

**O‘ZBEKISTON RESPUBLIKASI
OLIV VA O‘RTA MAXSUS TA‘LIM VAZIRLIGI
TOSHKENT DAVLAT IQTISODIYOT UNIVERSITETI**

Sh.I. ILHAMOV

A M A L I Y A U D I T

Darslik

TOSHKENT – IQTISODIYOT – 2018

UO'K 657.6-051

KBK 65.053

И.41

Ilhamov Sh.I. Amaliy audit. Darslik. -T.: IQTISODIYOT, 2018. - 443 b.

Darslik Davlat ta'lim standarti talablariga muvofiq tayyorlangan bo'lib, talabalar xo'jalik yurituvchi subyektlar moliyaviy-xo'jalik faoliyatining auditorlik tekshiruvini usullarini o'rganishga bag'ishlangan.

Darslik 5A230901 «Buxgalteriya hisobi», 5A230902 «Audit», 5A230903 «Iqtisodiy tahlil», mutaxassisligi talabalari uchun mo'ljallangan, shuningdek darslikdan ilmiy tadqiqotchilar, auditorlar, buxgalterlar, auditorlarni tayyorlash va qayta tayyorlash kurslarida malaka oshirayotgan tinglovchilari foydalanishlari mumkin.

Mas'ul muharir I.f.d., prof. Tulaxodjayeva M.M.

Taqrizchilar: I.f.d., prof. To'ychiyev A.,

I.f.n., dos. Xodjayeva M.X.

Илхамов Ш.И. Практический аудит. Учебник. -Т.: IQTISODIYOT, 2018. - 443 с.

Учебник подготовлен в соответствии с требованиями Государственного образовательного стандарта и предполагает обучение студентов методологии и методики аудиторской проверки финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

Учебник предназначен для студентов, обучающихся по специальностям 5A230901 «Бухгалтерский учет», 5A230902 «Аудит», 5A230903 «Экономический анализ». Кроме того, данным учебником также могут пользоваться соискатели, аудиторы, бухгалтеры, слушатели курсов подготовки и переподготовки аудиторов.

Ответственный редактор д.э.н., проф. Тулаходжаева М.М.

Рецензенты: д.э.н., проф. Туйчиев А.,

к.э.н., доц. Ходжаева М.Х.

Ilkhamov Sh.I. Practical audit. The textbook. -T.: IQTISODIYOT, 2018. -443 p.

The textbook is prepared according to the requirements by the State educational standard and assumes the students training methodology and technique audit of financial and economic activity of the managing subject.

The textbook is intended for the students on specialities 5A230901 "Accounting", 5A230902 "Audit". Besides the given textbook is also useful for post graduates, competitors. auditors, accountants, students of preparation and retraining the auditors.

Editor in chief prof. Tulakhodjaeva M.M.

The reviewers: prof. To'ychiev A.,

doc. Xodjaeva M.X.

ISBN 978-9943-5185-3-7

UO'K 657.6-051

KBK 65.053

И.41

© "IQTISODIYOT" nashriyoti. 2018.

© Sh.I. Ilhamov, 2018.

MUNDARIJA

KIRISH	11
1-bob. O‘ZBEKISTON RESPUBLIKASINING MOLIVAVIY NAZORAT TIZIMI VA UNDA AUDITNING TUTGAN O‘RNI	15
1.1. Amaliy audit fanining predmeti, metodi, obyektlari va funksiyalari hamda boshqa fanlar bilan o‘zaro aloqasi.....	15
1.2. Davlat nazoratining tashkiliy tuzilmasi	18
1.3. Davlat moliyaviy nazoratining turlari va uning umumiy asosiy faoliyati..	27
1.4. Iqtisodiy nazorat tizimida tashqi audit.....	32
1.5. Moliyaviy nazorat tizimi.....	39
1.6. Hukumat organlari miqiyosida moliyaviy nazoratni takomillashtirish.....	52
1.7. Moliyaviy hisobot auditi hamda operasion auditni takomillashtirishda davlatning o‘mi.....	62
Takrorlash uchun savollar.....	67
2-bob. ASOSIY VOSITALAR HARAKATI BILAN BOG‘LIQ MUOMALALAR AUDITINING USLUBIY MUAMMOLARI	68
2.1. Asosiy vositalar harakati bilan bog‘liq muomalalar auditining asosiy qonun va me‘yoriy hujjatlari	68
2.2. Asosiy vositalar auditining maqsadi, vazifalari va manbalari.....	70
2.3. Asosiy vositalar harakati bilan bo g‘liq muomalalarni tekshirish uslubiyoti	76
2.4. Asosiy vositalarning mavjudligi va saqlanishini tekshirish.....	85
2.5. Asosiy vositalarga eskirish (amortizatsiya) to‘g‘ri hisoblanishini tekshirish.	90
2.6. Asosiy vositalarni ta‘mirlash xarajatlari auditi.....	92
2.7. Lizing munosabatlari va ijara majburiyatlari auditi.....	99
Takrorlash uchun savollar.....	104
3-bob. ASOSIY VOSITALAR HARAKATI BILAN BOG‘LIQ MUOMALALAR AUDITINING USLUBIY MUAMMOLARI	
3.1. Nomoddiy aktivlar harakati bilan bog‘liq muomalalar auditining asosiy qonun va me‘yoriy hujjatlari.....	105
3.2. Nomoddiy aktivlar harakati bilan bo g‘liq muomalalarni tekshirish uslubiyoti.....	120
3.3. Nomoddiy aktivlarga amortizatsiya hisoblash va hisobda aks ettirishning to‘g‘riligini tekshirish.....	123
3.4. Nomoddiy aktivlar auditining natijalarini umumlashtirish.....	127
Takrorlash uchun savollar.....	128
4-bob. UZOQ MUDDATLI INVESTITSIYALAR BILAN BOG‘LIQ MUOMALALAR AUDITINING USLUBIY MUAMMOLARI	130
4.1. Uzoq muddatli investitsiyalar bilan bog‘liq muomalalar auditining asosiy qonun va me‘yoriy hujjatlari. Tekshiruv maqsadi, vazifalari va axborot manbalari.....	130
4.2. Uzoq muddatli investitsiyalar bilan bog‘liq muomalalarni tekshirish uslubiyoti.....	139
4.3. Uzoq muddatli investitsiyalarni inventarizatsiyadan o‘tkazish tartibi	149
4.4. Aktivlarini moliyaviy investitsiyalar tarkibiga kiritilishini to‘g‘riligini tekshirish.....	154
Takrorlash uchun savollar.....	159
5-bob. TOVAR-MODDIY ZAXIRALARI HARAKATI BILAN BOG‘LIQ MUOMALALAR AUDITINING USLUBIY MUAMMOLARI	

5.1.	Tovar-moddiy zaxiralari auditining asosiy me'yoriy hujjatlari. Tekshiruv maqsadi, vazifalari va axborot manbalari	160
5.2.	Tovar-moddiy zaxiralari harakati bilan bog'liq muomalalar auditining uslubiyoti.....	166
5.3.	Tovar-moddiy zaxiralarni inventarizatsiyadan o'tkazish tartibi, sifati va to'liqligini tekshirish	175
	Takrorlash uchun savollar.....	198
6-bob.	MAHSULOT (ISH, XIZMAT) LAR ISHLAB CHIQRISH, TANNARX HISOBLASH VA SOTISH BILAN BOG'LIQ MUOMALALAR AUDITINING USLUBIY MUAMMOLARI.....	199
6.1.	Mahsulot (ish, xizmat) lar ishlab chiqarish, tannarx hisoblash va sotish bilan bog'liq muomalalar auditining asosiy qonun va me'yoriy hujjatlari. Auditining maqsadi, vazifalari va axborot manbalari. Auditining rejasi va dasturini tuzish.....	199
6.2.	Mahsulot (ish, xizmat) lar ishlab chiqarish, tannarx hisoblash va sotish bilan bog'liq muomalalar auditining uslubiyoti	204
	Takrorlash uchun savollar.....	210
7-bob.	HISOB-KITOB, KREDIT VA BOSHQA QARZLAR BO'YICHA MUOMALALAR AUDITINING USLUBIYOTI.....	211
7.1.	Hisob-kitob, kredit va boshqa qarzlar bo'yicha muomalalar auditining asosiy qonun va me'yoriy asoslari. Auditining maqsadi, vazifalari va axborot manbalari.....	211
7.2.	Hisob-kitob, kredit va boshqa qarzlar bo'yicha muomalalar auditining uslubiyoti.....	215
	Takrorlash uchun savollar.....	235
8-bob.	XODIMLAR BILAN MEHNATGA HAQ TO'LASH BO'YICHA MUOMALALAR AUDITINING USLUBIYOTI.....	236
8.1.	Xodimlar bilan mehnatga haq to'lash bo'yicha muomalalar auditining asosiy qonun va me'yoriy hujjatlari. Auditining maqsadi, vazifalari va axborot manbalari	236
8.2.	Hodimlar bilan mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-kitoblar auditini tashkil etish.....	246
8.3.	Hodimlar bilan mehnatga haq to'lash bo'yicha muomalalar auditining uslubiyoti	260
8.4.	Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitob muomalalari auditi.....	269
	Takrorlash uchun savollar.....	277
9-bob.	PUL MABLAG'LARI HARAKATI BILAN BOG'LIQ MUOMALALAR AUDITINING USLUBIY MUAMMOLARI.....	278
9.1.	Pul mablag'lari harakati bilan bog'liq muomalalar auditining maqsadi, vazifalari va axborot manbalari. Auditning asosiy qonun va me'yoriy hujjatlari	278
9.2.	Pul mablag'lari harakati bilan bog'liq muomalalari auditi uslubi.....	282
	Takrorlash uchun savollar.....	303
10-bob.	EKSPORT-IMPORT VA VALYUTA MUOMALALARI AUDITI.....	304
10.1.	Eksport muomalalari auditining maqsadi, vazifalari va manbalari.....	304
10.2.	Import muomalalari auditi.....	309
10.3.	Valyuta muomalalari auditi.....	313
10.4.	Valyuta muomalalari auditining uslubiyoti.....	331

11-bob. KORXONA USTAV, QO'SHILGAN VA REZERV KAPITALLARI AUDITINING USLUBIY MUAMMOLARI.....	339
11.1. Korxonada ustav, qo'shilgan va rezerv kapitallari auditining asosiy qonun va me'yoriy hujjatlari. Auditning axborot manbalari, maqsadi va vazifalari...	339
11.2. Auditning rejasini va dasturini tayyorlash	341
11.3. Ustav kapitali auditi	346
11.4. Qo'shilgan kapital auditi.....	351
11.5. Rezerv kapitali auditi.....	353
Takrorlash uchun savollar.....	354
12 - bob. MOLIVAVIY NATIJALAR AUDITI USLUBIYOTINING MUAMMOLARI.....	355
12.1. Moliyaviy natijalar auditining asosiy qonun va me'yoriy hujjatlari. Tekshiruv uchun axborot manbalari.....	355
12.2. Moliyaviy natijalar auditining maqsadi va vazifalari. Moliyaviy natijalar auditi uchun reja va dastur	357
12.3. Moliyaviy natijalar harakati bilan bog'liq muomalalarni tekshirish uslubiyoti	361
Takrorlash uchun savollar.....	372
13-bob. AUDITORLIK TEKSHIRUVI NATIJALARI BO'YICHA AUDITORLIK HISOBOTI VA XULOSASINI TAYYORLASH.....	373
13.1. Audit natijalarini umumlashtirish.....	373
13.2. Auditorlik hisoboti va uni tuzish tartibi.....	377
13.3. Auditorlik xulosasi va uni tuzish tartibi.....	380
Takrorlash uchun savollar.....	389
14-bob. OPERATSION AUDIT ASOSLARI.....	390
14.1. Operatsion audit to'g'risida tushuncha.....	390
14.2. Operatsion auditda iqtisodiy samaradorlikni baholash.....	396
14.3. Ishlab chiqarish bosqichi auditi va operatsion audit vazifalarini ajratish	402
14.4. Operatsion auditda iqtisodiy tahlil usullarini qo'llash.....	406
14.5. Operatsion audit natijalarini umumlashtirish.....	416
Takrorlash uchun savollar.....	423
15-bob. EKOLOGIK AUDITNI TASHKIL QILISH.....	424
15.1. Ekologik auditning maqsadi, vazifalari va mohiyati.....	424
15.2. Ekoaudit ko'rinishlari, bosqichlari, usullari va mezonlari.....	430
15.3. Sanoat korxonalarida tabiatni muhofaza qilish xarajatlari auditi.....	432
Takrorlash uchun savollar.....	435
FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR RO'YXATI	436

ОГЛАВЛЕНИЕ

	Введение	11
Глава 2.	МЕСТО АУДИТА В СИСТЕМА ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН	15
2.1	Предметы, методы, объекты и функции дисциплины Практический аудит а также взаимосвязь с другими дисциплинами.....	15
2.2	Организационная структура государственного контроля.....	18
2.3	Типы и основные деятельности государственного финансового контроля.....	27
2.4	Внешний аудит в системе экономического контроля.....	32
2.5	Система финансового контроля.....	39
2.6	Совершенствование финансового контроля в государственных органах	52
2.7	Место государства в совершенствовании аудита финансовой отчетности и операционного аудита.....	62
	Контрольные вопросы.....	67
Глава 2.	МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ АУДИТА СВЯЗАННЫХ С ДВИЖЕНИЕМ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	68
2.1.	Законные и нормативные основы аудита связанных с движением основных средств.....	68
2.2	Цель, задачи и источники аудита основных средств.....	70
2.3	Методология проверки связанных с движением основных средств.....	76
2.4	Проверка наличия и сохранности основных средств.....	85
2.5	Аудит правильности амортизационных отчислений основных средств...	90
2.6.	Аудит по ремонту основных средств.....	92
2.7	Аудит лизинговых отношений и обязательств по аренде.....	99
	Контрольные вопросы.....	104
Глава 3.	МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ АУДИТА СВЯЗАННЫХ С ДВИЖЕНИЕМ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	105
3.1	Законные и нормативные основы аудита связанных с движением нематериальных активов.....	105
3.2	Методология проверки связанных с движением нематериальных активов.....	120
3.3	Аудит правильности начисления амортизации нематериальных активов.....	123
3.4	Обобщение результатов аудита нематериальных активов.....	127
	Контрольные вопросы.....	128
Глава 4.	МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ АУДИТА СВЯЗАННЫХ С ДВИЖЕНИЕМ ДОЛГОСРОЧНЫХ ФИНАНСОВЫХ ИНВЕСТИЦИИ	130
4.1	Основные законные и нормативные документы аудита связанных с движением долгосрочных финансовых инвестиции. Цель, задачи и источники проверки.....	130
4.2.	Методология проверки связанных с операциями долгосрочных финансовых инвестиции.....	139
4.3	Порядок проведения инвентаризации долгосрочных финансовых инвестиции.....	149
4.4	Проверка правильности отнесения в состав долгосрочных финансовых инвестиции активов субъекта.....	154

	Контрольные вопросы.....	159
Глава 5.	МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ АУДИТА СВЯЗАННЫХ С ДВИЖЕНИЕМ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ.....	160
5.1	Основные нормативные документы аудита товарно-материальных запасов. Цель, задачи и источники проверки.....	160
5.2	Методология проверки связанных с движением товарно-материальных запасов.....	166
5.3	Проверка порядка правильности проведения инвентаризации товарно-материальных запасов.....	175
	Контрольные вопросы.....	198
Глава 6.	МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ АУДИТА ПО ПРОИЗВОДСТВУ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ.....	199
6.1	Цель, нормативные основы и особенности аудита производственных расходов. Подготовка плана и программы аудита.....	199
6.2	Методология аудита расходов, включаемых в себестоимость продукции.....	204
	Контрольные вопросы.....	210
Глава 7.	МЕТОДИКА АУДИТА РАСЧЕТНЫХ, КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИИ И ПРОЧИХ ЗАЙМОВ.....	211
7.1	Основные законные и нормативные документы аудита расчетных, кредитных операции и прочих займов. Цель, задачи и источники аудита.....	211
7.2	Методология аудита связанных расчетных, кредитных операции и прочих займов.....	215
	Контрольные вопросы.....	235
Глава 8.	МЕТОДОЛОГИЯ АУДИТА УЧЕТА РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА И ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ.....	236
8.1	Основные законные и нормативные документы аудита учета расчетов с персоналом по оплате труда. Цель, задачи и источники аудита.....	236
8.2	Организация аудита по учету расчетов с персоналом по оплате труда....	246
8.3	Методология аудита по учету расчетов с персоналом по оплате труда....	260
8.4	Аудит расчетных операций с подотчетными лицами.....	269
	Контрольные вопросы.....	277
Глава 9.	МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ АУДИТА СВЯЗАННЫХ С ДВИЖЕНИЕМ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ.....	278
9.1	Цель, задачи и источники аудита связанных с движением денежных средств. Основные законные и нормативные документы аудита.....	278
9.2	Методика аудита связанных с движением денежных средств.....	282
	Контрольные вопросы.....	303
Глава 10	АУДИТ ЭКСПОРТНО-ИМПОРТНЫХ И ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИИ.....	304
10.1	Цель, задачи и источники аудита экспортных операции.....	304
10.2	Аудит импортных операции.....	309
	10.3. Аудит валютных операции.....	313
10.4	Методология аудита валютных операции.....	331
Глава 11.	МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ АУДИТА УСТАВНОГО, ДОБАВЛЕННОГО И РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА ПРЕДПРИЯТИЯ.....	339

11.1	Основные законные и нормативные документы аудита уставного, добавленного и резервного капитала. Цель, задачи и источники аудита.....	339
11.2	Подготовка плана и программы аудита.....	341
10.3	Аудит уставного капитала.....	346
10.4	Аудит добавленного капитала.....	351
10.5	Аудит резервного капитала.....	353
	Контрольные вопросы.....	354
Глава 12.	МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ.....	355
12.1	Основные законные и нормативные документы аудита финансовых результатов. Источники для проверки.....	355
12.2	Цель и задачи аудита финансовых результатов. Подготовка плана и программы аудита.....	357
12.3	Методология проверки связанных с финансовым результатом.....	361
	Контрольные вопросы.....	372
Глава 13.	ПОДГОТОВКА АУДИТОРСКОГО ОТЧЕТА И ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ.....	373
13.1	Обобщение результатов аудита.....	373
13.2	Аудиторский отчет и порядок его составления.....	377
13.3	Аудиторское заключение и порядок его составления.....	380
	Контрольные вопросы.....	389
Глава 14.	ОСНОВЫ ОПЕРАЦИОННОГО АУДИТА.....	390
14.1	Понятие о операционном аудите.....	390
14.2	Оценка экономической выгоды в операционном аудите.....	396
14.3	Разделение задачи аудита цикла производства и операционного аудита	402
14.4	Использование методов экономического анализа в операционном аудите.....	406
14.5	Обобщение результатов операционного аудита.....	416
	Контрольные вопросы.....	423
Глава 15.	ОРГАНИЗАЦИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО АУДИТА.....	424
15.1	Цель, задачи и сущность экологического аудита.....	424
15.2	Показатели, этапы и методы экоаудита.....	430
15.3	Аудит расходов по сохранению природы.....	432
	Контрольные вопросы.....	435
	ИНФОРМАЦИОННО - МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ.....	436

CONTENTS

Introduction		11
Chapter 1.	ORGANIZATION AND PLANNING OF AUDIT.	15
1.1.	Planning of audit and acquaintance with of the managing subject	15
1.2.	Preparation of the general plan and programs of audit	18
1.3.	Estimation of importance, audit of risk and system of the control	27
1.4.	Use of work of the expert	32
	Control questions	67
Chapter 2.	CONTROL QUESTIONS.	68
2.1.	Organization and sequence realization of audit of the basic means	68
2.2.	Sources of audit of the basic means	70
2.3.	Check about presence and safety of the basic means	76
2.4.	Audit of correctness of charge of amortization of the basic means	85
2.5.	Audit of operation on movement of the basic means	90
2.6.	Audit lizing of the attitudes and on rent	92
2.7.	Audit on repair of the basic means	99
	Control questions	104
Chapter 3.	AUDIT OF NON-MATERIAL ACTIVES.	105
3.1.	Organization and order realization of audit of non-material actives	105
3.2.	Audit of operation connected on movement of non-material actives	120
3.3.	Audit of correctness of charge of amortization of non-material actives	123
3.4.	Audit of results of audit of non-material actives	127
	Control questions	128
Chapter 4.	AUDIT OF THE FINANCIAL INVESTMENT.	130
4.1.	Features, purpose, tasks and sources of audit of the financial investment	130
4.2.	The order realization of inventory of the financial investment	139
4.3.	Check of correctness reference in structure of the financial investment of actives of the subject	149
4.4.	Check of correctness registration of the documents connected with movement of the financial investment	154
4.5.	Check of financial results under the financial investments	157
	Control questions	159
Chapter 5.	AUDIT OF MATERIALS.	160
5.1.	The purpose, tasks, sources, order realization of audit	160
5.2.	Check about presence and safety of the goods	166
5.3.	Audit of other operations connected with movement of the goods	175
	Control questions	198
Chapter 6.	AUDIT ON PRODUCTION (WORKS, SERVICES) AND КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ OF THE COST PRICE	199
6.1.	The purpose, normative bases and features of audit of the industrial charges. Preparation of the plan and program of audit	199
6.2.	Audit of the charges included in the cost price of production	204
6.3.	Audit of the charges of the period	207
	Control questions	210
Chapter 7.	AUDIT OF THE ACCOUNT OF ACCOUNTS WITH THE PERSONNEL ON PAYMENT OF WORK AND OTHER OPERATIONS.	211
7.1.	The purpose and sources of audit. Check a condition of book keeping and system of the control	211
7.2.	Organization of audit under the account of accounts with the personnel on payment of work	215
7.3.	Methods of audit under the account of accounts with the personnel on	

	payment of work.....	230
	Control questions.....	235
Chapter 8.	AUDIT OF MONEY RESOURCES.....	236
8.1.	The purpose, tasks and sources of audit.....	236
8.2.	Audit of cash department, cash operation and money documents.....	246
8.3.	Audit under the account of operation on the settlement accounts in bank.....	260
8.4.	Audit under the account of operation on валютном the account.....	269
	Control questions.....	277
Chapter 9.	AUDIT OF SETTLEMENT, CREDIT OPERATION AND OTHER LOANS.....	278
9.1.	The purpose, tasks and sources of audit.....	278
9.2.	Audit of operation on account with by the persons.....	282
	Control questions.....	303
Chapter 10.	AUDIT AUTHORIZED, ADDED AND RESERVE CAPITAL.....	304
10.1.	The purpose and sources of audit.....	304
10.2.	Preparation of the plan and program of audit.....	309
10.3.	Audit of the authorized capital.....	313
10.4.	Audit of the added capital.....	331
10.5.	Audit of the reserve capital.....	338
	Control questions.....	338
Chapter 11.	AUDIT OF THE FINANCIAL REPORTING OF THE SUBJECT.....	339
11.1.	The purpose and sources of audit of the financial reporting.....	339
11.2.	Estimation of system of the control. Preparation of the plan and program of audit.....	341
11.3.	Check of validity of records on the accounts of book keeping.....	346
11.4.	Study of the financial reporting of the subject and check of maintenance of its(her) representation in target dates.....	351
11.5.	Check of correctness drawing up of accounting balance.....	353
	Control questions.....	354
Chapter 12.	GENERALIZATION OF RESULTS OF AUDIT.....	355
12.1.	Generalization of results of audit.....	355
12.2.	Audits report and order its drawing up.....	357
12.3.	Audits conclusion and order its drawing up.....	366
	Control questions.....	372
Chapter 13.	PREPARATION OF AUDIT REPORT AND CONCLUSION BY AUDITOR'S RESULTS.....	373
13.1.	Synthesis of audit results.....	373
13.2.	Audit report and the procedure for its compilation.....	377
13.3.	Audit report and the procedure for its preparation.....	380
	Control questions.....	389
Chapter 14.	BASES OF OPERATING AUDIT.....	390
14.1.	The concept of operational audit.....	390
14.2.	Estimation of economic benefits in operational audit.....	396
14.3.	Separation of the task of audit of the production cycle and operational audit.....	402
14.4.	Summary of the results of operational audit.....	406
14.5.	Summary of operational audit results.....	416
	Control questions.....	423
Chapter 15.	ORGANIZATION OF ECOLOGICAL AUDIT.....	424
15.1.	The purpose, objectives and essence of environmental audit.....	424
15.2.	Indicators, stages and methods of ecoaudit.....	430
15.3.	Audit of conservation costs.....	432
	Control questions.....	435
	LIST OF BASIC LITERATURE.....	436

KIRISH

Mamlakatimizda amalga oshirilayotgan chuqur iqtisodiy islohotlar, ijtimoiy hayotning turli jabhalaridagi keng ko'lamli bunyodkorlik ishlari, iqtisodiyotni modernizatsiya va diversifikatsiya qilish, tub tarkibiy o'zgarishlar jarayoni naqadar salmoqli natijalar berayotgani 2016-yildagi rivojlanish yakunlari misolida yana bir bor o'z isbotini topdi. Bu borada erishilgan aniq yutuq va muvaffaqiyatlarning chuqur va atroflicha tahlili, shu asosdagi muhim amaliy xulosalar, kelgusida e'tibor qaratishimiz lozim bo'lgan dolzarb masalalar Prezidentimiz Shavkat Mirziyoyevning 2017-yil 15-yanvarda O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2016-yilning asosiy yakunlari va 2017-yilda O'zbekistonni ijtimoiy-iqtisodiy rivojlantirishning eng muhim ustuvor yo'nalishlariga bag'ishlangan majlisida so'zlagan ma'ruzasida o'zining har tomonlama haqqoniy ifodasini topdi. Unda bugun mamlakatimizning barqaror rivojlanish yo'lida izchil ilgari lab borishini tahlil qilar ekanmiz, o'tgan yili prinsipial muhim islohotlarni amalga oshirish bo'yicha qat'iy qadamlar qo'yildi, deb aytishga barcha asoslarimiz bor.

Bu islohotlarning asosiy maqsadi – aholi uchun munosib hayot darajasi va sifatini ta'minlashdir.

Jadal va barqaror rivojlanishga qaratilgan bu siyosat bundan keyin ham so'zsiz davom ettiriladi deb qayd etildi. Binobarin, «Makroiqtisodiy barqarorlikni yanada mustahkamlash va iqtisodiy o'sishning yuqori sur'atlarini saqlab qolish, jumladan, Davlat budjeti barcha darajada mutanosib, milliy valyuta va ichki bozordagi narx darajasi barqaror bo'lishini ta'minlash – eng muhim ustuvor vazifamizdir»¹.

Yana bir muhim vazifalardan biri 2017 - 2021 yillarda O'zbekiston Respublikasini rivojlantirishning beshta ustuvor yo'nalishi bo'yicha harakatlar strategiyasida belgilangan bo'lib, “su g'urta, lizing va boshqa moliyaviy xizmatlarning hajmini ularning yangi turlarini joriy qilish va sifatini oshirish hisobiga kengaytirish, shuningdek kapitalni jalb qilish hamda korxonalar, moliyaviy institutlar va aholining erkin resurslarini joylashtirishdagi muqobil manba sifatida fond bozorini rivojlantirish”² nazarda tutilgan.

¹ Mirziyoyev Sh.M. Tanqidiy tahlil, qat'iy tartib-intizom va shaxsiy javobgarlik – har bir rahbar faoliyatining kundalik qoidasi bo'lishi kerak. –T.: O'zbekiston, 2017.

² O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017- yil 7- fevraldagi PF-4947-sonli Farmoniga I-ilova. 2017 – 2021 yillarda O'zbekiston Respublikasini rivojlantirishning beshta ustuvor yo'nalishi bo'yicha harakatlar strategiyasi.

Yuqoridagi vazifalarni amalga oshirishda buxgalteriya hisobi va auditning to'g'ri yo'lga qo'yilishi uning inqirozdan samarali chiqishida turtki bo'ladi hamda moliya bozorida muhim o'rinni egallashiga va raqobat maydonida yengib chiqib, yuqori foyda olishiga imkoniyat yaratadi.

Bu o'z navbatida auditorlik tashkilotlari oldiga bir qancha masalalarni dolzarb qilib qo'yadi, jumladan: xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti va boshqa moliyaviy axboroti to'g'riligi va qonun hujjatlariga mosligini aniqlash maqsadida auditorlik tekshiruvini o'tkazish hamda boshqa malakali xizmatlar ko'rsatish. Auditorlik tashkilotlari tomonidan ko'rsatiladigan malakaviy xizmat turlari qonun³ bilan belgilab berilgan.

Xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti yuzasidan xulosa chiqarishda auditorlar o'zlarining shaxsiy, haqqoniy va mutaxassisligi bo'yicha yuqori darajadagi bilimlariga tayanishlari lozim, zero auditorlar tomonidan xo'jalik subyektining moliyaviy hisobotlari to'g'risida berilgan beg'araz xulosadan mulk egalari, investorlar, kreditorlar, banklar aksiyalarni sotib olishda va sotishda, kreditlar va qarzlarni berish to'g'risida qarorlar qabul qilishda foydalanadilar.

Auditorlik xulosasidan foydalanuvchilar doirasi kengayib borayotganligi, qo'shma subyektlar barpo etilayotganligi, chet el investitsiyalarining mamlakatimiz iqtisodiyotining real sektoriga kiritilishi va h.k.lar audit tizimini xalqaro standartlar talablari darajasida tashkil etishni yanada qattiqroq talab etmoqda. Shuningdek, auditorlik faoliyatining milliy standartlarini xalqaro standartlarga moslashtirish dolzarb vazifaga aylanmoqda.

Ma'lumki, so'nggi yillarda auditorlik faoliyatini shakllantirish va rivojlantirish bo'yicha qator ijobiy ishlar amalga oshirildi. Jumladan, O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisining qaroriga muvofiq, 2000- yil 26-mayda yangi tahrirdagi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonun qabul qilindi. Mazkur qonunga O'zR 13.12.2002 y. 447-II-son qonuniga muvofiq, hamda O'zR. qonunchilik palatasi tomonidan 2007-yil 29-iyunda qabul qilingan va Senat tomonidan 2007-yil 24-avgustda ma'qullangan "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonuniga o'zgartirish va qo'shimchalar kiritish haqida O'zR 17.09.2007 y. O'RB-110-son qonuniga muvofiq o'zgartirish va qo'shimchalar kiritildi.

Ushbu qonunni amalga oshirish, auditorlik xulosalari soliq va boshqa nazorat organlari tomonidan hisobga olinishini ta'minlash

³ O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonuni. -T., 2000, 17-modda.

maqsadida 2000- yil 22- sentabrda O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 365-sonli «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarining ahamiyatini oshirish to'g'risida» gi qarori va boshqa qator me'yoriy hujjatlar qabul qilindi, Auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish huquqi uchun attestatsiya o'tkazish va auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziya berish tartiblari belgilandi. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining "Auditorlik tashkilotlari faoliyatini yanada takomillashtirish hamda ular ko'rsatayotgan xizmatlar sifati uchun javobgarlikni oshirish to'g'risida" 2007-yil 4-apreldagi PQ-615 sonli qarori qabul qilindi hamda mazkur qaroriga ILOVA "Auditorlik tashkilotlari to'g'risida" Nizom ishlab chiqildi. Mazkur Nizomga O'zR Prezidentining 02.07.2008-y. PQ-907-son qaroriga muvofiq o'zgartirishlar kiritilgan. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining "Auditorlik tashkilotlarining moliyaviy barqarorligini oshirish yuzasidan qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida" 2008-yil 2-iyuldagi PQ-907-sonli qarori qabul qilindi. Yigirmadan ortiq auditorlik faoliyatining milliy standartlari ishlab chiqildi. Shuningdek, 2000-yil 7-avgustda O'zbekiston hududida faoliyat ko'rsatayotgan auditorlar va auditorlik tashkilotlarini ixtiyoriy ravishda birlashtiruvchi mustaqil jamoat tashkiloti - O'zbekiston auditorlar palatasi tashkil etildi.

O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunining 10-bandida qayd etilgan subyektlar va tashkilotlar tarkibiga kiradigan xo'jalik yurituvchi subyektlar, shuningdek, kreditorlar, mol yetkazib beruvchilar, aksiyadorlar va boshqa investorlar oldida ma'lum iqtisodiy ishonchga ega bo'lishni istagan xo'jalik yurituvchi subyektlar o'z moliyaviy hisobotini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishlari shart qilib qo'yildi

Auditorlik faoliyatini faol rivojlantirish uchun amaliy iqtisodiy rag'batlar va soliq imtiyozlari hamda preferensiyalar yaratildi, litsenziyalar berish tizimi sezilarli darajada soddalashtirildi va liberallashtirildi. Shuningdek, O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2006-yil 17-apreldagi PQ-325-sonli "O'zbekiston Respublikasida 2006 – 2010 yillarda xizmat ko'rsatish va servis sohasini rivojlantirishni jadallashtirish chora-tadbirlari to'g'risida"gi qaroriga muvofiq, auditorlik xizmatlarini ko'rsatadigan auditorlik tashkilotlari 2006-yil 1-apreldan boshlab uch yil muddatga daromad (foyda) solig'i va yagona soliq to'lovini to'lashdan ozod etilgan. Bunda, O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2006-yil 21-maydagi PQ-640-sonli "O'zbekiston Respublikasida 2010-yilgacha bo'lgan davrda xizmat ko'rsatish va servis

sohasini rivojlantirishni jadallashtirishga oid qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida"gi qaroriga asosan, yuqorida ta'kidlab o'tilgan soliq imtiyozlarining amal qilish muddati kichik korxonalar va mikrofirmalarga tegishli auditorlik tashkilotlari uchun 2010-yil 31-dekabrgacha uzaytirildi va h.k.

Darslik xo'jalik yurituvchi subyektlar moliyaviy-xo'jalik faoliyatida sodir bo'ladigan muomalalarni auditdan o'tkazishning uslubiy jihatlarini o'z ichiga oladi. Jumladan, pul mablag'lari, moliyaviy investitsiyalar, hisob-kitoblar, asosiy vositalar va nomoddiy aktivlar, kapital qo'yimlar, tovar-moddiy zaxiralari, subyektning ustav, qo'shilgan, zaxira kapitallari va boshqa muomalalarni audit uslubiyati bayon etilgan. Shuningdek, auditorlik hisoboti va auditorlik xulosalarini tayyorlash tartibi keltirilgan.

Darslikni tayyorlashda buxgalteriya hisobi va auditorlik faoliyatiga oid me'yoriy hujjatlardan, shu soha bo'yicha MDH davlatlari va respublikamiz iqtisodchi olimlarining o'suv-uslubiy, nazariy va amaliy qo'llanmalaridan keng foydalanildi.

Darslik, asosan 5A230901 «Buxgalteriya hisobi», 5A230902 «Audit», 5A230903 «Iqtisodiy tahlil» mutaxassisliklari talabalari uchun mo'ljallangan. Shuningdek, undan auditorlar, auditorlarni tayyorlash va qayta tayyorlash kurslarida o'qiyotgan tinglovchilar ham uslubiy qo'llanma sifatida foydalanishlari mumkin.

Darslik albatta, ba'zi bir kamchiliklardan holi emas. Shuning uchun, matnda uchragan kamchilik, fikr-mulohaza va takliflarni lutfan qabul qilamiz hamda Sizlarga oldindan minnatdorchilik bildiramiz.

1-bob. O'ZBEKISTON RESPUBLIKASINING MOLIVAVIY NAZORAT TIZIMI VA UNDA AUDITNING TUTGAN O'RNI

1.1. Amaliy audit fanining predmeti, metodi, obyektlari va funksiyalari hamda boshqa fanlar bilan o'zaro aloqasi

Amaliy auditning o'ziga xos predmeti va obyektlari mavjud. Audit maxsus fan sifatida ma'lum maqsadga qaratilgan va bir qancha vazifalarni bajaradi. Auditning predmeti xo'jalik yurituvchi subyektlar, ularning faoliyatlari hisoblanadi. Ma'lumki korxonalar o'z ustavlariga asosan faoliyat yuritadilar. Ushbu faoliyat jarayonida moliyaviy, moddiy va mehnat resurslaridan foydalaniladi. Korxonalarining aktivlari doimiy ravishda daromad, foyda olishga qaratilgan bo'ladi. Lekin, ushbu natijalarga faqat qabul qilingan qonun-qoidalarga to'liq amal qilgan holda erishish mumkin. Korxonalar o'z faoliyatlarida me'yoriy hujjatlarga, qabul qilingan qoidalarga rioya qilishlari shart. Har bir korxonalar o'zining hisob siyosatini belgilaydi va unga asosan hisob-kitoblarni yuritadi. Audit paytida korxonalar faoliyatining qabul qilingan qonunlarga monandligi, hisob ma'lumotlarining korxonalar moliyaviy-xo'jalik ko'rsatkichlariga muvofiqligi tekshiriladi.

