйича қолдиқларнинг ҳаққонийлигини аниқлаши лозим.

Акциядорлик жамиятларида устав капиталининг тўғри шакллантирилишини текширишда қуйидаги талабларга риоя қилинганлиги текширилади:

- устав капитали акциядорлар томонидан сотиб олинган акциядорлик жамияти акцияларининг номинал қийматидан ташкил топганлиги;
- барча акциялар эгаси ёзилган акция эканлиги ва таъсис этишда таъсисчилар ўртасида жойлаштирилган бўлиши лозим;
- жойлаштирилган имтиёзли акцияларнинг номинал қиймати акциядорлик жамияти устав капиталининг 10% дан ошмаслиги лозим;
- акциядорлик жамияти акциялари уни таъсис этиш чоғида уставда кўрсатилган муддат давомида тўлиқ тўланиши лозим. Аммо устав капиталининг камида 50% бир ой ичида, қолган қисми эса жамият рўйхатдан ўтган пайтдан бошлаб бир йил ичида туланиши лозим;
- тўлов шакллари (пул маблағлари, қимматли қоғозлар, пулда баҳоланган бошқа буюмлар ёки мулкий ҳуқуқлар) акциядорлик жамиятининг устави ва таъсис шартномасига мос келиши лозим;
- очиқ ва ёпиқ турдаги акциядорлик жамиятларининг чиқарилган акциялари реестрда рўйхатга олинган бўлиши шарт;
- акцияларнинг аналитик ҳисоби таъсисчилар, устав капиталининг шаклланиш босқичлари ва акцияларнинг турлари бўйича батафсил маълумот олишни таъминлаши лозим.

Аудитор текширув жараёнида оддий акциялаардан иборат акциядорлик капитали (8310-счёт), имтиёзли акциялар кўринишидаги акциядорлик капитали (8320-счёт), қайтариб сотиб олинган оддий хусусий акциялар(8610-счёт) ва қайтариб сотиб олинган имтиёзли хусусий акциялар(8620-счёт)ни алоҳида текширади.

№21 БҲМС га мувофиқ акциядорлик жамияти давлат рўйхатидан ўтган пайтдан бошлаб оддий ва имтиёзли акцияларнинг обуна суммаси мос равишда 8310 ва 8320-счётлар кредитида акс эттирилиши лозим (Дт 4610-счёт, Кт 8310, 8320-счётлар). Обуна бўлинган акциялар қиймати таъсисчилар томонидапн пул, қимматли қоғозлар, пулда баҳоланган бошқа буюмлар ёки мулкий ҳуқуқлар билан тўланиши мумкин.

Устав капиталининг шаклланишини текширишда акциялар қийматини тўлаш учун топширилган мулкларнинг тўғри баҳоланганлигини аниқлаш зарур. Бу мулкларни баҳолаш таъсисчиларнинг келишувига мувофиқ амалга оширилиши, қонунда кўзда тутилган ҳолларда эса мустақил эксперт баҳолаши лозим.

Устав капиталига улушларнинг ҳаққоний қўшилганлигини аудитор таъсисчилар билан ҳисоб-китобларни тасдиқловчи ҳужжатларнинг мавжудлиги ва тўғри расмийлаштирилганлигини текшириш орқали аниқлайди. Тасдиқловчи ҳужжатларда **устав капиталини шакллантириш** тўғрисида кўрсатилган бўлиши лозим. Бу нафақат муомалани бухгалтерия ҳисоби счётларида тўғри акс эттириш учун, балки солиқлар бўйича имтиёзларни қўллашнинг тўғрилигини асослаш учун ҳам муҳимдир.

Дастлабки ҳужжатлар (асосий воситаларни, номоддий активларни қабул қилиш-топшириш далолатномалари, юк хатлари, счётлар, касса ҳисоботлари, банк кўчирмалари, тўлов топшириқномалари ва б.) бўйича устав капиталига қўшилган улушларнинг тегишли счётларда тўғри акс эттирилганлиги текширилади.

Устав капиталига қўшилган улушларни текширишда аудитор иштирокида инвентаризация ўтказиш мақсадга мувофиқ. Бунда устав капиталига улуш сифатида ишлашга яроқсиз асосий воситалар, амалий қийматини йўқотган номоддий активлар қўшилган ҳолатлар аниқланиши мумкин.

Устав капитали ўзгаришининг асослилигини текшириш 8310-«Устав капиталини ҳисобга олинадиган счётлар»(8310, 8320, 8330-счетлар) бўйича ҳисоб регистрларининг ёзувларини текшириш йўли билан амалга оширилади. Бундай ёзувлар устав капитали белигиланган тартибда кўпайтирилган ёки камайтирилган ҳолатдагина, фақат акциядорлик жамиятининг таъсис ҳужжатларига тегишли тарзда ўзгартиришлар киритилганидан сўнг амалга оширилади.

«Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонунининг 21-моддасига мувофиқ «жамиятнинг устав фонди акциялар номинал қийматини ошириш ёки қўшимча акцияларни жойлаштириш йўли билан кўпайтирилиши мумкин».

Текширув чоғида устав капиталини кўпайтириш манбалари аниқланади. Улар асосан қуйидагилар ҳисобига бўлиши мумкин:

- эмитент-акциядорлик жамиятининг ўз акцияларини уларнинг номинал қийматидан юқори баҳода сотишдан олинган маблағлар яъни **эмиссион даромад** (Кт 8320-счёт);
- жамғарма, истеъмол ва бошқа фондлар ҳамда ишлатилмаган заҳиралар маблағлари;
- олдинги йил якуни бўйича тақсимланмаган фойда;
- грантлар, субсидиялар ва қайтариб берилмайдиган ёрдамлар ҳисобига (Кт 8810, 8820, 8890-счётлар);
- активларни қайта баҳолашдан ҳосил бўлган манба ҳисобига (Кт 8510-счёт);
- дивидендлар ҳисобига.

Аудитор устав капитали камайтирилишининг асослилигини ҳам текширади.

Юқорида номи қайд қилинган қонуннинг 22-моддасига мувофиқ «Жамиятнинг устав фонди акцияларнинг номинал қийматини ёки уларнинг умумий сонини қисқартириш йўли билан, шу жумладан акцияларнинг бир қисмини жамиятнинг ўзи кейинчалик муомаладан чиқариш шарти билан сотиб олиши йўли билан камайтирилиши мумкин».

Аудитор устав капиталининг корхона хусусий манбаларини капиталлаштириш ҳисобига кўпайтирилиши, ёки юқоридаги ҳолатда камайтирилиши тўғрисида акциядорлар мажлисининг қарори мавжудлигини ҳам аниқлайди. Устав капитали кўпайтирилганда қўшимча акциялар қийматини тўлаш шакли уларни жойлаштириш тўғрисидаги қарор билан белгиланади.

Кейинчалик аудитор асосий ва қўшимча чиқарилган акциялар қийматининг тўланишини текширади. «Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида»ги қонуннинг 37-моддасига мувофиқ «Жамият акцияларига ҳақ тўлаш бозор қийматида амалга оширилади».

Фақат қуйидаги ҳоллардагина акциялар уларнинг бозор қийматидан арзонроқ нархда жойлаштирилиши мумкин:

- жамиятнинг қўшимча оддий акциялари оддий акциялар эгалари бўлган акциядорларга жойлаштирилиб, улар оддий акцияларни бозор қийматининг тўқсон фоизидан паст бўлмаган нархда сотиб олишдан иборат ўз имтиёзли ҳуқуқларини рўёбга чиқарган ҳолларда;
- қўшимча акциялар воситачи иштирокида жойлаштирилиб, уларнинг баҳоси бозор баҳосидан кўпи билан бундай акцияларни жойлаштириш баҳосига нисбатан фоизларда белгиланган воситачилик ҳақи миқдорида арзон бўлганида.

Устав капиталини аудиторлик текширувидан ўтказишнинг якунловчи босқичида унинг энг кам миқдори тўғрисидаги қонунчилик талабларига риоя қилиниши ҳам аниқланади.

Устав капиталининг синтетик ва аналитик ҳисобини юритишнинг тўғрилиги мазкур корхонада қўлланилаётган ҳисоб шаклининг регистрлари (мемориал-ордерлар, дафтарлар, журнал-ордерлар, машинограммалар ва ҳ. к) маълумотларини текшириш билан аниқланади.

Устав капиталининг аналитик ҳисобини текширишда нафақат унинг синтетик ҳисоб маълумотларига тенглиги, балки акцияларнинг турлари, уларнинг эгалари, акциялар учун ҳисоб-китобларнинг аҳволи ва бошқалар бўйича ахборот олиш имкониятлари ҳам аниқланади.

Шунингдек, аудитор «Акциядорлик жамиятлари ва акцияларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида»ги қонуннинг 47-50 моддаларига мувофиқ **акциядорлар реестри**ни юритиш қоидаларига риоя қилинишини ҳам текширади.

Барча бажарилган текширув амаллари ва аниқланган номувофиқликлар аудиторнинг ишчи ҳужжатларида акс эттирилади.