Amaliy auditning predmeti taftishdan o'laroq korxonaning faqat bir faoliyat turi yoki birgina ko'rsatkichi bo'lishi mumkin. Misol uchun, savdo faoliyati, ishlab chiqarish faoliyati yoki bo'lmasa pul mablag'lari, tovarlar, qimmatli qog'ozlar, valyuta operatsiyalari va boshqalar. Auditning predmetiga korxonalar moliyaviy hisobotning to'g'riligi, hisob siyosatiga, soliq siyosatiga to'liq amal qilishlikni tekshirish ham kiradi. Auditning aniq predmeti yoki obyektini mijoz bilan tuzilgan shartnomaga bevosita bog'liq bo'ladi.

Bozor iqtisodiyoti sharoitida korxonalarining faoliyati kengayib har tomonlama rivojlanmoqda. Iqtisodiy islohotlarning hozirgi bosqichida auditning asosiy obyektlari quyidagilardan iborat bo'lishi kerak deb hisoblaymiz:

- mulklarni davlat tasarrufidan chiqarish va xususiy lashtirish bilan bog'liq bo'lgan operatsiyalar;
- moliyaviy natijalarni shakllantiruvchi ko'rsatkichlar (xarajatlar, daromadlar, foyda, zararlar);
- valyuta operatsiyalari;
- tashqi iqtisodiy faoliyat, shu jumladan xorijiy sarmoyalar;
- hisob-kitob operatsiyalari (debitorlik, kreditorlik qarzlari);
- qimmatli qog'ozlar bilan bog'liq jarayonlar.

Shunday qilib auditning predmeti va obyektlarini quyidagi tartibda guruhlash mumkin:

- xo'jalik yurituvchi subyektlarning faoliyatlari;
- xo'jalik yurituvchi subyektlarning aktivlari va majburiyatlari;
- xo'jalik yurituvchi subyektlarning alohida jarayonlari (operatsiyalari).

- Auditning asosiy predmeti bo'lgan korxonalarining faoliyatlari quyidagilarga bo'linadi:

- ishlab chiqarish faoliyati;
- savdo faoliyati;
- xizmat ko'rsatish faoliyati.

Xo'jalik yurituvchi subyektlarning faoliyatlari o'z navbatida quyidagi jarayonlarni o'z ichiga oladi:

- ta'minot jarayoni;
- ishlab chiqarish jarayoni;
- realizatsiya jarayoni.
- Jarayonlar xo'jalik operatsiyalari orqali sodir bo'ladi.

Xo'jalik jarayonlarining auditi ma'lum ko'rsatkichlarni tekshirish orqali amalga oshiriladi. Ushbu ko'rsatkichlarni ikkiga bo'lish mumkin:

- miqdor ko'rsatkichlari;
- sifat ko'rsatkichlari.

Miqdor ko'rsatkichlari – ishlab chiqarilgan mahsulotlar, sotilgan tovarlar, bajarilgan xizmatlar hajmidan iborat.

Sifat ko'rsatkichlari - faoliyat yuritish bilan bog'liq xarajatlar, foyda, mehnat unumdorligini ifodalaydi.

Korxonalarining alohida jarayonlari va ko'rsatkichlari auditning obyektlari hisoblanadi.

Amaliy auditning predmetiga xo'jalik yurituvchi subyektlarga dolzarb masalalarda konsalting xizmatlarini ko'rsatish ham kiradi. Auditorlar va auditorlik tashkilotlari korxonalariga o'zaro tuzilgan shartnomalarga asosan «Biznes reja» tuzish, hisob siyosatini belgilash, soliqlarni to'g'ri hisoblash, mahsulot tannarxini aniqlash, moliyaviy hisobot tuzish kabi masalalarda yaqindan yordam beradilar.

Amaliy auditning o'ziga xos usullari va uslubiyati mavjud. Bu usullar auditning xususiyatlaridan kelib chiqadi. Korxonada audit o'tkazish mutaxassis auditoridan ma'lum bilimni va ish tajribasini talab qiladi. Bozor sharoitida turli mulkka asoslangan korxonalar va firmalarning faoliyatlari bir-biridan farq qiladi. Ularning so'nggi moliyaviy natijalari

ham turli operatsiyalar va omillar tufayli shakllanadi. Xo'jalik yurituvchi subyektlar faoliyatining qabul qilingan qonun-qoidalarga monandligini ekspertiza qilish, baholash, asosli xulosalarga kelish va tavsiyalar berish auditoridan ko'p bilim va saviyani talab qiladi. Audit natijasida ishonchli xulosaga kelish ushbu jarayonda qo'llaniladigan usullarga bevosita bog'liqdir. Ushbu usullarning turi ham ko'p.

Audit uslubining asosida mantiqiy mulohaza, ilm-fan yutuqlari, xo'jalik jarayonining o'zgaruvchanligi yotadi. Korxonalar faoliyatidagi operatsiyalar tufayli mablag'lar bir shakldan boshqa shaklga o'zgarib turadi. Ushbu jarayon natijasida korxonada samara (naf) olishi kerak. Bu samara, o'z navbatida qabul qilingan qonun - qoidalarga to'liq amal qilingan holda erishilgan bo'ladi. Noqonuniy operatsiyalar mijozlarga faqat zarar keltiradi, xolos.

Audit jarayonida iqtisodiyotimizga xos bo'lgan xalqaro amaliyotda keng foydalaniladigan usullar qo'llaniladi. Auditor audit usullarini mustaqil ravishda belgilaydi va qo'llaydi. Ushbu usullar tarkibi auditning predmeti, maqsadi va vazifalariga bevosita bog'liqdir. Audit nazariyasi va amaliyotida ushbu usullarning quyidagi turlari keltirilgan:

- solishtirish usuli (iqtisodiy hodisalar, ko'rsatkichlarni o'zaro va biznes-reja bilan solishtirish);

- gipoteza usuli (hodisalarning sodir bo'lishi, natijalari turli shart-sharoitlarni e'tiborga olgan holda o'rganiladi. Bunday usul ko'pincha "yashirin iqtisodiyot" natijalarini aniqlashda keng foydalaniladi);

- tahlil va sintez usuli (audit obyekti bo'lgan ma'lum ko'rsatkich omillar asosida o'rganiladi, mavjud ichki imkoniyatlar aniqlanadi);

- taftish usuli (korxonaning faoliyatiga to'liq baho berish uchun barcha operatsiyalar tasdiqlovchi nazoratidan o'tkaziladi);

- inventarizatsiya usuli (korxonadagi huquqiy aktivlar va majburiyatlarning buxgalteriya hisobi ma'lumotlariga monandligi tekshiriladi);

- kalkulyatsiya usuli (bajarilgan ishlar, ishlab chiqarilgan tayyor mahsulotlarning tannarxi, umumiy ovqatlanish korxonalarida esa taomlarning sotilish bahosi aniqlanadi);

- ekspertiza usuli (hujjatlarning realligi, haqqoniyligi, mahsulotlarning sifat ko'rsatkichlari laboratoriya yo'li bilan aniqlanadi);

- buxgalteriya schyotlari va ikkiyoqlama yozuv usuli (korxonada aktivlari va majburiyatlarining harakati hamda qoldiqlari buxgalteriya hisobi schyotlari orqali tekshiriladi);

- balans usuli (korxonadagi hodisalar, jarayonlarni rasmiylashtirish.

dastlabki ma'lumotlarni umumlashtirish orqali nazorat qilish).

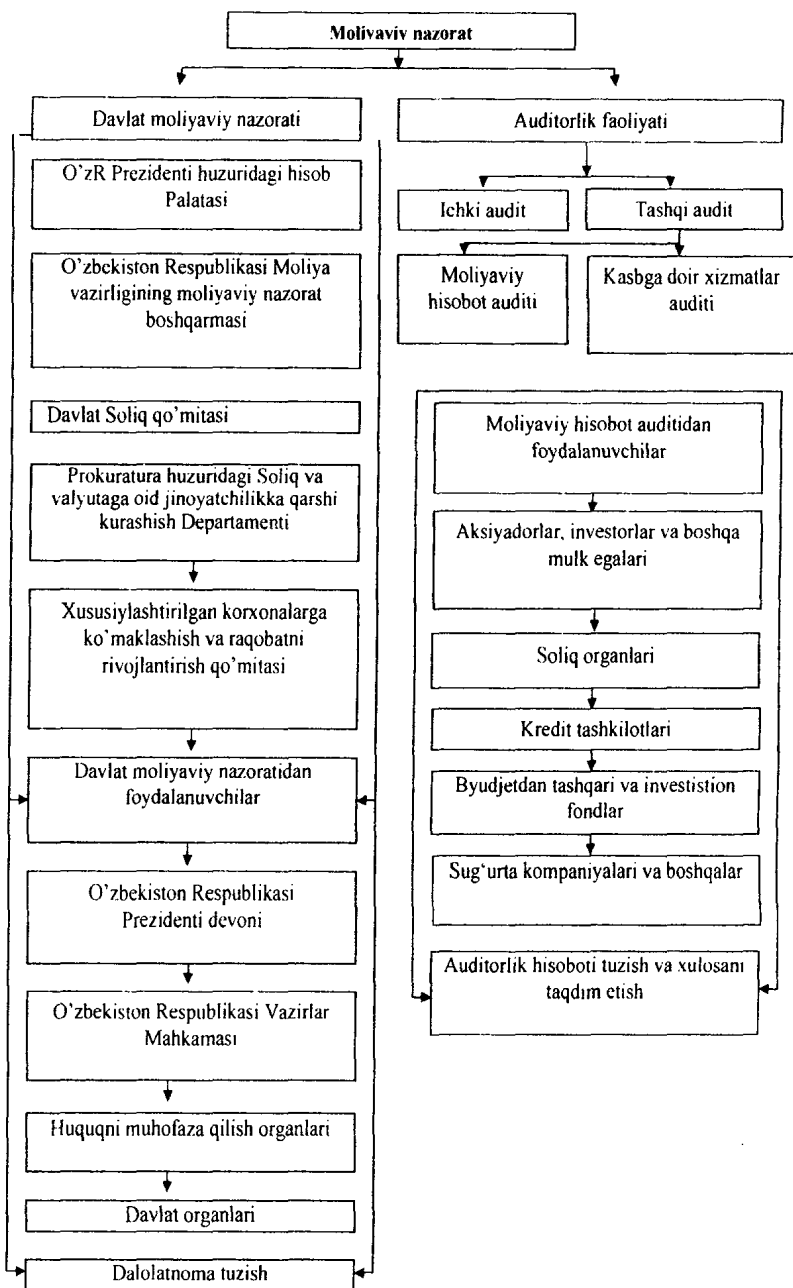
Auditor tekshirish jarayonida me'yorlashtirish, baholash, guruhlash usullaridan ham foydalaniladi. Audit usullari har bir hodisaning kelib chiqish sabablari, ularning oqibatlari, xo'jalik jarayonlarining qonun-qoidalarga (mezonlarga) muvofiqligini aniqlashga yordam berishi kerak. Auditorlik faoliyatining rivojlanishi tufayli uning uslubi, unda qo'llaniladigan usullar ham takomillashib boraveradi. Keyingi paytlarda maxsus adabiyotlarda auditning quyidagi usullariga katta e'tibor berilmoqda: xodimlar (yoki uchinchi shaxslar) bilan og'zaki so'rovlar o'tkazish, tekshirilayotgan korxonaga bo'yicha muqobil (alternativ) balans tuzish, audit obyektlari bo'yicha testlar, anketalar o'tkazish, kompyuter axborotlari texnologiyalaridan keng foydalanish kabi usullar. Shuni ham qayd qilish kerakki, auditorlar (auditorlik tashkilotlari) audit jarayonida qabul qilingan umumiy (an'anaviy) usullardan foydalanish bilan bir qatorda ular o'zlariga ma'qul bo'lgan yoki boshqalar uchun "tijorat siri" hisoblangan noan'anaviy (lokal) usullardan ham foydalanishlari mumkin. Audit o'tkazishda milliy va xalqaro audit standartlariga asoslanadi. Shunday qilib, auditda qo'llaniladigan usullar uning turi, maqsadi va vazifalariga bevosita bog'liq bo'ladi.

1.2. Davlat nazoratining tashkiliy tuzilmasi

Ma'lumki, O'zbekistonda moliyaviy nazorat bozor iqtisodining muhim elementlaridan hisoblanadi. Mamlakatda davlat moliyaviy nazoratini Prezident devoni huzuridagi Hisob palatasi, Moliya vazirligining moliyaviy nazorat boshqarmasi, G'aznachilik boshqarmasi, Prokuratura huzuridagi Soliqlar va valyutaga oid jinoyatchilikka qarshi kurashish boshqarmasi, O'zbekiston Respublikasi Soliq Qo'mitasi va boshqa nazorat organlari bevosita amalga oshiradilar (1-chizma).

Davlat moliyaviy nazorat tizimi tegishli vazifa va funksiyalarni bajaradi. Uning asosiy vazifalari: davlat mablag'larini shakllantirish va ulardan foydalanish; hukumat ijro organlari faoliyati; kredit mablag'larini maqsadli va qonuniy ishlatilishi kabilarni nazorat qilishdan iboratdir.

Davlat moliyaviy nazoratining asosiy funksiyalariga esa: davlat mablag'larini to'g'ri shakllantirish, ularning saqlanishi va maqsadli ishlatilishini tekshirish; kredit resurslaridan to'g'ri va samarali foydalanishni nazorat qilish; kredit muassasalaridan olingan mablag'larni to'g'ri foydalanishini tekshirishlar kiradi.



1-chizma. O'zbekiston Respublikasidagi moliyaviy nazorat tizimi

Respublikamizda moliyaviy nazorat va uning xo'jalik yurituvchi subyektlarini boshqarish tizimidagi o'rniga alohida e'tibor qaratish lozim bo'ladi. Nazorat – bu boshqarishga doir vazifadir. Boshqarishning har qanday turi nazoratsiz bo'lmaydi. Ayniqsa kapitalning holatini joriy va izchil nazorat qilmay turib, buxgalteriya hisobini tekshirmay va tahlil qilmay turib kapitalni boshqarishni tasavvur ham qilib bo'lmaydi.

Iqtisodiy nazoratni, shuningdek, uning xo'jalik yurituvchi subyektlarini boshqarishdagi o'rnini tahlil etish xo'jalik subyekti ehtiyojlarini aks ettiradi. Uning ayrim yo'nalishlari alohida, jumladan, iqtisodiy bilimlarning fundamental elementlari sifatida shakllanadi.

Hozirgi kunda O'zbekiston Respublikasi moliya vazirligining moliyaviy nazorat bosh boshqarmasimoliyaviy huquqbuzarliklar profilaktikasini, budjet tizimi budjetlari mablag'lari maqsadli sarflanishini, moliyaviy nazorat obyektlari tomonidan budjet qonunchiligiga, shuningdek budjet va smeta-shtat intizomiga rioya etilishi ustidan nazoratni amalga oshiruvchi davlat moliyaviy nazorat organi hisoblanadi.

Bosh boshqarma o'z faoliyatida O'zbekiston Respublikasi Konstitutsiyasi, Budjet kodeksi va boshqa qonunlariga, O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi palatalarining qarorlariga, O'zbekiston Respublikasi Prezidentining farmonlari, qarorlari va farmoyishlariga, O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining qarorlari va farmoyishlariga, ushbu Nizomga, shuningdek boshqa qonun hujjatlariga amal qiladilar.

Quyidagilar Bosh boshqarma va uning hududiy boshqarmalarining vazifalari hisoblanadi¹:

budjet tashkilotlarida budjet mablag'larini boshqarish va budjet hisobini yuritish bo'yicha maxsus avtomatlashtirilgan dasturiy mahsulotlar vositasida budjet tashkilotlarining moliyaviy faoliyatini doimiy monitoring qilish;

budjet qonunchiligiga rioya etish bo'yicha budjet tashkilotlari bilan tizimli asosda profilaktika ishlarini olib borish;

budjet tashkilotlarida aniqlanayotgan pul mablag'lari va moddiy boyliklarni talon-toroj qilish, kamomadlarga yo'l qo'yish, xarajatlar smetasi va shtatlar jadvallarini tuzish, tasdiqlash hamda ijro etish tartibini buzish va budjet qonunchiligini boshqacha tarzda buzish

¹Vazirlar Mahkamasining 2017-yil 24-oktyabrdagi 870-son qaroriga I-ILOVA. O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining Davlat moliyaviy nazorati bosh boshqarmasi to'g'risida Nizom.

holatlarini chuqur tahlil qilish va ularni sodir etish shart-sharoitlarini bartaraf qilish bo'yicha aniq chora-tadbirlarni ishlab chiqish;

masofaviy nazoratni keng ko'lamda qo'llash, zamonaviy axborot texnologiyalari va ma'lumotlar bazasi vositasida tekshirish obyektlari va maqsadlarini aniqlash yo'li bilan kam samarali taftishlarni qisqartirish bilan bir vaqtda budjet tashkilotlarini tekshirish samaradorligini oshirish;

O'zbekiston Respublikasining Davlat budjeti mablag'lari va budjet tashkilotlarining budjetdan tashqari jamg'armalari mablag'laridan foydalanishda budjet qonunchiligiga hamda budjet va smeta-shtat intizomiga rioya etilishi ustidan moliyaviy nazoratni amalga oshirish;

O'zbekiston Respublikasi tomonidan yoki uning kafolati ostida jalb qilingan kreditlardan (qarzlardan), shuningdek insonparvarlik yordami va texnik ko'maklashish mablag'laridan maqsadli foydalanilishi ustidan moliyaviy nazoratni amalga oshirish;

davlat maqsadli va boshqa jamg'armalari, shuningdek O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi huzuridagi boshqa jamg'armalar mablag'laridan foydalanishda qonunchilikka rioya etilishi ustidan nazoratni amalga oshirish;

o'z vakolatlari doirasida jismoniy va yuridik shaxslarning murojaatlarini ko'rib chiqish hamda ularning huquqlari, erkinliklari va qonuniy manfaatlariga rioya etilishini ta'minlash;

moliya inspektori lavozimi joriy etilgan tashkilotlarda aksiz solig'ini to'g'ri hisoblanishi va o'z vaqtida to'lanishi yuzasidan nazorat o'rnatish.

Bosh boshqarma va uning hududiy boshqarmalari o'zlariga yuklatilgan vazifalarga muvofiq quyidagi funksiyalarni bajaradi⁵:

a) budjet tashkilotlarida budjet mablag'larini boshqarish va budjet hisobini yuritish bo'yicha maxsus avtomatlashtirilgan dasturiy mahsulotlar vositasida budjet tashkilotlarining moliyaviy faoliyatini doimiy monitoring qilish sohasida:

xarajatlar smetasiga kiritilgan budjetdan ajratiladigan mablag'larni haqqoniyligi va ularni amaldagi normativlarga muvofiqligi yuzasidan dastlabki nazoratni o'tkazish;

mehnatga haq to'lash bo'yicha belgilangan razryadlarga, lavozim maoshlari, ustamalar, ish haqiga qo'shimchalar va boshqa to'lovlar miqdorlariga rioya etilishi ustidan dastlabki nazoratni amalga oshirish;

xodimlarning belgilab qo'yilgan cheklangan umumiy soniga,

⁵ Vazirlar Mahkamasining 2017-yil 24-oktyabrdagi 870-son qaroriga I-II.OVA. O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining Davlat moliyaviy nazorati bosh boshqarmasi to'g'risida Nizom.

xodimlarning toifalari o'rtasidagi o'zaro nisbat normativlariga, namunaviy shtat normativlariga rioya etilishi yuzasidan dastlabki nazoratni amalga oshirish;

tarifikatsiya ro'yxatlarini tuzishning qonun hujjatlari bilan belgilangan tartibi va normativlariga rioya etilishi yuzasidan dastlabki nazoratni o'tkazish;

b) budget qonunchiligiga rioya etish bo'yicha budget tashkilotlari bilan tizimli asosda profilaktika ishlarini olib borish sohasida:

budget tizimi budgetlari xarajatlarini rejalashtirish davrida profilaktika ishlarini kuchaytirish va uning samaradorligini oshirish;

elektron tarzda budget tizimi budgetlari, O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi huzuridagi jamg'armalar va O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi huzuridagi Davlat xaridi uchun qishloq xo'jaligi mahsulotlarini etishtirish va qishloq xo'jaligini texnika bilan jihozlashni maqsadli moliyalashtirish jamg'armasi mablag'larining harakati to'g'risida tegishli manbalardan olinadigan ma'lumotlarni tahlil qilish asosida moliyaviy huquqbuzarliklarni sodir etilishi xavfi mavjud bo'lgan moliyaviy nazorat obyektida profilaktika ishlarini olib borish;

hududiy moliya organlari va g'aznachilik bo'linmalarida budget qonunchiligiga rioya etilishini ta'minlash yuzasidan profilaktika ishlarini olib borish;

v) budget tashkilotlarida aniqlanayotgan pul mablag'lari va moddiy boyliklarni talon-toroj qilish, kamomadlarga yo'l qo'yish, xarajatlar smetasi va shtatlar jadvallarini tuzish, tasdiqlash hamda ijro etish tartibini buzish va budget qonunchiligini boshqacha tarzda buzish holatlarini chuqur tahlil qilish va ularni sodir etish shart-sharoitlarini bartaraf qilish bo'yicha aniq chora-tadbirlarni ishlab chiqish sohasida:

moliyaviy huquqbuzarliklar profilaktikasini olib borish uchun ma'lumotlar bazasini shakllantirish, umumlashtirish va hisobini yuritish;

budget tizimi budgetlari va O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi huzuridagi jamg'armalar mablag'laridan foydalanishda masofadan kuzatish tizimini va kameral nazoratni joriy etish orqali tekshirishlar samaradorligini oshirish;

moliyaviy nazorat va huquqbuzarliklar profilaktikasi shakllari hamda usullarini yanada takomillashtirish bo'yicha takliflar ishlab chiqish;

aniqlanayotgan tizimli va xarakterli moliyaviy huquqbuzarliklarni tahlil qilish va ularni bartaraf etish yuzasidan Davlat moliyaviy nazoratini takomillashtirish bo'yicha idoralararo kengashga tegishli

takliflar kiritish;

g) masofaviy nazoratni keng ko'lamda qo'llash, zamonaviy axborot texnologiyalari va ma'lumotlar bazasi vositasida tekshirish obyektlari va maqsadlarini aniqlash yo'li bilan kam samarali taftishlarni qisqartirish bilan bir vaqtda budjet tashkilotlarini tekshirish samaradorligini oshirish sohasida:

bir hudud yoki sohada aniqlangan xarakterli moliyaviy huquqbuzarliklar yuzasidan respublika hududidagi nazorat obyektlarida tizimli tekshirishlarni o'tkazish;

moliyaviy huquqbuzarliklarning sodir etilish sabablarini va ularga imkon yaratuvchi shart-sharoitlarni bartaraf etish bo'yicha moliyaviy nazorat obyektlariga taqdimnomalar kiritish;

budget tizimi budgetlari mablag'laridan foydalanish samaradorligini oshirish va maqbullashtirish bo'yicha tahliliy ishlarni amalga oshirish hamda tegishli takliflar ishlab chiqish;

d) O'zbekiston Respublikasining Davlat budgeti mablag'lari va budget tashkilotlarining budgetdan tashqari jamg'armalari mablag'laridan foydalanishda budget qonunchiligiga hamda budget va smeta-shtat intizomiga rioya etilishi ustidan moliyaviy nazoratni amalga oshirish sohasida:

O'zbekiston Respublikasi Davlat budgeti va budget tashkilotlarining budgetdan tashqari jamg'armalari mablag'laridan maqsadli foydalanilishida budget va smeta-shtat intizomiga rioya etilishi ustidan moliyaviy nazoratni amalga oshirish;

davlat investitsiya dasturlarini amalga oshirish uchun markazlashgan manbalardan ajratilgan mablag'lardan maqsadli foydalanilishi ustidan moliyaviy nazoratni amalga oshirish;

ijtimoiy nafaqalar va moddiy yordam to'lovlari uchun ajratilgan mablag'lardan maqsadli foydalanilishi ustidan moliyaviy nazoratni amalga oshirish;

O'zbekiston Respublikasining chet eldagi diplomatik muassasalari tomonidan chet el valyutasidagi mablag'lardan to'g'ri va maqsadli foydalanilishi ustidan moliyaviy nazoratni amalga oshirish;

budget ssudalaridan maqsadli foydalanilishi ustidan moliyaviy nazoratni amalga oshirish;

budget tashkilotlarining budgetdan tashqari jamg'armalarini shakllantirish va ulardan foydalanish tartibiga rioya etilishi yuzasidan davlat moliyaviy nazoratini amalga oshirish;

davlat xaridlari sohasidagi qonun hujjatlariga rioya etilishi

yuzasidan moliyaviy nazoratni amalga oshirish;

qonun hujjatlarining avvalgi taftishda yoki tekshirishda aniqlangan buzilishi hollarini bartaraf etish yuzasidan nazorat tartibidagi tekshirishlarni tashkil etish;

davlat nazorati hujjatlarini umumlashtirish, ular yuzasidan tegishli axborotlar va takliflar tayyorlash;

davlat moliyaviy nazorati natijalarida aniqlangan xato-kamchiliklarni bartaraf etish, maqsadsiz va noqonuniy xarajatlarni, pul mablagʻlari va tovar-moddiy boyliklar kamomadini undirish, nazorat obyekti aybdor shaxslarini javobgarlikka tortish yuzasidan taqdimnomalar tayyorlash;

nazorat tadbirlarini muvofiqlashtirish va uslubiy jihatdan taʼminlash;

maʼmuriy huquqbuzarlik toʻgʻrisidagi ishlarni yuritish, qonunda koʻzda tutilgan maʼmuriy jazo qoʻllash toʻgʻrisidagi qarorlarni ijro etilishini tashkillashtirish;

davlat moliyaviy nazorati natijalari boʻyicha huquqni muhofaza qiluvchi organlarga topshirilgan materiallar harakatini monitoring qilish va qonun hujjatlariga muvofiq boshqa funksiyalarni ham bajarishi mumkin⁶.

Oʻzbekiston Respublikasida tarkib topgan tizimga muvofiq, Oʻzbekiston Respublikasi Prezidenti huzuridagi hisob palatasi oliy tashqi audit va moliyaviy nazorat organi hisoblanadi.

«Oʻzbekiston Respublikasi Hisob palatasi oʻz vakolatlarini mustaqil hamda barcha davlat organlari va tashkilotlari, ularning mansabdor shaxslaridan mustaqil ravishda amalga oshiradi, oʻz faoliyatida bevosita Oʻzbekiston Respublikasi Prezidentiga boʻysunadi hamda unga va Oʻzbekiston Respublikasi Oliy Majlisi palatalariga hisobdordir;

Oʻzbekiston Respublikasi Prezidentiga oʻz faoliyati, shu jumladan Oʻzbekiston Respublikasi Davlat budjetiga tushumlarning toʻliqligini taʼminlash boʻyicha tizimli ravishda axborot berib boradi⁷.

Hisob palatasining tuzilmasi va xodimlar soni Oʻzbekiston Respublikasi Prezidentining Farmoni bilan tasdiqlanadi⁸.

⁶ Vazirlar Mahkamasining 2017-yil 24-oktyabrdagi 870-son qaroriga 1-ILOVA. Oʻzbekiston Respublikasi Moliya vazirligining Davlat moliyaviy nazorati bosh boshqarmasi toʻgʻrisida Nizom.

⁷ Oʻzbekiston Respublikasi Prezidentining 2017-yil 10-avgustdagi 5147-son «Oʻzbekiston Respublikasi hisob palatasi faoliyatini tubdan takomillashtirish chora-tadbirlari toʻgʻrisida» gi Farmoni.

⁸ Oʻzbekiston Respublikasi Prezidentining 2017-yil 10-avgustdagi PF-5147-son Farmoniga

Hisob palatasiga Hisob palatasining Raisi boshchilik qiladi, u O'zbekiston Respublikasi Prezidentining Farmoniga muvofiq lavozimga tayinlanadi va ozod qilinadi.

Hisob palatasi Hisob palatasining Raisidan, Hisob palatasi mas'ul xodimlari (inspektorlari)dan iborat bo'ladi.

Hisob palatasining asosiy vazifalari etib quyidagilar belgilangan⁴

birinchi, O'zbekiston Respublikasi Davlat budjeti loyihasi parametrlari shakllantirilishi va ularning ijtimoiy-iqtisodiy rivojlantirishning ustuvor yo'nalishlariga muvofiqligini tizimli tahlil qilish, qabul qilinayotgan davlat va hududiy dasturlarning moliyalashtirish manbalari bilan ta'minlanganligining auditini amalga oshirish;

ikkinchi, budjet tizimi budjetlariga mablag'lar va boshqa budjetdan tashqari mablag'lar tushumining to'liqligini o'rganish va nazorat qilish, zamonaviy axborot texnologiyalarini keng qo'llash orqali budjet daromadlarini ko'paytirish zaxiralarini aniqlash va safarbar qilish;

uchinchi, budjet tizimi budjeti va boshqa budjetdan tashqari mablag'lar hisobidan amalga oshirilayotgan xarajatlarning samaradorligi va qonuniyligini auditdan o'tkazish va barcha darajada ularni qisqartirish bo'yicha zaxiralarni aniqlash, budjet tizimi budjetlari va davlat tomonidan jalb qilingan mablag'lar hisobidan amalga oshirilayotgan investitsiya loyihalarining maqsadga muvofiqligi va asoslilikini baholash;

to'rtinchi. soliq va budjet qonunchiligini yanada takomillashtirish bo'yicha takliflarni ishlab chiqish, tizimli qonunbuzarliklarning sabablari hamda o'zini oqlagan jahon tajribasini o'rganish va umumlashtirish orqali budjetni rejalashtirishning zamonaviy usullarini joriy qilish;

beshinchi, respublika budjeti va mahalliy budjetlar o'rtasidagi nisbatning maqbulligini, mahalliy davlat hokimiyati organlarining daromad bo'yicha vakolatlari va xarajatlar bo'yicha majburiyatlari belgilanishining to'g'riligini baholash, ularning o'zini-o'zi moliyaviy ta'minlash bo'yicha takliflar ishlab chiqish;

oltinchi, O'zbekiston Respublikasi Prezidenti topshirig'i bo'yicha davlat va hududiy ijtimoiy-iqtisodiy rivojlantirish dasturlari, O'zbekiston Respublikasi Prezidentining qarorlari, shuningdek O'zbekiston

4-ILOVA O'zbekiston Respublikasi hisob palatasi to'g'risida NIZOM.

⁴ O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017-yil 10-avgustdagi 5147-son «O'zbekiston Respublikasi hisob palatasi faoliyatini tubdan takomillashtirish chora-tadbirlari to'g'risida» gi Farmoni.

Respublikasi Prezidentining xorijiy mamlakatlarga davlat tashrifi davomida imzolangan kelishuv va hujjatlarni amalga oshirishning to'liqligi va samaradorligi bo'yicha nazoratni tashkil etish;

yettinchi, O'zbekiston Respublikasining pul-kredit va valyuta siyosati, davlat aktivlari va majburiyatlarining holati, oltin-valyuta zaxiralarini boshqarish, shuningdek qimmatbaho metall va qimmatbaho toshlar bilan bajarilayotgan operatsiyalarni tashqi auditdan o'tkazish.

Hisob palatasiga quyidagi huquqlar berilgan¹⁰:

o'ziga yuklatilgan vazifalarni amalga oshirish uchun davlat organlari va tashkilotlarning ma'lumotlar bazasiga kirish;

o'z vakolatlari doirasida davlat organlari va tashkilotlarga ularning ma'lumotlar bazasidagi nomuvofiqliklarni bartaraf etish to'g'risida bajarilishi majburiy bo'lgan taqdimnomalar kiritish;

Davlat budjeti daromadlari prognozining to'g'riligini baholash, soliq solinadigan bazani kengaytirish, soliqlarning to'liq yig'iluvchanligini va soliqqa tortish obyektlarining to'liq hisobga olinishini ta'minlash bo'yicha o'tkaziladigan nazorat tadbirlariga moliya, soliq va boshqa organlarning xodimlarini jalb etish;

nazorat tadbirlari natijalari bo'yicha qonun hujjatlari va huquqni qo'llash amaliyotini yanada takomillashtirish, davlat organlari va tashkilotlarning faoliyati samaradorligini oshirish, samarasiz soliq hamda bojxona imtiyozlarini bekor qilish, soliq ma'muriyatchiligi va soliq solinadigan bazaning to'liq qamrab olinganligini yaxshilashga qaratilgan soliq stavkalarini o'zgartirish yuzasidan takliflar kiritish;

O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi va Davlat soliq qo'mitasiga, shuningdek mahalliy davlat hokimiyati organlariga hududiy davlat soliq va moliya organlari rahbarlariga nisbatan intizomiy jazo choralarini qo'llash to'g'risida taqdimnomalar kiritish.

Hisob palatasi xorijiy mamlakatlarning hisob va nazorat palatalari hamda parlament nazorati organlari va ularning xalqaro birlashmalari bilan aloqa bog'lab turadi, ular bilan hamkorlik to'g'risida bitimlar tuzish huquqiga egadir.

Hisob palatasining ishi to'g'risidagi yillik hisobot O'zbekiston Respublikasi Prezidentiga va O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisiga taqdim etiladi.

¹⁰ O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017-yil 10-avgustdagi 5147-son «O'zbekiston Respublikasi hisob palatasi faoliyatini tubdan takomillashtirish chora-tadbirlari to'g'risida» gi Farmoni.

Hisob palatasini qayta tashkil etish yoki tugatish O'zbekiston Respublikasi Prezidentining Farmoni asosida amalga oshiriladi.

Vazirlar Mahkamasi huzuridagi ma'muriy va moliyaviy nazorat komissiyalari va qo'mitalari hamda nazorat qiluvchi organlar faoliyatini muvofiqlashtirish bo'yicha Respublika kengashining a'zolari, xususan, Davlat soliq qo'mitasi, Moliya vazirligi, Markaziy bank va boshqalar davlat nazorati subyektlaridir. Biroq, ayrim vazirliklar va idoralar, xususan, Tashqi ishlar vazirligi, uyushgan jinoyatchilikka qarshi kurash idorasi va Nazorat qiluvchi organlar faoliyatini muvofiqlashtirish bo'yicha respublika kengashiga a'zo bo'lgan 10 ta vazirlik hamda idora moliyaviy nazoratning har qanday turidan ozod etilgan.

Bozor munosabatlarining boy tajribasiga ega bo'lgan mamlakatlarda, masalan, davlat nazoratining oliy organi – AQSh kongressining davlat budjet-nazorat boshqarmasi barcha xizmat hujjatlari, shu jumladan Mudofaa vazirligining va turli mahfiy jamg'armalarning hujjatlarini ham tekshirish huquqiga ega.

1.3. Davlat moliyaviy nazoratining turlari va uning umumiy asosiy faoliyati

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

Davlat moliyaviy nazorati quyidagicha guruhlashtiriladi:

- 1) Nazoratni amalga oshiruvchi organning bog'liqligiga qarab, ichki va tashqi davlat moliyaviy nazoratiga bo'linadi;
- 2) Budjetning tegishli darajasiga bog'liq holda, davlat boshqaruvi darajasiga ko'ra Respublika va mahalliy darajada amalga oshiriladi.

Davlat moliyaviy nazorati organlari tizimiga quyidagilar kiradi:

- 1) O'zbekiston Respublikasi hisob palatasi;
- 2) O'zbekiston Respublikasi moliya vazirligi moliyaviy nazorat bosh boshqarmasi va uning hududiy bo'linmalari;
- 3) Davlat boshqaruvi respublika va mahalliy organlarining ichki nazorat xizmati, ichki audit.

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

Davlat moliyaviy nazoratining subyektlari:

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

a) O'zbekiston Respublikasi hisob palatasi

Davlat moliyaviy nazoratining yuqori organi O'zbekiston Respublikasi hisob palatasi hisoblanib, uning tomonidan Davlat budjeti ijrosi, Davlat maqsadli va boshqa budjetdan tashqari fondlar budjetining tashqi nazoratini amalga oshiradi hamda O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi Senatiga bevosita bo'ysunadi va hisobdor hisoblanadi.