Текширув якунида аудитор устав капиталини ҳисобга олиш ва ҳисоботда акс эттириш бўйича аниқланган тафовутларнинг қанчалик жиддийлиги(катта-кичиклиги)ни меъёрий ҳужжатлар талабларига нисбатан аниқлайди. Агар аудитор аниқланган тафовут устав капиталига доир ҳисобот кўрсаткичларига унчалик таъсир қилмайди деб ҳисобласа, у ушбу кўрсаткичларнинг ишончлилиги тўғрисида **ижобий аудиторлик ҳулосаси** тузиши мумкин. Агар аҳвол бунга тескари бўлса, яъни аниқланган тафовутлар устав капиталига доир ҳисобот кўрсаткичларини сезиларли даражада бузиб кўрсатилганлиги аниқланса, у ҳолда аудитор ушбу камчиликларни акс эттириб **салбий аудиторлик ҳулосаси** тузади.

5. Қўшилган капитални текшириш

№21 БҲМС га мувофиқ 8400-«Қўшилган капитални ҳисобга оладиган счётлар»да оддий ва имтиёзли акцияларни номинал қийматидан юқори баҳода дастлабки сотишдан олинган **эмиссион даромадлар (**8410) ва устав капиталини шакллантиришда ҳосил бўлган **курс тафовутлари (8420)** акс эттирилади. Аудитор ушбу капитал таркибининг тўғри шаклланиши ва ўзгаришларини тегишли асос бўлувчи ҳужжатларга мувофиқ текшириб, натижаларини ўзининг ишчи ҳужжатларида қайд қилиб бориши зарур. Жумладан, акцияларни сотишдан олинган маблағлар кирими, номинал ва биржа (бозор) баҳоси ўртасидаги фарқни аниқлаш ҳамда ҳусусий капитал таркибида қўшилган капиталнинг шаклланишини тўғри акс эттириш ва ҳ. к. Бунда асосан қуйидаги бухгалтерия ёзувлари амалга оширилади.

1) Корхона давлат рўйхатидан ўтганидан сўнг иштирокчилар (таъсисчилар) қўшадиган улушлар (обуна бўлинган акциялар) суммаси устав капиталида акс эттирилганда:

Дебет 4610–«Устав капиталига улушлар бўйича таъсисчиларнинг қарзлари»(агар акцияга обуна бўлинса-обуначилар бўйича очилган аналитик счётлар);

Кредит 8310-«Устав капиталини ҳисобга оладиган счётлар»(8310, 8320, 8330-счётлардан тегишлиси, агар акцияга обуна бўлинса, унинг номинал қийматига Кт-8310, 8320-счётлар)

Кредит 85420-счёт – акция номинал қийматидан биржа баҳосининг ошган қисмига (эмиссион даромад)

2) Таъсисчилар (иштирокчилар) томонидан таъсис шартномасига мувофиқ улушлар (моддий, номоддий, пул маблағлари ва ҳ. к кўринишида) тегишли дастлабки ҳужжатлар (қабул қилиш-топшириш далолатномалари, накладнойлар, касса кирим ордерлари, банк кўчирмалари)га асосан топширилганда:

Дебет 0110-0199, 0440-0490, 0710, 0720, 0810, 1010-1090, 1110, 1120, 2810, 2820, 2910, 5010, 5110, 5210 –счётлардан тегишлилари.

Кредит 4610-счёт (таъсисчилар бўйича очилган тегишли аналитик счётлар)

Аудитор 8410-«Эмиссион даромадлар» ва 8420-«Устав капиталини шакллантиришда курсдаги фарқлар» счётлари бўйича аналитик ҳисобнинг ташкил этилиши ва юритилишининг тўғрилигини текшириши лозим. Бунда қўшимча тўланган капиталнинг ҳисоби оддий ва имтиёзли акциялар бўйича алоҳида юритилаётганлигига эътибор бериш

зарур. Шунингдек, ҳисобдан чиқарилган ва сотилган акцияларнинг турлари, улар эгаларининг счётлари ёки таъсисчилар ва ҳиссадорларнинг шахсий счётлари бўйича ахборотларни етказиб бериш имкониятларига ҳам жиддий эътибор бериши керак.

6. Заҳира капиталини текшириш

№21 БҲМС га мувофиқ корхонанинг таъсис ҳужжатларига мувофиқ фойда ҳисобидан яратилган заҳиралар, активларни қайта баҳолашда ҳосил бўлган инфляцион заҳиралар, қайтариб берилмаслик шарти билан олинган мол-мулклар **заҳира капитали**ни ташкил этади. Заҳира капиталининг мавжудлиги ва ҳаракати қуйидаги счётларда ҳисобга олинади.

8510-«Мулкларни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар»;

8520-«Заҳира капитали»

8530-«Қайтариб бермаслик шарти билан олинган мол-мулклар»

Аудитор заҳира капиталини текширишда, даставвал, уни шакллантириш учун асос бўлувчи меъёрий ҳужжатлар мавжудлиги ва уларга риоя қилинаётганлигини аниқлайди. Баланснинг «Заҳира капитали» моддаси бўйича мавжуд сумманинг тегишли санага тузилган синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларидаги (8510, 8520 ва 8530 счётлар бўйича кредит) қолдиқларига тенглиги текширилади.

Сўнгра ҳар бир счёт бўйича қолдиқ суммалар, дебет ва кредит оборотлар моҳиятан текширилади.

Масалан, 8510-«Мулкларни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар» счёти бўйича қолдиқ сумма қачон пайдо бўлганлиги, мулкларни қайта баҳолаш тўғрисида ҳукумат қарорлари, услубий кўрсатмалар, корхона ҳисоб сиёсати ва бошқа асослар мавжудлиги аниқланади. Шунингдек, қайта баҳолаш бўйича бажарилган ҳисоб-китоблар тўғрилиги (ҳар бир аналитик ҳисоб объекти бўйича), қайта баҳолаш натижаларининг тегишли аналитик ҳисоб регистрларида акс эттирилиши ва счётлар боғланиши (проводкалар) тўғри белгиланганлиги текширилади.

Акциядорлик жамиятлари, қўшма корхоналар ва бошқа хўжалик юритувчи субъектларда яратилган заҳира капиталининг мавжудлиги ва ўзгариши 8520-«Заҳира капитали» счёти маълумотлари бўйича текширилади. Бунда аудитор, заҳира капиталини шакллантиришга доир Ўзбекистон Республикасининг амалдаги қонунлари ва таъсис ҳужжатларининг тегишли қоидаларига риоя қилинишини аниқлайди.

Заҳира капиталига фойдадан ажратмалар, унинг корхона таъсис ҳужжатларида кўзда тутилган корхона устав капиталининг 10 % етмагунча ажратилаверади.

Аудитор ушбу капиталнинг тўғри ташкил этилиши ва тўлдирилиб борилишини текширишда ажратмалар ҳисобига яратилган заҳира капитали устав капиталининг 10% дан ошмаганлиги, мулклар (асосий воситалар)ни қайта баҳолашда ҳосил бўлган инфляцион заҳираларнинг ҳаммаси 8531-счёт кредитига олиб борилганлигини аниқлайди.

22-МАВЗУ: МОЛИЯВИЙ НАТИЖАЛАР АУДИТИ

РЕЖА:

1. Молиявий натижаларни текширишнинг асосий йўналишлари

2. Давр сарфларини текшириш

3. Молиявий фаолиятга доир харажатлар ва даромадлар ҳамда фавқулодда олинган фойда (кўрилган зарар) ларни текшириш

1. Молиявий натижаларни текширишнинг асосий йўналишлари

Қоидага кўра, фойда (даромад) корхоналар томонидан қуйидаги мақсадлар учун ишлатилади: фойда (даромад) солиғини тўлаш; бошқарувнинг тегишли қарорига мувофиқ устав капиталига қўшиладиган, ўтган йилги фойда ҳисобидан устав капиталини кўпайтириш; дивидендлар тўлаш.

Қўшма корхоналар фойдасига келадиган бўлсак, у бюджетга тўланадиган суммалар ва заҳиралар яратиш ва уларни тўлдиришга йуналтирилган суммалар чегириб ташланганидан сўнг, қўшма корхона иштирокчилари ўртасида, уларнинг устав капиталидаги ҳиссаларига мутаносиб равишда тақсимланади, агар таъсис ҳужжатларида бошқача тартиб кўзда тутил маган бўлса.

Қўшма корхонанинг хорижий иштирокчиларига корхона фаолиятидан олинган фойдани тақсимлаш натижасида тегишли бўлган, сўм ва чет эл валюталаридаги суммаларни, шунингдек, тақсимланган эркин муомаладаги валютада олинган даромаднинг тегишли улушини уларнинг мамлакатларига ўтказиб бериш кафолатланади.

Аудитор корхонанинг фойдаси (даромади)ни ва молиявий ҳолатини текширишда қуйидагиларни пухта ўрганиши лозим: тайёр маҳсулотлар, товарлар (ишлар, хизматлар) реализациясидан олинган фойдалар ёки кўрилган зарарлар; давр сарфлари, уларнинг асосланганлиги, тасдиқланган сметага мувофиқлиги ва молиявий натижага таъсири.