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

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

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

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

- budjet mablag'larining harakati to'g'risida qonunchilik doirasida bankdan ma'lumot oladi;

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

- qonunchilikda ko'zda tutilgan boshqa vakolati doirasida faoliyat ko'rsatadi.

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

b) O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi

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

v) O'zbekiston Respublikasi moliya vazirligi

O'zbekiston Respublikasi moliya vazirligi va boshqa moliya organlari Davlat budjetining ijrosi nazoratini amalga oshiradi:

- turli darajadagi budjet ijrosi natijalarini ko'rib chiqadi;
- soliq va bojxona organlari, davlat maqsadli fondlari taqsimlovchi organlardan turli darajadagi budjetlar mablag'larining kelib tushishi to'g'risida axborotlar oladi;

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

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

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

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

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

g) Ichki nazorat xizmati

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

Ichki nazorat xizmati:

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

- 2) davlat organlari, uning hududiy bo'linmalari va bo'ysinuvchi tashkilotlar faoliyatining yo'nalishi bo'yicha

baholashni amalga oshiradi hamda davlat organlarining birinchi rahbariga uning faoliyatini yaxshilash bo'yicha tavsiyalar taqdim etadi;

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

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

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

6) O'zbekiston Respublikasi qonunchiligiga muvofiq respublika va mahalliy budget mablag'laridan foydalanishda buzilishlarni aniqlaydi, oldini oladi va yo'l qo'ymaslik bo'yicha tadbirlarni amalga oshiradi;

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

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

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

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

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

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

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

Davlat moliyaviy nazorati tamoyillari

Davlat moliyaviy nazorati printsiplariga quyidagilar kiradi:

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

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

3) ishonchlilik tamoyili-nazorat obyektini buxgalteriya hisobi, bank va boshqa hujjatlar asosida nazorat natijalarini tasdiqlash;

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

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

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

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

Davlat moliyaviy nazorati quyidagi turlarga bo‘linadi:

1) mos kelishining nazorati-O‘zbekiston Respublikasi budjet va shu kabi qonunchiligini nazorat obyektlari faoliyatiga mos keluvchanligini baholash;

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

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

Davlat moliyaviy nazorati turlari

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

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

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

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

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

1.4. Iqtisodiy nazorat tizimida tashqi audit

Tashqi audit korxonalar buyurtmalari (shartnomalar)ga asosan mustaqil auditorlar, auditorlik firmalari tomonidan amalga oshiriladi. Shuningdek, tashqi auditning xususiyatlaridan biri tekshiruvni amalga oshirayotgan auditorlar tekshiruv olib borilayotgan xo'jalik yurituvchi subyektda hech qanday manfaatga ega emasligidir, ya'ni: ta'sischi, mulk egasi, aksiyador, tekshirilayotgan iqtisodiy subyektning buxgalteriya (moliyaviy) hisobotiga qo'yiladigan talablariga rioya qilinishi uchun mas'ul rahbar va boshqa mansabdor shaxslar emas hamda korxonah rahbariyati bilan qarindosh (otasi, onasi, rafiqasi, akasi, ukasi, opasi, singlisi, o'gli, qizi) va ular bilan xizmat yuzasidan aloqador emas.

Qonunda belgilanishicha, "Auditorlik tekshiruvining buyurtmachisi auditorlik tekshiruvni o'tkazilishini qo'zg'atuvchi xo'jalik yurituvchi subyekt, uning mulkdori, shuningdek, ustav kapitalida qonun hujjatlarida belgilanganidan kam bo'lmagan miqdordagi ulushga ega qatnashchilar va aksiyadorlar, nazorat qiluvchi yoki huquqni muhofaza qiluvchi organlardir"¹¹.

Agar auditorlik firmalari o'zlarining ta'sisчилari, filiallari, vakolatlari bo'lgan iqtisodiy subyektlarni hamda ushbu iqtisodiy subyektda buxgalteriya hisobini yuritish, tiklash va moliyaviy hisobotini tuzish xizmatlarini ko'rsatsalar, ular tomonidan tashqi auditorlik tekshiruvini amalga oshirish mumkin emas. Yuqorida qayd etgan jihatlarni yashirish auditorlik tekshiruvini amalga oshirish uchun berilgan litsenziyani bekor qilinishi uchun asos bo'lishi mumkin.

Tashqi auditni o'tkazishdan maqsad tekshirilayotgan iqtisodiy

¹¹O'zR "Auditorlik faoliyati to'g'risida" gi Qonun -T., 2000. 13-inodda

subyektning moliyaviy-xo'jalik holatini aniqlash va yillik moliyaviy hisobotini tasdiqlashdir. Shuningdek, tashqi audit shartnomaga asosan buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yilganligini yaxshilash, moliya samaradorligini oshirish, soliqqa tortish bazasi yuzasidan, tekshirilayotgan subyekt va uning segmentlari faoliyatini tashkil etish va boshqarish bo'yicha bir qator tavsiyalarni ishlab chiqish maqsadida ham amalga oshirilishi mumkin.

Auditorlar yoki auditorlik firmalari tomonidan amalga oshirilgan tashqi audit natijalari tekshirilgan korxonaning hisobi, ichki nazorati holatlari, yillik hisobot ishonchliligi to'g'risida xulosa tuzish va taqdim etish yo'li bilan rasmiylashtiriladi.

O'zbekiston Respublikasi Prezidentining "Auditorlik tashkilotlari faoliyatini yanada takomillashtirish hamda ular ko'rsatayotgan xizmatlar sifati uchun javobgarlikni oshirish to'g'risida"gi 2007-yil 4-apreldagi PQ-615-son Qarori bilan "Auditorlik tashkilotlari to'g'risida Nizom" tasdiqlandi.

Mazkur nizom "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi O'zbekiston Respublikasi qonuniga muvofiq ishlab chiqilgan bo'lib, auditorlik tashkilotlarining maqomi, vazifasi, majburiyatlari, huquq va javobgarligini belgilab beradi.

Auditorlik tashkilotlari o'z faoliyatida O'zbekiston Respublikasi Konstitutsiyasi, O'zbekiston Respublikasi qonunlari, O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi palatalarining qarorlari va boshqa hujjatlariga, O'zbekiston Respublikasi Prezidentining farmonlari, qarorlari hamda farmoyishlariga, O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining qarorlari va farmoyishlari, boshqa me'yoriy hujjatlar, shuningdek nizom¹² talablariga amal qiladilar.

Auditorlik faoliyati quyidagi tamoyillar asosida amalga oshiriladi:

- auditorlik tekshiruvini o'tkaziladigan shaxslardan, shuningdek, har qanday uchinchi shaxslardan mustaqillik;
- auditorlik tekshiruvlarini o'tkazishda xolislik;
- auditorlik tekshiruvini o'tkazayotgan auditorlik tashkilotlari mustaqil ravishda ishlash usullari va metodlarini tanlashi;
- auditorlik tekshiruvini amalga oshirayotgan shaxslarning professional kompetentligi;
- auditorlik tekshiruvini amalga oshirishda olingan axborotlarning maxfiyligi.

¹² Auditorlik tashkilotlari to'g'risida nizom (O'zR Prezidentining 04.04.2007-y. PQ-615-son Qaroriga ilova).

Auditorlik tashkiloti, auditorlik faoliyatini amalga oshirish litsenziyasi, o'zining nomiga ega muhri, mustaqil balans, banklarda hisob raqamlariga ega bo'lgan yuridik shaxs hisoblanadi.

Quyidagilar auditorlik tashkilotlarining asosiy vazifalari hisoblanadi:

- xo'jalik yurituvchi subyektlar moliyaviy hisobotlarining tahlili va ishonchligini tasdiqlash;

- xo'jalik faoliyati samaradorligini real va haqqoniy baholash;

- mulkdorlar, aksiyadorlar, investorlar, kreditorlar va boshqa moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilar huquqlarini himoya qilish;

- xo'jalik yurituvchi subyektlar faoliyati samaradorligini oshirish bo'yicha amaliy takliflarni ishlab chiqish.

Auditorlik tashkilotlari ularning zimmasiga yuklatilgan vazifalarga muvofiq moliyaviy hisobotlar hamda u bilan bog'liq bo'lgan moliyaviy axborotlarning qonunchilikka muvofiqligi va ishonchligini auditorlik tekshiruvlaridan o'tkazadi, shuningdek, professional xizmatlar ko'rsatadi.

Xo'jalik yurituvchi subyektlar faoliyati samaradorligini tahlil qilish va baholashda auditorlik tashkilotlari, avvalambor daromadlilik (rentabellik), kapitaldan foydalanish darajasi, moliyaviy barqarorligi, to'lov qobiliyati va o'zini-o'zi moliyalash darajasi, ishdagi faollik mezonlaridan kelib chiqadi.

Auditorlik tashkilotlari:

- auditorlik tekshiruvini o'tkazish to'g'risida qaror qabul qilish uchun xo'jalik yurituvchi subyektning ta'sis hujjatlari va buxgalteriya hisobi hamda moliyaviy hisobotlari bilan oldindan tanishib chiqish;

- auditorlik tekshiruvini olib borish shakllari va uslublarini mustaqil ravishda belgilash;

- auditorlik tekshiruvini o'tkazishda xo'jalik yurituvchi subyektning moliya-xo'jalik faoliyatini amalga oshirish bilan bog'liq hujjatlari bilan to'liq tanishib chiqish, shuningdek, ushbu hujjatda hisobga olingan har qanday mulkning aniq mavjudligi yoki har qanday majburiyatlarning aniq holatini tekshirish;

- auditorlik tekshiruvini davomida yuzaga kelgan savollar bo'yicha xo'jalik yurituvchi subyektning moddiy javobgar shaxslaridan og'zaki va yozma tushuntirishlar hamda auditorlik tekshiruvini uchun zarur bo'lgan qo'shimcha ma'lumotlarni olish;

- xo'jalik yurituvchi subyektdan uchinchi shaxslar axborotining yozma tasdiqnomasini olish;

• xo'jalik yurituvchi subyekt ishonchli auditorlik xulosasini tayyorlash uchun barcha zarur bo'lgan axborotni bermagan taqdirda auditorlik tekshiruvini o'tkazishdan bosh tortish;

• auditorlik tekshiruvini o'tkazishda auditorlar va boshqa mutaxassislarni ishtirok etishga belgilangan tartibda jalb etish;

• auditorlik tekshiruvini olib borish davrida xo'jalik yurituvchi subyektga buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, tiklash, olib borish hamda moliyaviy hisobotni tayyorlashdan tashqari professional xizmatlar ko'rsatish;

• respublika auditorlar jamoat birlashmasiga a'zo bo'lish huquqiga egadir.

Auditorlik tashkilotlari qonun hujjatlariga muvofiq boshqa huquqlarga ham ega bo'lishlari mumkin.

Auditorlik tashkilotlari:

• auditorlik faoliyatini amalga oshirishda qonun hujjatlarida belgilangan litsenziya talablari va shartlariga amal qilishi;

• auditorlik tekshiruvini o'tkazish bo'yicha shartnoma tuzishdan avval buyurtmachining talabiga ko'ra auditorlik faoliyatini amalga oshirishga tegishli litsenziya, auditor (auditorlar)ning malaka sertifikatini ko'rsatishi;

• xo'jalik yurituvchi subyektning talabiga ko'ra auditorlik tekshiruvini o'tkazish bo'yicha qonun hujjatlaridagi talablar, auditorning fikr-mulohazalari asoslanadigan huquqiy me'yorlar to'g'risida axborot taqdim etishi;

• auditorlik tekshiruvini amalga oshirishda olingan axborotlarni sir saqlashi;

• auditorlik hisobotida moliya-xo'jalik operatsiyalarining qonuniyligini buzish holatlari va ularni bartaraf etish bo'yicha takliflarni aks ettirishi;

• o'tkazilgan auditorlik tekshiruvlari natijalari bo'yicha auditorlik xulosalari va auditorlik hisobotlarining nusxalari auditorlik tashkilotida bo'lishi hamda ularning qonun hujjatlarida belgilangan tartibda saqlanishini ta'minlashi;

• xo'jalik yurituvchi subyektning mansabdor shaxslari va boshqa xodimlari mazkur subyektga zarar keltirganligiga yaqqol guvohlik beruvchi holatlarni aniqlagan taqdirda bu to'g'rida rahbariyat (mulkdor)ni xabardor qilishi hamda auditorlik xulosasida tegishli ravishda qayd etishi shart. Zarur hollarda auditorlik tekshiruvining

natijalarini aksiyadorlarga yetkazish uchun ularning qonun hujjatlarida belgilangan tartibda umumiy majlisini chaqirishni talab qilishi;

- auditorlarning har yili malaka oshirish kurslaridan o'tishlarini ta'minlashi;

- respublika auditorlar jamoat birlashmalarining talabiga ko'ra auditorlik tashkilotlarini majburiy reyting baholash uchun axborot taqdim etishi shart.

Auditorlik tashkilotlari qonun hujjatlariga muvofiq boshqa majburiyatlarga ham ega bo'lishlari mumkin.

Auditorlar nazorat yoki huquqni muhofaza qilish organlarining topshiriqlariga binoan faqat auditorlik tashkiloti bilan nazorat yoki huquqni muhofaza qiluvchi organlar o'rtasida tuzilgan shartnoma asosida turli tekshiruvlarni o'tkazishda mutaxassislar sifatida ishtirok etishlari mumkin.

Auditorlik tashkilotlari ochiq aksiyadorlik jamiyati shaklidan tashqari barcha tashkiliy-huquqiy shaklda tashkil etilishi va faoliyat yuritishi mumkin, bunda ustav kapitalining 51 foizdan kam bo'lmagan miqdori mazkur auditorlik tashkilotining bir yoki bir nechta shtatdagi auditorlariga tegishli bo'lishi shart. Auditor (auditorlar) faqat bitta auditorlik tashkilotining ta'sischisi bo'lishi mumkin.

Auditorlik tashkilotini auditor malaka sertifikatiga ega bo'lgan rahbar boshqaradi.

Attestatsiyadan o'tmagan rahbar ikki yil mobaynida auditorlik tashkiloti rahbari sifatida faoliyat yuritish huquqiga ega emas.

quyidagilar:

- faqat tashabbuskorlik asosida auditorlik tekshiruvini amalga oshiruvchi auditorlik tashkilotlari eng kam oylik ish haqining 1500 barobari miqdoridan kam bo'lmagan ustav kapitaliga va shtatida kamida 2 nafar auditorga ega bo'lishi;

- ustav kapitali 500 mln. so'mdan ko'prog'ini tashkil etgan ochiq aksiyadorlik jamiyatlari, banklar va sug'urta tashkilotlaridan tashqari xo'jalik yurituvchi subyektlarda tashabbuskorlik asosida va majburiy auditorlik tekshiruvlarini amalga oshiruvchi auditorlik tashkilotlari eng kam oylik ish haqining 3000 barobari miqdoridan kam bo'lmagan ustav kapitaliga va shtatida kamida 4 nafar auditorga, ularning bittasi xalqaro buxgalter sertifikatiga ega bo'lishi;

- barcha xo'jalik yurituvchi subyektlarda auditorlik tekshiruvini o'tkazuvchi auditorlik tashkilotlari eng kam oylik ish haqining 5000 barobari miqdoridan kam bo'lmagan ustav kapitaliga va shtatida kamida

6 nafar auditorga, ularning ikkitasi xalqaro buxgalter sertifikatiga ega bo'lishi shart.

Xususiy korxonada shaklidagi auditorlik tashkilotlari O'zbekiston Respublikasining "Xususiy korxonalar to'g'risida", "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qonunlari hamda mazkur nizom talablariga muvofiq tashkil etiladi.

Mas'uliyati cheklangan jamiyat shaklidagi auditorlik tashkilotlari O'zbekiston Respublikasining "Mas'uliyati cheklangan va qo'shimcha mas'uliyatli jamiyatlar to'g'risida", "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonunlari hamda nizom¹³ talablariga muvofiq tashkil etiladi.

Yopiq aksiyadorlik jamiyati shaklidagi auditorlik tashkilotlari O'zbekiston Respublikasining "Aksiyadorlik jamiyatlari va aksiyadorlar huquqlarini himoya qilish to'g'risida", "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qonunlari hamda mazkur nizom talablariga muvofiq tashkil etiladi.

Auditorlik tashkilotlari O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligida davlat ro'yxatidan o'tkazilishi lozim.

Auditorlik tashkilotlari auditorlik xizmatini ko'rsatish to'g'risida tuzilgan shartnoma asosida o'z fuqarolik mas'uliyatini sug'urta qilish polisiga ega bo'lgan taqdirda auditorlik faoliyatini amalga oshiradi.

Auditorlik tashkilotlari bitta xo'jalik yurituvchi subyektning auditorlik tekshiruvini uch yildan ortiq ketma-ket o'tkazish huquqiga ega emas.

Auditorlik tashkilotlari auditorlik tekshiruvini o'tkazish uchun shtatdagi auditorlar yoki auditorlik tashkiloti bilan fuqarolik-huquqiy xarakterdagi shartnoma tuzgan auditorlarni jalb etadi.

Auditor sifatsiz auditorlik tekshiruvi o'tkazishi natijasida keltirgan zarari, tijorat sirlarini oshkor etganligi va auditorlik tashkilotiga zarar keltirgan boshqa xatti-harakatlari uchun auditorlik tashkiloti oldida qonun hujjatlariga muvofiq ravishda javobgar bo'ladi.

Qoidabuzarlikka yo'l qo'yilgani uchun malaka sertifikati bekor qilingan yoki amal qilishi to'xtatilgan auditorlar bekor qilingan yoki to'xtatilgan vaqtdan boshlab uch yil davomida auditorning malaka sertifikatini takror olish uchun malaka imtihonlari topshirishga qo'yilmaydi.

Qoidabuzarlikka yo'l qo'yilgani uchun auditorlik tashkiloti litsenziyasining amal qilishini to'xtatish hollarida mazkur auditorlik

¹³ Auditorlik tashkilotlari to'g'risida Nizom (O'zR Prezidentining 04.04.2007-y PQ-615-son Qaroriga ilova)

tashkiloti rahbarining malaka sertifikatining amal qilishi ham litsenziyaning amal qilishini to'xtatish to'g'risidagi qaror qabul qilingan sanadan boshlab to'xtatiladi. Auditorlik tashkiloti litsenziyasining amal qilishini to'xtatishga olib kelgan qoidabuzarliklarga yo'l qo'ygan o'sha auditorning malaka sertifikatining amal qilishi ham to'xtatiladi.

Auditorning malaka sertifikati amal qilishini to'xtatish uchun asos bo'ladigan auditorlik faoliyatini amalga oshirishda qonun hujjatlari talablarini qo'pol ravishda bir marotaba buzishga quyidagilar kiradi:

- auditorlik tekshiruvini amalga oshirishda mustaqillikni ta'minlamaslik;

- ishonchsiz yoxud shak-shubhasiz yolg'on auditorlik xulosasi tuzish;

- auditorlik tekshiruvini o'tkazish chog'ida olingan maxfiy axborotni auditorlik tekshiruvini buyurtmachisining ruxsatisiz oshkor qilish, qonun hujjatlarida nazarda tutilgan hollar bundan mustasno;

- auditorlik tekshiruvini o'tkazishda aniqlangan xo'jalik yurituvchi subyektning buxgalteriya hisob-kitobi yuritish, moliya hisobotini tuzish bo'yicha belgilangan talablarni buzganligi faktlarining auditor tomonidan yashirilishi;

- auditorning malaka sertifikatini o'z nomidan auditorlik faoliyatida qatnashish uchun ushbu hujjatdan foydalanish maqsadida, boshqa shaxsga berilishi fakti aniqlanganda;

- auditorlik tashkilotining shtatida turgan auditorning mazkur tashkilotning tegishli ruxsati (buyrug'i)siz nazorat yoki huquqni muhofaza qiluvchi organlar topshirig'i bo'yicha turli tekshiruvlarni o'tkazish uchun mutaxassis sifatida qatnashishi.

Auditorning har yilgi malaka oshirish talablarini muntazam ravishda buzishi auditorlik malaka sertifikatining amal qilishini to'xtatish uchun asos bo'ladi.

Auditorlik tashkilotlari, auditorlik tekshiruvini buyurtmachisi, xo'jalik yurituvchi subyektlar va moliyaviy hisobot boshqa foydalanuvchilar, shu jumladan tijorat banklari, moliya tuzilmalari hamda investorlar oldida xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti va boshqa moliyaviy axboroti haqida noto'g'ri auditorlik xulosalarini tuzishi oqibatida ularga keltirilgan zarar uchun qonun hujjatlarida nazarda tutilgan javobgarlikka tortiladi.

Sifatsiz yoki batafsil bo'lmagan auditorlik tekshiruvini natijasida xo'jalik yurituvchi subyekt va (yoki) auditorlik tekshiruvini buyurtmachisiga keltirilgan zarar, shu jumladan, boy berilgan foyda

qonun hujjatlarida belgilangan tartibda qoplanadi.

Auditorlik tashkilotlari qonun hujjatlarida belgilangan tartibda buxgalteriya hisobi va hisobotlarini olib boradi.

Auditorlik tashkilotlari litsenziya talablari va shartlariga rioya qilishini O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi har uch yilda kamida bir marotaba tekshirib turadi.

Auditorlik tashkilotlarini qayta tashkil etish va tugatish qonun hujjatlarida belgilangan tartibda amalga oshiriladi.

1.5. Moliyaviy nazorat tizimi

Moliyaviy nazoratning yuzaga kelishi va rivojlanishi davlat moliyaviy tizimining tashkil etilishi va rivojlanishi bilan shart qilib qo'yildi.

Moliya kabi moliyaviy nazorat ham kapitalistik jamiyatdan avvalgi bosqichlardayoq shakllanish va rivojlanishning uzoq davrini bosib o'tdi. Uning ba'zi elementlari quldorlik va feodal jamiyatlaridagi ijtimoiy munosabatlarda namoyon bo'ldi. «Natura xo'jaligining umumiy iqtisodiy aloqalarida quruq bo'ysunuv ahamiyatiga ega bo'lgan pul soliqlarining yig'ilishi munosabati bilan yuzaga keladigan va ularni belgilash chog'ida surbetlarcha boshboshdoqlik bilan tavsiflangan munosabatlar bu soliqdarni undirib olish va «moliyaviy nazorat» deb atalmishni amalga oshirish chog'ida bundan besh battar boshboshdoqlik keltirib chiqarardi.

Quldorlik va feodal jamiyatlari barcha ijtimoiy qatlamlariga singgan hokimlik va tobelik munosabatlari, «musht» huquqi davlat soliq to'lovchilari faoliyatining nihoyagda xilma xil «nazorat» shakllarining gurkirab gullab-yashnashi uchun obyektiv asos yaratadi.

Davlat boshlig'ining daromadlarini davlat daromadlari va xarajatlari bilan muqoyasalash quldorlik va feodal jamiyatlarga xos hodisa bo'lgan. Rim senati siyosiy hayotda hal qiluvchi rol o'ynagan Rim respublikasi davridagina jamoat xo'jaligi xususiy xo'jalikdan ajratildi, bir muncha rivojlangan moliyaviy munosabatlar tizimi paydo bo'lib, davlat daromadlari boj soliqlari, akstizlar, fiskal monopoliyalardan iborat edi. Daromadlar ham, xarajatlar ham erariyga - Rim senatining xazinasiga va fisk - imperator xazinasiga bo'lingan edi»¹⁴.

Rim respublikasining inqirozi bilan (ayniqsa, Rim imperiyasi davrida) moliyaviy nazorat elementlari yo'qoldi, chunki hokimiyatni

¹⁴ Бедобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. -М., ФИС. 2001. - с. 96.

to'liq egallab olgan imperatorlar xazinaga o'z mulki sifatida qarar va jamiyat mablag'laridan o'z bilganlaricha foydalanardilar.

Xitoy, Hindiston singari Sharq mustabid davlatlari uchun ham moliyaviy boshboshdoqlik xos edi.

Feodalizm davrida moliya masalasi betartib bo'lib, davlat tomonidan tartibga solingan pul munosabatlari tizimi mavjud emasdi. Feodalizmda moliyaviy munosabatlarning bir muncha rivojlangan shakllari shaharlar-xunarmandchilik, manufaktura, savdo markazlari, bankirlik uylari paydo bo'lgan joylarda mavjud bo'lgan.

Moliya elementlariga nisbatan moliyaviy nazorat mutlaqo ibtidoiy ahvolda edi. Davlat xazinasi davlat boshlig'i xazinasidan ajratilmagan va hokimi mutlaqolar mablag'lardan o'z mablaglari singari mutlaqo benazorat foydalanardilar. Davlat xarajatlari nazoratdan to'liq holi bo'lib, bu hukmron sinflarning tekinko'rlarcha iste'moli, xazinani talon-taroj qilish va poraho'rlik o'sishiga xizmat qilar; natura soliqlari va to'lovlar undirishda boshboshdoqlik hukm surardi.

Shunday qilib, quldorlik jamiyatidagi kabi feodal jamiyatda ham moliyaviy nazorat moliyaga nisbatan ancha sust rivojlanadi.

Hokimiyat tepasiga kelgan yangi burjua sinfi mufassal moliyaviy tizimni barpo etdi, davlat xazinasi davlat boshlig'i xazinasidan ajratildi, soliqlar va yig'implarning batartib tizimi belgilandi.

Rivojlangan moliyaviy tizim moliyaviy nazoratning rivojlanishini taqozo etardi. Franstiya, Italiyada davlat moliyaviy nazoratining bevosita subyektlari - Hisob palatasi; Angliyada - Bosh nazoratchi va Bosh to'lovchi qonun chiqaruvchi hokimiyat (parlament) tomonidan tayinlanadi.

Davlat mulkining rivojlanishi bilan moliyaviy nazorat sohasi ham kengayib bordi, lekin u tobora shartli tus ola boshladi, chunki davlat sektori korxonalaridan tashqari ko'pdan-ko'p xususiy korxonalar o'zlarining haqiqiy daromadlarini bemalol yashirardi.

Davlat - monopolistik moliyaviy nazorat bilan ayni bir paytda 70 yil mobaynida «sostialistik» moliyaviy nazorat ham amal qilib, u E.A.Voznesenskiyning ta'rificha, «Kengaytirilgan sostialistik takror ishlab chiqarishda rejali mutanosiblikka rioya qilish maqsadida markazlashtirilgan va mahalliy pul jamg'armalarini shakllantirish hamda ulardan foydalanish jarayonlarining asosli ekanligini tekshirishdan iborat davlat va jamoat organlari faoliyatidan tashkil topgan»¹⁵.

¹⁵ Вознесенский Э.А. Финансовый контроль. -М.: Юридическая литература, 1997. - с. 43.

Ayrim xususiy korxonalarda yuksak uyushqoqlik, operativlik va ishlab chiqarish zararlari darajasi, ishlab chiqarish-moddiy resurslar holati, mulkning butligi ustidan nazorat ta'sirchanligiga erishildi, hisob-kitob va ichki xo'jalik nazorati yo'lga qo'yilgan.

«O'zbekistondagi yangi bozor munosabatlari tizimida, MDHning boshqa mamlakatlaridagi singari, yangi moliyaviy nazorat tizimini tashkil etish boshlandi.

Har qanday ijtimoiy hodisa singari iqtisodiy munosabatlarni tadqiq qilishning dialektik metodi taraqqiyotning barcha bosqichlarida ularning har tomonlama tadqiq qilinishini nazarda tutadi»¹⁶.

Moliyaviy nazoratning mohiyatini tushunish uchun uning har qanday iqtisodiy formastiya va ishlab chiqarish munosabatlarining barcha turlariga xos bo'lgan umumiy xususiyatlarini aniqlab olish lozim.

Moliya nazorat vazifasining mavjudligi o'z-o'zidan moliyaviy nazorat mavjudligini keltirib chiqarmaydi, u tegishli davlat organlarining muqim tashkil etuvchi faoliyatini taqozo etadi.

1. Moliyaviy nazorat - kengaytirilgan takror ishlab chiqarishda moliya muhim rolining bir ko'rinishidir.

2. Moliyaviy nazorat - davlat boshqaruv organlari faoliyatining turlaridan biri sifatida namoyon bo'ladi.

3. Moliyaviy nazorat – boshqaruvning tartibga solish, rejalashtirish, hisob-kitob va xo'jalikni yurituvchi subyekt faoliyatining tahlili singari mustaqil vazifasidir.

4. Taqsimlash munosabatlari orqali moliyaviy nazorat ishlab chiqarish, ayirboshlash, muomala va iste'mol munosabatlariga tatbiq etiladi.

Moliyaviy nazorat nazariyasi, uning mazmuni, o'rni va tashkil etilishini ishlab chiqish bilan ko'plab olimlar shug'ullangan, shuning uchun bozor munosabatlarining yangi tizimiga o'tish va yangi moliyaviy tizimni shakllantirish chog'ida barcha turli-tuman fikrlarni, jumladan sobiq Ittifoq va bozor iqtisodiyoti rivojlangan mamlakatlar olimlarining fikrlarini o'rganib chiqmoq foydalidir.

Moliyaviy nazorat ta'riflarining qiyosiy tahlilini keltiramiz.

Nazorat amal qiluvchi qoidalarning Lima deklaratsiyasi kongressida quyidagicha ta'rif qabul qilingan «Nazoratni tashkil etish ijtimoiy moliyaviy mablag'larni boshqarishning zaruriy elementi hisoblanadi, chunki bunday boshqaruv jamiyat oldidagi mas'uliyatni keltirib chiqaradi. Nazorat shunchaki maqsad bo'lib qolmasdan, balki

¹⁶ Tulaxodjayeva M.M. O'zbekiston Respublikasining moliyaviy nazorat tizimi. -T., 1998 - 9 b

tartibga solish tizimining ajralmas qismidir, uning maqsadi ahvolni to'g'rilash choralari ko'rish, ayrim hollarda aybdorlarni javobgarlikka tortish, yetkazilgan zarar uchun tovon undirib olish yoki kelgusida bunday buzilishlarning oldini olish yoxud kamaytirish imkoniyatiga ega bo'lish uchun imkoni boricha dastlabki bosqichda qabul qilingan standartlardan chekinishlarni va qonun qoidalarining buzilishlarini, moddiy resurslarning samaradorligi va tejab sarflanishini aniqlashdan iboratdir»¹⁷.

E.M. Merzlikinaning ta'rificha, «Moliyaviy nazorat–moliyaviy, kredit va xo'jalik organlari (tashkilotlari) ning rejalarning bajarilish jarayonida moliyaviy, budget, soliq, kredit, hisob-kitob va kassa intizomini ta'minlashga qaratilgan va pul xarajatlarining qonuniyligi, asosliliigi va oqilonaligini tekshirishdan iborat qonun normalari bilan tartibga solinuvchi faoliyatidir»¹⁸.

Yana bir ta'rifga ko'ra, «Moliyaviy nazorat – davlat nazoratining tarkibiy qismi, iqtisodiy boshqarish va rejalashtirish butun tizimining elementidir»¹⁹.

I.A. Belobjestkiy quyidagicha yozadi, «Iqtisodiy nazorat qabul qilingan boshqaruv qarorlarining asosliliigi va samaradorligini va ular ijrosining natijalarini baholash maqsadi bilan boshqarilayotgan obyektning ish olib borish jarayoni va haqiqiy holatini kuzatish hamda tekshirish tizimini o'z ichiga oladi»²⁰. Shuningdek, ushbu muallifning yana bir ta'rifiga ko'ra, «Moliya-xo'jalik nazorati deganda nazorat vazifalari yuklatilgan davlat va jamoat organlarining korxonalar, birlashmalar, muassasalar, tashkilotlar va moddiy ishlab chiqarish hamda noishlab chiqarish sohalarining moliya-xo'jalik faoliyati ustidan bu faoliyatning iqtisodiy samaradorligini xolis baholash, xo'jalik va moliyaviy operastiyalarning qonuniyligi, to'g'riligi va maqsadga muvofiqligini, sostialistik mulkning saqlanishini, ishlab chiqarish samaradorligini va davlat budjeti daromadlarini oshirishning ichki xo'jalik imkoniyatlarini aniqlash maqsadida amalga oshiriladigan nazorat tizimidir»²¹.

¹⁷ Oliy nazorat organlari xalqaro tashkilotining (INTOSAI) IX Kongressida 1977-yil qabul qilingan, 1-modda. "Nazoratning maqsadi".

¹⁸ Мерзликina E.M. Контроль и ревизия. М.: ПРИОР, 2005. – с. 28.

¹⁹ Бабаев Ю.А. и др. Бухгалтерский учет и контроль дебиторской и кредиторской задолженности. М.: Проспект. 2005. -- с. 102.

²⁰ Белобжецкий И. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. М.: Финансы, 2002. - с. 7.

²¹ Белобжецкий И. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. М.: Финансы, 2002. - с. 6.

V.A. Privezenstev moliyaviy nazoratga quyidagicha fikr bildirgan, «Moliyaviy nazorat-davlat va jamoat organlarining ishlab chiqarishda mutanosiblikka rioya qilish maqsadlarida markazlashtirilgan va mahalliy pul jamg'armalarini shakllantirish hamda ulardan foydalanish jarayonlarining asosli ekanligini tekshirishdan iborat faoliyatdir»²².

Yu. Danilevskiyning fikriga ko'ra esa, «Iqtisodiyot va ishlab chiqarishni boshqarish umumiy mexanizmining muhim vazifalari va ajralmas tarkibiy qismlaridan biri hisoblanib, moliyaviy, kredit, ishlab chiqarish ko'rsatkichlarini o'z ichiga oladi. Nazorat doirasiga pulda ifodalangan tovar-moddiy qiymatliklarni ishlab chiqarish, taqsimlash, ularni ishlatish va iste'mol kiradi»²³.

Iqtisodiy nazorat ishlab chiqarish ustidan insoniyat yaratgan g'oyat samarali nazoratdir. U narx, ish haqi, ishlab chiqarish xarajatlari foyda va foydadan, ssuda foizi, renta, soliq, pul va sh.k. orqali amalga oshiriladi.

Yana bir fikrga ko'ra, «Moliyaviy nazorat deganda nazorat vazifalari yuklatilgan davlat va jamoat organlarining korxonalar, muassasalar va tashkilotlarning moliya-xo'jalik faoliyatining iqtisodiy samaradorligini xolis baholash maqsadi bilan bu faoliyat ustidan nazoratning ko'p tomonlama tarmoqlaridagi tizimini, xo'jalik va moliyaviy operastiyalarning qonuniyligi va maqsadga muvofiqligini aniqlashni hamda davlat budjeti daromadlarining rezervlarini aniqlashni tushunmoq kerak»²⁴.

Keltirib o'tilgan ta'riflar tahlili, nazoratning eng muhim jihati-og'ishlarni qayd qilish va baholash iboratligi xususida xulosa chiqarish imkonini beradi. Bu, fikrimizcha, nazoratning mohiyatini belgilab beradi. Og'ishlarni qayd qilish uchui qonun nuqtai nazaridan nazorat qilinayotgan obyektning ruxsat etilgan holati va kutilgan daraja va xatti-harakatida yo'l qo'yiladigan daraja bilan qiyoslanadi; harakatlar, xarajatlar, natijalar, standartlar, rejalashtirilayotgan yoki zarur ma'lumotlar bilan qiyoslanadi; qo'llangan va huquqiy cheklashlar bilan amalga oshirilgan harakatlar qiyoslanadi; kutilayotgan va haqiqiyolari oqilona va maqsadga muvofiqdari bilan qiyoslanadi; boshqa qiyoslashlar ham amalga oshiriladi. Nazoratning mohiyati va nazorat qiluvchi shaxsning ish usuli shundan iborat.

²² Привезенцев В.А. Контроль и ревизия. -М.: Тж Велби, Проспект, 2005. – с. 29.

²³ Данилевский Ю.А. Общий аудит в вопросах и ответах. // Бухгалтерский учет. - М.: 2013, № 5.

²⁴ Саунин А.Н. Аудит эффективности использования государственных средств -М.: Высшая школа, 2005. – с. 156.

Shunday qilib, bizning fikrimizcha, «Moliyaviy nazorat–davlat tomonidan tashkil etilgan, nazorat qilish vazifalari yuklatilgan davlat yoki jamoat organlari tomonidan hukumat, korxonalar, tashkilotlar va muassasalar faoliyatining samaradorligini aniqlashga qaratilgan nazorat tizimidir». Davlat budjetini shakllantirish va sarflashdagi rezervlarni, moliyaviy va moddiy resurslarni boshqarishning barcha darajalarida operatsiyalarning maqsadga muvofiqligi va samaradorligini, qonuniylik prinsiplaridan chetga o'g'ish va ularni buzishlarni aniqlash nazorat tizimi vazifasiga kiradi. Nazorat maqsadi – tuzatish choralarini ko'rish, aybdorlarni javobgarlikka tortish va buzishlarning oldini olishdan iborat.

Moliyaviy nazoratni tarkibiy qismlarini aniqlashga intilib, rossiyalik mualliflar «nazoratning uch turi: moliya-xo'jalik nazorati, moliya-budjet nazorati va kredit-bank nazorati mavjud. Chunonchi, moliya-xo'jalik nazorati asosan korxonalar va ularning birlashmalari, moliya-budjet nazorati – moliya vazirligi tizimining organlari, kredit-bank nazorati – bank tizimi organlari tomonidan amalga oshiriladi»²⁵ degan fikmi olg'a suradilar.

Bunday tasniflashga qarshi A.E Suglobov quyidagi dalillarni ilgari surdi: «moliya-budjet nazorati deb nom olgan nazorat moliya-xo'jalik nazoratini ham, kredit-bank nazoratini ham o'z ichiga oladi»²⁶.

V.R. Bank moliya nazoratining amal qilishiga quyidagicha ta'rif berdi: «Moddiy ishlab chiqarish sohasi va noishlab chiqarish sohasining xo'jalik jarayonlari va pul muomalalari majmui moliya nazoratining qo'llanish obyekti hisoblanadi. Shuning uchun an'anaviy «moliya nazorati» atamasi o'miga ilmiy iste'molga moliya-xo'jalik nazorati tushunchasini dadilroq kiritish maqsadga muvofiq»²⁷.

Nazorat vazifalarini ifodalovchi organlar nazorat subyektlari hisoblanadi. Nazorat obyektlari - moliya tizimi va iqtisodiy samaradorligini tekshirish lozim bo'lgan moliya-xo'jalik-tijorat tuzilmalari paydo bo'lganida nazorat subyektlari (taftishchilar) ni tashkil etish zarurati paydo bo'ladi.

Modomiki nazorat obyektlari doimiy harakatda bo'lib, subyektlar ham o'zgarar ekan, ularning nazorat ishlari yo'nalishi ham muntazam ravishda o'zgarib turishi kerak.

²⁵ Бабченко Т.Н. и др. Учет и аудит на государственных унитарных предприятиях. Уч. пособие. – М.: Дело, 2004. – с. 129.

²⁶ Suglobov A.E. Бух учет и аудит. –М.: КИОРУС, 2005. – с. 256.

²⁷ Банк В.Р. и др. Бух учет и аудит в условиях банкротства. М.: Проспект, 2006. – с.123.

Nazorat subyektlariga bog'liq ravishda quyidagi ixtisoslashgan turlar farqlanadi: oliy va mahalliy davlat hokimiyati organlari tomonidan amalga oshiriluvchi umumdavlat nazorati; jamoat nazorati, ichki idoraviy, ichki xo'jalik nazorati.

M.F. Ovseychukning nazoratni amalga oshirilish sohasiga bog'liq holda tasniflashga urinib ko'rdi: «moliyaviy, statistik, davlat moliya inspektsiyasi organlarining nazorati, yong'indan saqlash nazorati, sanitariya-gigiena nazorati va boshqalar»²⁸. Nazarimizda, bu belgilar bo'yicha nazoratni tasniflash maqsadga muvofiq emas.

O'zbekistan mustaqillikka erishganidan keyingi chuqur ijtimoiy-iqtisodiy o'zgarishlar, tadbirkorlikning rivojlanishi, ilgari amal qilib kelgan tuzilmalarning tugatilishi bilan ayni bir paytda iqtisodiy faoliyat yangi shakllarining yaratalishi boshqaruvning tubdan qayta tashkil etilishiga sabab bo'ldi.

Kichik, qo'shma korxonalar, fermer xo'jaliklari, akstiyadorlik jamiyatlari, xususiylashtirish, investitsiya va sug'urta fondlarining paydo bo'lishi - bularning bari nazorat organlari tarkibining o'zgarishiga ta'sir ko'rsatdi va soliq inspektsiyasi, hisob palatalari va auditorlik xizmatlari ko'rinishidagi davlatning yangi nazorat qiluvchi organlari va mustaqil organlar paydo bo'ldi. Ushbu organlarning funksiyalari, huquq va vazifalari, ular qo'llaydigan usullar o'zgardi yoki yangi jihatlar kasb etdi.

Moliyaviy nazorat nazariyasini ishlab chiqish dolzarb vazifaga aylandi, zero, butun tizim nazariy yechimlar asosida barpo etiladi. Shuning uchun nazorat tili, turi va shakli singari tushunchalar atamashunosligiga aniqlik kiritilishi kerak.

Nazoratni tavsiflash muammosiga nuqtai nazarlarning ko'pligi uning murakkab sintetik xususiyatidan dalolat beradi.

«Tip» (tur) tushunchasi har qanday ijtimoiy-iqtisodiy hodisaning, shu jumladan moliyaviy nazoratning g'oyat muhim va muqim belgilarini xususiyatlaydi. Bizning fikrimizcha, hokimiyat vakolatlari hajmida ifodalanuvchi boshqaruv tizimidagi nazorat maqomi ana shunday xususiyatdir. Moliyaviy nazoratni shu belgi bo'yicha uch tipga ajratmoq maqsadga muvofiqdir: budget-moliya nazorati, moliya-xo'jalik (tadbirkorlik, tijorat) nazorati, mustaqil audit (2-chizma).

Nazoratning har bir tipi uchun subyekt va obyektini belgilaymiz.

Davlat hokimiyati, birinchi navbatda qonun chiqaruvchi organlar va ijroiya hokimiyati va nazorat qilish vakolatiga ega bo'lgan boshqaruv organlari budget-moliya nazoratining subyektlari sifatida ishtirok etadilar.

²⁸ Овсейчук М.Ф. Контроль и ревизия. -М.: КНОРУС, 2006 - с. 132

Moliya-xo'jalik nazorati moddiy ishlab chiqarish sohasida amalga oshirilib, uning subyektlari – tarmoq vazirliklari, idoralar, obyektlari-zavodlar, fabrikalar, qurilish tashkilotlari va boshqalardir.

O'zbekistonda moliyaviy nazoratni Moliya vazirligi qoshidagi Moliyaviy nazorat bosh boshqarmasi va uning hududiy bo'linmalari tomonidan amalga oshiriladi.

Budjet jarayonining barcha bosqichlarida budjet intizomiga rioya etilishini nazorat qilish Moliyaviy nazorat bosh boshqarmasining hamda Qoraqalpog'iston Respublikasi, viloyatlar va Toshkent shahridagi moliyaviy nazorat boshqarmalarining asosiy vazifasi hisoblanadi.

Quyidagilar Bosh boshqarma va uning hududiy boshqarmalarining vazifalari hisoblanadi²⁹:

budjet tashkilotlarida budjet mablag'larini boshqarish va budjet hisobini yuritish bo'yicha maxsus avtomatlashtirilgan dasturiy mahsulotlar vositasida budjet tashkilotlarining moliyaviy faoliyatini doimiy monitoring qilish;

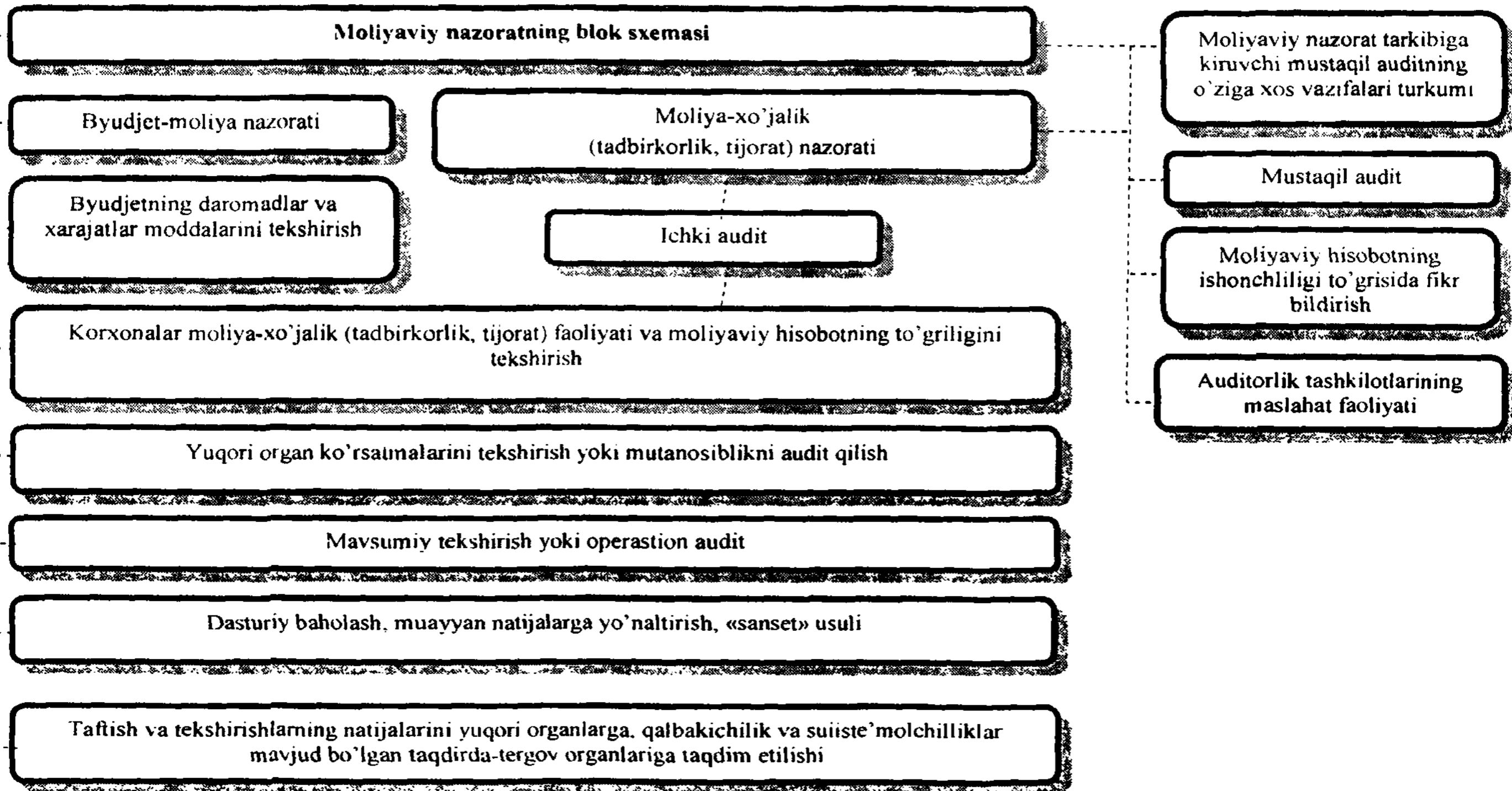
budjet qonunchiligiga rioya etish bo'yicha budjet tashkilotlari bilan tizimli asosda profilaktika ishlarini olib borish;

budjet tashkilotlarida aniqlanayotgan pul mablag'lari va moddiy boyliklarni talon-toroj qilish, kamomadlarga yo'l qo'yish, xarajatlar smetasi va shtatlar jadvallarini tuzish, tasdiqlash hamda ijro etish tartibini buzish va budjet qonunchiligini boshqacha tarzda buzish holatlarini chuqur tahlil qilish va ularni sodir etish shart-sharoitlarini bartaraf qilish bo'yicha aniq chora-tadbirlarni ishlab chiqish;

masofaviy nazoratni keng ko'lamda qo'llash, zamonaviy axborot texnologiyalari va ma'lumotlar bazasi vositasida tekshirish obyektlari va maqsadlarini aniqlash yo'li bilan kam samarali taftishlarni qisqartirish bilan bir vaqtda budjet tashkilotlarini tekshirish samaradorligini oshirish;

²⁹Vazirlar Mahkamasining 2017-yil 24-oktyabrdagi 870-son qaroriga 1-ILOVA. O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining Davlat moliyaviy nazorati bosh boshqarmasi to'g'risida Nizom.

Moliyaviy nazoratning blok sxemasi



2-chizma. Moliyaviy nazorat turlarining vazifalari majmui

O'zbekiston Respublikasining Davlat budjeti mablag'lari va budjet tashkilotlarining budjetdan tashqari jamg'armalari mablag'laridan foydalanishda budjet qonunchiligiga hamda budjet va smeta-shtat intizomiga rioya etilishi ustidan moliyaviy nazoratni amalga oshirish;

O'zbekiston Respublikasi tomonidan yoki uning kafolati ostida jalb qilingan kreditlardan (qarzlardan), shuningdek insonparvarlik yordami va texnik ko'maklashish mablag'laridan maqsadli foydalanilishi ustidan moliyaviy nazoratni amalga oshirish;

davlat maqsadli va boshqa jamg'armalari, shuningdek O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi huzuridagi boshqa jamg'armalar mablag'laridan foydalanishda qonunchilikka rioya etilishi ustidan nazoratni amalga oshirish;

o'z vakolatlari doirasida jismoniy va yuridik shaxslarning murojaatlarini ko'rib chiqish hamda ularning huquqlari, erkinliklari va qonuniy manfaatlariga rioya etilishini ta'minlash;

moliya inspektori lavozimi joriy etilgan tashkilotlarda aksiz solig'ini to'g'ri hisoblanishi va o'z vaqtida to'lanishi yuzasidan nazorat o'tatish.

Bosh boshqarma va uning hududiy boshqarmalari o'zlariga yuklatilgan vazifalarga muvofiq quyidagi funksiyalarni bajaradi³⁰:

a) budjet tashkilotlarida budjet mablag'larini boshqarish va budjet hisobini yuritish bo'yicha maxsus avtomatlashtirilgan dasturiy mahsulotlar vositasida budjet tashkilotlarining moliyaviy faoliyatini doimiy monitoring qilish sohasida:

xarajatlar smetasiga kiritilgan budjetdan ajratiladigan mablag'larni haqqoniyligi va ularni amaldagi normativlarga muvofiqligi yuzasidan dastlabki nazoratni o'tkazish;

mehnatga haq to'lash bo'yicha belgilangan razryadlarga, lavozim maoshlari, ustamalar, ish haqiga qo'shimchalar va boshqa to'lovlar miqdorlariga rioya etilishi ustidan dastlabki nazoratni amalga oshirish;

xodimlarning belgilab qo'yilgan cheklangan umumiy soniga, xodimlarning toifalari o'rtasidagi o'zaro nisbat normativlariga, namunaviy shtat normativlariga rioya etilishi yuzasidan dastlabki nazoratni amalga oshirish;

tarifikatsiya ro'yxatlarini tuzishning qonun hujjatlari bilan belgilangan tartibi va normativlariga rioya etilishi yuzasidan dastlabki nazoratni o'tkazish;

b) budjet qonunchiligiga rioya etish bo'yicha budjet tashkilotlari bilan

³⁰ Vazirlar Mahkamasining 2017-yil 24-oktyabrdagi 870-son qaroriga I-II.OVA. O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining Davlat moliyaviy nazorati bosh boshqarmasi to'g'risida Nizom

tizimli asosda profilaktika ishlarini olib borish sohasida:

budjet tizimi budjetlari xarajatlarini rejalashtirish davrida profilaktika ishlarini kuchaytirish va uning samaradorligini oshirish;

elektron tarzda budjet tizimi budjetlari, O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi huzuridagi jamg'armalar va O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi huzuridagi Davlat xaridi uchun qishloq xo'jaligi mahsulotlarini etishtirish va qishloq xo'jaligini texnika bilan jihozlashni maqsadli moliyalashtirish jamg'armasi mablag'larining harakati to'g'risida tegishli manbalardan olinadigan ma'lumotlarni tahlil qilish asosida moliyaviy huquqbuzarliklarni sodir etilishi xavfi mavjud bo'lgan moliyaviy nazorat obyektida profilaktika ishlarini olib borish;

hududiy moliya organlari va g'aznachilik bo'linmalarida budjet qonunchiligiga rioya etilishini ta'minlash yuzasidan profilaktika ishlarini olib borish;

v) budjet tashkilotlarida aniqlanayotgan pul mablag'lari va moddiy boyliklarni talon-toroj qilish, kamomadlarga yo'l qo'yish, xarajatlar smetasi va shtatlar jadvallarini tuzish, tasdiqlash hamda ijro etish tartibini buzish va budjet qonunchiligini boshqacha tarzda buzish holatlarini chuqur tahlil qilish va ularni sodir etish shart-sharoitlarini bartaraf qilish bo'yicha aniq chora-tadbirlarni ishlab chiqish sohasida:

moliyaviy huquqbuzarliklar profilaktikasini olib borish uchun ma'lumotlar bazasini shakllantirish, umumlashtirish va hisobini yuritish;

budjet tizimi budjetlari va O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi huzuridagi jamg'armalar mablag'laridan foydalanishda masofadan kuzatish tizimini va kameral nazoratni joriy etish orqali tekshirishlar samaradorligini oshirish;

moliyaviy nazorat va huquqbuzarliklar profilaktikasi shakllari hamda usullarini yanada takomillashtirish bo'yicha takliflar ishlab chiqish;

aniqlanayotgan tizimli va xarakterli moliyaviy huquqbuzarliklarni tahlil qilish va ularni bartaraf etish yuzasidan Davlat moliyaviy nazoratini takomillashtirish bo'yicha idoralararo kengashga tegishli takliflar kiritish;

g) masofaviy nazoratni keng ko'lamda qo'llash, zamonaviy axborot texnologiyalari va ma'lumotlar bazasi vositasida tekshirish obyektlari va maqsadlarini aniqlash yo'li bilan kam samarali taftishlarni qisqartirish bilan bir vaqtda budjet tashkilotlarini tekshirish samaradorligini oshirish sohasida:

bir hudud yoki sohada aniqlangan xarakterli moliyaviy huquqbuzarliklar yuzasidan respublika hududidagi nazorat obyektlarida tizimli tekshirishlarni o'tkazish;

moliyaviy huquqbuzarliklarning sodir etilish sabablarini va ularga imkon yaratuvchi shart-sharoitlarni bartaraf etish bo'yicha moliyaviy nazorat obyektlariga taqdimnomalar kiritish;

budjet tizimi budjetlari mablag'laridan foydalanish samaradorligini oshirish va maqbullashtirish bo'yicha tahliliy ishlarni amalga oshirish hamda tegishli takliflar ishlab chiqish;

d) O'zbekiston Respublikasining Davlat budjeti mablag'lari va budjet tashkilotlarining budjetdan tashqari jamg'armalari mablag'laridan foydalanishda budjet qonunchiligiga hamda budjet va smeta-shtat intizomiga rioya etilishi ustidan moliyaviy nazoratni amalga oshirish sohasida:

O'zbekiston Respublikasi Davlat budjeti va budjet tashkilotlarining budjetdan tashqari jamg'armalari mablag'laridan maqsadli foydalanilishida budjet va smeta-shtat intizomiga rioya etilishi ustidan moliyaviy nazoratni amalga oshirish;

davlat investitsiya dasturlarini amalga oshirish uchun markazlashgan manbalardan ajratilgan mablag'lardan maqsadli foydalanilishi ustidan moliyaviy nazoratni amalga oshirish;

ijtimoiy nafaqalar va moddiy yordam to'lovlari uchun ajratilgan mablag'lardan maqsadli foydalanilishi ustidan moliyaviy nazoratni amalga oshirish;

O'zbekiston Respublikasining chet eldagi diplomatik muassasalari tomonidan chet el valyutasidagi mablag'lardan to'g'ri va maqsadli foydalanilishi ustidan moliyaviy nazoratni amalga oshirish;

budjet ssudalaridan maqsadli foydalanilishi ustidan moliyaviy nazoratni amalga oshirish;

budjet tashkilotlarining budjetdan tashqari jamg'armalarini shakllantirish va ulardan foydalanish tartibiga rioya etilishi yuzasidan davlat moliyaviy nazoratini amalga oshirish;

davlat xaridlari sohasidagi qonun hujjatlariga rioya etilishi yuzasidan moliyaviy nazoratni amalga oshirish;

qonun hujjatlarining avvalgi taftishda yoki tekshirishda aniqlangan buzilishi hollarini bartaraf etish yuzasidan nazorat tartibidagi tekshirishlarni tashkil etish;

davlat nazorati hujjatlarini umumlashtirish, ular yuzasidan tegishli axborotlar va takliflar tayyorlash;

davlat moliyaviy nazorati natijalarida aniqlangan xato-kamchiliklarni bartaraf etish, maqsadsiz va noqonuniy xarajatlarni, pul mablag'lari va tovar-moddiy boyliklar kamomadini undirish, nazorat obyekti aybdor

shaxslarini javobgarlikka tortish yuzasidan taqdimnomalar tayyorlash;
nazorat tadbirlarini muvofiqlashtirish va uslubiy jihatdan ta'minlash;
ma'muriy huquqbuzarlik to'g'risidagi ishlarni yuritish, qonunda ko'zda tutilgan ma'muriy jazo qo'llash to'g'risidagi qarorlarni ijro etilishini tashkillashtirish;

davlat moliyaviy nazorati natijalari bo'yicha huquqni muhofaza qiluvchi organlarga topshirilgan materiallar harakatini monitoring qilish;

e) O'zbekiston Respublikasi tomonidan yoki uning kafolati ostida jalb qilingan kreditlardan (qarzlardan), shuningdek insonparvarlik yordami va texnik ko'maklashish mablag'laridan maqsadli foydalanilishi ustidan moliyaviy nazoratni amalga oshirish sohasida:

O'zbekiston Respublikasi tomonidan yoki uning kafolati ostida jalb qilingan kreditlardan (qarzlardan) va kredit liniyalaridan maqsadli foydalanilishi yuzasidan moliyaviy nazoratni amalga oshirish va h.k.

«Moliyaviy nazorat shakli» tushunchasini talqin qilishda «shakl» kategoriyasining umumiy qabul qilingan falsafiy izohidan kelib chiqamiz. Bu mazmunning sirtqi ifodasi bo'lib, nazorat harakatlari amalga oshiriladigan vaqtga bog'liq holda vazifalarni bajarish uchun nazorat harakatlarini aniq ifodalash va tashkil etish usulidir. Dastlabki, joriy va navbatdagi nazorat nazoratning uzluksizlik xususiyatini aks ettiruvchi shakllardir.

Nazoratning shakllari to'g'risidagi tushunchalar I.A. Belobjestkiy, Yu.A. Danilevskiy, S.O. Shoxin tomonidan etarli darajada to'liq ishlab chiqilgan.

Dastlabki nazorat tahminlash, rejalashtirish va loyihalashtirish bosqichida, xo'jalik yoki moliyaviy operastiyalar amalga oshirilishidan avval o'tkazilib, oqilona boshqaruv yechimlari qabul qilinishiga xizmat qiladi.

Joriy nazorat - ichki xo'jalik nazoratining uzviy qismi, butun korxon va uning ichki bo'linmalari ishlab chiqarish va moliyaviy faoliyatini tezkor boshqarish va tartibga solish jarayonining tarkibiy qismidir. Samarali joriy nazorat tezkor amaliy-ishlab chikarish rejalashtirilishi va ijroning o'zaro yaqin aloqasini ko'zda tutadi, tezkor statistik va buxgalteriya hisobi uslubi yordamida olib boriladi.

Navbatdagi nazorat xo'jalik va moliyaviy operastiyalar amalga oshirilganidan keyin o'tkazilib, tekshirilayotgan hujjatlarni va korxonaning butun moliyaviy holatini chuqur o'rganishi bilan farq qiladi. Navbatdagi nazorat subyektiga ko'pincha ichki xo'jalik nazoratidan tashqari nazoratning barcha turlarini kiritadilar. Texnik, buxgalteriya, iqtisodiy,

moliyaviy xizmatlar ko'rinishidagi ichki nazorat organlari kamchiliklar dastlabki va joriy nazorat chog'ida ochib tashlanishidan, hisob va hisobot ma'lumotlari bo'yicha tahlil o'tkazilishidan ayniqsa ko'proq manfaatdordirlar.

Har bir nazorat turining asosiy vazifalari qonunan belgilab qo'yilishi mumkin bo'lsa ham birining ikkinchisiga o'zaro singishi muqarrar yuz beradi. Shu bois nazoratning barcha turlari harakatini muvofiqlashtirish zarurati aniq-ravshan bo'lib qoladi.

«Moliyaviy nazoratning vazifasi» ta'rifini nazorat qiluvchining vazifalarini o'z ichiga oladi; nazoratning har bir tipiga alohida vazifalar xos.

«Budgetning daromad va xarajat qismlarini tekshirish vazifasi faqat budget-moliya nazoratiga xos bo'lib, u moliyaviy nazoratning mohiyatini g'oyat yorqin aks ettiradi. Korxonalar, kompaniyalar moliya-xo'jalik (tadbirkorlik yoki tijorat) faoliyati va moliyaviy hisobotlarining to'g'riligini tekshirish, yuqori rahbariyatning yo'l-yo'riqlarini tekshirish yoki mutanosiblikni audit qilish, mavzu bo'yicha tekshirish yoki operatsiya audita singari vazifalar moliyaviy nazoratning barcha uch turining vazifasi hisoblanib, moliyaviy nazorat umumiy bo'limiga xosdir»³¹.

Xorij amaliyotida nazoratning budget-moliya va moliya-xo'jalik tiplarining vazifasiga nazoratning pirovard natijaga mo'ljallanganligi, dasturiy baholash, «sanset» uslubi kabi vazifalari kiradi. O'zbekistonda budget mablag'lari ayrim maqsadli dasturlar (masalan: «Ustoz», «Sog'lom avlod uchun») uchun ajratila boshlanganligini hisobga olib, yuqorida sanab o'tilgan vazifalar vaqti kelib oliy Davlat va idoraviy, idoradan tashqari nazorat turlarining vazifalari sirasiga kiritiladi. Bunday tekshirishlarga mustaqil audit ham jalb qilinishi mumkin, lekin bu kabi tekshirishlar auditorning bevosita vazifasiga kirmaydi.

1.6. Hukumat organlari miqiyosida moliyaviy nazoratni takomillashtirish

Barcha rivojlangan mamlakatlarda tadbirkorlik faoliyati ustidan budget-moliya davlat nazorati ko'pdan tarkib topgan va muvaffaqiyatli ish olib bormoqda, moliyaviy nazorat organlarining keng tarmog'i mavjud davlat tuzilishi va boshqaruv shakllari, milliy an'analar xususiyatiga bog'liq holda nazorat turlicha quriladi. Shunga qaramay, xorijiy mamlakatlarda moliyaviy nazorat shoxobchalari ko'p yillik xalqaro

³¹ Tulaxodjaeva M.M. O'zbekiston Respublikasining moliyaviy nazorat tizimi -T 1996 - 20 bet

tajribada ishlab chiqilgan umumiy tamoyillarga asoslanib tashkil etilgan va faoliyat ko'rsatadi. Chunonchi, har qanday yirik (iqtisodiy, ijtimoiy, harbiy, siyosiy, kosmik) dastur beistisno tarzda nazoratning kichik tizimiga ega bo'lib, belgilangan mablag'lar umumiy hajmining 1-2 foizi unga ajratiladi.

Odatda, barcha mamlakatlarda davlat mablag'larining sarflanishi ustidan maxsus parlament yoki davlat nazorati muassasalari (organlari) mavjud. AQSHda kongressning bosh nazoratchi rahbarligidagi Bosh nazorat-moliya boshqarmasi, Buyuk Britaniyada – bosh taftishchi rahbarligidagi Milliy taftish kengashi, Kanadada – bosh nazoratchi, Yaponiyada - nazorat taftish boshqarmasi, Hindistonda – davlat hisoboti va budget mablag'larning parlament qo'mitalari, Finlyandiyada – 5 nafar davlat taftishchisi, Xitoyda – davlat kengashi qoshidagi nazorat vazirligi, Avstriya, GFR, Fransiya, Vengriyada – bundestag yoki parlament huzuridagi hisob palatalari shular jumlasidandir.

Parlament nazorati muassasalari bilan bir qatorda, ko'pgina mamlakatlarda hukumatning moliyaviy nazorat tizimlari ham ish olib boradi. AQSHda – prezident huzuridagi ma'muriy-budget boshqaruvi federal idoralarda inspektorlik xizmatlari tizimi, davlat muassasalarida moliyaviy suiiste'molliklarga qarshi kurash bo'yicha prezident kengashi, shu jumladan xalollik va samaradorlik kengashi deb ataluvchi muassasa; Hindistonda – taftishlar va hisob-kitob departamenti; Buyuk Britaniyada – hukumat huzuridagi jamoat hisob-kitob qo'mitasi; Finlyandiyada – moliyaviy vazirlik tarkibiga kiruvchi davlat xo'jaligining taftish boshqarmasi va sh.k.

O'zbekiston Respublikasida 1994-yil fevralidan buyon Prezidentning ijroiya mahkamasida Nazorat inspeksiyasi tashkil etilgan.

Nazorat organlarning ikki – parlament va hukumat organlari tizimi ko'pchilik mamlakatlarda amal qiluvchi hokimiyatni qonun chiqaruvchi ijroiya va sudlov organlari o'rtasidagi taksimlanishi doktorinasi uchun mas'ul, Parlament, kongress yoki boshqa oliy qonun chiqaruvchi organ huzuridagi nazorat tizimini davlat nazorati deb nomlash qabul qilingan.

O'zbekiston Respublikasida davlat hokimiyati tuzilishi umumiy qabul qilingan xalqaro tizimga muvofiq keladi, biroq qonun chiqaruvchi organ huzurida davlat nazoratini ta'minlovchi organ hozircha tuzilgani yo'q.

Rivojlangan mamlakatlarda parlament va hukumat moliyaviy nazorat tizimlari ayni bir paytda, va yonma-yon, o'zaro uzviy bog'langan holda ish olib boradi, lekin parlament nazorat tizimi hukumat tizimidan so'zsiz ustunlik qiladi. Davlat (parlament) nazoratchilari nisbatan keng

vakolatlarga ega, ular har qanday fuqarolik va harbiy vazirliklar ishlarini ko'rib chiqq oladilar. Deyarli barcha mamlakatlarda ular maxfiy jamg'armalar ustidan nazoratni amalga oshiradilar.

Rivojlangan mamlakatlarda davlat nazoratining asosiy vazifasi – davlat mablag'larining sarflanishi va davlat mulkidan foydalanish ustidan nazorat qilishdan iborat, shuning uchun bunday organlar vazirlik, idoralar va boshqa boshqaruv organlari tomonidan ularning taminoti va davlat dasturlarini ro'yobga chiqarish uchun ajratilgan mablag'larning sarflanishini nazorat qiladilar, xususiy firmalarning hukumat buyurtmalarini bajarish borasidagi ishlab chiqarish-moliya faoliyatini tekshiradilar.

AQSh Bosh budget-nazorat boshqarmasi, masalan, kongressga uning qonun chiqarish va nazorat faoliyatida yordam ko'rsatadi, fan va texnika, energetika, kosmosni o'zlashtirish, milliy mudofaa, atrof muhitni muhofaza qilish, qishloq xo'jaligi, uy-joy qurilishi va ijtimoiy rivojlantirish, tabiiy boyliklardan foydalanish, transport sohaslarida nazoratni amalga oshiradi va hukumat dasturlarini baholaydi, davlat boshqaruv organlarining operativ faoliyatiga baho beradi va davlat mahkamasini takomillashtirish bo'yicha takliflar kiritadi.

GFR Federal hisob-kitob palatasi barcha federal korxonalar; federastiyaning sug'urta muassasalari, davlat 50 foizli hissa bilan ishtirok etgan xususiy korxonalar, davlat mablag'larini tasarruf etuvchi barcha tashkilot va idoralarni nazorat qiladi. Finlyandiyada ham shunday tartib o'rnatilgan. Avstriya hisob-kitob palatasi nafaqat respublika davlat xo'jaligini, balki federal organlar tomonidan boshqariladigan xayriya va boshqa fondlar hamda muassasalar bilan bog'liq moliyaviy faoliyatni ham tekshirib borishga vakil qilingan.

Vengriya davlat hisob-kitob palatasi soliq boshqarmasi, davlat bojxonasi, gerb to'lovlari boshqarmasi va xatto partiyalarning xo'jalik faoliyatini ham nazorat qiladi.

Davlat nazoratining asosiy turi - moliyaviy nazorat bo'lib, har qanday korxonalar, muassasa, tashkilotning butun amaliy faoliyati moliyaviy operastiyalarda ifodalanadi. Muntazam ishlab chiqaruvchi nazorat mexanizmini mana shu "moliyaviy darvoza" oldiga qo'yish to'g'ri bo'lar edi. Bu boshqaruv fani nazariyasining psixologik nuqtai nazaridan ham to'g'ri: "Nazoratchi, operativ boshqarishning bevosita kundalik jarayonlaridan chetda tur, aks holda sen nazorat so'zini aytish huquqini yo'qotasan. Yoningdagi ko'pdan ko'p beozor nazoratchilardan olisdagi bitta ko'rkinchli nazoratchi afzal".

Moliya-budjet masalalaridan tashqari, ayrim mamlakatlarda davlat mahkamasining butun ishini ham tekshiradilar. Masalan, Yaponiyada, bosh vazir kanselyariyasi huzuridagi ma'muriy nazorat boshqarmasi shunday vazifani bajaradi uning vazifalari sirasiga davlat boshqaruv tizimi va tarkibini taomillashtirish bo'yicha takliflar tayyorlash, davlat amaldorlarining xizmat intizomini mustahkamlash, poraxo'rlikka, to'rachilikka qarshi kurash, aholining turli tabaqalarini xayajonlantirgan, bartaraf etish uchun bir necha idoralarning hamkorligi talab qilinadigan muammolarni hal qilish kabi masalalar kiradi.

Rivojlangan mamlakatlarda nazoratning yangi turi joriy etila boshlandi. U Shvestiyada 60-yillarda paydo bo'lgan va samaradorlik nazorati deb ataladi; uning mohiyati rasmiy qonuniylikka hisob-kitob aniqligi pirovard maqsad emas, balki nazoratning boshlanishi deb hisoblanishida. Tekshirishning asosiy vazifasi operastiyalarniig ta'sirchanligi va natijadorligini aniqlashdan iborat; ularning daromad keltirib va sirdan qaraganda foydali ko'ringan, lekin tasirchan emasligi, ya'ni davlatning ijtimoiy-siyosiy masalalariga javob bermaydiganlarini nazorat qoralaydi. Samaradorlik nazoratini yaratgan shved olimlari nazoratning ta'sirchanligini baholash uchun 54 tadbirkorlik savol belgilab chiqishgan.

2011-2016 yillarda Buyuk Britaniyada, masalan, taftishlarning 44 % bitishuvlar foydaliligini tahlil qilishga qaratilgan edi. Bu nazorat turining samaradorligi xususida shunga qarab xulosa chiqarish mumkinki, hukumat milliy taftish boshqarmasining 34 ta dokladida bayon etilgan xulosalar va takliflar asosida jamoat hisob-kitob qo'mitasi tomonidan tayyorlangan 240 tavsiyadan 229 tasini qabul qildi. Bitimlarning foydaliligi nuqtai nazaridan quyidagi xulosa va takliflar ishlab chiqildi: 25 ta - hisobotlar bo'shligi (ulardan 6 tasi - talabga javob beradigan parlamet va hukumat muassasalariga hisobotlar, 11 tasi talablarga javob bermaydigan hukumat idoralari tomonidan sirtqi nazorat, 8 tasi - yomon ichki nazorat); 49 ta - samaradorligining shubhaliligi (ulardan 25 tasi - huquqiy yaxshi ta'minlanmaganlik yoki faoliyatni noto'g'ri baholash, 7 tasi - bir-birini takrorlash yoki o'zaro hamkorlikning yetishmasligi, 17 tasi - qo'yilgan maqsadlarga erishishda muvaffaqiyatsizlik): 33 ta - moliyaviy rejalashtirishning yomonligi (ulardan 9 tasi - maqsadlar belgilanmagan, siyosat noaniq, vazifalar ravshan belgilanmagan, 3 tasi - ustun yo'nalishlar ishlab chiqilmagan, 21 tasi - pul mablag'larining harakatini boshqarish to'g'risidagi axborotning talabga javob bermasligi); 54 ta moliyaviy mablag'lar harakatining bo'sh boshqarilishi, tijorat

xissining yoʻqligi (ulardan 23 tasi - xarajatlar qoplanmagan, tejamsiz sarf-xarajat, 3 tasi - katta chiqimdorlik, 28 tasi - shartnomalar tuzish uslubiyatining boʻshligi, ishga undaydigan sabablarning mos emasligi); 80 ta - nazorat va boshqaruv boʻshligi (ulardan 22 tasi - odam resurslari boʻyicha, 33 tasi - aktivlar boʻyicha, 15 tasi - loyihalar boʻyicha) 10 tasi - moddiy resurslar boʻyicha); 1 ta - buxgalgeriya hisobining boʻshligi.