Бунда, жумладан, қуйидагиларни таҳлил қилиш зарур: асосий воситаларнинг ҳисобдан чиқарилиши (бино ва иншоотларни бузиш ва бўлаклаш, қўрилмаларни демонтаж қилиш ва шунга ўхшашлар), асосий воситаларни бошқа ташкилотлар ва корхоналарга сотиш ёки беришда пайдо бўлган зарарлар; номоддий активларни бошқа корхона ва ташкилотларга сотиш ёки беришда пайдо бўлган зарарлар; айбдорлари аниқланмаган ўғирликлардан кўрилган зарарлар; жарималар, пениялар ва неустойкалар тўлаш билан боғлиқ зарарлар; асосий фаолиятдан олинадиган фойда, бошқа даромадлар ва бошқа тушумлар ҳисобидан заҳира қилиниб, бошқа корхоналар ва ташкилотлар (чет элликларни ҳам қўшиб), шунингдек айрим шахслар билан ҳисоб-китобларга доир шубҳали қарзлар суммалари; «Бошқа даромадлар ва тушумлар» га қуйидагилар киради: корхонанинг асосий фондлари ва бошқа мулкларини сотишдан олинган даромадлар; даъво муддати ўтиб кетган, кредитор ва депонентга ўтказилган қарзларни ҳисобдан ўчиришдан олинган даромадлар; ундирилган жарималар, пениялар, неустойкалар ва хўжалик шартномасининг бошқа шартларини бузганлиги учун ундириладиган бошқа турдаги санкциялар; корхона ичидаги ошхоналар, ёрдамчи хўжаликлар ва бошқалардан олинадиган даромадлар ва тушумлар; молиявий фаолиятга доир даромадлар ва сарфлар. Бунда молиявий фаолиятдан олинадиган даромадларни ҳисобга оладиган счёлар (9500) гуруҳи бўйича 9510, 9520, 9530, 9540, 9550, 9560 ва 9590 счётлар очилиб, даромадлар тегишли тарзда ҳисобга олиб борилганлиги текширилади. Молиявий фаолиятдан кўрилган зарарларни текширишда аудитор молиявий фаолият бўйича харажатларни ҳисобга оладиган 9610, 9620, 9630 ва 9690 счётларнинг маълумотларини ҳам текширади.

Шунингдек, фавқулодда олинган фойдалар ва кўрилган зарарлар ҳам текширилиши лозим. Бунда аудитор 9710«Фавқулодда олинган фойда» ва 9720«Фавқулодда кўрилган

зарар» счётларининг аналитик ҳисоби ва дастлабки ҳужжатлар маълумотларини текшириши зарур. «Маҳсулотлар (ишлар, хизматлар) таннархига қўшиладиган, маҳсулот ишлаб чиқариш (иш бажариш, хизмат кўрсатиш) харажатларининг таркиби ва молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисидаги Низом»нинг шарҳларида кўрсатилишича, хорижий давлатлар амалиётида фавқулодда зарарларга қуйидагилар киради: табиий офатдан кўрилган катта йўқотишлар; уруш ва бошқа сиёсий нотинчликлар натижасида кўрилган йўқотишлар; мамлакатда қонунчилигининг ўзгариши натижасида кўрилган йўқотишлар, масалан, хусусий мулкни давлат мулкига айлантириш (национализация) ҳақида қарор қабул қилиш, айрим фаолият турларини таъқиқлаш ва бошқалар. Бунда аудитор қуйидагиларни текшириши лозим: фавқулодда йўқотишлар метеорологик, сейсмик ва бошқа тегишли хизматларнинг содир бўлган табиий офатлар тўғрисидаги маълумотлари билан тасдиқланиши; корхона мулклари фавқулодда ҳодисалардан суғурта қилинганлиги ва бошқалар.

Аудитор молиявий натижаларни текширишда қуйидагиларни ҳам аниқлаши лозим: бюджетга солиқларнинг ўз вақтида ва тўлиқ тўланиши; шубҳали қарзлар бўйича заҳиралар яратилишининг тўғрилиги; фойданинг корхона иштирокчилари ўртасида ўз вақтида ва тўғри тақсимланиши; акциядорларга дивидендлар тўлашнинг тўғрилиги.

Агар ҳисобот йилининг охирига келиб дебитор қарзларнинг инвентаризация материалларини таҳлил қилиш натижасида шубҳали дебитор қарзлар аниқланса, унда корхона шу миқдорда шубҳали қарзлар бўйича заҳира яратиши мумкин. Бунда қарздорнинг молиявий ҳолати, тўлов кобилияти ва қарзни тўлиқ ёки қисман суммада қоплай олиш эҳтимолига қараб заҳира ҳажми ҳар бир шубҳали қарз бўйича алоҳида аниқланади. Яратилаётган заҳиралар суммаси 9430«Бошқа операцион харажатлар» счёти(жорий йилнинг якуний ҳисоб-китоби бўйича) ёки 8710-«Ҳисобот йилининг тақсимланмаган фойдаси» счёти (олдинги йилдаги фойда ҳисобидан) дебети ва 4910 «Шубҳали қарзлар бўйича заҳиралар» счёти кредитида акс эттирилади.

Ушбу масалани кўриб чиқишда аудитор қуйидагиларни текшириши лозим: шубҳали қарзлар бўйича заҳира яратиш учун зарур ҳужжатларнинг мавжудлиги (корхона дебитор қарзларининг инвентаризация рўйхати, солиштириш далолатномалари, тўловга лаёқатсизлик ҳақида маълумотнома ва б); шубҳали деб тан олинган қарзларни ҳисобдан ўчиришнинг тўғрилиги; ишлатилмаган шубҳали қарзлар бўйича заҳира суммаларининг тегишли йил фойдасига қўшилиши.

Айрим тармоқларнинг корхоналари Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги рухсати билан таъмирлаш ишлари ўтказиш учун маблағлар заҳираси яратадилар. Агар таъмирланадиган асосий воситалар ишлаб чиқариш учун тайинланган ва шу жараёнда ишлатиладиган бўлса, бу заҳирага қилинадиган ажратмалар маҳсулот ишлаб чиқариш (иш бажариш, хизмат кўрсатиш) харажатлари таркибига «бошқа харажатлар» элементи бўйича қўшилади. Заҳира ҳажми таъмирлаш ишлари учун кутилаётган харажатлар қийматидан келиб чиққан ҳолда аниқланади.

Аудитор таъмирлаш ишлари учун заҳираларнинг тўғри ташкил этилиши ва ишлатилишини текшириши зарур. Бунда қуйидагилар текширилади: Заҳира яратиш учун Молия Вазирлигининг рухсати борлиги; таъмирлаш ўтказиш учун смета ва титул рўйхати; заҳиралардан фойдаланишни ҳисобда акс эттиришнинг тўғрилиги; тўлалиги ва ўз вақтидалиги; фойдаланилмаган заҳира қолдиғи қолганда «стороно»қилиш йўли билан заҳираларни ёпиш; дебет 2010, 2310, 2510 кредит 8910«Келгуси давр харажатлари ва тўловлар заҳираси» («Асосий воситларни таъмирлашга доир келгусидаги харажатлар заҳираси» аналитик счёти).

2. Давр сарфларини текшириш

Давр сарфларига киритиладиган харажатлар таркиби «Маҳсулотлар (иш, хизматлар) таннархига қўшиладиган, маҳсулот ишлаб чиқариш (иш бажариш, хизмат кўрсатиш)

харажатларининг таркиби ва молиявий натижаларини шакллантириш тартиби тўғрисидаги Низом»га мувофиқ аниқланади.

Аудитор давр сарфларини ҳисобга олишни ва молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботни тузишнинг тўғрилигигни назорат қилиш мақсадида қуйидагиларни текшириши лозим: давр сарфларини ҳисобга оладиган: 9410-«Сотиш харажатлари», 9420 - «Маъмурий харажатлар», 9430-«Бошқа операцион харажатлар», 9440-«Келгусида солиққа тортиладиган базадан чегириладиган ҳисобот даври харажатлари» бўйича ўз вақтида, ишонарли ва тўлиқ акс эттирилишининг таъминланиши; маъмурий-бошқарув ходимлари меҳнатига ҳақ тўлаш ва мукофотлаш ҳақидаги Низом, лавозим маошларининг белгиланган харажатлар сметасига риоя қилиниши устидан назоратнинг таъминланиши.

Қуйидаги харажатларни давр сарфларига киритишнинг асосланганлиги ва ўз вақтидалиги: реклама харажатлари (нашриётда эълон қилиш, радиодан эшиттириш ва телевидение орқали кўрсатиш, реклама маҳсулотларини ишлаб чиқиш ва чоп этиш, стендлар ва шитлар тайёрлаш, видео ва диафильмлар намойиш этиш ва бошқалар); корхонанинг Ўзбекистон Республикаси ҳудудида ва хориждаги ярмаркалар ва кўргазмаларда иштирок этишига доир харажатлар (экспонатларни тайёрлаш ва етказиб бериш, моделлар ва макетлар тайёрлаш, адабиётлар ва техник ҳужжатларни нашр қилиш); маҳсулотлар (ишлар, хизматлар)ни экспорт қилиш билан боғлиқ сарфлар; божхона тадбирлари учун тўловлар; импорт муомалаларини амалга оширишда воситачилик қиладиган ташкилотларга тўланадиган комиссион тўловлар суммалари; божхона тўловлари, шунингдек, товарлар ва бошқа мулкларни импорт қилиш билан боғлиқ бўлган божхонада амалга ошириладиган расмийлаштириш ўтказиш учун тўловлар; материал қийматликларни сотиб олиш ва ташиб келтириш харажатлари; белгиланган меъёрлар ва бошқарув томонидан тасдиқланган сметалар доирасидаги корхона фаолияти билан боғлиқ вакиллик харажатлари (штатда турмайдиган таржимонлар хизматига ҳақ тўлаш, ишчи музокаралар вақтида чет эллик вакилларнинг расмий қабулини ўтказишга доир харажатлар).

Бунда қилинган харажатларнинг асосланганлиги ва тасдиқловчи ҳужжатлар (счётлар, дўконлар ва ресторанларнинг чеклари ва бошқалар)нинг мавжудлигига алоҳида эътибор бериш зарур.

3. Молиявий фаолиятга доир харажатлар ва даромадлар ҳамда фавқулодда олинган фойда (кўрилган зарар) ларни текшириш

Молиявий фаолиятга доир харажатлар ва даромадлар «Харажатлар таркиби тўғрисидаги …. Низомда»да белгиланган. Ушбу Низомга мувофиқ молиявий фаолият бўйича харажатларга қуйидагилар киради:

- Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки томонидан белгиланган ҳисоб ставкалари даражасида ва улардан ортиқча олинган қисқа муддатли ҳамда узоқ муддатли кредитлар бўйича, шу жумладан тўлов муддати ўтган ва узайтирилган ссудалар бўйча тўловлар;
- мулкни узоқ муддатли ижарага олиш (лизинг) бўйича фоизларни тўлаш харажатлари;
- чет эл валютаси билан муомалаларга доир салбий курс тафовутлари бўйича зарарлар;
- сарфланган (қимматли қоғозларга, шўъба корхоналарга ва ҳоказоларга) маблағларни қайта баҳолашдан кўрилган зарарлар;
- ўз қимматли қоғозларини чиқариш ва тарқатиш билан боғлиқ харажатлар;
- молиявий фаолият бўйича бошқа харажатлар, шу жумладан салбий дисконт.

Аудитор ушбу харажатларни текширишда 9610, 9620, 9630 ва 9690-счётлар бўйича ҳисоб ёзувларини текширувдан ўтказиб, уларнинг «Низом»га мувофиқлиги ва счётларда тўғри акс эттирилганлигига ишонч ҳосил қилиши лозим.

Молиявий фаолиятдан олинган даромадларга қуйидагилар киради:

- олинган роялтилар ва капитал трансферти;

- Ўзбекистон Республикаси ҳудудида ва унинг ташқарисида бошқа хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятида улуш қўшган ҳолда қатнашишдан олинган даромад, акциялар бўйича дивидендлар ва облигациялар ҳамда хўжалик юритувчи субъектга тегишли қимматли қоғозлар бўйича даромадлар;

- мулкни узоқ муддатли ижарага беришдан олинган даромадлар (лизинг тўловини олиш);

- валюта счётлари, шунингдек чет эл валюталаридаги муомалалар бўйича ижобий курс тафовутлари;

- сарфланган (қимматли қоғозларга, шўъба корхоналарга ва ҳоказоларга) маблағларни қайта баҳолашдан олинган даромадлар;

- молиявий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар.

Юқорида келтирилган даромадларни текшириш учун аудитор 9510, 9520, 9530, 9540, 9550, 9560 ва 9590-счётларнинг маълумотларини ўрганиб, уларнинг қонунийлигини ва счётларда тўғри акс эттирилганлигини аниқлайди.

Фавқулодда зарарлар – бу хўжалик юритувчи субъектларнинг одатдаги фаолиятидан четга чиқувчи ҳодисалар ёки муомалалар натижасида вужудга келадиган ва рўй бериши кутилмаган одатдан ташқари харажатлардир. Бунга фавқулодда ва давр харажатлари таркибида акс эттирилиши керак бўлган ўтган давр харажатлари кирмайди.

У ёки бу модданинг фавқулодда зарарлар сифатида акс эттирилиши учун у қуйидаги мезонларга жавоб бериши керак:

- корхонанинг одатдаги хўжалик фаолиятига хос эмаслик;
- бир неча йил мобайнида такрорланмаслиги керак;
- бошқарув ходими томонидан қабул қилинадиган қарорларга боғлиқ эмаслик.

Тегишли моддаларни фавқулодда зарарлар қаторига киритиш ёки киритмаслик тўғрисида қарорлар қабул қилишда ишлар амалга ошириладиган шароитларни ҳам ҳисобга олиш лозим. Масалан, агар хўжалик юритувчи субъект алоҳида иқлим шароитларида жойлашган бўлса, у ҳолда иқлим шароитларига боғлиқ ҳолдаги ишламай туриб қолишлар фавқулодда деб баҳоланиши мумкин эмас, чунки ушбу модда «бир неча йил мобайнида такрорланмаслиги керак» мезонига жавоб бермайди.

Фавқулодда фойда моддалари – бу кўзда тутилмаган, тасодифий тусга эга бўлган ҳодиса ёки хўжалик юритувчи субъектнинг одатдаги фаолият доирасидан четга чиқадиган тусдаги муомалалар натижасида пайдо бўладиган ва олиниши кутилмаган фойдадир. Бунга даромадларнинг фавқулодда моддалари ёки асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар бўлимида акс эттирилиши керак бўлган, ўтган даврлардаги фойда кирмайди.

Фавқулодда олинган фойда (кўрилган) зарарлар тўғрисидаги ахборотларнинг тўғри шаклланганлигига ишонч ҳосил қилиш учун аудитор томонидан 9710 –«Фавқулодда олинган фойда» ва 9720-«Фавқулодда кўрилган зарар» счётлар маълумотлари ўрганилади.

Шунингдек, аудитор «Низом»нинг 1-иловасига мувофиқ солиққа тортиладиган базага қўшилиши лозим бўлган, молиявий фаолиятга доир сарфларни ҳам текшириши зарур. Бундай сарфларга:

- қисқа муддатли банк кредитлари, шу жумладан тўлов муддати ўтган ва узайтирилган ссудалар бўйича Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки томонидан белгиланган ҳисоб ставкалари ошган тўловлар;
- узоқ муддатли банк кредитлари бўйича тўловлар;
- қимматли қоғозларни чиқариш билан боғлиқ сарфлар;
- қимматли қоғозлар муддатидан олдин тўлаш муносабати билан вужудга келган салбий дисконт, агар бу бюджетга қарзларни тўлаш билан боғлиқ бўлмаса.

Аудитор молиявий фаолиятга доир харажатлар ва даромадлар ҳамда фавқулодда олинган фойда (кўрилган зарар)ларни текширишнинг барча жиҳатларини ўзининг ишчи ҳужжатларида қайд қилиб боради.

23-МАВЗУ: МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ АУДИТИ

РЕЖА:

1. **Молиявий ҳисобот аудитининг мақсади**
2. **Молиявий ҳисобот таркибидаги бошқа маълумот**
3. **Истиқболли молиявий ҳисоботни текшириш**
4. **Молиявий ҳисоботни шарҳлаш бўйича келишувлар**

1. Молиявий ҳисобот аудитининг мақсади

Молиявий ҳисобот аудитининг мақсади бўлиб аудиторга молиявий ҳисобот барча аҳамиятли жавҳалар бўйича молиявий ҳисоботнитақдим этишга оид белгиланган концептуал асосга мувофиқ тайёрланганлиги ҳақида ўз фикрини билдириш учун имконият яратишдир. Аудиторлик хулосасини тайёрлашда қўйидаги иборалардан фойдаланилади: “Тўғри ва ҳаққоний акс эттиради” ёки “Барча аҳамиятли жавҳалар бўйича ҳаққоний тақдим этилган”. Бу иккала атама бир-бирига тўғри келади.

Аудиторлик хулоса молиявий ҳисоботга нисбатан ишончни оширганлиги билан бир қаторда, фойдаланувчи ушбу хулосани субъект келажакда барқарор фаолият кўрсатиш учун ишонч, ҳамда субъект раҳбарияти томонидан мукаммал ва самарали иш юритиш кафолати деб ҳисоблай олмайди.

Аудитор, молиявий ҳисобот аҳамиятли даражада бузиб кўрсатилишига олиб келадиган вазиятлар мавжуд бўлиши мумкинлигини тан олиб, аудитни маълум даражадаги касбий ишончсизлик билан режалаштириши ва бажариши лозим. Масалан, одатда аудитор субъект раҳбариятининг тақдимотларини исботлаш учун далиллар топишни назарда тутади ва ушбу тақдимотлар сўзсиз тўғри деб ҳисобламайди.