Buyuk Britaniya Milliy taftish boshqarmasi tomonidan oʻtkazilgan xiyla chuqur tahlil eng koʻp eʼtibor talab sohalarni guruhlashtirish imkonini beradi obyektlar oʻz oldiga maqsad qoʻyib, ularga erishishga nazorat qilish tarzining aynan bir xil emasligi; idoralarning aktivlarni boshqarish, moliyaviy rejalashtirish va nazoratdagi oʻjizligi; pul mablagʻlari harakatini boshqarish boʻyicha sifatli axborotga ega boʻlmaslik.

Buyuk Britaniya Milliy taftish kengashi moliyaviy faoliyatni takomillashtirishga qoʻshgan xissasini koʻrsatuvchi misolni keltiramiz. 2006-yilgi dokladda fuqarolik huquqbuzarligi natijasida koʻrilgan ziyonni qoplash toʻgʻrisidagi daʼvo asosida ijtimoiy sugʻurta boʻyicha toʻlanadigan nafaqa toʻlovlari berilishi koʻrsatilgan. Bu 2012-yilgi ijtimoiy taʼminot toʻgʻrisidagi qonunda fuqarolik daʼvolari boʻyicha nafaqa oluvchi daʼvogarlardan nogironlik boʻyicha nafaqalarni undirib olish koʻzda tutilishiga olib keldi.

Vazirlardan birining hisobicha, bu har yili 55 million funt sterlingni tejash imkonini beradi.

Davlat tadqiqot loyihalari doirasida hamkorlik qiluvchi firmalar va universitetlar uchun rivojlangan axborot texnologiyasini tashkil etishga oid “Olvi” dasturi boʻyicha 2012-yilgi dokladdan keyin faoliyatning yangi yoʻnalishlari ishlab chiqildi va xomiy muassasalar tomonidan ilmiy ishlar natijalaridan foydalanishi baholashga urinib koʻrildi.

2013-yilgi dokladga amal qilib, GFRda joylashtirilgan Britaniya qurolli kuchlari taʼminotining qiymati ustidan moliyaviy nazoratga binoan, mudofaa vazirligi buyuk britaniyalik oddiy askarlar tarkibini mahalliy fuqaro shaxslar bilan almashtirib, mablagʻlarni tejay boshladi.

Rivojlangan mamlakatlarda nazoratning anʼanaviy uslub va bajarilish tartiblari yangi: dasturiy baholash (Buyuk Britaniyada - “navbatdagi qadamlar”), pirovard natijaga yoʻnalganlik “sansen” qoidasi va boshqalar bilan tobora koʻp darajada toʻldirilmoqda.

Dasturiy baholashning mohiyati shundaki, boshqaruvning idoraviy tizimiga dastur roʻyobga chiqarilishi ustidan doimiy asosda kuzatib borish; oʻjiz oʻrinlarni oʻz vaqtida aniqlash va ularni bartaraf etish; yilning ayrim

bosqichlari bajarilishi grafigini nazorat qilish; erishilgan natijalarni kutilganlari bilan qiyoslash; natijalarni sarflangan resurslar bilan solishtirib, shu bilan dasturning haqiqiy samaradorligini belgilash imkonini beruvchi mexanizm o'rnatiladi. AQSh ma'muriy budget boshqarmasining farmoyishida bu maqsadlarga dastur uchun ajratilgan mablag'larning o'rtacha 0,5-1 % sarflanishi kerakligi nazarda tutiladi.

Rivojlangan mamlakatlarda hozirga qadar e'tiborni asosiy vositalar yoxud resurs tipidagi boshqa ko'rsatkichlarga qaratish tamoyili ustunlik qilib keldi. 70-yillarning o'rtalariga kelib, bu tavsiflardan foydalanishda jiddiy nuqsonlar ko'zga tashlanib qoldi. Chunki ular asosiy vositalardan foydalanish samaradorligining darajasi to'g'risida kam axborot beradi. Chunonchi, sog'liqni saqlash sohasida nazoratni amalga oshirish chog'ida kasalxonadagi o'rinlar miqdorini yoki ulardan foydalanish sur'atini hisoblab chiqish tibbiy xizmatning aholiga haqiqiy ta'sirini tavsiflamaydi. Shuning uchun davlat dasturlari bajarilishining an'anaviy tavsifnomalari dasturning haqiqiy samarasi, uning jamiyatga ta'sirini eng ko'p darajada aks ettiruvchi "pirovard ko'rsatkichlar" bilan to'ldirila boshlandi.

"Sanset" tamoyili ko'pgina federal idoralarning ish olib borish muddatlarini qonun yo'li bilan 4-10 yil bilan cheklash va shu muddat o'tguncha ular vakolatlarini uzaytiradigan boshqa qonun qabul qilinmasa, bu idoralar faoliyati o'z-o'zidan to'xtatilishini nazarda tutadi. Buning uchun har bir idoraning ish olib borishi va u amalga oshirayotgan dasturning zarurligini sinchiklab taliliiy asoslashga to'g'ri keladi. "sanset" tamoyili dastlab Kolorado shtatida (AQSh) qo'llana boshlanib, bu yerda faqat 2012-yilning o'zida hukumatning 43 idorasidan 13 tasi tekshirishdan o'tkazildi; natijada uchta idora tugatilib, ikkitasi birlashtirildi, beshtasini saqlab qolish-qolmaslik masalasi mufassal tekshirish yakunlangunicha ochik qoldirildi va faqat uchta idoraning vakolatlari to'la hajmda uzaytirildi.

Xorijiy mamlakatlar moliyaviy nazorat organlari faoliyatining samaradorligi ancha yuqori, chunki ular o'tkazgan tekshirish va taftishlar natijasida katta miqdorlardagi noqonuniy davlat mablag'larini aniqlash va budgetga qaytarishga muvaffaq bo'lmoqdalar. Modomiki, taftishlarni o'tkazish chog'ida xarajatlarning maqsadga muvofiqligi va iqtisodiy samaradorligi aniqlanar ekan, moliya-xo'jalik faoliyatini tahlil qilish asosida nookilona sarf-xarajatlarni qisqartirishga qaratilgan amaliy taklif va tavsiyalar ishlab chiqiladi. Masalan, AQSh da 2013-yili moliyaviy nazorat organlari talabiga binoan qoplangan mablag'larning umumiy miqdori 1,6 million dollardan oshib ketdi. Bundan tashqari, ularning

tavsiyalarini bajarish natijasida 18 milliard dollarga yaqin miqdordagi keraksiz sarf-xarajatlarning oldini olishga muvaffaq bo'ldi. AQSh kongressi tadqiqot guruhining ma'lumotlariga ko'ra, federal moliyaviy nazorat organlarining faoliyatidan keyingi 50 yil mobaynida ko'rilgan umumiy iqtisodiy samara taxminan 5000 milliard dollarga teng.

Rivojlangan mamlakatlarda budget-moliya nazoratining yuksak samaradorligini uning asosida mustaqillik, hujjatlarga asoslanib ishlash va ommani keng xabardor qilish tamoyillari yotganligi bilan shartlangan.

Moliyaviy nazorat organlarining boshqaruv organlaridan, biror-bir siyosiy va boshqa ta'sirlardan, ularga biror bir kimsa tomonidan tazyik o'tkazilishi imkoniyatidan mustaqilligining ishonchli huquqiy kafolatlari qonun bilan belgilab qo'yilgan. Rivojlangan mamlakatlarda bu moliyaviy nazorat organlari rahbarlarining parlamentlar tomonidan parlamentning o'z vakolat muddatiga qaraganda birmuncha uzoqroq muddatga tayinlanib, tasdiqlanishi bilan ta'minlanadi: ular Buyuk Britaniyada – 19 yilga, AQShda – 15 yilga, GFR, Avstriya, Vengriyada – 12 yilga, Kanadada – 10 yilga tayinlanadilar. Bunday rahbarlar kasb layoqatsizligi tufayli yoki biror-bir suiiste'molikka yo'l qo'ygan takdirdagina faqat parlament qarori bilan lavozimidan ozod qilinishi mumkin. Davlat nazorati xodimlari maoshining kattaligi, hukumatdan huquqiy va moddiy mustaqillik bu organlar mustaqilligining muhim kafolatidir, chunki moliyaviy nazorat tizimini saqlash xarajatlari parlament tomonidan davlat budgetining alohida moddasi sifatida tasdiqlanadi.

Ayni paytda, davlat nazorati organlari jahonning barcha rivojlangan mamlakatlarida barpo etilgan parlament budget-nazorat komissiyalari tomonidan nazorat qilinishi mumkin emas.

Hujjatlarga asoslanganlik tamoyili qonun chiqaruvchi va ijroiya hokimiyatning budget bilan bog'liq har bir harakatini zarur hujjatlar va qonunga tayanib asoslash zarurligida ifodalanadi. Moliyaviy nazorat organlari parlamentlar bilan yaqin hamkorlikda ish olib boradilar, o'tkazilayotgan taftish natijalari bo'yicha materiallarni ularga muntazam yuborib turadilar, budget-moliya masalalari bo'yicha tahlillar o'tkazib, turli maqsadlarga ajratilgan davlat mablag'laridan foydalanish to'g'risidagi xulosalarni parlament qo'mitalari, komissiyalari va palatalarida ko'rib chiqish uchun taqdim etadilar.

Oshkoralik tamoyili nazorat organlari jamoatchilikka tayanishga, o'z faoliyatlarining natijalarini keng oshkor etishga intilishida namoyon bo'ladi. Chunonchi, AQShning Bosh budget-nazorat boshqarmasida jamoatchilik bilan alokalar bo'limi va jamoat axboroti bo'limi mavjud

bo'lib, bepul telefon kanali ishlab turadi, u orkali AQShning har bir fuqarosi davlat muassasalaridagi moliyaviy yoki boshqa suiste'mol qilish faktlari to'g'risida o'z nomini aytmay xabar qilishi mumkin. Fuqarolarning signallari asosida har yili minglab moliyaviy koidabuzarliklar fosh etiladi.

Franstiyada hisob-kitob palatasining prezident va parlamentga yillik doklidlari rasmiy jurnalda manfaatdor vazirliklarning javoblari bilan birga e'lon qilinadi. Ular matbuotda keng muhokama qilinib, bu davlat hokimiyati organlarini hisob-kitob palatasi ochgan kamchiliklarni tuzatishga da'vat etadi. Buyuk Britaniyada milliy taftish kengashi mablag'larning sarflanish samaradorligi ustidan o'tkazgan tekshirish natijalari keng muxokama qilinadi va jamoatchilik orasida keng ovoza qilinib, parlamentda mufassal ko'rib chiqiladi. Finlyandiyada taftish boshqarmasi tomonidan o'tkaziladigan tekshirishlar oshkora amalga oshirilib, tekshiriladigan muassasa va korxonalar, odatda ular to'g'risida oldindan xabardor qilinadi.

Shunday qilib, jahonning rivojlangan mamlakatlarida budget-moliya xizmati - davlat nazorati tizimining, mamlakatning demokratik asoslarini ximoyalab, iqtisodiy gullab-yashnashini ta'minlaydigan zarur bo'g'inidir.

Bizning kuzatishlarimizga ko'ra, O'zbekistonda jamoat nazorati hozircha bozor iqtisodiyoti mamlakatlaridagi singari rivoj topmagan bo'lib, u yerda jamoat tashkilotlari mahsulot ishlab chiqarish, xizmat ko'rsatish standartlariga, shuningdek ekologiya, tibbiy, ta'lim, tarbiya va sh.k. me'yorlariga rioya etish ustidan nazoratni amalga oshirish jarayonlariga keng jalb qilingan. Jamoat nazorati shunday maqomga egaki, bu maqom unga budget-moliya, moliya-xo'jalik va mustaqil auditorlik nazorati organlariga savollar bilan murojaat qilish, tekshirishlar o'gkazish chog'ida ekspert va maslahatchilar sifatida qatnashish yoki o'zlari nazoratning boshqa organlari bilan muvofiqlashtirgan holda tekshirish o'tkazish imkonini beradi.

Moliyaviy nazorat tizimini tashkil etishda har bir organning harakat chegaralarini belgilab qo'yish, nazorat obyektlarining har birini moliyaviy nazorat bilan qamrab olish uchun ularni oqilona taqsimlash o'ta muhim. Nazorat obyektining mulk shakli, fikrimizcha, bunday taqsimlash uchun asosiy mezon bo'lishi kerak.

Taklif qilinayotganlarning hammasi shularga misol bo'la oladi. Barcha vazirliklar, idoralar, davlat dasturlari va fondlari, shuningdek ularning tarkibiy bo'linmalari: davlat sektori korxonalari, tashkilotlari davlat, idoradan tashqari va idoraviy nazorat obyekta bo'lishi shart. Biroq, moliyaviy nazoratning yuzaga kelgan tizimida mulkchilik shaklidan qat'i

nazar, barcha korxonalar va tashkilotlar bu organlarning tekshirish obyektiga aylanib qoldilar, bu esa moliyaviy nazoratni tashkillashtirishning umumiy qabul qilingan jahon standartlariga muvoviq kelmaydi. Rivojlangan mamlakatlarda mulkchilikning nodavlat shaklini olgan obyektlar mustaqil auditorlik tashkilotlari va soliq organlari tomonidai tekshiriladi va O'zbekistonda ham bu ishni shunday tashkil etish taklif qilinadi.

Jamoat korxonalari, tashkilotlari, ijodiy va boshqa uyushmalar (yozuvchilar, kompozitorlar, sog'lom turmush tarzi tarafdorlari, tadbirkorlar va sh.k.), jamiyatlar (tabiat va jonivorlarni muhofaza qilish, ichkilikbozlikka, chekishga qarshi kurash va b.) mustaqil tashabbus auditi obyekti bo'lishlari kerak.

Ayrim vazirliklar va idoralarda ichki audit organlari yoki moliyaviy nazorat boshqarmalari (Moliya vazirligi yoki Soliq qo'mitasida) tashkil etilgan bo'lib, ular o'z bo'ysunuvidagi tarkibiy bo'linmalarni tekshiradilar, ammo bu vazirlik va idoralarning mahkamalari tashqi nazorat organi tomonidan tekshirilmaydi.

O'zbekiston davlat nazorat tizimining ilmiy-tadqiqot bazasi tadqiqotlarning ixtisoslashgan yo'nalishlari, «Nazorat» jurnali, maslahat-ekspert tashkilotlari, tajriba bazasini o'z ichiga olgan institut yoki akademiya timsolida namoyon bo'lishi va ish olib borishi kerak.

Nazoratning barcha turlari, qonun chiqaruvchi hokimiyat huzuridagi davlat nazorati, ijroiya hokimiyati huzuridagi idoradan tashqari nazorati, idoraviy va ichki xo'jalik nazorati mustaqil auditorlik va jamoat nazoratining yaqindan hamkorligini tashkil etish zarur. Bu vazifani bajarish uchun, bizningcha, O'zbekiston Respublikasida «Nazorat to'g'risida»gi Qonun qabul qilinishi, «Moliyaviy nazorat organlarining faoliyati to'g'risida Nizom» ishlab chiqilishi va qabul qilinishi, unda nazorat har bir tipi va turining maqsadi, ahamiyati, subyektlari, obyektlari, vazifalari va funksiyalari, hamkorlik yo'llari ko'rsatib qo'yiladi.

Nazorat nazariyasi va amaliyotining zamonaviy g'oyalari bo'lg'usi va real tadqiqotchilarni, mutaxassislarni, davlat organlari rahbarlarini, o'qituvchilarni jalb qilish uchun davlat va boshqa nazorat turlari bo'yicha o'quv qo'llanmalari chiqarish zarur.

Moliyaviy nazorat tizimini tashkillashtirish va rivojlantirishning 5-10 yilga mo'ljallangan, moliyalashtirish hajmlari ko'rsatilgan davlat dasturi lozim.

Belgilantan maqsadlarning bajarilishi O'zbekistonga mustaqillik, xolislikka oshkoralik tamoyillariga mos, ishonchli faoliyat ko'rsatadigan

nazorat tizimini yaratish imkonini beradi.

O'zbekiston Respublikasi hisob palatasi ISUGF joriy etgandan va O'zbekiston Respublikasi hisob palatasi me'yoriy hujjatlarini sinxronlashtirishga o'tgandan keyin, davlat budjetining g'aznachilik ijrosi bo'yicha ISUGF sharoitida ular ichki audit bo'linmasi ishidan foydalanish huquqiga ega bo'ladi va ichki nazorat tizimini baholash uchun imkoniyat paydo bo'ladi. G'aznachilikda ichki audit faoliyati yo'nalishlari bo'yicha belgilangan tartib va qoidalar Moliya vazirligi G'aznachiligi taqdimiga ko'ra Hisob Palatasi bilan kelishilgan holda Moliya vaziri tomonidan tasdiqlanishi maqsadga muvofiq.

Davlat budjeti g'aznachilik ijrosini nazorat qilish, bugungi kunda Moliya vazirligi G'aznachiligi g'aznachilik operatsiyalarini nazorat qilish bo'limi, Moliya vazirligi Nazorat taftish bosh boshqarmasi va O'zbekiston Respublikasi Hisob Palatasi tomonidan amalga oshiriladi. G'aznachilikda ichki auditni joriy qilish natijasida:

Dastlabki va joriy nazoratning ichki audit bilan qamrab olinishida davlat budjeti g'azna ijrosi jarayoni samaradorligi oshadi.

Ichki audit xizmatining G'aznachilik tarkibiy bo'limlari va hududiy organlarini reja-dastur asosida nazorat qilishi natijalariga asoslangan boshqaruvni joriy etishga imkoniyat yaratiladi va tashqi nazoratni amalga oshirishga zarurat qolmaydi.

G'aznachilik tizimida amaldagi ichki nazorat tuzilmasi

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

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

- a) belgilangan hujjatlarni to'ldirish tartibiga mos kelishini aniqlash uchun;
- b) budjet klassifikatsiyasi ko'rsatkichlarini to'g'ri aniqlash uchun;
- c) rejali belgilangan tartibda budjetdan mablag' ajratish uchun;
- g) boshqa nazorat ko'rsatkichlari.

Ichki nazoratning maqsadi:

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

2. Budjet tashkilotlari tomonidan suiiste'molchilik holatlarini ogohlantirish.

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

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

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

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

1.7. Moliyaviy hisobot auditi hamda operasion auditni takomillashtirishda davlatning o'rni

Auditorlik faoliyatiga oid me'yoriy hujjatlar va maxsus adabiyotlar tahlili auditni quyidagi turlarga bo'lish mumkinligini keltirib chiqaradi: operatsion audit, muvofiqlik (moslik) auditi va moliyaviy hisobot auditi.

Operatsion audit - korxonada xo'jalik mexanizmining alohida bo'limlari faoliyatini, ularning samaradorligi, ishonchligi va boshqaruv uchun foydaliligini baholash maqsadida amalga oshiriladigan tekshiruvdir. Operatsion audit – iqtisodiy samaradorlik va uning mezonini bo'lgan to'la mehnat unumdorligiga baho berish maqsadida xo'jalik tizimi bo'g'inlari faoliyatini tekshirishni o'z ichiga oladi. Audit tugatilgandan so'ng boshqaruvchiga aksariyat hollarda xo'jalik muomalalarini takomillashtirish borasida yo'l–yo'riqlar ko'rsatiladi.

Operatsion auditda tekshiruvga boshqaruv tashkiliy tizimining hajmi, buxgalteriya hisobining tashkiliy uslubi va texnikasi, kompyuter tizimlari, marketing uslublari va boshqa jabhalar kiritilishi mumkin.

Boshqaruv samaradorligi xo'jalik tizimining turlicha bo'lishiga bog'liqligi sababli aniq operatsion auditni ifodalash mushkul. Masalan,

biron -- bir tashkilotda qimmatli qog'ozlarni sotib olgandan ko'ra ko'chmas mulk xarid qilish samaraliroqligi aniqlanib, tegishli maslahatlar berilsa, boshqa korxonada umumiy mehnat unumdorligiga ta'sir qiluvchi omillar o'rganilib, ishlatilmayotgan zaxiralardan foydalanish yo'llari ko'rsatiladi.

“Operatsion audit -- boshqaruv masalalari bo'yicha korxonaning turli tarkibiy bo'linmalariga maslahat berish kabi faoliyat (masalan marketing ishlarini baholash, korxonada tarkibiy tuzilmasini baholash va sh.k.)”³².

Operatsion auditda tekshirish faqatgina buxgalteriya hisobi bilan chegaralanmaydi, balki boshqaruv tizimi, ishlab chiqarish va mehnatni tashkil qilish, kompyuter muomalalari algoritmini takomillashtirish, marketing va umuman auditorning mutaxassisligidan kelib chiqib, turli sohalarni qamrab olishi mumkin.

Operatsion auditning mushkulligi shundaki, uning ma'lumotlarini obyektiv baholash qiyin. Masalan, moliyaviy hisobot auditida hisobotni belgilangan buxgalteriya standartlariga mos ravishda tuzilganligini aniqlab baho berishda yo'l qo'yilgan kamchiliklarni ko'rsatish bir muncha yengildir. Shuning uchun operatsion audit mohiyati jihatidan ko'proq ma'muriyat uchun maslahatlar berish, ya'ni konsaltingdan iborat, desa ham bo'ladi. Oxirgi yillar ichida bu audit turi rivojlangan mamlakatlarda ko'payib bormoqda.

Muvofiqlik (moslik) auditi - bu korxonada xo'jalik tizimida amaldagi qonunchilikka oid hujjatlar va yo'riqnomalar bilan belgilangan me'yorlarga hamda ma'muriyat xodimlari uchun ishlab chiqilgan muolaja va qoidalarga qanday rioya etilayotganligining tekshiruvidir. Shuningdek, muvofiqlilik auditi korxonada mulkdorlari va aksiyadorlari buyurtmasiga asosan tavsiya qilingan boshqaruvga oid me'yorlar (muolajalar)ga korxonada nizomiga muvofiq qay darajada ma'muriyat (rahbariyat) tomonidan rioya etilayotganligini tekshirish maqsadida ham amalga oshirilishi mumkin. Muvofiqlilik (moslik) auditi -- yuqori boshqaruv (ma'muriyat) tomonidan belgilangan ko'rsatma va qoidalarni xo'jalik tizimida bajarilishi darajasi ustidan o'tkaziladigan nazorat moslik auditining maqsadini tashkil qiladi. Masalan, boshqaruvchilar tomonidan o'rnatilgan, bajarilishi shart bo'lgan muolajalarga buxgalteriya xodimlari tomonidan amal qilinishi, moddiy boyliklarning saqlanishining ta'minlanishi va ularning sarflanishini belgilangan chegaralardan chiqmasligiga rioya qilish darajasi yoki kreditorlar va banklar bilan tuzilgan bitimlarga korxonada tomonidan amal qilinishini nazorat qilish va boshqalar.

³² Dusimuratov R. Audit asoslari. Darslik -T., 2003, 41-b

“Muvofiqlik auditi – ushbu korxonaga bo‘linmalari faoliyati, uning ma‘muriyati va zarur bo‘lganda yuqori organlar tomonidan belgilangan yoki qonun hujjatlarida ko‘rsatilgan qoidalarga muvofiqligini tekshirishdan iborat. Masalan, tuzilgan shartnomalarni yuridik talablar nuqtai nazaridan tekshirish va baholash, risklarni kamaytirish va h.k.”³³.

Budjet tomonidan moliyalashtiriladigan tashkilotlar nazorat qilinganda ham asosan moslik auditi o‘tkaziladi, chunki bunday tashkilotlarda bajarilishi lozim bo‘lgan qoidalar aniq ko‘rsatiladi.

Moslik auditing natijalari auditni belgilangan bo‘g‘ini uchungina ma‘lum qilinadi, negaki bu audit natijalari hisobotdan keng foydalanuvchilarga taalluqli bo‘lmaydi. Ayrim hollarda bir tashkilot o‘ziga bo‘ysunishi kerak bo‘lgan tashkilotni nazorat qilish uchun ham moslik auditni belgilashi mumkin. Masalan, hukumat tomonidan soliq to‘lovchilarning deklaratsiyasini tekshirish uchun auditorlarni jalb qilish mumkin.

Moliyaviy hisobot auditi hisob va hisobotda qayd etgan ma‘lumot belgilangan mezonlarga muvofiqligini tekshirish uchun amalga oshiriladi. Odatda, buxgalteriya hisobining umumqabul qilingan tamoyillari va qoidalari majmui mezonlar bo‘lib hisoblanadi.

Moliyaviy hisobot auditi – bu auditing asosiy turi bo‘lib, moliyaviy hisobot belgilangan mezonlar asosida tayyorlanganligini aniqlaydi. Belgilangan mezonlar, bu asosan umumiy qabul qilingan buxgalteriya shartlaridir. Moliyaviy hisobotga buxgalteriya balansi, moliyaviy natijalar to‘g‘risidagi hisobot, asosiy vositalar harakati to‘g‘risidagi hisobot, pul oqimlari to‘g‘risidagi hisobot, xususiy kapital to‘g‘risidagi hisobot va shu hisobotlarga taalluqli bo‘lgan tushuntirishlar kiradi.

Moliyaviy hisobot auditi natijalaridan har xil guruhlar, turli maqsadlar uchun foydalaniladi. Albatta, har bir foydalanuvchi o‘zi audit o‘tkazganidan ko‘ra iqtisodiy samaradorlik nuqtai nazaridan bitta auditor hamma uchun xulosa tayyorlab berganligi ma‘qul. Agar foydalanuvchini umumiy audit natijalari qoniqtirmasa, u qo‘shimcha ma‘lumotlar olishi mumkin. Masalan, korxonaga ssuda berish-bermaslik masalasini hal qilish uchun bankka umumiy audit natijalari yetarli bo‘lsa, ikkita korxonaning qo‘shilishi masalasini hal qilish uchun kengroq ma‘lumotlar zarur bo‘ladi. Bunday hollarda korporatsiyalar qo‘shimcha audit o‘tkazish uchun shaxsiy auditorlardan foydalanishi mumkin.

Prof. H. Musayevning fikricha, “Moliyaviy audit xo‘jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy ko‘rsatkichlarini tekshirishga qaratilgan. Bunday

³³Dusmuratov R. Audit asoslari Darslik -T, 2003, 42-b.

audit ko'pgina hollarda ta'sischi, investorlar va boshqa tashqi manfaatdorning buyurtmalari asosida o'tkaziladi. Moliyaviy auditning asosiy maqsadi moliyaviy natijalarning haqqoniy, asosli ekanligi, moliyaviy hisobotning to'g'ri tuzilganligiga baho berishdan iborat³⁴.

B.Q. Hamdamov o'zining "Audit iqtisodi" monografiyasida auditorlarni quyidagi guruhlariga ajratadi: "Rivojlangan mamlakatlarda auditorlar asosan to'rtta guruhga ajratiladi. Masalan, AQShda bularga bosh hisob xizmati auditorlari, soliq inspektorlari, ichki xo'jalik auditorlari va xolis buxgalterlar kiradi.

Bosh hisob xizmati auditorlari – federal hukumat xizmatlari tarmog'iga kiradi va faqat kongress oldida hisobot berib, kongressning auditorlik vazifalarini bajaradi, mohiyati jihatidan to'la moslik auditi funksiyalari asosida ish yuritadi. Bundan tashqari, federal hukumat tomonidan amalga oshirilayotgan turli rejalarning unumdorligi va samaradorligini baholaydi.

Soliq inspektorlari – federal soliq qonunlarining bajarilishini nazorat qilishadi. Audit qilinadigan soliq tushumlari oddiy, ya'ni jismoniy shaxslar tomonidan to'lanadigan soliqlardan tortib, murakkab, ya'ni yuridik shaxslarning, jumladan yirik kompaniyalarning foydalarini aniqlash bilan bog'liq bo'lishi mumkin. Bunday auditorlarga soliq qonunchiligini mukammal bilish talab etiladi.

Ichki xo'jalik auditorlari – ichki audit korxonasi, birlashma yoki tashkilotning boshqaruv tizimiga kirib, menejerlar uchun nazorat funksiyalarini bajarishda yordam beradi. Ichki xo'jalik auditorlarining malaka darajasi shu korxonaning boshqaruv tizimi talablariga binoan belgilanib, mustaqilligi chegaralangan.

Bu toifadagi audit korxonasi ma'muriyatini zarur ma'lumotlar bilan ta'minlab, buxgalteriya xizmati va boshqa funksional tizimlar bilan hamkorlikda ish yuritadi.

Xolis buxgalterlar – auditorlik firmalarning asosiy vazifasi bu ochiq chop etiladigan moliyaviy hisobotlarni tekshirish va to'g'riligini tasdiqlashdir. Bunday hisobotlardan yuqorida ta'kidlanganidek, har xil toifadagi guruhlar foydalanadi. Shu sababli hozirgi kunda iqtisodiyotda "Auditdan o'tgan moliyaviy hisobot" degan jumla keng ishlatilmoqda. Bu, o'z navbatida, "Xolis auditor" degan iboraning ishlatilishini taqozo etdi.

Xolis buxgalterlarni tayyorlash va bu nomga sazovor bo'lish yo'llari turli mamlakatlarda turlicha, lekin har birida ham "buxgalteriya hisobi" bo'yicha maxsus diplom, buxgalteriya sohasida ma'lum ish staji va

³⁴ Musayev X. Audit Darslik -T. 2003, 29-b

maxsus imtihonlarni topshirish talab qilinadi. Ayrim davlatlarda, masalan, xolis auditor bo'lish uchun xolis buxgalterlar qayta tayyorlanib, audit faoliyati bilan shug'ullanish uchun ruxsatnoma beriladi.

Audit faoliyatini olib borish uchun ruxsatnomalar berish ham turlicha amalga oshiriladi. Ayrim davlatlarda bu faoliyat davlat tomonidan amalga oshirilsa, boshqalarida kasbiy uyushmalar ruxsatnoma beradi³⁵.

"Auditorlik faoliyati (professional xizmatlar bundan mustasno) maxsus ruxsatnoma (litsenziya) asosida amalga oshiriladi.

Auditorlik tashkilotlariga auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziya maxsus vakolatli davlat organi tomonidan beriladi. Bu organ:

- auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi me'yoriy hujjatlarini, shu jumladan auditorlik faoliyatining milliy standartlarini o'z vakolatlari doirasida ishlab chiqadi va tasdiqlaydi;

- auditorlik tashkiloti litsenziya shartnomasida nazarda tutilgan litsenziya talablariga va shartlariga rioya etishini nazorat qiladi;

- auditor malaka sertifikatini olish uchun da'vogarlarga malaka talablarini belgilaydi;

- auditorlarning respublika jamoat birlashmasi bilan kelishgan holda auditor malaka sertifikatini olish uchun o'quv darsturlarini va malaka imtihonlarini topshirish tartibini tasdiqlaydi;

- auditorlarning respublika jamoat birlashmasi ishtirokida auditor malaka sertifikatini olish huquqiga doir malaka imtihonini o'tkazadi;

- qonun hujjatlarida belgilangan tartibda auditorlik faoliyatini amalga oshirishga doir litsenziyalarning amal qilishini to'xtatib turadi, tugatadi va bekor qiladi, shuningdek ushbu ma'lumotlarni ommaviy axborot vositalarida e'lon qiladi;

- auditorlar malaka sertifikatini beradi, amal qilishini tugatadi va bekor qiladi;

- malaka sertifikatiga ega bo'lgan auditorlar reestrining hamda auditorlik faoliyatini amalga oshirishga doir litsenziyaga ega bo'lgan auditorlik tashkilotlarni hisobini yuritadi.

Auditorlik tashkilotlariga auditorlik faoliyatini amalga oshirishga doir litsenziyalarni berish tartibi O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi tomonidan tasdiqlanadi.

Auditorlik faoliyatini litsenziyasiz amalga oshirganlik qonun hujjatlarida belgilangan javobgarlikka olib keladi³⁶.

³⁵ Xamdamov B. Audit iqtisodi. Monografiya. -T., 2005. 19-b

³⁶ O'zbekiston Respublikasining "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qonuni. -T., 2000, 21-modd.

Takrorlash uchun savollar:

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

2-bob. ASOSIY VOSITALAR HARAKATI BILAN BOG'LIQ MUOMALALAR AUDITINING USLUBIY MUAMMOLARI

2.1. Asosiy vositalar harakati bilan bog'liq muomalalar auditining asosiy qonun va me'yoriy hujjatlari

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

2.1-jadval

Asosiy vositalar auditining asosiy qonun va me'yoriy hujjatlari

1.	O'zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi qonuni. 2016-yil 13 aprelda tasdiqlangan
2.	O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonuni. Yangi tahrirda 2000-yil 26-mayda tasdiqlangan
3.	O'zbekiston Respublikasi Soliq Kodeksi (asosiy vositalarning eskirish me'yorlari) 2008-y.
4.	O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi. 2002-yil 30-avgust holatiga o'zgartirishlar bilan. 1996-yil 29-avgustda 257-1- sonli O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi qarori bilan 1997- yil 1- martdan kuchga kiritilgan
5.	O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 1999-yil 5-fevraldagi 54-sonli «Mahsulot (ishlar, xizmatlar)ni ishlab chiqarish va sotish bo'yicha xarajatlar tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi haqidagi Nizom» (2003, 2004 va 2005-yillardagi qo'shimcha va o'zgartirishlar bilan)
6.	O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining «Lizing operatsiyalarini buxgalteriya hisobi va hisobotida aks etish tartibi» nomli 1998-yil 6-maydagi 194-sonli qarorining 2-ilovasi
7.	«Inventarlash vaqtida aniqlangan mol-mulkning kamomadi va ortiqchasini buxgalteriya hisobi va soliqqa tortish tartibi haqidagi Nizom». 2001-yil 20-iyunda 56\2001-38-son bilan O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi va Davlat Soliq qo'mitasi tomonidan tasdiqlangan va Adliya vazirligida 2001-yil 23-iyulda 1054-son bilan ro'yxatga olingan
8.	«Balansdagi asosiy vositalarni hisobdan chiqarish tartibi haqida Nizom». 28.02 2001-yil 26-son bilan O'zb. R Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan
9.	«2001-yil 1-yanvar holatiga ko'ra asosiy vositalarni qaytadan baholash tartibi haqidagi Nizom». 2001-yil 2-fevralda RA-01\8-6a, 17-03\113A, 2001-32-sonlar bilan O'zbekiston Respublikasi Makroiqtisodiyot va statistika vazirligi,

	Moliya vazirligi va Davlat Soliq qo'mitasi qarori bilan tasdiqlangan
10.	Moliyaviy hisobot shakllarini to'ldirish qoidalari. O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining 2002-yil 27-dekabrda 140-sonli buyrug'i bilan tasdiqlangan
11.	1-son «Hisob siyosati va moliyaviy hisobot» nomli O'zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti (BHMS). 1998-yil 26-iyulda 474-son bilan O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va Adliya vazirligida 1998-yil 14-avgustda ro'yxatga olingan.
12.	5-son «Asosiy vositalar» nomli O'zbekiston Respublikasi BHMS. O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirining 2003-yil 9-oktyabr 114-son buyrug'i bilan tasdiqlangan va Adliya vazirligida 2004-yil 20-yanvar 1299-son bilan ro'yxatga olingan
13.	21-son «Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo'llash haqida yo'riqnoma» nomli BHMS 2002 yil 9 sentyabrda 103-son bilan O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va Adliya vazirligida 2002-yil 23-oktyabrda 1181-son bilan ro'yxatga olingan.
14.	19-son «Inventarlashni tashkil qilish va o'tkazish» nomli BHMS 1999-yil 19-oktyabrda EV17-19- 2075-son bilan O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va Adliya vazirligida 1999-yil 2-noyabrda 833-son bilan ro'yxatga olingan
15.	70-sonli «Moliyaviy hisobot to'g'risida auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi» O'zbekiston Respublikasi Auditorlik faoliyati milliy standarti (AFMS). 2001 yil 14 fevralda 20-soni bilan O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va 2001 yil 10 martda 1016-son bilan Adliya vazirligi tomonidan ro'yxatga olingan
16.	11-son «Ma'lumotlarni kompyuterda qayta ishlash sharoitida audit» O'zbekiston Respublikasi AFMS 1999-yil 91-sentyabrda 76-son bilan O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va 1999-yil 23-sentyabrda 823-son bilan Adliya vazirligi tomonidan ro'yxatga olingan
17.	14-son «Xususiy kapital to'g'risidagi hisobot» nomli BHMS. O'zR. Adliya vazirligida 2004-yil 7-aprelda 1335-son bilan ro'yxatga olingan
18.	22-son «Chet el valyutasida ifodalangan aktivlar va majburiyatlarning hisobi» nomli BHMS. O'zR. Adliya vazirligida 2004-yil 21-mayda 1364-son bilan ro'yxatga olingan
19.	6-son «Ijara hisobi» nomli BHMS. O'zR. Adliya vazirligida 2004-yil 22-iyunda 1374-son bilan ro'yxatga olingan
20.	23-son «qayta tashkil etishni amalga oshirishda moliyaviy hisobotni shakllantirish» nomli BHMS. O'zR. Adliya vazirligida 2005-yil 27-iyunda 1484-son bilan ro'yxatga olingan.
21.	«Yuridik shaxslar mol-mulki bo'yicha soliqlarni hisoblash va budjetga to'lash tartibi to'g'risida»gi Yo'riqnoma. 2002-yil 11-martda 1107-son bilan Adliya vazirligi tomonidan ro'yxatga olingan
22.	Subyektning hisob siyosati to'g'risidagi buyrug'i

23.	Asosiy vositalarni hisobga olishda subyektda qo'llaniladigan analitik va sintetik hisob registrlari
24.	Asosiy vositalarni qabul qilish-topshirish (ichki siljish) dalolatnomasi (nakladnoyi) (AB-1 shakl)
25.	Ta'mirlangan, qayta jihozlangan va zamonaviylashtirilgan obyektlarni qabul qilish-topshirish dalolatnomasi (AV-2 shakl)
26.	Asosiy vositalarni hisobdan chiqarish dalolatnomasi (AV-Z shakl)
27.	Avtotransport vositalarini hisobdan chiqarish dalolatnomasi (AV-4 shakl)
28.	Asosiy vositalarni hisobga oladigan inventar kartochka (AV-6 shakl)
29.	Asosiy vositalarni hisobga oladigan inventar kartochkalar ro'yxati (AV-7 shakl)
30.	Asosiy vositalar harakatini hisobga oladigan kartochka (AV-8 shakl)
31.	Asosiy vositalarning inventar ro'yxati (ishlatish joylari bo'yicha) (AV-9 shakl)

Auditor ushbu qonun va me'yoriy hujjatlar, hisob registrlari va dastlabki hujjatlarda asosiy vositalar harakatini rasmiylashtirish uchun javobgar shaxslar imzolarining mavjudligi va haqqoniyligiga e'tibor qarab, barcha rekvizitlarning to'g'ri to'lg'azilganligini aniqlaydi. Shuningdek, subyektning hisob siyosati to'g'risidagi buypuqda bayon qilingan - asosiy vositalarni hisobga olish uslubiyoti bilan tanishib chiqishi lozim. Bunda xususan quyidagilarni aniqlash zarur:

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

- qiymatidan qat'iy nazar asosiy vositalar qatoriga olib boriladigan obyektlar ro'yxati;

- asosiy vositalar bo'yicha amortizatsiya hisoblash usullari;

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

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

- asosiy vositalarni inventarizatsiya qilish muddatlari;

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

2.2. Asosiy vositalar auditining maqsadi, vazifalari va manbalari

Asosiy vositalarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazish mijoz-subyekt faoliyati umumiy auditining bir qismi hisoblanadi. Uning maqsadi moliyaviy hisobot asosiy vositalar harakati bilan bog'liq ko'rsatkichlarning ishonchliligi to'g'risida fikr shakllantirish va subyektda asosiy vositalar bilan bog'liq muomalalarni hisobga olish hamda soliqqa

tortish uslubiyotini tashkil etishning O'zbekiston Respublikasida amal qilayotgan me'yoriy hujjatlarga muvofiqligini aniqlashdan iborat.