Аудит умумий ҳолда кўрилаётган молиявий ҳисобот аҳамиятли янглишларга эга эмас эканлиги тўғрисида керакли ишончлиликни таъминлаш мақсадида амалга оширилади. Керакли ишончлилик - бу аудитор умумий ҳолда кўрилаётган молиявий ҳисобот аҳамиятли четга чиқишларга эга эмас деган хулосага келиши учун унга керакли аудиторлик далилларини тўплаш билан боғлиқ концепция. Оқилона ишончлилик концепцияси аудит ўтказиш жараёнига умумий ҳолда алоқадордир.

Бироқ, аудитор томонидан аҳамиятли янглишларни аниқлаш имкониятига таъсир этувчи аудитга хос чекловлар мавжуд. Бундай чекловлар қуйидаги омиллардан келиб чиқади:

- тестлардан фойдаланиш;
- бухгалтерия ҳисоби ва ички назоратнинг ҳар бир тизимга хос бўлган чекловлар (масалан, тил бириктириш имконияти);
- аксарият аудиторлик далиллар ўзининг моҳиятига кўра якуний эмас, балки исботловчи бўлиши.

Бундан ташқари, аудитор томонидан фикр шакллантириш учун бажариладиган иш касбий фикр юритишни, хусусан қуйидагилар бўйича фикр юритишни такозо этади:

(а) аудиторлик далилларни тўплаш, масалан аудиторлик муолажалар тавсифи, муддати ва ҳажмини белгилашда;

(б) тўпланган аудиторлик далиллар асосида қилинган хулосалар, масалан молиявий ҳисоботни тайёрлашда субъект раҳбарияти томонидан берилган баҳоларни оқилоналигини аниқлаш.

Бундан ташқари, молиявий ҳисоботнинг алоҳида таъкидлари бўйича хулоса чиқариш имконини берувчи мавжуд далиллар ишонарлилигига таъсир этиши мумкин бўлган чекловлар мавжудлиги (масалан, ўзаро боғлиқ томонлар орасидаги операцияларга нисбатан.). Бундай ҳолатларда айрим аудитнинг халқаро стандартлари алоҳида тасдиқлашларнинг тавсифига биноан қуйидагилар мавжуд бўлмаганда етарли даражада тегишли аудиторлик далиллар таъминлаш учун аниқ муолажаларни белгилайди;

(а) одатда назарда тутиладиган таваккалчилик даражасидан юқорироқ аҳамиятли янглишлар таваккалчилигини оширувчи ғайри одатий вазиятлар; ёки

(б) аҳамиятли янглишиш вужудга келаётганлигиги тўғрисида ҳар қандай белги.

Аудитор молиявий ҳисобот бўйича фикр шакллантириш ва билдириш учун масъул бўлганлигига қарамасдан, молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш бўйича масъулият субъект раҳбарияти зиммасида қолади. Молиявий ҳисобот бўйича аудит тақдим этиладиган молиявий ҳисобот юзасидан субъект раҳбариятини масъулиятдан озод этмайди.

2. Молиявий ҳисобот таркибидаги бошқа маълумот

Молиявий ҳисобот таркибидаги бошқа маълумотга қуйидагилар кириши мумкин:

- Ижроия органи раиси ёки иш бошқарувчисининг хати;
- Молия ҳисоботлари ва ички назорат учун унинг масъуллиги хусусида маъмуриятнинг баёноти;
- Асосий молиявий кўрсаткичлар;

Қуйидагиларнинг молиявий шарҳи:

а) капитал қўйилмалар;

б) техник қараш ва капитал таъмирлаш, рекламага, шунингдек, тадқиқот ва ишланмаларга доир фойдаланиш харажатлари;

- Тушунтириш ёзувлари;
- Молиявий маълумотларни очиб берадиган чизмалар, жадвал ва графиклар.

Бошқа маълумот ва текширилган молиявий ҳисоботларини ўз ичига олган ҳужжатни аудитор ўқиши керак. Ҳужжатни ўқиётган аудитор хўжалик юритувчи субъектнинг фаолияти ва молиявий аҳволини яхши билиши, аудит пайтида аниқланган муаммолардан хабардор бўлиши шарт.

Аудитор бошқа маълумотни текширилган молия ҳисоботлари билан таққослашдан ташқари рақамли маълумотларни қайта санайди, уларни иш қоғозларидаги рақамлар билан солиштиради. Агар бошқа маълумот молия ҳисоботларига киритилган маълумотларни ўз ичига олса, бундай маълумотлар текширилган молия ҳисоботларидаги маълумотлар билан таққосланиши керак.

Бошқа маълумотда тилга олинган барча кўрсаткичлар текширилган молия ҳисоботлари асосида қайтадан санаб чиқилади. Янгидан санаб чиқилган маълумотлар бошқа маълумотдан олинган кўрсаткичлар билан таққосланиши керак.

Бошқа маълумот молия ҳисоботларининг, масалан, сотилган маҳсулот таннархи, савдо чиқимлари ва умумий бошқарув харажатлари тўғрисидаги маълумотларини тасдиқлайдиган тушунтириш ёзувларини ўз ичига олиши мумкин. Ана шу тушунтириш ёзувларининг айрим қисмлари аудитор иш қогозларидаги кенгайтирилган қоралама баланс маълумотлари билан таққосланади.

Текширилаётган молия ҳисоботини қайта кўриб чиқиш тақозо этиладиган тақдирда “Баланс тузилган санадан кейинги воқеалар” стандарти қоидаларига амал қилиш лозим.

Бошқа маълумотни қайта кўриб чиқиш зарур бўлган ва хўжалик юритувчи субъект уни амалга оширишга рози бўлган ҳолларда аудитор ҳолатлар бўйича русум-қоидаларни бажариши шарт. Русум-қоидаларга илгари чиқарилган молия ҳисоботи, аудиторлик ҳисоботи ва бошқа маълумот фойдаланувчиларига ўзгаришлар тўғрисида маълум қилинганига ишонч ҳосил қилиш учун раҳбарият амалга оширган тадбирлар шарҳи киритилиши мумкин.

Бошқа маълумотни қайта кўриб чиқиш зарур бўлган, лекин раҳбарият қайта кўришни амалга оширишдан бош тортадиган ҳолларда аудитор тегишли ҳаракатлар амалга оширилиши мумкинлигини кўриб чиқиши шарт. Бундай ҳаракатларга аудиторда шубҳа уйғотадиган бошқа маълумотга доир масалаларда хўжалик юритувчи субъект раҳбариятини ёзма шаклда хабардор қилиш, шунингдек, юридик маслаҳат олиш каби тадбирлар киритилиши мумкин.

3. Истиқболли молиявий ҳисоботни текшириш

Истиқболли молиявий ҳисоботни текшириш бўйича келишувда аудитор қуйидагилар юзасидан етарли бўлган тегишли молиявий далилларни олиши лозим:

- истиқболли молиявий маълумот тайёрланиши учун асос бўлган субъект раҳбариятининг энг аниқ тахминлари оқилона эмаслиги, фаразий тахминлар ҳолатида эса - бундай тахминлар ушбу маълумотга изчиллиги;
- истиқболли молиявий маълумот тахминлар асосида тегишли равишда тайёрланганлиги;
- истиқболли молиявий маълумот тегишли равишда тақдим этилганлиги ва барча муҳим тахминлар, жумладан улар энг аниқ ва фаразий тахминлар деб ҳисобланганлиги мос ёритилганлиги;
- истиқболли молиявий маълумот, бухгалтерия ҳисобининг тегишли тамойилларини қўллаган ҳолда, ўтган йилларнинг молиявий ҳисоботи билан кетма-кетлик асосида тайёрланганлиги.

“Истиқболли молиявий маълумот” деганда субъектнинг эҳтимолий ҳаракатлари натижасида келажакда содир этилиши мумкин бўлган ҳодисалар юзасидан тахминга асосланган молиявий маълумот тушунилади. Ушбу маълумот фавқулотда нохолис тавсифга эга ва уни тайёрлашда мулоҳазалар чиқариш учун кўп иш талаб қилинади. Истиқболли молиявий маълумот башорат қилиш, истиқболга баҳо бериш ёки уларнинг бирлик шаклида бўлиши мумкин, масалан бир йилга башорат қилиш билан беш йиллик истиқболга баҳо бериш.

“Башорат” деганда субъект раҳбарияти кутиши бўйича содир этилиши мумкин бўлган ҳодисалар ҳамда маълумот тайёрланиши санасига субъект раҳбариятининг тахмин қилинган ҳаракатлари юзасидан тахминлар асосида тайёрланган истиқболли молиявий маълумот тушунилади (энг аниқ тахминлар).

“Истиқболли баҳолаш” истиқболли молиявий маълумот қуйидагилар асосида тайёрланганлигини ифодалайди:

(а) келажакда албатта мавжуд бўлмаслиги тахмин қилинаётган келгуси ҳодисалар ва субъект раҳбариятининг ҳаракатлари юзасидан фаразий тахминлар, масалан, айрим субъектлар ташкил этилиш босқичидалигида ёки фаолият тавсифига муҳим ўзгартиришлар киритиш эҳтимолини кўриб чиқаётганлигида; ёки энг аниқ ва фаразий тахминларнинг бирлиги.

(б) Шунга ўхшаш маълумот, агар ҳодисалар ва ҳаракатлар содир этилиши мумкин бўлганда, маълумотни тайёрлаш санасига эҳтимолий оқибатларни тасвирлайди (агар..... нима бўлади деган сценарий).

Истиқболли молиявий маълумот молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботнинг бир ёки ундан кўпроқ элементларидан иборат бўлиши ва қуйидаги мақсадлар учун тайёрланиши мумкин:

(а) ички бошқарув қуроли сифатида, масалан капиталнинг тахмин қилинаётган инвестицияларига баҳо беришда ёрдам бериш; ёки

(б) учинчи томонларга тарқатиш, масалан қуйидаги шаклда:

- бўлғуси ивесторларга маълумот тақдим этиш учун бўлғуси кутишлар тўғрисида проспект;
- акциядорлар, тартибга солувчи идоралар ва бошқа манфаатдор томонларга тақдим этиш учун йиллик ҳисобот;
- пул оқимлари силжиши тўғрисида башоратлардан иборат кредиторларга тақдим этиш учун маълумотга эга ҳужжат.

Субъект раҳбарияти истиқболли молиявий маълумотни тайёрлаш ва тақдим этиш, жумладан солиштириш ва у асосланадиган тахминларни ёритиш бўйича масъулитяга эга. Истиқболли молиявий маълумот учинчи томонлар фойдаланиши ёки ички мақсадлар учун мўлжалланганидан қатъи назар, унга нисбатан ишончни ошириш учун истиқболли молиявий

ҳисоботни текшириш ва у бўйича аудиторлик ҳисоботини тайёрлаш ҳақидаги илтимос билан аудиторга мурожат қилишлари мумкин.

Истиқболли молиявий маълумот ҳали содир этилмаган ва содир этилмаслиги мумкин бўлган ҳодисалар ва ҳаракатларга тааллуқли. Истиқболли молиявий маълумот асосланадиган тахминларни тасдиқловчи далиллардан фойдаланиш имконияти бўлган бир вақтда, бундай далиллар, асосан, келажакка йўналтирилган ва, бинобарин, ўтган даврлар бўйича молиявий маълумотни аудит ўтказиш пайтида одатда олинадиган далиллардан фарқли, тахминий тавсифга эга. Шунинг учун, аудитор истиқболли молиявий маълумотда акс этилган натижаларга эришиш юзасидан фикр билдира олмайди.

Кейинчалик, истиқболли молиявий маълумот асосланадиган тахминларга баҳо беришда фойдаланиладиган далиллар тури мавжуд бўлган тақдирда, аудитор томонидан тахминлар муҳим нотўғриликларга эга эмаслиги юзасидан ижобий фикр билдириш учун етарли бўлган ишончлилик даражасига эришиш қийин бўлиши мумкин. Бинобарин, халқаро стандартга мувофиқ, субъект раҳбариятининг тахминлари оқилона эканлиги тўғрисида ҳисобот тақдим этишда, аудитор фақат ишончлиликнинг ўртача даражасини тақдим этади. Бироқ, агар аудитор ўз мулоҳазаларида ишончлиликнинг тегишли даражасини олган тақдирда, тахминлар юзасидан ижобий ишончлилик билдириш учун унга ҳеч нарса ҳалақит бера олмайди.

Истиқболли молиявий маълумотни текшириш бўйича келишувни қабул қилишдан олдин, аудитор бошқалардан ташқари қуйидагиларни кўриб чиқади:

- маълумотдан фойдаланиш тахмини;
- маълумот кенг ёки чегараланган тарқатиш учун мўлжалланганлиги;
- тахминлар тавсифи, яъни улар энг аниқ ёки фаразий тахминлар эканлиги;
- маълумотга киритилиши лозим бўлган элементлар;
- маълумот қамраб оладиган давр.

Тахминлар ҳаққоний эмаслиги аён бўлганда ёки аудитор истиқболли молиявий маълумот ундан эҳтимолий фойдаланиш мақсадларида ўринли эмас деган хулосага келган тақдирда, аудитор келишувни қабул қилмаслиги ёки келишув бажарилишини тўхтатиши лозим.

Аудитор ва мижоз келишув шартлари бўйича келишиб олишлари лозим. Субъектнинг манфаатлари билан бир қаторда, ўзининг шахсий манфаатларини ҳам кўзлаб, келишув юзасидан келишмовчиликларнинг олдини олиш мақсадида, аудитор хат-келишув йўллаши лозим.

Аудитор истиқболли молиявий маълумотни тайёрлаш учун керакли бўлган барча аҳамиятли тахминлар солиштирилганлигига баҳо беришга имконият яратувчи етарли даражадаги бизнесни билишликни олиши лозим. Шунингдек, аудитор, масалан қуйидагиларни кўриб чиқиш йўли билан, субъектнинг истиқболли молиявий маълумотини тайёрлаш жараёни билан танишиши лозим:

- истиқболли молиявий маълумотни тайёрлаш тизими бўйича ички назоратни ҳамда истиқболли молиявий маълумотни тайёрлайдиган шахсларнинг малакаси ва тажрибасини;
- раҳбарият тахминларини тасдиқловчи субъект томонидан тайёрланган ҳужжатлар тавсифини;
- статистик, математик ва компьютерлаштирилган усуллардан фойдаланишнинг даражасини;
- тахминлар шаклланишида ва фойдаланишида қўлланиладиган усулларни;
- ўтган даврларда тайёрланган истиқболли молиявий маълумотнинг аниқлиги ҳамда аҳамиятли фарқланишлар сабабларини.

Аудитор субъектнинг ўтган даврлар бўйича молиявий маълумот ишончлилик даражаси қанчалик асосланганлигини кўриб чиқиши лозим. Аудитор истиқболли молиявий маълумот ўтган даврлар бўйича молиявий маълумот билан мувофиқ тайёрланганлигига баҳо бериш учун субъектнинг ўтган даврлари бўйича маълумотини билиши ҳамда субъект раҳбариятининг тахминларини кўриб чиқиш учун тарихий мезон белгилаши лозим. Масалан, аудитордан ўтган йиллар бўйича релевант маълумотнинг аудити ёки шарҳи

ўтказилганлигини ва уни тайёрлашда бухгалтерия ҳисобининг мақбул бўлган тамойиллари қўлланилганлигини аниқлаш талаб қилинади.

Агар ўтган даврлар бўйича молиявий маълумотнинг аудити ёки шарҳи модификациялаштирилмагандан фарқли бўлган ёки субъект ташкил этилиш босқичида бўлган тақдирда, аудитор доир ҳолатларга ва уларнинг истиқболли молиявий маълумотни текширишга таъсирини ўз эътиборига олади.

Аудитор истиқболли молиявий маълумот билан қамраб олинадиган вақт даврини ўз эътиборига олиши лозим. Масалан, қамраб олинадиган давр муддати узайиб бориши билан фаразлар янада ҳам тахминий бўлаверади, чунки ушбу даврнинг муддати узайиб бориши билан субъект раҳбариятининг аниқ фаразлар қилиш қобилияти пасайиб боради. Давр субъект раҳбарияти томонидан тахминлар учун оқилона асосга эга бўлишга имконият берадиган вақт доирасидан чиқмаслиги лозим. Қуйида аудитор истиқболли молиявий маълумот қамраб оладиган вақт даврини кўриб чиқишда ўз эътиборига оладиган айрим омиллар намуналари келтирилган:

- операцион цикл. Масалан, йирик қурилиш лойиҳаси ҳолатида лойиҳани якунлаш учун керакли бўлган вақт қамраб олинадиган вақтни белгилаши мумкин;

- тахминлар ишончлигининг даражаси. Масалан, агар субъект янги маҳсулот ишлаб чиқарилишини тадбиқ қилса, фараз қилинадиган қамраб олинадиган даврларга, ҳафталар ёки ойлар каби қисқа ва кичик сегментларга ажратилган бўлиши мумкин. Бошқа ҳолатда, узоқ муддатли ижара шарти билан мулкка эгалик қилиш субъектнинг ягона фаолияти ҳисобланган тақдирда, фараз қилинадиган қамраб олинадиган давр нисбатан узоқ бўлишини тахмин қилиш оқилона бўлади.

- фойдаланувчилар эҳтиёжи. Масалан, истиқболли молиявий маълумот олинган қарзни қоплаш учун етарли бўлган маблағларни топиш учун керакли даврга қарз олишга талабнома бериш муносабати билан тайёрланиши мумкин.

Бошқа ҳолатда, маълумот келгуси даврларда пул маблағларидан мақсадли фойдаланишни намоён этиш учун қарз мажбуриятларини сотиш муносабати билан инвесторлар учун тайёрланиши мумкин.