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

Auditor tekshiruv mobaynida moliyaviy hisobotning quyidagi shakllaridan foydalanadi:

- buxgalteriya balansi (1-shakl);
- moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot (2-shakl);
- pul oqimlari to'g'risidagi hisobot (4-shakl);
- xususiy kapital to'g'risidagi hisobot (5-shakl);
- izohlar, hisob-kitoblar, tushuntirishlar.

Asosiy vositalar auditing obyektlari 2.2-jadvalda keltirilgan.

2.2-jadval

Asosiy vositalar auditing obyektlari

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

Buxgalteriya balansi (1-shakl) da subyektga mulkiy huquq asosida, tezkor boshqaruv va xo'jalik yuritish uchun taalluqli bo'lgan asosiy vositalar, uzoq muddatli aktivlar bo'limidagi asosiy vositalar moddasida boshlang'ich qiymati, eskirish va qoldiq qiymatlari bo'yicha batafsil beriladi. Asosiy vositalar balansda netto baho, ya'ni qoldiq qiymati bo'yicha aks ettiriladi (belgilangan tartibga muvofiq qiymati qoplanmaydigan (amortizatsiya hisoblanmaydigan) asosiy vositalar obyektlaridan tashqari).

Asosiy vositalar harakati to'g'risidagi hisobot (3-shakl) bo'yicha quyidagilar to'g'risidagi ma'lumotlar o'rganiladi:

- asosiy vositalarning alohida turlarining hisobot davri boshi va oxiriga mavjudligi hamda hisobot davri davomidagi harakati (kirimi, chiqimi). Asosiy vositalar dastlabki qiymati (tiklash qiymati) bo'yicha ko'rsatiladi;

- barcha asosiy vositalar, shuningdek ularning ayrim guruhleri: binolar va inshootlar, mashinalar, qurilmalar, transport vositalari va boshqalar;

- butunligicha yoki ayrim turlari (binolar, inshootlar va hokazo) bo'yicha ijaraga berilgan asosiy vositalarning hisobot davri boshiga va oxiriga mavjudligi;

- konservatsiyaga qo'yilgan asosiy vositalarning hisobot davri boshi va oxiriga mavjudligi.

Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot (4-shakl) ning kirimi qatorida asosiy vositalarni sotishdan tushgan tushum, chiqimi qatorida esa asosiy vositalar sotib olish uchun mol yetkazib beruvchilarga to'langan mablag'lar aks ettirilganligi o'rganiladi.

Moliyaviy hisobotga tushuntirish va izohlarda hisob siyosati va moliyaviy hisobot nomli buxgalteriya hisobi milliy standarti (BHMS) dagi qoidalardan kelib chiqib, quyidagilar to'g'risidagi axborotda bayon qilinadi:

- asosiy vositalar hisobga olingandagi qiymatining o'zgarishi (qo'shimcha qurish, qo'shimcha jihozlash va qisman tugatish xollari ham qo'shilib);

- subyektida asosiy vositalarning foydali xizmat qilish muddatlarini belgilash (asosiy guruhleri bo'yicha);

- qiymati qoplanmaydigan (amortizatsiya qilinmaydigan) asosiy vositalar.

Aniqlangan xato va kamchiliklar auditorlik hisobotida aks ettirilishi lozim. Zarur hollarda auditor qarama-qarshi tekshiruv o'tkazishi ham mumkin.

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

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

- asosiy vositalarning to'g'ri turkumlanishi;

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

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

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

- asosiy vositalar kirimi va chiqimiga doir muomalalarni soliqqa tortish;

- asosiy vositalarga amortizatsiya hisoblash va hisobda aks etgirish:

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

- jadallashtirilgan amortizatsiya usulini qo'llashning qonuniyligi;

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

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

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

- ta'mirlash usullari;

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

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

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

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

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

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

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

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

• asosiy vositalarni baholash va qayta baholash natijalarini tekshirish.

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

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

• subyektning hisobot davridagi hisob siyosati va uning o'tgan hisobot davridagiga nisbatan o'zgarishi bilan tanishish;

• asosiy vositalarning inventarizatsiya natijalari bilan tanishish;

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

Subyektda asosiy vositalarni hisobdan chiqarish bo'yicha doimiy komissiya tashkil etilishi: asosiy vositalarni foydalaiish joylarida saqlash uchun javobgar shaxslar haqida buyruq (farmoyish) ning mavjudligini tekshirish, shuningdek, ular bilan shaxsan to'la moddiy javobgarlik to'g'risida shartnomalar tuzilganligini aniqlash, shuningdek, asosiy vositalar hisobini yuritish qoidalari bayon qilingan amaldagi me'yoriy

hujjatlar va asosiy vositalar hisobiga doir yagona shakldagi (unifikatsiyalangan) idoralararo dastlabki hujjatlarning shakllari bilan subyekt buxgalteriyasi qay darajada ta'minlanganligini aniqlash lozim.

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

- | | |
|------|--|
| 0100 | - «Asosiy vositalarni hisobga oluvchi schyotlar», |
| 0200 | - «Asosiy vositalarning eskirishini hisobga oluvchi schyotlar», |
| 0300 | - «Uzoq muddatli ijara shartnomasi bo'yicha olingan asosiy vositalarni hisobga oluvchi schyotlar», |
| 0700 | - «O'rnatiladigan asbob-uskunalarni hisobga oluvchi schyotlar», |
| 0800 | - «Kapital qo'yilmalarni hisobga oluvchi schyotlar», |
| 0920 | - «Uzoq muddatli ijara bo'yicha olinadigan to'lovlar», |
| 4800 | - «Turli debitorlar qarzlarni hisobga oluvchi schyotlar», |
| 6900 | - «Turli kreditorlarga bo'lgan qarzlarni hisobga oluvchi schyotlar», |
| 7900 | - «Turli kreditorlarga bo'lgan uzoq muddatli qarzlarni hisobga oluvchi schyotlar» |

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

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

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

2.3. Asosiy vositalar harakati bilan bo'g'liq muomalalarni tekshirish uslubi

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

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

Subyektga kelib tushgan asosiy vositalarni tekshirishda har bir obyekt bo'yicha alohida tuzilgan qabul qilish-topshirish dalolatnomasi (AV-1 shakl) ning rasmiylashtirilishiga e'tibor qaratish zarur. Bunda dalolatnomadagi obyektning tavsifi, turgan joyi, sotib olingan manbai, chiqarilgan yoki ko'rilgan yili, ishga tushirilgan vaqti, obyektning sinov natijalari, uning texnik talablarga muvofiqligi va boshqa ma'lumotlar tekshiriladi.

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

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

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

me'yor, kirim qilingan paytdagi eskirish darajasi) qayd etilgan bo'lishi kerak.

So'ngra inventar kartochkalar ma'lumotlarining asosiy vositalarni hisobga olish bo'yicha inventar kartochkalar ro'yxati (AV-7 shakl) ga asosiy vositalarning tasnifiy guruhleri bo'yicha o'tkazilganligi tekshiriladi.

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

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

- sotilganda;
- foydalanish maqsadga muvofiq emasligi sabablariga ko'ra hisobdan chiqarilganda;
- boshqa subyekt va shaxslarga beg'araz berilganida;
- boshqa subyektlarning ustav kapitalini shakllantirish uchun ulush sifatida qo'shilganida;
- kamomad yoki yo'qotish aniqlanganda va h.k.

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

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

organingini tasdiqlab, inventarizatsiya vedomostlarida imzo qo'yganliklari hamda asosiy vositalarning keyingi kirimlari esa ularning dastlabki hujjatlardagi imzolari bilan tasdiqlanganini tekshiradi.

Amaliyotda eng ko'p uchraydigan kamchiliklardan biri subyektlar bunday kartochkalarni yuritishni ortiqcha ish deb hisoblaydilar (subyekt buxgalteriyasida inventar ro'yxatlarning borligini nazarda tutib), inventar kartochkalarni yuritadigan subyektlar esa hamma vaqt ham bu kartochkalarning rekvizitlarini to'liq to'lg'azishga rioya qilmaydilar.

Bulardan tashqari, asosiy vositalar kiringa olingan, hisobdan chiqarilgan va subyektdagi (moddiy javobgar shaxslar) o'zgartirilganda, ularning inventar kartochkalariga bu haqda tegishli yozuvlar yozilganidan keyin, oy oxirigacha joy-joyiga qo'yilmasdan alohida saqlanganligi aniqlanadi. So'ngra shu kartochkalar asosida har oyda asosiy vositalar amortizatsiyasi (eskirishi) ni hisob-kitobi tuzilib, ularning har bir turi bo'yicha jamlangan kirim, chiqim oborotlari va shu asosda tuzilgan asosiy vositalar harakatini hisobga olish kartochkasi (AV-8 shakl) ma'lumotlari ham tekshiriladi.

Asosiy vositalar harakatini hisobga olish kartochkasi (AV-8 shakl) joriy yilning 1-yanvariga ochilib, unda asosiy vositalarning mavjud qoldiqlari turlari bo'yicha ko'rsatilishi lozim. Undagi oylik oborotlar va oy oxiriga, ya'ni keyingi oyning 1-sanasiga chiqarilgan qoldiqlari tekshiriladi. So'ngra uning ma'lumotlariga asosan tuzilgan asosiy vositalarning oborot vedomostlari tekshirilib, yakunlari esa Bosh daftardagi yakunlar bilan solishtirilib chiqiladi. Shular asosida asosiy vositalarning mavjudligi va harakati to'g'risidagi hisobot (Z-shakl) ma'lumotlari tekshiriladi.

Xulosa qilib aytganda, inventar kartochkalarini subyekt buxgalteriyasida tasnifiy guruhlar bo'yicha, ularning ichida esa ishlatilish joylari bo'yicha saqlash yillik moliyaviy hisobot tuzishda asosiy vositalar harakati to'g'risidagi hisobot (Z-shakl) ni to'ldirishni osonlashtiradi. Auditor buxgalteriya xodimlarining e'tiborini ushbu holatga qaratmog'i lozim. Agar hisob jarayonlari avtomatlashtirilgan bo'lsa, kartochkalarni qo'lda to'ldirishga ehtiyoj qolmaydi. Bunda hisobotlar subyektda mavjud bo'lgan analitik hisob ma'lumotlarida saqlanadi, lekin ular AV-6 shakldagi kartochkalarda hisobga olinadigan belgilardan kam bo'lmashligi lozim.

Asosiy vositalar kirimi va chiqimiga doir muomalalarni hujjatlashtirish, schyotlarda aks ettirish hamda soliqqa tortishning to'g'riligini tekshirish lozim.

Asosiy vositalar kirimini hisobga olishning to'g'riligini tekshirishdan maqsad sotib olingan asosiy vositalar hisobda to'g'ri aks ettirilganligini va

foydalanishga topshirilgan obyektlarning aniq qiymatini ifodalashini tasdiqlashdan iborat. Asosiy vositalarning kirim qilinishi quyidagi ko'rinishlarda bo'ladi:

- subyekt tomonidan yaratilishi;
- boshqa subyektlardan sotib olish;
- tekinga olish;
- ta'sischilar tomonidan subyekt ustav kapitaliga ulush sifatida kiritish.

Asosiy vositalar subyektga qabul qilinayotganda maxsus tuzilgan komissiya tomonidan asosiy vositalarni qabul qilish-topshirish dalolatnomasini tuzish bilan rasmiylashtiriladi.

Tekshiruvning ushbu bosqichida quyidagi amallarni bajarish zarur:

- sotib olingan asosiy vosita obyektlarining ro'yxatini (miqdori va qiymati ko'rsatilgan holda) olish, olingan ma'lumotlarni 0110-0190 schyotlarning debet oborotlari bilan taqqoslash;

- yangi sotib olingan asosiy vosita obyektlarining mavjudligi va dastlabki hujjatlarda rasmiylashtirilishini tekshirish;

- foydalanishga topshirilgan asosiy vosita obyektlarining qiymati buxgalteriya hisobi schyotlarida tegishli tarzda aks ettirilganligini aniqlash va h.k.

Asosiy vositalar kirimini auditorlik tekshiruvdan o'tkazishni boshlashda dastlabki hujjatlar, ularning belgilangan qoidalarga muvofiq rasmiylashtirilganligi nuqtai nazaridan shaklan tekshiruvdan o'tkazilishi zarur. So'ngra ko'rsatilgan muomalalarni buxgalteriya hisobining schyotlarida aks ettirish tartibi tekshiriladi. Tekinga olingan asosiy vositalar obyektlarini hisobga olish bo'yicha muomalalarni aks ettirish tartibi O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi va O'zbekiston Respublikasi Davlat Soliq qo'mitasining tegishli me'yoriy hujjatlarida belgilangan.

Iqtisodning nodavlat sektoridagi subyektlar uchun bepul (tekin) olingan asosiy vositalar qiymatiga subyekt qo'shilgan kapitali (8530 – «Tekinga olingan mulk» schyot krediti) ko'paytirilib kirmga olinadi. (Debet 0110-0190, Kredit 8530) va ular qiymati soliqqa tortiladigan bazaga qo'shiladi. Auditor soliqqa tortiladigan foydaning miqdorini aniqlash hisob-kitobi bilan tanishishi va bepul olingan mollar qiymati soliqqa tortish maqsadida soliqqa tortiladigan foydaga qo'shilganligiga ishonch hosil qilishi lozim.

Audit jarayonida auditor inventarizatsiya o'tkazish natijasida asosiy vositalar tarkibida hisobda turgan inventap va xo'jalik jihozlari aniqlanib,

ularni inventar va xo'jalik jihozlari (1080) tarkibiga o'tkazilganligi to'g'riligini ham tekshirishi zarur. Bunda dastlabki qiymatiga (Debet 1080, Kredit 0110-0199), hisoblangan eskirish summasiga buxgalteriya yozuvlari to'g'ri tuzilganligiga alohida e'tibor berish zarur. Puli to'lanib sotib olingan, zamonaviylashtirilgan va texnikaviy jihozlangan asosiy vositalar bo'yicha subyekt bir vaqtning o'zida kengaytirilgan takror ishlab chiqarishni ta'minlash maqsadida ularning moliyalashtirish manbalarini sof foyda, o'tgan yildagi taqsimlanmagan foyda, zaxira kapitalini aks ettirish lozim.

Auditor subyektda sotib olingan avtomobillarning to'g'ri rasmiylashtirilganligi, transport vositalarini sotib olganlik uchun to'lanadigan soliqning aniq hisoblanganligi va o'z vaqtida budjetga o'tkazib berilganligini, to'langan soliq summasining sotib olingan avtomobil dastlabki qiymatiga qo'shilganligini tekshirishi lozim. Agar dastlabki hujjat shubha uyg'otsa, ushbu muomalalarni amalga oshirish uchun javobgar shaxslardan yozma ravishda tushuntirish xati olinadi va qarama-qarshi tekshiruv o'tkaziladi.

Agar subyektda asosiy vositalarni jismoniy shaxslardan sotib olish hollari uchrasa, auditor bunga alohida e'tibor berishi lozim. Bunday muomalalar yozma ravishda tuzilgan, oldi-sotdi shartnomasi bilan sotuvchining pasport ma'lumotlari ko'rsatilib rasmiylashtiriladi. Jismoniy shaxsdan, unga shaxsiy mulk huquqi bo'yicha tegishli bo'lgan vositalar (uy, dala hovli, avtomobil, garaj va boshqa mulklar) sotib olinganda, unga to'lanadigan summadan belgilangan tartibda budjetga daromad solig'i ushlab kerak. Shu bilan birga ushbu jismoniy shaxsga to'lanishi lozim bo'lgan summani o'z vaqtida to'lash uchun bankdan xo'jalik kassasiga pul olinganligi va kassadan o'z vaqtida va to'liq berilganligi ham tekshirilishi zarur.

Subyekt sotuvchi jismoniy shaxsning familiyasi, ismi-sharifi va doimiy yashash joyini ko'rsatib, oldi-sotining summasi va ushlangan soliq summasi haqida soliq inspeksiyasiga xabar qilishi lozim. Agar jismoniy shaxs tadbirkor sifatida ro'yxatga olingan bo'lsa, (litsenziyasi bo'lsa) undan asosiy vosita sotib olinganda daromad solig'i ushlanmaydi.

Asosiy vositalarning kirimiga oid muomalalarni tekshirishda obyektlarning dastlabki qiymati to'g'ri shakllanganligiga e'tibor berish kerak. Chunki, u mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxiga qo'shiladigan, har oylik amortizatsiya summalarini aniqlashda asos bo'lib hisoblanadi. Bunda, 0800 «Kapital qo'yilmalarni hisobga oluvchi schyotlar» ning ma'lumotlari tekshiriladi. Bu schyotlarda sotib olinib yoki qurib bitkazilib,

balansga qabul qilinishi lozim bo'lgan (0120 schyot debeti va 0810 schyotning krediti) obyektning dastlabki (inventar) qiymati aniqlanadi.

Qurilish xo'jalik usuli bilan amalga oshirilganda ham subyekt har oyda 0810 «Tugallanmagan qurilish» schyoti debetida oy davomida aks ettirilgan xarajatlar summasiga nisbatan belgilangan miqdorda budjetga QQS hisoblaydi va quyidagicha buxgalteriya yozuvlarini amalga oshiradi:

Debet 0810 - «Tugallanmagan qurilish»,

Kredit 6410 – «Budjetga to'lovlar bo'yicha qarz».

Auditor, pul o'tkazish yo'li bilan sotib olingan, qurib bitkazilgan, tayyorlangan asosiy vositalar obyektlariga doir xarajatlar mazkur obyektning dastlabki (inventar) qiymati shakllanadigan, 0800 – «Kapital qo'yimalarni hisobga oluvchi schyotlar» tegishli schyotlarida hisobga olinayotganligini tekshirishi lozim. Bunda, asosiy vositalarning dastlabki (inventar) qiymatiga qo'shiladigan xarajatlarning tarkibi, ularning mazkur obyektни yaratishga aloqadorligi tekshiriladi.

Bulardan tashqari audit jarayonida hisobdan chiqariladigan asosiy vositalar hujjatlarda to'g'ri rasmiylashtirilganligi va buxgalteriya hisobida to'g'ri aks ettirilganligini ham tekshirish muhim ahamiyat kasb etadi. Asosiy vositalarning hisobdan chiqarilishi bilan bog'liq muomalalarni tekshirishdan maqsad quyidagilarni aniqlashdan iborat:

- asosiy vositalarning dastlabki (inventar) qiymati va hisobdan chiqarilayotgan vaqtdagi eskirish summasi to'liq va tegishli tarzda ularni hisobga oladigan schyotlar hisobdan chiqarilganligini;

- ushbu muomalalar natijasida hosil bo'lgan moliyaviy natijalar tegishli schyotlarda to'g'ri aks ettirilganligi.

Bunda quyidagi amallar bajarilishi mumkin:

- hisobot davri davomida hisobdan chiqarilgan asosiy vosita obyektlarining hisobdan chiqarilayotgan kundagi boshlang'ich qiymati va to'plangan eskirish summasi ko'rsatilgan ro'yxatini olish;

- hisobdan chiqarilish sababini aniqlash;

- sotish bahosini aniqlash;

- hisobdan chiqarishning moliyaviy natijasini aniqlash;

- olingan axborot ma'lumotlarini 0100 - «Asosiy vositalarni hisobga oluvchi schyotlar» schyoti krediti, 0200 - «Asosiy vositalarning eskirishini hisobga oluvchi schyotlar» schyoti debeti bo'yicha ma'lumotlar; 9210 - «Asosiy vositalarning chiqib ketishi», 9310 - «Asosiy vositalarning chiqib ketishidan foyda» va 9430 - «Boshqa operatsion xarajatlar» schyotlari ma'lumotlari bilan solishtirish;

• asosiy vositalarni hisobdan chiqarishga doir muomalalarni amalga oshirish uchun tegishli ruxsatning mavjudligi va ularning hujjatlashtirilishini tekshirish;

• hisobdan chiqarishga doir har bir muomala bo'yicha (hajmi katta bo'lganda tanlab) asosiy vositalarni hisobdan chiqarish va moliyaviy natijasini aniqlashning to'g'riligini tahlil qilish.

Auditor asosiy vositalarning hisobdan chiqarilishini tekshirish mobaynida hisobdan chiqarilish sababini muomalaning maqsadga muvofiqligi va qonuniyligini aniqlaydi. Bunda asosiy vositalarni sotish uchun tuzilgan shartnomalar, hisobdan chiqarish dalolatnomalari, asosiy vositalarni qabul qilish-topshirish dalolatnomasi, analitik hisob ma'lumotlaridan foydalaniladi.

Dastavval, auditor asosiy vositalarni hisobdan chiqarishda asos bo'lgan AV-1 va AV-3 shakllardagi dalolatnomalar ma'lumotlarini tekshirishi lozim. Bu dalolatnomalarda hisobdan chiqarilayotgan asosiy vositalarning dastlabki qiymati va eskirish summasi aks ettiriladi. Auditor, hisobdan chiqarilgan asosiy vositalarning inventar kartochkalari kartotekadan olinib, dalolatnomaga ilova qilinganligiga ishonch xosil qilishi kerak. Shunindek, asosiy vositalarning turgan o'rni bo'yicha inventar ro'yxatida ham tegishli qayd qilinganligi tekshiriladi.

Amaldagi schyotlar rejasi va uni qo'llash yo'riqnomasiga muvofiq hisobdan chiqarish sababidan qat'iy nazar (bepul berish, ustav kapitaliga ulush sifatida berish, ijara shartnomasi bo'yicha berish, tabiiy ofatlar va ekstremal hollar) asosiy vositalarni hisobdan chiqarish bo'yicha barcha muomalalar 9210 - «Asosiy vositalarning hisobdan chiqarilishi» schyotida aks ettiriladi.

Auditor asosiy vositalarni hisobdan chiqarishga doir muomalalarni hisobga olishda 9210 schyotning qo'llanilayotganligini, bu schyotning debeti va krediti bo'yicha yozuvlarning to'g'ri aks ettirilganligini hamda asosiy vositalar sotilishi va boshqacha tarzda hisobdan chiqarilishining moliyaviy natijalari to'g'ri aniqlanganligini tekshirish zarur. Amaliyotda asosiy vositalarni hisobdan chiqarishga doir muomalalar kam sodir bo'ladi. Shuning uchun ularni 9210 schyotda to'liq aks ettirish, olingan daromad (ko'rilgan zarar) ni to'g'ri aniqlash va hisobdan o'chirish, hamda amaldagi soliq qonunchiligiga rioya qilinishini mufassal tekshirish tavsiya etiladi.

Subyekt asosiy vositalarni bepul berganida ham asosiy vositalarni qabul qilish-topshirish (subyekt ichidagi ko'chirilishi) dalolatnomasi (AV-1 shakl) bilan rasmiylashtirilgan bo'lishi lozim. Dalolatnomada tekinga

beriladigan asosiy vositaning balans qiymati va berilayotgan paytgacha hisoblangan eskirish summasi ko'rsatilib, inventar kartochkasi ilova qilingan bo'lishi kerak. Dalolatnoma va ilova qilingan hujjatlar (pasport, texnik tavsifnoma, yo'riqnoma va boshqalar) asosida guruhlovchi ro'yxat (vedomost) tuzilib, uning yakuniga asosan asosiy vositaning balans qiymati va eskirish summasi hisobdan o'chirilgan bo'lishi kerak.

Auditor bepul berilgan asosiy vositalar bo'yicha muomalalar aks ettirish faqat, oluvchi tashkilotdan kirim qilingani to'g'risidagi xabarnoma (avizo) olinganidan keyin amalga oshirilganligini hamda shunga qadar bu asosiy vositalar bo'yicha amortizatsiya hisoblash to'xtatilmaganligini ham aniqlashi zarur.

Shuningdek, auditor berilgan asosiy vositalarni:

- qismlarga ajratish uchun qilingan xarajatlarga,
- Debet 9210 - «Asosiy vositalarning chiqib ketishi»,
- Kredit 6710 - «Mehnat haqi bo'yicha xodimlar bilan hisoblashlar», 6510 «Sug'urta bo'yicha to'lovlar»;
- eskirish summasini hisobdan o'chirish,
- Debet 0200 - «Asosiy vositalarning eskirishini hisobga oluvchi schyotlar»,
- Kredit 9210 - «Asosiy vositalarning chiqib ketishi», agar zarar ko'rilsa;
- Debet 9430 - «Boshqa operatsion xarajatlar»,
- Kredit 9210 - «Asosiy vositalarning chiqib ketishi» agar foyda olinsa;
- Debet 9210 - «Asosiy vositalarning chiqib ketishi»,
- Kredit 9310 - «Asosiy vositalarni chiqib ketishidan foyda» hisobda aks ettirish bo'yicha buxgalteriya o'tkazmalarining to'g'riligini ham tekshirishi kerak.

Asosiy vositalarni tugatishga doir muomalalarni tekshirishda, auditor avvalo tugatish haqida subyekt rahbarining, davlat tashkilotlarida esa direktor, bosh muhandis yoki yuqori tashkilotning farmoyishi hamda tuzilgan dalolatnoma (AV-3 shakl) ma'lumotlarini o'rganadi. Bunda dalolatnomadagi obyektning nomi, tayyorlangan yoki qurilgan yili, subyektga kelib tushgan va foydalanishga topshirilgan sanasi, inventar raqami, turgan joyi, balans qiymati, eskirishi, qayta baholanish natijalari, kapital ta'mirlashlar soni kabi ma'lumotlar tekshiriladi. Shu bilan birga ushbu dalolatnomada obyektning asosiy qismlari, detallari, tarkibiy qismlarining texnik holati haqidagi ma'lumotlar keltirilgan va uni tugatish zarurligi asoslangan bo'lishi lozim. Halokat oqibatida yaroqsiz bo'lib

qolgan mashinalar, jihozlar va transport vositalari qiymatini hisobdan chiqarish dalolatnomasiga sabablari va aybdorlari ko'rsatib tuzilgan halokat to'g'risidagi dalolatnoma nusxasi ham ilova qilingan bo'lishi kerak.

Bulardan tashqari dalolatnomaning maxsus qismida keltirilgan asosiy vositalarni tugatish bo'yicha yakuniy hisob-kitoblar hamda ular yuzasidan tuzilgan buxgalteriya provodkalarining to'g'riligi ham tekshiriladi.

Amaliyotda asosiy vositalarni tugatishga doir muomalalar auditining ayrim xususiyatlari mavjud. Bu yerda auditor to'liq amortizatsiya qilinmagan asosiy vositalarni tugatishning moliyaviy natijasi to'g'ri hisobdan o'chirilganligiga alohida e'tibor berishi zarur. Obyektni hisobdan o'chirishda uning tiklash qiymati va eskirishi ikki qismga bo'linadi: asosiy vositalarni qayta baholash paytiga bo'lgan va o'tkazilgan qayta baholash natijasida yuzaga kelgan tiklash qiymatlari va eskirish summolari. Shuning uchun asosiy vositalarni tugatishda 9210 schyotda aniqlangan yo'qotishlar qisman foyda (9430 schyotning krediti), qisman esa qo'shilgan kapital (8510 schyotning krediti) hisobiga hisobdan o'chirilishi mumkin.

Misol. Asosiy vosita hisobdan chiqarildi: dastlabki qiymati 500000 so'm va eskirish 460000 so'm.

Misoldan ko'rinadiki, asosiy vositani tugatishdan ko'rilgan umumiy zarar 40000 (500000 - 460000) so'mni tashkil etib, 10000 so'mi moliyaviy natijalar hisobiga (Debet 9430), qolgan 30000 so'mi qo'shilgan kapital hisobiga (Debet 8510) hisobdan o'chirilgan. 30000 so'mni qo'shilgan kapital hisobiga hisobdan o'chirishning sababi (Debet 8510 Kredit 9210) bu summa asosiy vositani qayta baholash vaqtida paydo bo'lib, 8510 schyotning kreditida hisobga olingan. 10000 so'mlik eskirish summasi esa asosiy vositaning foydalanish muddatidan kelib chiqib, uning sotib olingan paytidagi dastlabki qiymati va amortizatsiya normasi asosida hisob-kitob qilinib aniqlangan. Shunday qilib, 30000 so'mlik hajmdagi yo'qotish soliqqa tortiladigan bazaga kiritilmaydi va moliyaviy natijaga ta'sir qilmaydi, 10000 so'mga esa yalpi foyda (daromad) kamaytiriladi.

Asosiy vositalarning hisobdan chiqarilishini tekshirishda qo'shilgan qiymat solig'i (QQS) va foyda solig'i to'g'ri hisoblangani hamda to'langanligini aniqlash zarur. Asosiy vositalarni sovg'a qilish shartnomasi bo'yicha berilganda, qo'shilgan qiymat solig'ini asosiy vosita beruvchi tomon to'laydi.

Asosiy vositalar qoldiq qiymatidan past bahoda sotilgan hollarda QQS asosiy vositaning qoldiq qiymatiga nisbatan hisoblanishi va budjetga to'lanishi lozim ekanligini auditor inobatga olishi lozim. QQS ni

ko'shimcha hisoblash bu holda alohida hisob-kitob qilinadi va subyekt ixtiyorida qoladigan foyda hisobidan amalga oshiriladi.

2.4. Asosiy vositalarning mavjudligi va saqlanishini tekshirish

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

Bunda auditor quyidagilarni tekshirishi lozim:

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

- subyektda asosiy vositalar inventar va xo'jalik jihozlari qatoriga va aksincha o'tkazilmaganligi, bunda shuni nazarda tutish zarurki, obyekt qiymatining chegarasi obyektни sotib olish (foydalanishga topshirish) sanasiga aniqlanadi.

Asosiy vositalarni inventar va xo'jalik jihozlari qatoriga asossiz o'tkazish auditorlik tekshiruvi mobaynida aniqlanadigan xatolardan biridir. Ko'p hollarda bunday o'tkazishning sababi subyektning amortizatsiya hisoblash ishlarini kamaytirishga intilishi hisoblanadi.

Auditorlik tekshiruvi mobaynida subyektning asosiy vositalar obyektlariga mulkiy talab darajasida rasmiylashtirilganligini isbotlash zarur.

Auditorga asosiy vositalar obyektlarini yaratish, sotib olish; berish shartnomalari, zarur hollarda esa qonunchilikka muvofiq olish-sotishni ro'yxatga olish guvohnomasi taqdim qilinadi.

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

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

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

- tugallangan qurilish obyektlari inventar qiymatining to'g'ri aniqlanganligini;

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

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

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

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

Chet el valyutalari hisobiga sotib olingan asosiy vositalarni baholash chet el valyutasini O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki tomonidan belgilangan, asosiy vositalar obyektini sotib olish sanasiga amal qilayotgan valyuta kursi bo'yicha so'mga hisoblab o'tkazish yo'li bilan amalga oshiriladi.

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

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

Bunda auditor quyidagilarni tekshirishi lozim:

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

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

- bozor baholarini tasdiqlaydigan hujjatlarning mavjudligi;

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

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

- qayta baholash natijalarining inventar kartochkalarida aks ettirilganligi;

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

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

Asosiy vositalar mavjudligini tekshirish uchun analitik hisobni tashkil etish o'rganiladi. Shuningdek, auditor asosiy vositalar qanday saqlanayotganligini va ularni inventarizatsiya qilish natijalarini ham tekshirishi lozim.

Asosiy vositalarni inventarizatsiya qilishni tekshirishda auditor dastlabki hujjatlar - inventarizatsiya ro'yxatlari (inv-1, inv-10, inv-18 shakllar), inventarizatsiya komissiyasi majlis bayonnomalarini, inventarizatsiya natijalari bo'yicha sub'- ekt rahbariyatining qarorini o'rganadi.

Inventarizatsiya materiallarini tekshirish auditorga auditorlik risklari va auditorlik amallarini tuzatish uchun, ichki nazorat natijalariga qanchalik tayanish mumkinligiga ishonch xosil qilishi uchun zarur. Bunda auditor 19-son «Inventarizatsiyani tashkil etish va o'tkazish» nomli BHMS umumiy qoidalariga, xususan 24-29 bandlariga rioya qilinganligini, inventarizatsiya natijasida oshiqcha va kam chiqqan asosiy vositalarni buxgalteriya hisobi schyotlarida aks ettirilishi va soliqqa tortilishining to'liqligini ham tekshiradi. Shuningdek, «Inventarizatsiyada aniqlangan mulklar kamomadi va oshiqcha chiqishini buxgalteriya hisobida aks

ettirish va soliqqa tortish to'g'risida»³⁷ gi nizom talablariga rioya qilinganini tekshiradi.