Текширишнинг тавсифи, муддати ва ҳажмини белгилашда аудитор қуйидагиларни ўз эътиборига олади:

- муҳим нотўғрилик эҳтимолини;

- ҳар қандай олдинги келишувлар бажарилишида олинган билимларни;

- истиқболли молиявий маълумотни тайёрлаш юзасидан субъект раҳбариятининг касбий хабардорлигини;

- субъект раҳбарияти мулорҳазасининг истиқболли молиявий маълумотга таъсир этиш даражасини;

- энг муҳим кўрсаткичларнинг етарлилиги ва ишончлилигини.

Аудитор субъект раҳбариятининг энг аниқроқ тахминларини тасдиқловчи далилларни манбаи ва ишончлигига баҳо беради. Бундай тахминларни тасдиқловчи етарли бўлган тегишли аудиторлик далиллар ички ва ташқи манбаалардан олинади, тахминларни олдинги йиллар бўйича маълумотларга асоланиб қараб чиқиш ҳамда улар субъектнинг имкониятлар доирасига кирувчи режаларга асосланганлигига баҳо бериш шулар жумласидан.

Аудитор фаразий тахминлар қачон фойдаланиши, бундай тахминларнинг барча муҳим оқибатлари эътиборга олинганлигини кўриб чиқади. Масалан, агар сотиш ҳажми субъектнинг ҳозирги пайтдаги ишлаб чиқариш қувватларидан кўпроқ ошириш тахмин қилинган тақдирда, истиқболли молиявий маълумот қўшимча ишлаб чиқариш қувватларига субъектнинг керакли инвестицияларини ёки ишлаб чиқариш ишларни асосий пудратчидан пудратга олиш йўли билан ишларни бажариш каби сотиш ҳажмига эришишга оид муқобил усуллар бўйича харажатларни ҳисобга олиш лозим.

Фаразий тахминларни тасдиқлаш учун далиллар талаб қилинмагани билан, аудитор улар истиқболли молиявий маълумот мақсадларига изчиллиги ва улар, сўзсиз ҳаққоний эмас деб ҳисоблашга сабаблар йўлигига ишонч ҳосил қилиши лозим.

Аудитор истиқболли молиявий маълумот субъект раҳбариятининг тахминлари асосида тегишли равишда тайёрланганлигига, масалан, қайтадан ҳисоблаш ва ички изчилликни текшириш текшириш йўли билан, яъни, субъект раҳбарияти амалга оширишни мўлжаллаган ҳаракатлари бир-бирига мослигига, ва умумий ўзгарувчан кўрсаткичларга, масалан, фоиз ставкаларига асосланган суммаларни аниқлашда ноизчиллик мавжуд эмаслигига ишонч ҳосил қилиши лозим.

Аудитор ўзгаришларга энг сезгир бўлган бўлимларнинг истиқболли молиявий маълумотда акс этилган натижаларга муҳим таъсир кўрсатаётган даражасига ўз эътиборини қаратади. Бу аудитор қандай даражада тегишли далилларни излашига таъсир кўрсатади. Бундан ташқари, аудитор томонидан ёритишларнинг мувофиқлиги ва мослигига баҳо беришига таъсир кўрсатади.

Исиқболлий молиявий ҳисоботнинг бир ёки ундан кўпроқ, масалан алоҳида молиявий ҳисобот каби элементларини текшириш учун келишув тузилганда, аудитор молиявий ҳисоботдаги бошқа таркибий қисмларнинг ўзаро боғлиқлигини кўриб чиқиши муҳимдир.

Агар истиқболли молиявий ҳисоботга жорий даврнинг ўтган вақт мобайнида қандайдир кўрсаткичлар киритилган тақдирда, аудитор ушбу вақт мобайни бўйича маълумот юзасидан муолажаларни қўллаш даражасини кўриб чиқади. Муолажалар вазиятларга, масалан истиқболли даврнинг қандай вақт мобайни тугаганига қараб ўзгариб боради.

Аудитор истиқболли молиявий маълумотдан фойдаланиш тахмини, субъект раҳбариятининг муҳим тахминларининг тўлиқлиги ва истиқболли молиявий маълумот бўйича субъект раҳбарияти масъулитяни ўз зиммасига олганлиги юзасидан субъект раҳбариятининг ёзма тақдимотларини олиши лозим.

Истиқболли молиявий ҳисоботнинг тақдим этилиши ва ёритилишига баҳо беришда, ҳар қандай тегишли қонунчиликка оид ҳужжатлар, меъёрий ҳужжатлар ва касбий стандартлардан ташқари, аудитор қуйидагиларни кўриб чиқиши лозим:

- истиқболли молиявий маълумотнинг тақдим этилиши ахборий тавсифга эгалиги ва у чалғитишга олиб келишлиги;
- истиқболли молиявий маълумотнинг изоҳларида ҳисоб сиёсати равшан ёритилганлиги;
- истиқболли молиявий маълумотнинг изоҳларида тахминлар мос ёритилганлиги. Субъект раҳбариятининг тахминлари энг аниқ ёки фаразий эканлиги ойдин аниқланиши лозим, агар улар ноаниқликнинг юқори даражасига моил бўлган тақдирда, ушбу ноаниқлик ва бунинг натижасида вужудга келган натижаларга сезгирликни мос равишда ёритиш лозим.
- истиқболли молиявий маълумотни тайёрлаш санаси ёритилганлиги. Асос бўлган маълумотнинг жамланиши вақтнинг қандайдир даври мобайнида амалга оширилганига қарамасдан, ушбу санага тахминлар мувофиқлиги субъект раҳбарияти томонидан тасдиқланиши лозим;
- агар истиқболли молиявий маълумотда акс этилган натижалар доира шартларида ифодаланган тақдирда, доирада қуйи бандларни аниқлаш асоси аниқ белгиланганлиги ва доирани танлаб олиш адолатсиз ёки чалғитадиган эмаслиги;
- олдинги давр бўйича энг охирги молиявий ҳисобот тайёрланган санадан кейин ҳисоб сиёсатида содир этилган ҳар қандай ўзгаришлар ушбу ўзгаришлар сабабалари билан ёритилганлиги ҳамда улар истиқболли молиявий маълумотга кўрсатган таъсири.

Истиқболли молиявий ҳисоботни текшириш бўйича аудиторнинг ҳисоботи қуйидагилардан иборат бўлиши лозим:

(а) сарлавҳа;

(б) олувчи;

(в) истиқболли молиявий ҳисоботни солиштириш;

(г) истиқболли молиявий ҳисоботни текширишга қўлланиладиган Аудитнинг халқаро стандартлари ёки тегишли миллий стандартлар ёки амалиётга изоҳланиш;

(д) истиқболли молиявий маълумот, ушбу маълумот асосланадиган тахминлар шунинг жумласидан, бўйича субъект раҳбарияти масъул эканлиги тўғрисида таъкидланиши;

(е) истиқболли молиявий ҳисоботдан фойдаланиш мақсадига ва/ёки уни тарқатишни чеклашга, агар бу мақбул бўлса, изоҳланиш;

(ж) тахминлар истиқболли молиявий ҳисобот учун оқилона асос таъминлаши юзасидан салбий ишончнинг таъкидланиши;

(з) тахминлар асосида истиқболли молиявий маълумот тегишли равишда тайёрланганлиги ва у молиявий ҳисоботни тақдим этиш бўйича релевант асосга мувофиқ тақдим этилганлиги юзасидан фикр;

(и) истиқболли молиявий маълумотда қайд этилган натижаларга эришиш юзасидан тегишли огоҳлантиришлар;

(к) муолажаларнинг якунлаш санаси бўладиган ҳисоботнинг санаси;

(л) аудиторнинг манзили;

(м) имзо.

Аудитор истиқболли молиявий ҳисоботнинг тақдим этилиши ва ёритилиши мос эмас деб ҳисоблаган тақдирда, аудитор истиқболли молиявий ҳисоботни текшириш бўйича ҳисоботда шарҳлар билан фикр билдириш ёки салбий фикр билдириши ёки, ўринли бўлса, келишув бажарилишини тўхтатиши лозим. Бунга мисол тариқасида молиявий ҳисобот жуда сезгир бўлиши мумкин ҳар қандай тахминлар оқибатларини мос равишда ёритмаганлиги келтириш мумкин.

Аудитор бир ёки бир неча аҳамиятли тахминлар энг аниқ тахминлар асосида тайёрланган истиқболли молиявий ҳисоботни тайёрлаш учун оқилона асос бермайди ёки бир ёки бир неча аҳамиятли тахминлар айнан ушбу фаразий тахминларнинг истиқболли молиявий маълумоти учун оқилона асос бермайди деб ҳисоблаганда, аудитор истиқболли молиявий ҳисоботни текшириш бўйича ҳисоботда салбий фикр билдириш ёки келишув бажарилишини тўхтатиши лозим.

Ушбу вазиятларда керакли деб ҳисобланган бир ёки ундан кўпроқ муолажаларни қўллашга тўсқинлик қиладиган вазиятлар текширишга таъсир кўрсатган тақдирда, аудитор келишув бажарилиши тўхтатиши ёки фикр билдиришни рад этиши ва истиқболли молиявий ҳисоботни текшириш бўйича аудиторлик ҳисоботида аудит кўлами чекланганлиги баён этиши лозим.