Ushbu hujjatga muvofiq inventarizatsiyada aniqlangan asosiy vositalar kamomadi buxgalteriya hisobida quyidagi tartibda aks ettiriladi:

a) kam chiqqan asosiy vositalar obyektining boshlang'ich (qayta tiklash) qiymati hisobdan chiqarilganda:

Debet 9210- «Asosiy vositalarning chiqib ketishi»;

Kredit 0100- «Asosiy vositalarni hisobga oluvchi schyotlar».

b) kam chiqqan asosiy vositalar obyektini bo'yicha hisoblangan eskirish summasi hisobdan chiqarilganda:

Debet 0200 - «Asosiy vositalar eskirishini hisobga oluvchi schyotlar»;

Kredit 9210 - «Asosiy vositalarning chiqib ketishi».

v) kam chiqqan asosiy vositalar obyektining qoldiq qiymatiga:

Debet 5910- «Kamomadlar va qiymatliklarning buzilishidan yo'qotishlar»;

Kredit 9210- «Asosiy vositalarning chiqib ketishi».

Agar baholash natijasida obyektning bozor qiymati (undiriladigan summa) kam chiqqan obyekt ochiq qiymatidan yuqori bo'lsa, olingan daromad summasi buxgalteriya hisobida quyidagicha aks ettiriladi:

Debet 4730- «Moddiy zararni qoplash bo'yicha xodimlarning qarzi» - aybdor yoki moddiy javobgar shaxsdan undirilishi lozim bo'lgan bozor qiymatiga;

Kredit 5910- «Kamomadlar va qiymatliklarning buzilishidan yo'qotishlar»- kam chiqqan asosiy vositalar qoldiq qiymatiga;

Kredit 9390- «Boshqa operatsion daromadlar» - aybdor shaxs yoki moddiy javobgar shaxsdan undirilishi lozim bo'lgan bozor qiymati va qoldiq qiymati o'rtasidagi farq summaga (olingan daromad). Olingan daromad summasi umumiy belgilangan tartibda soliqqa tortiladi.

Ko'rilgan zarar summasi daromad (foyda) solig'ini hisoblashda umumiy belgilangan tartibda soliqqa tortiladigan bazaga qo'shiladi.

Kamomadning aniq aybdor topilmagan yoki moddiy javobgar shaxslardan undirib olish imkoni bo'lmagan hollarda kam chiqqan asosiy vositalarni hisobdan chiqarish quyidagi tartibda amalga oshiriladi.

a) kam chiqqan asosiy vositalarning boshlang'ich (qayta tiklash) qiymati hisobdan chiqarilganda:

Debet 9210 - «Asosiy vositalarning chiqib ketishi»;

³⁷ O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 2001-yil 23-iyunda 1054-son bilan ro'yxatga olingan.

Kredit 0100 - «Asosiy vositalarni hisobga oluvchi schyotlar».

b) eskirish summasi hisobdan chiqarilganda:

Debet 0200 - «Asosiy vositalar eskirishini hisobga oluvchi schyotlar»,

Kredit 9210 - «Asosiy vositalarning chiqib ketishi».

v) ko'rilgan zarar summasini hisobdan chiqarish.

Debet 9430 - «Boshqa operatsion xarajatlar»,

Kredit 9210 - «Asosiy vositalarning chiqimi».

Ko'rilgan zarar summasi daromad (foyda) solig'ini hisoblashda umumiy belgilangan tartibda soliqqa tortiladigan bazaga qo'shiladi.

Inventarizatsiyada aniqlangan hisobga olinmay qolgan asosiy vositalar obyektlari shularga o'xshash obyektlarning oshiqcha chiqish aniqlangan sanadagi bozor qiymati bo'yicha ularning haqiqiy ahvolini hisobga olgan holda baholanadi (oshiqcha chiqish sabablari va aybdor shaxslar keyinchalik aniqlanadi) va buxgalteriya hisobida quyidagicha aks ettiriladi:

a) hisobga olinmay qolgan asosiy vositalarni bozor bahosi bo'yicha kiringa olish:

Debet 0100 - «Asosiy vositalarni hisobga oluvchi schyotlar»,

Kredit 9390 - «Boshqa operatsion daromadlar».

Olingan daromad summasi umumiy belgilangan tartibda soliqqa tortiladi.

Hisobga olinmay qolgan asosiy vositalar bo'yicha amortizatsiya ular asosiy vositalar tarkibiga qo'shilgan paytdan boshlab umumiy belgilangan tartibda hisoblanadi.

Kuzatib chiqish amallari yordamida asosiy vositalarga doir quyidagi ma'lumot manbalarining o'zaro mosligini tekshirish amalga oshiriladi:

• moliyaviy hisobot shakllarining asosiy vositalarga doir ko'rsatkichlari;

• moliyaviy hisobot shakllari va bosh daftar ko'rsatkichlari;

• bosh daftar, sintetik va analitik hisob registrlari ko'rsatkichlari.

Moliyaviy hisobot va bosh daftar (yoki tegishli hisob registrlari) ko'rsatkichlarining mosligini tekshirishda Z-sonli shakldan foydalaniladi.

Keyinchalik bosh daftar ma'lumotlarini sintetik va analitik hisob registrlari ko'rsatkichlari bilan solishtirish natijalari bo'yicha tekshiruv davom ettiriladi. Asosiy vositalar analitik hisobining inventar kartochkalari ma'lumotlari bilan taqqoslanadi. Auditor asosiy vositalar guruhlarini bo'yicha harakat ko'rsatkichlarini inventar kartochkalar bo'yicha analitik hisob ma'lumotlari bilan mosligini tekshirishi mumkin. Auditor

tekshiruvning mazkur bosqichida kuzatib chiqish amallari yordamida dastlabki hujjatlar ma'lumotlarining analitik va sintetik hisob registrlarida aks ettirilishini, bosh daftar yozuvlarini tekshiradi. Natijada u asosiy vositalar harakatiga doir muomalalar buxgalteriya hisobi schyotlarida to'g'ri aks ettirilganligiga ishonch hosil qiladi.

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

5-son «Asosiy vositalar» nomli BHMS ga muvofiq, amortizatsiya eskirishning baholangan xizmat muddati davomida aktivning amortizatsiya qilinadigan qiymatini muntazam taqsimlash va qayta o'tkazish tarzida qiymat ifodasidir. Asosiy vositaning amortizatsiya qiymati taxmin qilinayotgan tugatilish qiymatini chiqarib tashlagan holda, aktivning dastlabki qiymati yoki moliyaviy hisobotlarda ko'rsatilgan qiymat o'rni bosadigan boshqa qiymatning summasidir.

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

Auditning ushbu blokida quyidagi ishlar amalga oshiriladi:

- subyekt hisob siyosatida ko'rsatilgan-asosiy vositalarga amortizatsiya hisoblash qoidalariga rioya qilinishini tekshirish;
- amortizatsiya ajratmalarini asosiy vositalarning u yoki bu guruhiga olib borishning to'g'riligini tekshirish;
- har oylik amortizatsiya ajratma summalari bo'yicha hisob-kitoblarni tekshirish;
- amortizatsiya ajratmalarining hisobda o'z vaqtida va to'g'ri aks ettirilishini tekshirish.

Amortizatsiya ajratmalarini hisoblash va buxgalteriya hisobi schyotlarida aks ettirishning to'g'riligini aniqlash 5-son-«Asosiy vositalar», 21-son-«Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo'llash bo'yicha yo'riqnomasi» nomli BHMS lar va mijoz-subyekt hisob siyosati to'g'risidagi buyrug'ining tegishli qismiga muvofiq amalga oshiriladi.

Buning uchun subyekt hisob siyosati bo'yicha buyrug'ining qoidalari; asosiy vositalar amortizatsiya hisob-kitobi bo'yicha ishlanma jadvallar ko'rsatkichlaridan foydalaniladi.

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

- xizmat qilish muddati o'tib ketgan asosiy vositalar;
- amortizatsiya hisoblanmaydigan asosiy vositalar;
- konservatsiyadagi asosiy vositalar;
- amortizatsiya hisoblash to'xtatilgan asosiy vositalar;
- jadallashtirilgan amortizatsiya usuli qo'llanilayotgan asosiy vositalar;
- noishlab chiqarishdagi asosiy vositalar;
- moliyaviy lizing shartnomasi bo'yicha olingan asosiy vositalar.

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

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

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

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

Amortizatsiya ajratmalarini mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxiga olib borishning to'g'riligini tekshirish amortizatsiya ajratmalarini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishning muhim masalalaridan biri hisoblanadi. Auditor amortizatsiya hisoblanadigan obyektlar asosiy vositalarning qaysi guruhiga (ishlab chiqarish yoki noishlab chiqarish) tegishligini, asosiy vositalar mahsulot ishlab chiqarish (ish bajarish, xizmat ko'rsatish) da ishlatilayotganligi yoki operativ (qisqa muddatli) lizing shartnomasi asosida berilganligini aniqlashi lozim. Noishlab chiqarish sohasidagi asosiy vositalar bo'yicha hisoblangan amortizatsiya ajratmalari o'z mablag'lari manbalari hisobiga, operativ lizing asosida topshirilganlari bo'yicha esa foyda yoki zararlarga olib boriladi.

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

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

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

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

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

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

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

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

2.6. Asosiy vositalarni ta'mirlash xarajatlari auditi

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

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

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

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

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

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

Asosiy vositalarni ta'mirlashga doir muomalalarni tekshirish mobaynida auditor ta'mirlash rasmiylashtirilishining to'g'rililigiga alohida e'tibor qaratishi lozim. Bunda dastavval, mazkur masala bo'yicha subyektda qanday hisob siyosati qabul qilinganligi aniqlanishi zarur. Bu narsa tekshiruvni davom ettirish ketma-ketligini belgilaydi. Subyektlarda asosiy vositalarni ta'mirlashga doir xarajatlar quyidagicha hisobdan o'chirilishi mumkin:

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

- asosiy vositalarni ta'mirlash uchun yaratilgan fond hisobidan;

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

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

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

Agar hisobot davrida lizingga olingan asosiy vositalar ta'mirlangan bo'lsa, ta'mirlash turini (joriy yoki kapital), lizing shartnomasida kapital

ta'mirlash ko'zda tutilganligi va xarajatlar kimning hisobidan qoplanishini tekshirish zarur.

Subyektlar hisobot davrida asosiy vositalar obyektlarini zamonaviylashtirish va qayta jihozlash uchun ham xarajatlar qilishi mumkin. Auditor bu holda quyidagilarni tekshiradi: qilingan xarajatlar 0890 - «Boshqa kapital sarflar» schyotida hisobga olinganligi, ta'mirlash ishlari yakunlanganidan so'ng asosiy vositalar dastlabki qiymati oshganligi, subyekt qo'shilgan kapitalining ko'payishi hisobda ko'rsatilganligi. Subyekt asosiy vositalarni ta'mirlash bilan bog'liq barcha xarajatlarni ishlab chiqarilgan mahsulot (bajarilgan ish, qo'rsatilgan xizmat) lar tannarxiga kiritadi, bu pirovardida moliyaviy natijaning shakllanishiga, shuningdek subyektning foydadan budjetga to'lovlar bo'yicha budjet bilan o'zaro munosaballariga ham ta'sir etadi.

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

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

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

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

Asosiy vositalarga eskirishni hisoblash va ta'mirlash bo'yicha subyektda qanday hisob yuritish siyosati qabul qilinganligini aniqlash uchun 8910 - «Kelgusidagi xarajatlar va to'lovlar uchun rezervlar» schyotining ma'lumotlari bilan tanishish zarur. Agar 8910 schyotda alohida ta'mirlash fondi degan analitik schyot ajratilgan bo'lsa, ushbu fondga qilingan ajratmalar hajmi qanchalik asoslanganligi (iqtisodiy

hisob-kitoblar bilan tasdiqlanganligi) ga ishonch hosil qilish zarur. Ajratmalar hajmi asosiy vositalar turlari bo'yicha tabaqalangan yoki ajratmalarining yagona normasi o'rnatilgan bo'lishi mumkin. Auditor nuqtai nazaridan yagona normativni qo'llash tannarxning asossiz ko'tarilishi va soliqqa tortiladigan bazaning pasayishiga olib kelsa, u bunday holatni auditorlik hisobotida ko'rsatib o'tishi lozim.

Masalan, ta'mirlash fondiga ajratmalarining yagona normasida bino va inshootlarning qiymati umumiy balansda salmoqli o'rin tutsa, auditor keyingi yillarda qanday ajratma normalari qo'llanilganini ko'rib chiqishi lozim. Asosiy vositalarning xizmat qilish muddatlari xilma - xil, shuning uchun amortizatsiya ajratmalarining yagona normalarini qo'llash unchalik to'g'ri emas. Boshqa tomondan, mashina va qurilmalarni har xil ish smenalarida, alohida texnologik muhit va shunga o'xshash yuqori darajada eskirishga olib keladigan sharoitlarda ishlatish ham ta'mirlash fondiga qilinadigan ajratmalarni tezlashtirishni taqozo etadi.

Pudrat usulida bajarilgan ta'mirlash ishlari auditing xususiyatlari. Bu holda ta'mirlash ishlari tuzilgan shartnomalar asosida pudratchi tashkilotlar tomonidan bajariladi, bunda 6010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» schyotida aks ettiriladigan, subyektning ta'mirlash tashkilotlari bilan hisob-kitoblari tekshirish obyektlari bo'lib hisoblanadi. Shunindek, ta'mirlash ishlari tadbirkor jismoniy shaxslar yoki tadbirkor bo'lmaganlar bilan tuzilgan pudrat shartnomalariga asosan ham bajarilishi mumkin. Sarflarni ishlab chiqarish xarajatlariga qo'shish faqat ta'mirlash ishlarini bajarish smetasi shartnoma bilan ko'zda tutilgan holatdagina mumkin. Agar bunday bo'lmaganda, jismoniy shaxslar bilan tuzilgan pudrat shartnomalari bo'yicha bajarilgan ishlar uchun qilingan xarajatlar subyektning sof foydasi hisobiga hisobdan o'chirilishi lozim.

Xo'jalik usulida bajarilgan ta'mirlash ishlari auditing xususiyatlari. Avval ta'kidlanganidek, ta'mirlash fondi tashkil etmaydigan ko'pchilik subyektlar barcha qilgan xarajatlarini ularning qilinish me'yoriga qarab mahsulot ishlab chiqarish (ish bajarish, xizmat ko'rsatish) xarajatlariga qo'shadilar. Katta va o'rta subyektlarda maxsus ta'mirlash xizmatlari (sexlar, uchastkalar) bo'lishi mumkin. Bunday bo'linmalarining xarajatlari amalda ta'mirlash turlari: joriy, kapital ta'mirlash bo'yicha 2310 - «Yordamchi ishlab chiqarish» schyotining ta'mirlash ustaxonasi analitik schyotida oldindan yig'ilib ta'mirlash ishlari tugallanganidan keyin subyektda qabul qilingan hisob yuritish siyosatiga ko'ra, 2310 schyot kreditidan ishlab chiqarish schyotlari (2010, 2510) ning debetiga yoki

ta'mirlash fondi (8910-schyot ta'mirlash fondi analitik schyoti) hisobiga hisobdan o'chiriladi. Kapital va o'rta ta'mirlash uchun smetalar tuzilgan bo'lishi lozim. Bularning hammasi auditor tomonidan tekshiriladi.

«Qurilish xarajatlarini hisobga olish tartibi qurilish, asbob-uskunalarni montaj qilish va boshqa kapital qo'yilmalarga mo'ljallangan ishlar - pudrat yoki xo'jalik usuliga asoslanganligiga bog'liqdir.

Pudrat asosidagi ishlab chiqarishda bajarilgan va belgilangan tartibda rasmiylashtirilgan qurilish va asbob-uskunalarni montaj qilish ishlari quruvchining 0810 "Tugallanmagan qurilish" schyotida shartnomadagi narxlarda pudratchi tashkilotlarning to'langan yoki to'lov uchun qabul qilingan schyotlariga ko'ra aks ettiriladi.

Ko'rsatib o'tilgan ishlarni xo'jalik usulida bajarishda ham xarajatlar hisobi quruvchi tomonidan 0810 "Tugallanmagan qurilish" schyotida olib boriladi va 21-son "Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlarining rejasi va uni qo'llash bo'yicha yo'riqnomasi" BHMS ga ko'ra amalga oshiriladi.

Ishlab chiqarish xarajatlarini pudrat yoki xo'jalik usullarida hisobga olish bo'yicha yondashuvlar turlicha bo'lganligi tufayli, ziddiyat vujudga keladi: pudrat usulida yoki xo'jalik usulida qurilgan bitta obyekt turli qiymatliklarda hisobga olinishi mumkin:

1. Pudrat usulida:

Debet 0810 - «Tugallanmagan qurilish»,

Kredit 6010 – «Mol yetkazib beruvchi va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar».

2. Xo'jalik usulida:

Debet 0810 – «Tugallanmagan qurilish»,

Kredit 0200 – «Asosiy vositalarni eskirishini hisobga oluvchi schyotlar»,

Kredit 0500 – «Nomoddiy aktivlarni eskirishini hisobga oluvchi schyotlar»,

Kredit 1000 – «Materiallarni hisobga oluvchi schyotlar»,

Kredit 6700 – «Xodimlar bilan mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar hisobi» va boshqa schyotlar.

Qurilish shartnomasini tuzishda qurilayotgan asosiy vositani asbob-uskunalar bilan ta'minlash quruvchining zimmasida bo'lsa, ularni sotib olish, montaj qilish va foydalanishga topshirishni ham quruvchi pudrat yoki xo'jalik usulida amalga oshiradi. Montaj qilish talab qilinadigan asbob-uskunalarni hisobga olish uchun quruvchi tashkilotlar 0700 - "O'rnatiladigan uskunalarni hisobga oluvchi schyotlar" schyotidan

foydalanadilar. Ushbu schyot montaj talab qiladigan va qurilayotgan (qayta ta'mirlanayotgan) kapital qo'yilma obyektlarida o'rnatish uchun mo'ljallangan texnologik, energetik va ishlab chiqarish asbob-uskunalarining (shu jumladan ustaxonalar, tajriba qurilmalari va laboratoriyalar) mavjudligi va ularning harakati to'g'risidagi ma'lumotlarni umumlashtirishga mo'ljallangan. Asbob-uskunalar 0700 - "O'rnatiladigan uskunalarni hisobga oluvchi schyotlar" schyotida sotib olingan (tayyorlangan) haqiqiy tannarxi bo'yicha hisobga olinadi, ushbu ko'rsatkich sotib olish (tayyorlash) narxlari va ushbu qiymatliklarni tayyorlash va subyekt omborlariga yetkazib berish xarajatlaridan tarkib topadi. 0700 - "O'rnatiladigan uskunalarni hisobga oluvchi schyotlar" schyoti bo'yicha analitik hisob asbob-uskunalarining saqlanadigan joylari bo'yicha ularni vatanimizda ishlab chiqarilgan va import qilingan toifalarga ajratilgan holda yuritiladi.

Asbob-uskunalarini o'rnatish ularni montaj qilish bo'yicha bajarilgan ish hajmlari haqidagi belgilangan tartibda rasmiylashtirilgan ma'lumotlardagi xarajatlarning mavjudligi bilan qayd qilinadi. Transport va tayyorlov-ombor xarajatlari asbob-uskunalarining qiymatidan alohida qurilish xarajatlari tarkibida hisobga olinadi. Obyektni qurish shartnomalariga ko'ra qurilishga asbob-uskunalarini qurilish tashkilotlari yordamida ta'minlanganda uning qiymati quruvchining hisobida, obyektni qurish xarajatlari tarkibida, shartnomada ko'rsatilgan narxlarda qurilish tashkilotlarining to'langan yoki to'lov uchun qabul qilingan schyotlariga asosan aks ettiriladi.

Smetalarda ko'zda tutilgan boshqa kapital xarajatlar (qurilish materiallari, quruvchilarning ish haqi) haqiqiy chiqimlar miqdorida (xo'jalik usuli), boshqa tashkilotlarga to'langan (pudrat usuli) yoki to'lov uchun qabul qilingan schyotlariga ko'ra shartnomadagi qiymati bo'yicha ularning turlariga qarab hisobga olinadi va 0810 - "Tugallanmagan qurilish" schyotida aks ettiriladi.

Asosiy vositalarni sotib olish bilan bog'liq investitsiyalarning buxgalteriya hisobini o'ziga xos xususiyatlarini ko'rib chiqamiz.

Asosiy vositalar buxgalteriya hisobida dastlabki qiymati bo'yicha baholanadi, ularni dastlabki qiymatining tarkibiy qismlari 5-son "Asosiy vositalar" nomli BHMS da belgilab berilgan. Unga ko'ra "asosiy vositalarning boshlang'ich (dastlabki) qiymati deb asosiy vositalarni barpo etish (qurish va qurilishni oxiriga yyetkazish) yoki sotib olish bo'yicha amalda qilingan xarajatlar qiymatiga aytiladi, bu qiymatga to'langan va o'mi qoplanmaydigan soliqlar (yig'imlar), shuningdek uskunalarni

yetkazib berish, montaj qilish, o'rnatish, ishga tushirish xarajatlari va aktivdan ko'zda tutilgan maqsadda foydalanish uchun uni ishchi holatiga keltirish bilan bevosita bog'liq bo'lgan boshqa xarajatlar ham kiradi".

Xususan, asosiy vositalarni sotib olish, qurish va tayyorlash bilan bog'liq haqiqiy xarajatlar quyidagilardan iborat bo'lishi mumkin: shartnoma asosida yetkazib beruvchi (sotuvchi) ga o'tkazilgan to'lovlar; qurilish shartnomalari yoki boshqa shartnomalar bo'yicha bajarilgan ishlar uchun tashkilotlarga o'tkazilgan to'lovlar; boshqa tashkilotlar tomonidan amalga oshirilgan transport xarajatlari; asbob-uskunalarni montaj qilish xarajatlari; tashkilotlarga asosiy vositalarni sotib olish bilan bog'liq axborot va maslahat xizmatlari uchun to'lanadigan mablag'lar; asosiy vosita obyektlariga egalik qilish huquqini qo'lga kiritish bilan bog'liq holda amalga oshirilgan ro'yxatdan o'tish to'lovlari, turli xil bojlar va boshqa to'lovlar; asosiy vosita obyektlari sotib olinganda to'langan qoplanmaydigan soliqlar; asosiy vosita obyektlari sotib olingan vositachi tashkilotlarga to'lanadigan vositachilik mukofot to'lovlari; asosiy vosita obyektlarini sotib olish, qurish va tayyorlash bilan bevosita bog'liq bo'lgan boshqa xarajatlar»³⁸.

Dastlabki hujjatlar (materiallarni olish uchun talabnoma va boshqalar) da xarajatlarning yo'nalishi, ya'ni ta'mirlash ishlari ko'rsatilishi lozim. Auditor subyekt ma'muriyatiga nuqson (defekt) lar vedomostiga asosan tuziladigan, choraklarga bulingan, ta'mirlash ishlarini o'tkazishning 1 yillik rejasini tuzishni tavsiya qilishi mumkin. Bu tadbirlar o'z navbatida subyektlarga ta'mirlash maqsadida mablag'lardan samarali foydalanish ustidan nazoratni kuchaytirishga imkon yaratadi.

Xulosa qilib aytganda, asosiy vositalarni malakali auditorlik tekshiruvidan o'tkazish, sifatli auditorlik hisobati va auditorlik xulosasi tuzish uchun ushbu hisob obyektini har tomonlama sinchiklab tekshirish, ma'lumotlarni tahlil qilish, shuningdek, bu ishga kirishishdan oldin asosiy vositalar hisobiga doir barcha me'yoriy hujjatlar hamda boshqa zarur manbalardan iborat ma'lumotlar to'plamini shakllantirish zarur. Shundagina auditor malakali tekshiruv o'tkazib, subyektga (mijozga) sifatli xizmat ko'rsatishi va qimmatli maslahatlar berishga erishishi mumkin.

³⁸ Ilxamov Sh.I. Investitsiya faoliyatida buxgalteriya hisobi va audit. Diss. i.f.n. -T.: 2005. 49-51 b

2.7. Lizing munosabatlari va ijara majburiyatlari auditi

O'zbekistonda lizing munosabatlari 6-son «Ijara hisobi» nomli BHMS bilan tartibga solinadi. Unga ko'ra, «Lizing (moliyaviy ijara) ijara munosabatlarining alohida turi bo'lib, unda bir taraf (lizing beruvchi) ikkinchi tarafning (lizingga oluvchining) topshirig'iga binoan uchinchi tarafdan (sotuvchidan) lizing shartnomasida shartlashilgan mol-mulkni (lizing obyektini) mulk qilib sotib oladi va uni shu shartnomada belgilangan shartlarda haq evaziga egalik qilish va foydalanish uchun lizingga oluvchiga o'n ikki oydan ortiq muddatga beradi. Bunga lizing shartnomasi quyidagi shartlarning biriga javob berishi kerak:

a) lizing shartnomasining muddati tugagach, lizing obyektini lizingga oluvchining mulki bo'lib o'tsa;

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

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

g) lizing shartnomasi amal qiladigan davr uchun lizing to'lovlarining umumiy summasi lizing obyektini qiymatining 90 %dan ortiq bo'lsa³⁹.

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

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

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

³⁹6-son «Ijara hisobi» nomli BHMS. Adliya vazirligida 2004-yil 22-iyunda 1374-son bilan ro'yhatga olingan.

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

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

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

v) sotuvchi lizingga beruvchiga lizing obyektini sotayotgan shaxs.

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

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

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

Jismoniy shaxslar bilan tuzilgan shartnomaga ko'ra ijara to'lovlari ijarachi tomonidan uning xarajatlariga qo'shilsa (2010, 2310, 2510, 2710 schyotlar debet va 6910 schyot kredit) hisoblangan ijara to'lovi summasidan daromad solig'i undiriladi (Debet 6910, Kredit 6410). Ijaraga beruvchi jismoniy shaxslarga ulardan ijaraga olingan asosiy vositalar uchun hisoblangan ijara to'lovi summasidan budjetdan tashqari fondlarga to'lovlar hisoblanmaydi.

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

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

hujjatlardagi kamchiliklar va uslubiy qo'llanmalar yetishmasligi bilan bog'liq.

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

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

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

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

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

ega, agarda lizing shartnomasida o'zgacha shartlar ko'zda tutilmagan bo'lsa.

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

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

Lizing shartnomasi to'xtatilganda lizing obyektini qaytarish, lizing shartnomasiga muvofiq uning to'xtatilgan sanadagi obyektining qoplanmagan qiymati summasi bo'yicha amalga oshirilganligi tekshiriladi. Lizing obyektining chiqib ketishidan moliyaviy natijani aniqlaganda, oldingi qayta baholashlardagi lizing obyektini qiymatining ko'paygan summasi, ya'ni oldingi baholashlardagi qiymat pasayishi summasiga nisbatan ortgan qismi lizing obyektining chiqib ketishidan ko'rilgan daromad tarkibiga qo'shiladi va bir vaqtning o'zida 8510 - «Mulki qayta baholash bo'yicha tuzatishlar» schyoti bo'yicha rezerv kapitalini kamaytiradi.

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

Auditor lizingga beruvchining daromadi lizing shartnomasi muddati davomida davrlar bo'yicha taqsimlangan bo'lishi va lizing shartnomasining har bir davrida qoplanmagan majburiyatlar qoldig'iga doimiy foiz stavkasini o'rnatish maqsadida lizing to'lovlari jadvalida aks ettirilishi kerakligiga e'tibor berishi kerak.

Lizingga beruvchi tomonidan amalga oshirilgan va lizing shartnomasiga muvofiq lizingga oluvchi tomonidan qoplanadigan lizing obyektini yetkazib berish va belgilangan maqsadda foydalanish uchun uni yaroqli holga keltirish bilan bog'liq bo'lgan xarajatlar lizing obyektining qiymatiga qo'shiladi. Bunda, agar lizing shartnomasiga muvofiq

yuqoridagi xarajatlar lizingga oluvchi tomonidan qoplanmasa, ular yuzaga kelgan paytdagi tegishli hisobot davri xarajatlari sifatida tan olinadi.

Obyektni lizingga berish (olish) vaqtida lizingga beruvchining daromadi (lizingga oluvchining lizing foizi bo'yicha xarajatlari) buxgalteriya hisobida aks ettirilmaydi. Bunda lizingga beruvchining daromadi va lizingga oluvchining lizing foizi bo'yicha xarajatlari, pulni to'lash vaqti va kelib tushishidan qat'iy nazar, tegishli hisobot davrlarida lizing to'lovlari jadvaliga muvofiq hisoblanadi.

Audit jarayonida shuningdek, ijara subyekti va obyektlarini aniqlash ham zarur amallardan biri hisoblanadi. 6-son «Ijara hisobi» nomli BHMS da uzoq muddatli va qisqa muddatli ijaraning subyektlari belgilab berilgan bo'lib, ular quyidagilar hisoblanadi:

a) ijaraga beruvchi mol-mulk egasi yoki qonunchilik yoki mulk egasi tomonidan mol-mulkn ijaraga berish huquqi berilgan vakolatli shaxs;

b) ijarachi ijara shartnomasiga muvofiq mol-mulkn ijaraga oluvchi yuridik va jismoniy shaxs.

Uzoq muddatli ijaraning tan olinishi ijarachi va ijaraga beruvchining buxgalteriya hisobida xuddi lizingdagidek amalga oshiriladi. Qisqa muddatli ijarada, ijara obyektiga egalik qilish bilan bog'liq bo'lgan barcha tavakkalchiliklar ijarachiga o'tmaydi va shuning uchun qisqa muddatli ijara shartnomasi bo'yicha olingan ijara obyektlari ijarachining balansida hisobga olinmasligi kerak.

Auditor qisqa muddatli ijarada ijarachi tomonidan hisoblangan va to'lanadigan ijara to'lovlari, ularni foydalanish joyiga qarab mahsulot (ish, xizmat)larning ishlab chiqarish tannarxiga va davr xarajatlariga to'g'ri olib borilganligini, ijaraga beruvchi tomonidan hisoblangan va olingan ijara tushumlari esa daromad sifatida tan olinganligini tekshirishi lozim.

Eng muhim masalalar bo'yicha auditorlik dalillarini bir necha muqobil manbalardan olish maqsadga muvofiq. Auditorida qo'shimcha auditorlik amallari bajarish zaruratini vujudga keltirgan holat mazkur amallarning bevosita lizing muomalalariga tegishli ekanligini aniqlash va tekshiruv o'tkazish uchun asos bo'lib xizmat qilishi mumkin. Lizing muomalalarini tekshirishda, asosan auditorlik tashkilotlarining o'zi to'plagan dalillarga tayanish zarur. Shunindek, xodimlar va uchinchi shaxslarning og'zaki ma'lumotlarini inkor qilmagan holda, yozma dalillarga asoslanish zarur. Og'zaki olingan dalillar asosida ham bir qator muhim xulosalar qilish mumkinki, ular subyektda lizing muomalalari uchun qabul qilingan hisob siyosati, soliqqa tortish va boshqa huquqiy masalalar bilan tez tanishishga yordam beradi. Masalaga bunday

yondashuv qisqa vaqt ichida butun hisobot tizimini aniqlashni, uning bo'sh joylari va xatolarini belgilashga imkon yaratib, tekshiruv o'tkazish uchun vaqt sarfini kamaytiradi.

Audit jarayonida aniqlangan xatoliklar va qoidabuzarliklar bo'yicha ma'lumotlar bazasini shakllantirish va doimiy ravishda yangilab borish auditorlik tashkilotiga qoidabuzarliklarni muntazam ravishda tahlil qilish, ularni aniqlash amaliyotini umumlashtirish va qoidabuzarliklarning moliyaviy hisobot ko'rsatkichlariga ta'sirini baholashga imkon yaratadi.

Takrorlash uchun savollar

1. Asosiy vositalar auditing maqsadi va vazifalari nimalardan iborat?

2. Auditor asosiy vositalarni tekshirishda qanday reja tuzishi zarur?

3. Asosiy vositalar auditida qanday ma'lumot manbalaridan foydalaniladi?

4. Asosiy vositalarning mavjudligi va saqlanish holati qanday tekshiriladi?

5. Asosiy vositalar analitik hisobining tashkil etilishi qanday tekshiriladi?

6. Asosiy vositalar auditida eng ko'p uchraydigan xatolar qanday?

7. Asosiy vositalar harakati bo'yicha muomalalarni tekshirishda auditor nimalarga alohida e'tibor qaratishi zarur?

8. Asosiy vositalar kirimi va chiqimini rasmiylashtirish, schyotlarda aks ettirish hamda soliqqa tortish qanday tekshiriladi?

9. Asosiy vositalar ijarasi (uzoq yoki qisqa muddatli) qanday tekshiriladi?

10. Asosiy vositalarga eskirish hisoblash to'g'riligi qanday tekshiriladi?

11. Asosiy vositalarni ta'mirlash ishlari qanday tekshiriladi va ularning xususiyatlari nimalardan iborat?

3- bob. NOMODDIY AKTIVLAR HARAKATI BILAN BOG'LIQ MUOMALALAR AUDITINING USLUBIY MUAMMOLARI

3.1. Nomoddiy aktivlar harakati bilan bog'liq muomalalar auditining asosiy qonun va me'yoriy hujjatlari

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

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

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

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

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

O'zbekiston Respublikasi 7-son BHMS ga ko'ra, nomoddiy aktivlar – korxonalar tomonidan ulardan ishlab chiqarish, ishlar bajarish, xizmatlar ko'rsatish yoki tovarlarni sotish jarayonida foydalanish maqsadida yoxud ma'muriy va boshqa funksiyalarni amalga oshirish uchun uzoq muddat

mobaynida tutib turiladigan, moddiy-ashyoviy mazmunga ega bo'lmagan mol-mulk obyektlaridir»⁴⁰.

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

0410-«Patentlar, litsenziyalar va nou-xaular»;

0420-«Savdo markalari, tovar belgilari va sanoat namunalari»;

0430-«Dasturiy ta'minot»;

0440-«Erdan va tabiiy resurslardan foydalanish huquqi»;

0450-«Tashkiliy xarajatlar»;

0460-«Franchayz»;

0470-«Mualliflik huquqlari»;

0480-«Gudvill»;

0490-«Boshqa nomoddiy aktivlar»»⁴¹.

«Aktivlarni buxgalteriya hisobiga nomoddiy aktivlar sifatida qabul qilishda bir vaqtning o'zida quyidagi shartlar bajarilishi kerak:

a) moddiy-ashyoviy tuzilish (shakl)ga ega bo'lmaligi;

b) aktivlardan mahsulot ishlab chiqarishda, ishlar bajarish yoki xizmatlar ko'rsatishda yoxud korxonaning ma'muriy va boshqa funksiyalari uchun uzoq muddat, ya'ni davomiyligi 12 oydan yuqori foydali xizmat muddati yoki agar u 12 oydan oshadigan bo'lsa, oddiy operatsion sikl mobaynida foydalanish. Bunda aktivning qiymati bir birlik (komplekt) uchun O'zbekiston Respublikasida belgilangan (xarid qilish paytida) eng kam ish haqi miqdorining kamida ellik baravarini tashkil qiladi. Korxonada rahbari nomoddiy aktivlar tarkibida hisobga olish maqsadida hisobot davri uchun aktivlar qiymatining kamroq chegarasini belgilashga haqli;

v) korxonada ushbu aktivni keyinchalik qayta sotishni mo'ljallamaydi;

g) ishonchlilik, ya'ni korxonada aktiv va unga bo'lgan mutlaq huquqning mavjudligini tasdiqlovchi tegishli ravishda rasmiylashtirilgan hujjatlar (patentlar, guvohnomalar, boshqa muhofaza qiluvchi hujjatlar, patent, tovar belgisidan voz kechish (sotib olish) shartnomasi)ning mavjudligi;

d) identifikatsiyalash imkoniyati»⁴².

⁴⁰ 7-son "Nomoddiy aktivlar" nomli O'zbekiston Respublikasi BHMS O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligida 2005- yil 27- iyunda 1485-son bilan ro'yxatga olingan. Mazkur Standartga quyidagilarga muvofiq o'zgartirishlar kiritilgan AV 14.02.2009-y. 1485-1-son bilan ro'yxatga olingan MV Buyrug'i, AV 22.05.2013-y. 1485-2-son bilan ro'yxatga olingan MV Buyrug'i)

⁴¹ 21-son "Xo'jalik yurituvchi subyektlarning mohiyatviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo'llash to'g'risida yo'natma" O'zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti

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

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

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

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

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

- bir maromli sharoitda qaytadan sotish niyati bo'lmagan obyektlar⁴³.