4. Молиявий ҳисоботни шарҳлаш бўйича келишувлар

Молиявий ҳисоботни шарҳлашдан мақсад, аудиторга молиявий ҳисобот барча муҳим жабҳалари бўйича белгиланган молиявий ҳисоботни тақдим этиш бўйича концептуал асосга мувофиқ тайёрланмаган деб ҳисоблашга асослар тақдим этувчи аудитда талаб қилинадиган барча далилларни тақдим этмаган қандайдир жабҳалар, муолажаларни ўтказиш пайтида аудиторни эътиборини жалб қилганлигини таъкидлаш имконини бериш ҳисобланади (салбий ишончлилик).

Аудитор Бухгалтерларнинг халқаро федерацияси томонидан чоп этилган “Малакавий бухгалтерларнинг аҳлоқий кодекси”га риоя қилиши лозим. Қуйидагилар аудиторнинг касбий масъулиятини белгиловчи аҳлоқий тамойиллар бўлиб ҳисобланади:

а) мустақиллилик;

б) ҳалоллик;

в) холислик;

г) касбий хабардорлик ва тегишли синчковлик;

д) сир сақлашлик;

е) касбий феъл-атвори;

ж) техникавий стандартларга риоя қилиш.

Аудитор, молиявий ҳисоботда муҳим нотўғриликларни вужудга келтириши мумкин бўлган вазиятлар мавжудлигини тан олган ҳолда, шарҳлашни касбий ишонмаслик нуқтаи-назаридан режалаштириши ва ўтказиши лозим.

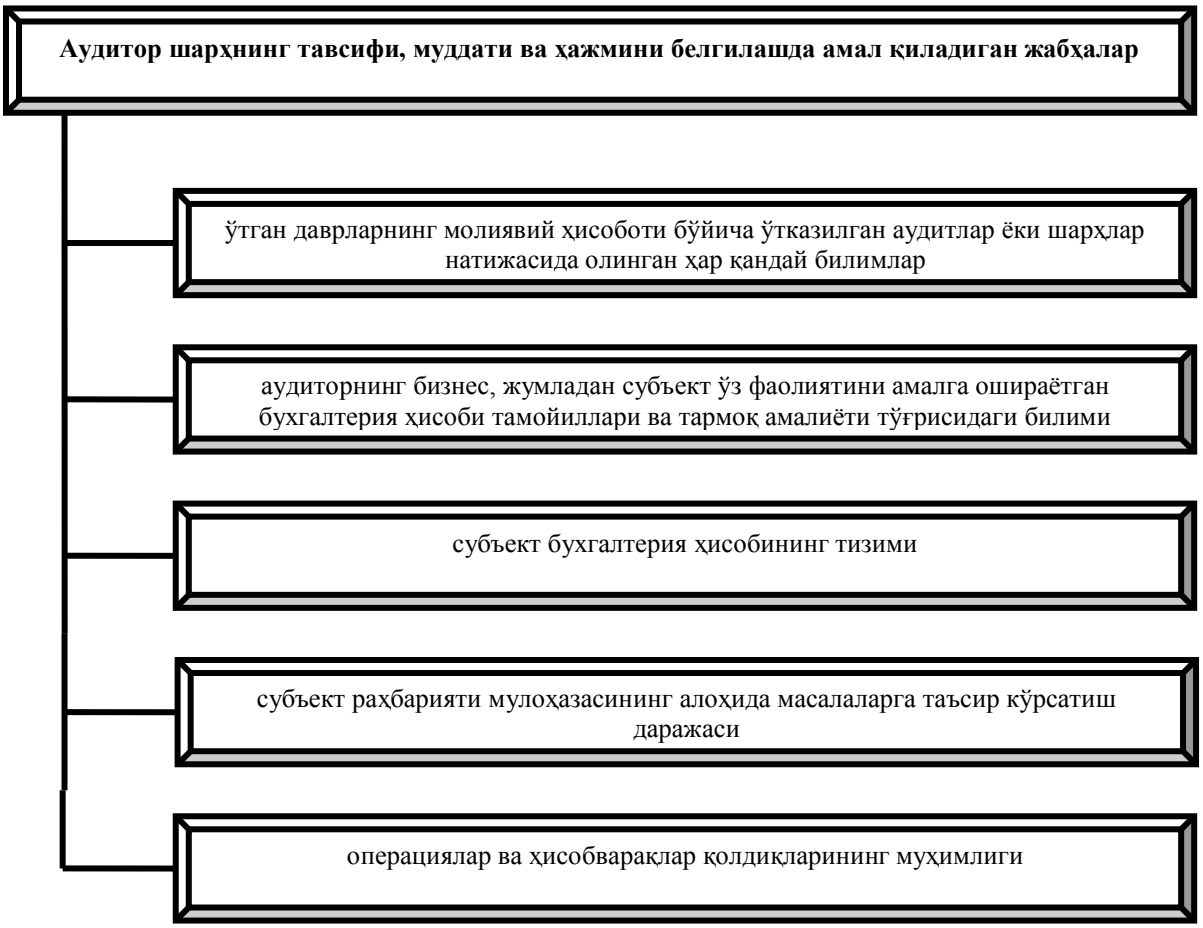
Шарҳлаш бўйича ҳисоботда салбий ишончлиликни билдириш мақсадида хулосаларни шакллантиришга имконият яратиш учун, аудитор асосан сўровнома ўтказиш ва таҳлилий муолажалар йўли билан етарли бўлган тегишли далилларни олиши лозим.

“Шарҳлаш кўлами” атамаси шарҳлаш мақсадига эришиш учун мазкур вазиятларда бажарилиши лозим бўлган шарҳлаш муолажаларига тааллуқли. Молиявий ҳисоботни шарҳлашниўтказиш пайтида лозим бўлган муолажалар, аудитор томонидан халқаро стандарт талаблари, тегишли касбий идоралар, қонунчилик ва тартибга солувчи идоралар ва, керакли жойларда, шарҳлаш бўйича келишув шартлари ва ҳисобот бўйича талабларни ҳисобга олган ҳолда белгиланиши лозим.

Бошқа аудитор ёки эксперт томонидан бажарилган ишдан фойдаланишда, аудитор бундай иш шарҳ ўтказиш мақсадларига мос равишда эканлигига ишонч ҳосил қилиши лозим.

Аудитор шарҳлаш бўйича ҳисоботни тасдиқловчи далилларни тақдим этишда муҳим бўлган жабҳаларни ва шарҳ халқаро стандартга мувофиқ ўтказилганлигини тасдиқловчи далилларни ҳужжатлаштириши лозим.

Аудитор шарҳнинг аниқ тавсифи, муддати ва ҳажмини белгилашда мулоҳазани қўллаши лозим. Аудитор қуйидаги жабҳаларга риоя қилади ва фойдаланади:



Аудитор муҳимликни ҳудди молиявий ҳисоботининг аудити бўйича фикр билдирилганидек каби кўриб чиқиши лозим. Шарҳ ўтказишда аудитга нисбатан аниқлаб бўлмаслик тавакалчилигининг даражаси катта бўлишига қарамасдан, нима муҳим деган мулоҳаза тақдим этилган ишончлилик даражасига мутаносиб ҳолда эмас, балки аудитор тақдим этадиган ҳисоботга асос бўлган маълумотга ва ушбу маълумотга асосланадиган шахслар эҳтиёжларига мутаносиб ҳолда чиқарилади.

МУНДАРИЖА

1.	Аудитнинг моҳияти, унинг мақсади ва вазифалари	2
2.	Аудиторлик фаолиятининг предмети ва методи	9
3.	Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини ташкил қилишнинг ҳуқуқий асослари	12
4.	Аудиторлик фаолиятининг ташкилий асослари	18
5.	Аудиторлик касбига малакавий ва ахлоқий талаблар	26
6.	Аудитда жиддийлик тушунчаси ва аудиторлик таваккалчилиги	38
7.	Аудиторлик текширишни режалаштириш	54
8.	Аудиторлик текшириш вақтида бухгалтерия ҳисоби тизимини ва ички назоратини ўрганиш ҳамда баҳолаш	59
9.	Аудиторлик далиллар	77
10.	Аудиторлик танлаш	86
11.	Эксперт ишларидан ва бошқа аудиторлик ташкилоти маълумотларидан фойдаланиш	92
12.	Аудиторлик текширувининг якуний босқичи	98
13.	Хорижда аудиторлик фаолияти	107
14.	Асосий воситалар аудити	114
15.	Номоддий активлар аудити	143
16.	Молиявий қўйилмалар (инвестициялар) аудити	160
17.	Товар-моддий заҳиралар аудити	175
18.	Маҳсулот ишлаб чиқариш ва сотишнинг аудити	193
19.	Пул маблағлари аудити	205
20.	Ҳисоб-китоблар аудити	217
21.	Корхона хусусий капитали аудити	260
22.	Молиявий натижалар аудити	271
23.	Молиявий ҳисобот аудити	274