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

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

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

Nomoddiy aktivlarning qiymatga egaligidan tashqari, ularni subyektning boshqa aktivlari bilan hisobda birlashtiradigan yana bir xususiyati shuki, ularning o'zi alohida bir obyekt bo'lib, mulk egasidan yoki boshqa xo'jalik birligidan ajratib, boshqa foydalanuvchilarga berib

⁴² 7-son "Nomoddiy aktivlar" nomli O'zbekiston Respublikasi BHMS O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligida 2005-yil 27-iyunda 1485-son bilan ro'yxatga olingan Mazkur Standartga quyidagilarga muvofiq o'zgartirishlar kiritilgan AV 14.02.2009 y. 1485-1-son bilan ro'yxatga olingan MV Buyrug'i

⁴³ Ilxamov Sh I. Investitsiya faoliyatida buxgalteriya hisobi va audit. Diss. i f n. - T. 2005. B. 55-59

yuborish mumkinligidir. Biroq "firmaning narxi", savdo markasi va belgilar hamda shu kabi boshqa aktivlar bunday sifatga ega emaslar.

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

Subyektlar nomoddiy aktivlarni sotib olish bosqichida agar, ulardan foydalanish sharoitlari buni talab qilsa, ularni inventar qiymatini aniqlash va foydalanishga yaroqli holatga keltirish zaruratiga duch keladilar. Shuning uchun nomoddiy aktivlarning inventar qiymati ularni yaratish yoki sotib olish hamda foydalanishga yaroqli holatga keltirish xarajatlaridan tashkil topadi.

Nomoddiy aktivlarni sotib olish, subyekt tomonidan yaratish ularni qabul qilish-topshirish dalolatnomasiga ko'ra quyidagi buxgalteriya yozuvlari bilan rasmiylashtiriladi:

Debet 0400 - "Nomoddiy aktivlarni hisobga oluvchi schyotlar",
Kredit 0830 - "Nomoddiy aktivlarni sotib olish".

Nomoddiy aktivlar amortizatsiyasining hisoblangan summasi ishlab chiqarish xarajatlari (muomala chiqimlari, ma'muriy xarajatlar, sarmoya qo'yish)ni hisobga olish schyotlari debeti va 0500 - "Nomoddiy aktivlarni amortizatsiyasi hisobi" schyotlari kreditiga kiritiladi.

Tashqi iqtisodiy munosabatlarning rivojlanishi, qo'shma subyektlar va aksiyadorlik jamiyatlarining tashkil etilishi sababli nomoddiy aktivlar hisobi va auditi oldiga muayyan talablar qo'yilmoqda.

Hozirgi kunda nomoddiy aktivlarni hisobda va hisobotda aks ettirish masalalariga sezilarli darajada e'tibor kuchaydi. Bular iqtisodiy aloqalarning rivojlanishi va chet el investitsiyalarining ko'plab jalb qilinishi, moliya bozorlarining rivojlanishi; jahon iqtisodiyotida yakkahokimlik uchun raqobatli kurashning kuchayishi, fan-texnika taraqqiyotining jadallashishi va murakkablashuvi kabi jahon iqtisodiy taraqqiyoti umumiy tendensiyalarining qonuniy oqibati hisoblanadi.

Mavjud me'yoriy hujjatlar va amaliy tajribaga tayangin holda nomoddiy aktivlar auditini quyidagi tartibda o'tkazish maqsadga muvofiqdir: hisob obyektlarining nomoddiy aktivlar qatoriga to'g'ri kiritilganligi, intellektual mulk, sanoat namunalari va shunga o'xshashlar uchun subyektga mulkiy huquq beradigan hujjatlarni tahlil qilish, hujjatlarda aks ettirilgan qiymat ko'rsatkichlarini o'rganish, nomoddiy aktivlar kirimi, eskirish hisoblash va hisobdan chiqarilishiga doir muomalalarning buxgalteriya hisobida to'g'ri aks ettirilishi; nomoddiy

aktivlarning haqiqatda mavjudligini inventarizatsiya qilish; nomoddiy aktivlarini hisobga olish va uning huquqiy jihatdan to'g'ri rasmiylashtirilganligi haqidagi xulosalarni umumlashtirish va aniqlangan xato kamchiliklarni tuzatish bo'yicha tadbirlar belgilash. Audit jarayonida duch keladigan nomoddiy aktivlarning mohiyatiga ko'ra xususiyatlarini ko'rib chiqamiz:

Patent - yuridik jihatdan tan olingan va ro'yxatga olingan mutlaq huquqdir. Patentga oid huquq uning egasiga tashqaridan boshqa shaxslar aralashmasligi sharti bilan patent amal qiladigan buyumdan, jarayon yoki faoliyatdan foydalanish, ularni ishlab chiqarish, sotish va nazorat qilish imkonini beradi.

Patentning patent organlarida ro'yxatdan o'tkazilishi uning himoyalaniishiga kafolat bermaydi va u sudda muvaffaqiyat bilan himoyalanganmaguniga qadar raqobatbardosh bo'la olmaydi. Shuning uchun ham sudda muvaffaqiyatli himoya qilinishi bilan bog'liq xarajatlarni patent bahosining bir qismi sifatida kapitallashtirish lozimligi to'g'risida umumiy kelishuv mavjud. Agarda sud jarayoni boy berilgan bo'lsa, u bilan bog'liq xarajatlar ham amortizatsiya qilinmagan patent qiymati ham hisobdan chiqariladi. Patentning balans qiymati zarardan nolga teng bo'lishi mumkin bo'lgan qiymatgacha kamaytiriladi.

Audit jarayonida nomoddiy aktivlar muhofaza hujjatlarinng haqiqiyligiga alohida e'tibor qaratilishi lozim. Bunda, qoidaga ko'ra patent egasida saqlanadigan, faqat bitta rasmiy muhofaza hujjati berilishini, mazkur obyektidan litsenziyaga asosan foydalanadigan shaxslarda esa muhofaza hujjatining nusxasi bo'lishi lozimligini nazarda tutish kerak.

Xalqaro amaliyotda «nou-xau» tushunchasi bozor oborotida tijorat qadr - qimmatga ega bo'lgan, istalgan ilmiy, texnikaviy, ishlab chiqarish (tashkil etish va boshqaruv tizimini qo'shgan holda) axborotlarini o'z ichiga olishi mumkin.

Shuningdek, «nou-xau» huquqlari ya'ni texnik-tajriba yoki ishlab chiqarish sirlari ham sanoat mulki obyektlariga taalluqlidir. Bunday huquqlar, odatda, yuridik kuchga ega bo'lgan qandaydir hujjatlar bilan tasdiqlanmaydi, lekin ular tijorat siri hisoblanadi va maxsus muhofaza qilishni talab etadi.

Savdo markalari - kompaniyalarga, mahsulot yoki xizmatlarga oid berilgan nomlar, ramzlar yoki boshqa xil (aniqlab beruvchi) identifikatsiyalar. Ular egalik qilishni asoslash uchun ro'yxatga olinishi, ro'yxatga olinganlari esa - ularning faoliyat muddatlarini ma'lum bir davrga uzaytirish asosida yangilanib borishi mumkin. Bunday hollarda

nomlanishlar, ramzlar va mahsulotning boshqa aniqlovchi identifikatsiyalari yuridik jihatdan himoyalanaadi.

Savdo markasini sotib olish mobaynida to'langan pul mablag'lari summasi kapitallashtirib boriladi. Unga ishlov berish, uni himoya qilish, kengaytirish, ro'yxatdan o'tkazish yoki sudda himoya qilish natijasida yuzaga kelgan summalar ham kapitallashtiriladi.

Shu tariqa kapitallashtirilgan summalar savdo markasining foydali xizmat qilishi muddati mobaynida yoki ushbu muddatlardan qaysi biri nisbatan qisqa bo'lib chiqishidan kelib chiqqan holda - 40 yil mobaynida amortizatsiya qilinishi lozim.

Tovar belgilari birorta subyekt tovar (xizmat) larini boshqa subyekt tovarlari yoki xizmatlaridan farqlash uchun xizmat qiladigan belgilardir. Ular og'zaki, tasviriy, hajmli va boshqacha ko'rinishlarda bo'lishlari mumkin. Asosiy faoliyati har xil xizmat ko'rsatishdan iborat bo'lgan (mehmonxona, turistik byuro, transport subyekt va shunga o'xshash) tashkilotlar tomonidan foydalanadigan xizmat ko'rsatish belgilari ham tovar belgilariga tenglashtirilgan. Tovar belgilari va xizmat ko'rsatish belgilari ishlatiladigan tovarlar yoki ko'rsatiladigan xizmatlarga maxsus (alohida) huquqqa egalikni tasdiqlaydi. Bu belgilar tovarlarga yoki qadoqlangan idishlarga, prospektlarga, blankalarga, tovarlarni kuzatuvchi yoki ularni sotishga doir muomalalar bilan bog'liq hujjatlar yorliqlariga tushiriladi.

Tovar belgisi guvohnomasi tovar belgisidan foydalanadigan shaxsning huquqini tasdiqlovchi muhofaza hujjati bo'lib hisoblanadi. Foydali model ishlab chiqarish vositalari va iste'mol buyumlarining, shuningdek, ular tarkibiy qismlarining konstruktiv bajarilishi kabi tavsiflanadi. Foydali model guvohnomasi foydali modelni ishlatish uchun uning egasiga maxsus huquq beruvchi muhofaza hujjati bo'lib hisoblanadi.

Sanoat namunalari uchun huquq xalq iste'mol tovarlari va ishlab chiqarish texnik mo'ljaldagi buyumlarning tashqi ko'rinishini belgilaydigan, badiiy konstruktorlik yechimlardan foydalanish huquqidir. Sanoat namunalari jismonan hajm egallaydigan model (avtomobil, samolyot, idish, stanok, mebel va shunga o'xshash), yoki yassi tasvirli sanoat rasmi (gazmol, gilam, shrift va shunga o'xshash) ko'rinishda bo'lishi mumkin.

EHM uchun dasturiy ta'minot va ma'lumotlar bazasining qiymati nomoddiy aktivlar sifatida ularni xarid qilish sarflari va subyektning o'zida ishlab chiqish sarflarini ifodalaydi, shu bilan birga dastur ta'minoti standart yoki buyurtmali bo'lishi mumkinligi ham hisobga olinadi. Dastur

vositalari texnik (shu jumladan dastur va ishlatiladigan) hujjatlashtirish bilan birgalikda ma'lumotlarni ifodalovchi vositada namoyish etadi. EHM uchun dastur ta'minotlarini va ma'lumotlar bazasini muhofaza qilish mualliflik huquqi vositalari orqali amalga oshiriladi.

Firmaning nufuzi – «Goodwill» – buxgalteriya hisobi va auditga oid adabiyotlarda har xil nomlanadi. Masalan, firmaning bahosi, yaxshi nomi, amaliy shuhrati, amaliy aloqalari va boshqalar. Firmaning nufuziga har xil omillar ta'sir etadi. Jumladan, xaridorlar, kreditorlar va xizmatchilar bilan munosabatlar, ishlab chiqarish va boshqaruv tuzulmasi, firmaning joylashgan o'ri va boshqalar. Nomoddiy aktivlarning bu turi o'zining mazmuniga ko'ra sotgan subyekt balansida turgan mulklarning bahosi bilan sotib olgan subyekt tomonidan to'langan haqiqiy baho o'rtasidagi farq sifatida ifodalanadi. Ko'rinib turibdiki, nomoddiy aktivlarning bu turi odatda bir subyekt tomonidan qandaydir bir boshqa biron bir subyektni sotib olishda vujudga keladi.

Agar sotilayotgan subyekt yoki xaridorlar firma obro'sining qiymatini oldindan bilishni xohlasalar, u holda ular kompaniya oladigan o'rtacha tarmoq foydasidan oshadigan foyda normasidan kelib chiqib hisoblab chiqarishlari mumkin.

Tashkiliy xarajatlar subyekt faoliyatini tashkil qilish mobaynida qilinadigan xarajatlardir. Unga bevosita taalluqli bo'lgan xarajatlar (masalan, yuridik, buxgalteriya, devonxona va harakatlanish xarajatlari) tashkiliy xarajatlar sifatida kapitallashtirilishi mumkin. Mazkur holatda ushbu xarajatlarning kelgusi davrda foyda keltirishi kapitallashtirish uchun asos bo'lib hisoblanadi. Faoliyatning birinchi yilida jami summalarni xarajatlarga kiritish xarajatning daromad bilan muvofiq kelmasligiga olib keladi.

Ishlab chiqarish faoliyati muddati noaniq deb hisoblanishi bois ushbu xarajatlardan foyda olish davrini ham, odatda, aniqlash mumkin emas. Shu sababdan ham tashkiliy xarajatlarning aktiv sifatida tan olinishi biznesning aniq turiga bevosita bog'liq bo'ladi. Tashkiliy xarajatlar, ixtiyoriy tanlangan qisqa vaqt davri mobaynida amortizatsiya qilinadi.

Franshizalar odatda hukumat organlari tomonidan davlat mulkidan (masalan, kabel televideniyesi kompaniyasi) foydalanish huquqiga egalik qilish uchun yoki kommunal xizmatlar ko'rsatish (elektr energiyasi), shuningdek xo'jalik yurituvchi subyektlar tomonidan aniq maqsadlar va aniq xizmatlardan foydalanish huquqiga egalik qilishlari uchun beriladi.

Franshiza to'g'risidagi har bir shartnoma franshiza haqiqiy bo'lib hisoblanadigan davmi, shuningdek franchayzer (foydalanishga oid huquq imtiyozini beruvchi subyekt) ning va franchayz (ushbu imtiyozni oluvchi subyekt) ning huquq va majburiyatlarini aniqlashtiradi.

Ko'pincha franshizani olish qiymati yuqori bo'ladi va odatda franchayz franchayzerga uning boshlang'ich qiymati kapitallashtirilishi va undan keyingina xarajatlar yuzasidan hisobdan chiqarilishi lozim. Agar u ma'lum bir muddat asosida cheklab qo'yilgan bo'lsa, uning qiymati oqilona va muntazam tarzda mazkur davr uchun amortizatsiya qilinishi lozim. Agar ma'lum aniq bir muddat belgilanmagan bo'lsa, amortizatsiya qilish uning oldingi davriy baholari bilan birgalikda aniq belgilangan xizmat qilish muddatiga asoslanishi lozim. Mazkur baholashlar oldingi baholashlarning qayta ko'rib chiqilishi zaruratini aniqlash maqsadida o'tkaziladi. Biroq to'liq amortizatsiya davri 40 yildan oshib ketishi mumkin emas.

Imtiyozdan foydalanuvchi subyekt tomonidan uni beruvchi subyektga xizmatlarga oid yillik va joriy to'lovlarni (masalan, rag'batlantirish tadbirlarida, tashkiliy masalalarni hal qilish borasida yordam ko'rsatganlik uchun) ularni kelgusida o'lchanadigan foyda keltirmasligi sababli, ilgari bo'lgan xarajatlar bo'yicha hisobdan chiqarilishi lozim. Agar franshiza o'z qiymatini yo'qotsa yoki qonun tomonidan bekor qilinadigan bo'lsa, amortizatsiya qilinmagan summa zudlik bilan zarar sifatida hisobdan chiqariladi.

Mualliflik huquqlari bu fan, adabiyot yoki san'at asarlarini nashr qilish, ommaviy ijro etish yoki boshqacha tarzda foydalanish uchun maxsus beriladigan huquqdir. Muallifga shaxsan mulkiy va mulkiy bo'lmagan huquqlar birlashtiriladi. Muallifning hayotligida yoki o'limidan so'ng begona qilinmaydigan yoki boshqa birovga o'tkazilmaydigan mualliflik huquqi muhim nomulkiy huquq hisoblanadi.

Shunday qilib, sanoat, intellektual mulklar auditining boshqa aktivlar auditidan farq qiluvchi tavsiflovchi xususiyatlari obyektlarni ekspertiza qilish va ulardan kelib chiqadigan huquqlarni tahlil qilishdan iboratdir. Shuning uchun ushbu obyektlar auditida bu obyektlarga egalik huquqini tasdiqlovchi hujjatlarni texnik tahlil qilish zarur. Buning uchun sanoat va intellektual mulk obyektlaridan foydalanishni yuridik rasmiylashtirish va huquqiy muhofaza qilish sohasida ishlaydigan, patent bilan ishonch bildirilgan mutaxassislarni maslahatchi sifatida jalb etish kerak.

Nomoddiy aktivlar auditining maqsadi moliyaviy hisobot «nomoddiy aktivlar» moddasining ishonchlilik darajasi to'g'risida fikr shakllantirish

va subyektda qo'llanilayotgan nomoddiy aktivlarni hisobga olish uslubi hamda soliqqa tortish bilan bog'liq muomalalarning O'zbekiston Respublikasida amal qilayotgan qonunchilikka muvofiqligini aniqlashdan iborat.

Nomoddiy aktivlar auditi jarayonida quyidagilar amalga oshiriladi:

- nomoddiy aktivlar mavjudligi ustidan ichki nazorat o'rnatilganligini aniqlash (mulkiy obyektlarni nomoddiy aktivlar qatoriga olib borishning to'g'riligi; mavjudligini va muomalalarni hujjatlashtirishning to'g'riligini tekshirish; nomoddiy aktivlarni baholashning to'g'riligini tekshirish; inventarizatsiya qilish; hisobot ko'rsatkichlarining sintetik va analitik hisob ma'lumotlariga mosligini aniqlash);

- sintetik hisobni yuritish, nomoddiy aktivlarning kirimi va chiqimiga doir muomalalarni soliqqa tortishning to'g'riligini tekshirish (nomoddiy aktivlar kirimi va chiqimiga doir muomalalarni sintetik hisob registrlarida aks ettirilishi; nomoddiy aktivlar kiritilishi va chiqim qilinishiga doir muomalalarni soliqqa tortish masalalari);

- nomoddiy aktivlarga amortizatsiya hisoblash va hisobda aks ettirish (foydali xizmat muddatini belgilashning asoslanganligi; amortizatsiya hisoblashda qo'llanilgan usullarning qonuniyligi va asoslanganligi; amortizatsiya ajratmalarining hisobda aks ettirilishi);

- yuqorida keltirilgan masalalar bo'yicha yetarli ma'lumotlarga ega bo'lish auditorga nomoddiy aktivlar hisobining holatini mustaqil baholash va qoidabuzarliklar hamda amaldagi qonunchilik va belgilangan qoidalardan chetga chiqishlarni aniqlashga imkon beradi.

Nomoddiy aktivlar bilan bog'liq muomalalar auditi quyidagi me'yoriy-huquqiy hujjatlarga muvofiq amalga oshiriladi:

1. O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi. 1996-yil 29-avgustda tasdiqlangan (o'zgartirishlar bilan 2002-yil 30-avgustda tasdiqlangan).

2. O'zbekiston Respublikasi Soliq Kodeksi. 1997-yil 24-aprelda tasdiqlangan (o'zgartirishlar bilan 2002-yil 5-sentyabrda tasdiqlangan).

3. O'zbekiston Respublikasi "Buxgalteriya hisobi to'g'risida"gi qonuni. 2016-yil 13-aprel (yangi tahrir).

4. O'zbekiston Respublikasi "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonuni. 2000-yil 26-may (yangi tahrir).

5. Mahsulot (ishlar, xizmatlarni) ishlab chiqarish va sotish bo'yicha xarajatlar tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi haqidagi Nizom. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi

tomonidan 1999-yil 5-fevralda 54-son bilan tasdiqlangan (oxirgi qo'shimcha va o'zgartirishlar bilan).

6. 21-son "Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo'llash to'g'risida yo'riqnoma" O'zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti (BHMS).

7.7-son "Nomoddiy aktivlar" nomli O'zbekiston Respublikasi BHMS. O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligida 2005-yil 27-iyunda 1485-son bilan ro'yxatga olingan (Mazkur Standartga quyidagilarga muvofiq o'zgartirishlar kiritilgan AV 14.02.2009 y. 1485-1-son bilan ro'yxatga olingan MV Buyrug'i, AV 22.05.2013 y. 1485-2-son bilan ro'yxatga olingan MV Buyrug'i).

8. O'zbekiston Respublikasi Auditorlik faoliyatining milliy standartlari.

9. Nomoddiy aktivlarni hisobga olish bo'yicha dastlabki hujjatlar.

Nomoddiy aktivlar auditi bo'yicha ma'lumot manbalari quyidagilardan iborat:

- nomoddiy aktivlar obyektlari bo'yicha sotib olish-sotish (yaratish) shartnomalari;
- mualliflik shartnomalari;
- nomoddiy aktivlar obyektlari bo'yicha qabul qilish-topshirish dalolatnomalari;
- foydalanish huquqi to'g'risida guvohnomalar;
- litsenziyalar;
- nomoddiy aktiv obyektlari Nizom kapitaliga kiritilganligi va ular narxlari bo'yicha kelishilganligi to'g'risida bayonnomalar;
- nomoddiy aktivlarni hisobga olish bo'yicha inventar varaqalari;
- inventar daftarlari;
- qabul qilish-topshirish dalolatnomalari;
- hisobdan chiqarish dalolatnomalari;
- ta'sischi majlisining bayonnomalari;
- amortizatsiya ajratmalarini hisoblash bo'yicha jadvallar;
- 0410-0490, 0510-0590, 9220, 6010, 4890-sonli va boshqa schyotlar bo'yicha hisob registrlari (jurnal-orderlar, qaydnomalar, mashinogrammalar va h.k.), Bosh kitob va boshqalar;
- nomoddiy aktivlar hisobi bo'yicha sintetik va tahliliy hisob registrlari;
- moliyaviy hisobot.

Dastavval, auditor subyekt hisob siyosatining nomoddiy aktivlarni hisobga olish uslubiyoti bayon qilingan asosiy qoidalari bilan tanishib chiqadi. Bular xususan quyidagilardan iborat:

- amortizatsiya ajratmalarini hisoblash usullari (bir butunligicha yoki nomoddiy aktivlarning har bir turi bo'yicha);
- amortizatsiya hisoblanmaydigan nomoddiy aktivlar ro'yxati;
- nomoddiy aktivlarni hisobga olish uchun qo'llaniladigan namunaviy qabul qilingan va subyektning o'zida tasdiqlangan dastlabki hujjatlar shakllari;
- nomoddiy aktivlarni inventarizatsiya qilish muddatlari;
- nomoddiy aktivlar hisobiga doir hujjatlar aylanishi;
- nomoddiy aktivlarga taalluqli muomalalarni hisobga olishda qo'llaniladigan schyotlar ro'yxati.

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

3.1-jadval

Nomoddiy aktivlar audit obyektlari

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

Hisobotga beriladigan tushuntirishlarda quyidagi axborotlarning mohiyati bayon qilinishi lozim:

- nomoddiy aktivlarning foydali xizmat muddatlari to'g'risidagi (ayrim guruhlar bo'yicha);
- qiymati qoplanmaydigan (eskirish hisoblanmaydigan) nomoddiy aktivlar to'g'risidagi;
- amortizatsiya ajratmalarini hisoblash usullari to'g'risidagi.

Amalda nomoddiy aktivlarga doir muomalalar kamdan-kam sodir bo'lganligi sababli, mulklarni nomoddiy aktivlar qatoriga olib borishning to'g'riligini yoppasiga tekshirish maqsadga muvofiq.

Mulklar nomoddiy aktivlar qatoriga olib borilganligining to'g'riligini tekshirish mobaynida huquqlar va shunga o'xshash fuqarolik-huquqiy shartnomalar tuzilish natijasida sotib olinadi va patent to'g'risida, tovar belgilari, xizmat, ko'rsatish belgilari, mualliflik huquqlari to'g'risidagi qonunlar bilan tartibga solinadi.

Mavjud nomoddiy aktivlarni quyidagilar asosida sotib olish mumkin:

- litsenzion shartnoma;
- «nou-xau» ni qabul qilish-topshirish shartnomasi;
- ta'sis shartnomasi.

Nomoddiy aktivlarni subyektning o'zida yaratish quyidagilar doirasida amalga oshiriladi:

- asarni yaratish to'g'risidagi shartnoma;
- ilmiy-tadqiqot va tajriba-konstruktorlik ishlarini bajarish to'g'risida shartnoma;
- ilmiy-texnik mahsulotni yaratish (berish) to'g'risida shartnoma.

Ekspertiza o'tkazish mobaynida e'tibor qaratish zarur bo'lgan ayrim shartnomalarning xususiyatlarini qisqacha ko'rib chiqamiz.

• mualliflik shartnomasida asardan foydalanish usullari mazkur shartnomaga muvofiq beriladigan muayyan huquqlar;

- foydalanish uchun beriladigan huquq muddati;
- mukofotlash ko'lami yoki uni aniqlash, to'lash tartibi va muddatlari.

Ilmiy-tadqiqot va tajriba-konstruktorlik ishlarini bajarish shartnomasida quyidagilar ko'rsatiladi:

- ishlarning nomlari va ularning har bir bosqichi;
- ishni bajarish uchun asos (dastur, reja, texnik topshiriqlar va shunga o'xshash);

• butun ishlarni bajarish muddati va har bir bosqichni bajarish muddati;

- ish qiymati va to'lov tartibi;
- ishni qabul qilish tartibi;
- ishlar natijalaridan foydalanish shartlari;
- tomonlarning mas'uliyatlari.

Nomoddiy aktiv obyektini hisobga qabul qilish kuchga kirgan shartnoma asosida amalga oshiriladi. Shartnomalarni yuridik ekspertizadan o'tkazish uchun auditorlik firmasining yuristi jalb qilinishi mumkin.

Auditor shartnomalarni tekshirish bilan bir qatorda nomoddiy aktivlarni qabul qilish-topshirish dalolatnomasi (qabul qilish dalolatnomasi) va nomoddiy aktivlarni hisobga olish kartočkasi (1-sonli NMA shakl) ni to'ldirishni tekshiradi.

Shartnomalar va dastlabki hujjatlarning yuridik rasmiylashtirilishi tekshirilganidan so'ng auditor nomoddiy aktivlarning dastlabki qiymatini arifmetik tekshiruvdan o'tkazadi (ularning baholanishini). «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi qonunning 12-moddasi va 7-son «Nomoddiy aktivlar» nomli BHMS ning 22-23 bandlariga muvofiq nomoddiy aktivlar buxgalteriya hisobida pul ifodasida aks ettiriladi.

Nomoddiy aktivlarni baholash ularning tegishli shartnoma qiymati va rejalashtirilgan maqsadlarda foydalanish uchun yaroqli holga keltirish xarajatlarini qo'shish tartibidan kelib chiqib aniqlanadi.

«Nomoddiy aktivlarning boshlang'ich qiymati – bu nomoddiy aktivlarni yaratish (ishlab chiqish) yoki sotib olish bo'yicha haqiqatda amalga oshirilgan xarajatlar qiymati (pul mablag'lari yoki ularning ekvivalentlarining summasi yoxud boshqa to'lovlarning joriy qiymati), shu jumladan to'langan va qoplanmaydigan soliqlar (yig'imlar), shuningdek aktivni undan maqsadga ko'ra foydalanish uchun ishga yaroqli holatga keltirish bilan bevosita bog'liq bo'lgan boshqa xarajatlar qiymati»⁴⁴.

Haqiqiy xarajatlar tarkibiga jumladan, nomoddiy aktiv obyektining o'zini sotib olish xarajatlari, sotib olishda berilgan tijorat krediti bo'yicha to'lanadigan foizlar, tashqi iqtisodiy va boshqa tashkilotlarga to'lanadigan komission to'lovlar (xizmatlar qiymati), nomoddiy aktivlarni sotib olish bilan bog'liq bo'lgan boshqa xarajatlar kiradi.

Boshqa mulklar singari nomoddiy aktivlarga taalluqli buxgalteriya ma'lumotlarning haqqoniyligi vaqti-vaqti bilan o'tkazib turiladigan inventarizatsiya asosida tasdiqlanadi.

Nomoddiy aktivlarni inventarizatsiya qilish quyidagi vazifalarni hal etadi: ularning haqiqatda mavjudligini aniqlash; haqiqiy qoldiqni buxgalteriya hisob ma'lumotlariga solishtirish yo'li bilan ularning butligini ta'minlash ustidan nazorat o'rnatish.

Nomoddiy aktivlarning subyektda haqiqatan mavjudligi va ular ustidan ichki nazoratni amalga oshirish uchun nomoddiy aktivlarni inventarizatsiya qilish lozim. Bunda auditor, 19-son BHMS⁴⁵ va

⁴⁴ 7-son «Nomoddiy aktivlar» nomli BHMS, 1-§, 4-band

⁴⁵ 19-son «Inventarlashni tashkil qilish va o'tkazish» nomli BHMS 1999-yil 19-oktyabrda I.G 17-19-2075-son bilan O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va Adliya vazirligida 1999-yil 2-noyabrda 833-son bilan ro'yxatga olingan.

«Inventarizatsiya natijasida aniqlangan mulklar kamomadi to'g'risidagi Nizom»⁴⁶ talablariga rioya qilinganligini sinchiklab tekshirishi zarur.

Xususan, auditor inventarizatsiyada aniqlangan nomoddiy aktivlar kamomadi buxgalteriya hisobida to'g'ri aks ettirilishini va soliqqa tortilishini aniqlaydi. Masalan: aniqlangan kamomadlarning balans summasi hisobdan o'chirilganda:

a) Debet 9220 – «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi»,

Kredit 0400 – «Nomoddiy aktivlarni hisobga oluvchi schyotlar».

b) kam chiqqan nomoddiy aktivlar obyekt bo'yicha hisoblangan amortizatsiya summasi hisobdan o'chirilganda:

Debet 0500 – «Nomoddiy aktivlar amortizatsiyasini hisobga oluvchi schyotlar»,

Kredit 9220 – «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi» schyoti

v) kam chiqqan nomoddiy aktivlarning qoldiq qiymatiga:

Debet 5910 – «Kamomadlar va qiymatliklarning buzilishidan yo'qotishlar»,

Kredit 9220 – «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi» schyoti.

Agar baholash natijasida nomoddiy aktivning bozor qiymati (undiriladigan summa) qoldiq qiymatidan yuqori bo'lsa, olingan daromad summasi buxgalteriya hisobida quyidagicha aks ettiriladi:

Debet 4730 – «Moddiy zararni qoplash bo'yicha xodimlarning qarzlari» schyoti – aybdor shaxslar yoki moddiy javobgar shaxslardan undirilishi lozim bo'lgan bozor qiymatiga.

Kredit 5910 – «Kamomadlar va qiymatliklarning buzilishidan yo'qotishlar» schyoti – nomoddiy aktivlarning qoldiq qiymatiga,

Kredit 9390 – «Boshqa operatsion daromadlar» schyoti - aybdor shaxs yoki moddiy javobgar shaxsdan undirilishi lozim bo'lgan bozor qiymati va qoldiq qiymati o'rtasidagi farq summaga (olingan daromad).

Bunda auditor aybdor shaxs yoki moddiy javobgar shaxsdan undirilishi lozim bo'lgan summalarni aniqlashning asosligini tekshirishi lozim. Chunki, olingan daromad summasi yuqorida nomi qayd qilingan «Nizom»ga muvofiq umumiy belgilangan tartibda soliqqa tortiladi.

Agar baholash natijasida obyektning bozor bahosi (undiriladigan summa) kam chiqqan obyektning qoldiq qiymatidan past bo'lsa, ko'rilgan zarar summasi buxgalteriya hisobida quyidagicha aks ettiriladi:

⁴⁶ «Inventarlash vaqtida aniqlangan mol-mulkning kamomadi va ortiqchasini buxgalteriya hisobi va soliqqa tortish tartibi haqidagi Nizom». 2001-yil 20-iyunda 56\2001-38-son bilan O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi va Davlat Soliq qo'mitasi tomonidan tasdiqlangan va Adliya vazirligida 2001-yil 23-iyulda 1054-son bilan ro'yxatga olingan.

Debet 4730 – «Moddiy zararni qoplash bo'yicha, xodimlarning qarzi» schyoti – aybdor yoki moddiy javobgar shaxsdan undirilishi lozim bo'lgan bozor qiymatiga.

Debet 9430 – «Boshqa operatsion xarajatlar» schyoti - aybdor yoki moddiy javobgar shaxsdan undirilishi lozim bo'lgan bozor qiymati va qoldiq qiymati o'rtasidagi farq summaga (ko'rilgan zarar summasiga).

Kredit 5910 – «Kamomadlar va qiymatliklarning buzilishidan yo'qotishlar» schyoti-kam chiqqan nomoddiy aktivlar obyektining qoldiq qiymatiga.

Ko'rilgan zarar summasi daromad (foyda) solig'ini hisoblashda umumiy belgilangan tartibda soliqqa tortiladigan bazaga qo'shiladi.

Nomoddiy aktivlar kamomadining aniq aybdori topilmagan yoki moddiy javobgar shaxslardan undirib olish imkoni bo'lmagan hollarda kam chiqqan nomoddiy aktivlarni hisobdan o'chirish quyidagi tartibda amalga oshiriladi:

a) boshlang'ich qiymatiga:

Debet 9220 – «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi»,

Kredit 0400 – «Nomoddiy aktivlarni hisobga oluvchi schyotlar»;

b) amortizatsiya summasiga:

Debet 0500 – «Nomoddiy aktivlar amortizatsiyasini hisobga oluvchi schyotlar»,

Kredit 9220 – «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi» schyoti;

v) ko'rilgan zarar summasiga:

Debet 9430 – «Boshqa operatsion xarajatlar» schyoti,

Kredit 9220 – «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi» schyoti.

Ko'rilgan zarar summasi ham daromad (foyda) solig'ini hisoblashda umumiy belgilangan tartibda soliqqa tortiladigan bazaga qo'shiladi.

Inventarizatsiyada aniqlangan hisobga olinmay qolgan nomoddiy aktiv obyektlari shularga o'xshash obyektlarning oshiqcha chiqish aniqlangan sanadagi bozor qiymati bo'yicha ularning foydali xizmat muddatini hisobga olgan holda baholanadi va buxgalteriya hisobida quyidagicha aks ettiriladi:

Debet 0400 – «Nomoddiy aktivlarni hisobga oladigan schyotlar» (0410-0490),

Kredit 9390 – «Boshqa operatsion daromadlar» schyoti.

Bu holda ham olingan daromad summasi umumiy belgilangan tartibda soliqqa tortiladi.

Nomoddiy aktivlarni inventarizatsiya qilish subyekt rahbarining inventarizatsiya o'tkazish to'g'risidagi buyrug'i, «Nomoddiy aktivlarning inventar ro'yxati» nomli inventar ro'yxat (INV-1 shakli). 0410-0490

shyotlarning sintetik hisob registrlari va Bosh daftarga asosan amalga oshiriladi.

Inventarizatsiya vedomostining ma'lumotlariga asosan inventarizatsiya ro'yxatlarini rasmiylashtirishning to'g'riligi, subyektning ko'rsatilgan nomoddiy aktivlardan foydalanish uchun huquqini tasdiqlaydigan dastlabki hujjatlarning mavjudligi, sintetik va analitik hisob registrlarida hamda bosh daftarda nomoddiy aktivlarni aks ettirishning to'g'riligi va o'zaro mosligi tekshiriladi. Ko'rib chiqish usulini qo'llash yo'li bilan auditor quyidagilar tengligini tekshiradi:

- nomoddiy aktivlarga doir hisobot shakllarining ko'rsatkichlari;
- hisobot ma'lumotlari va bosh daftar;
- hisob registrlarining ko'rsatkichlari.

Bunday tekshiruvni amalga oshirish uchun «Buxgalteriya balansi», nomoddiy aktivlar shyotlari (0410-0490) va nomoddiy aktivlar eskirishi shyotlari (0510-0590) bo'yicha sintetik hisob registrlari, nomoddiy aktivlarni hisobga oladigan kartochkalar (NMA-1 shakl) dan foydalaniladi.

Yuqorida bayon qilingan tartibda o'tkazilgan tekshiruv natijalari auditorlik tekshiruv natijalari bo'yicha tuziladigan hisobotning tegishli bo'limiga qo'shiladi.

3.2. Nomoddiy aktivlar harakati bilan bog'liq muomalalarni tekshirish uslubiyoti

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

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

Agar nomoddiy aktivlar pul o'tkazish yo'li bilan sotib olinsa yoki subyektning o'zida yaratilsa, 21-son BHMS⁴⁷ ga muvofiq, 0830 - «Nomoddiy aktivlarni sotib olish» shyoti qo'llaniladi. Nomoddiy aktivlar inventar qiymatiga qo'shiladigan xarajatlar tarkibi, ularning mazkur obyektga yaratishga aloqadorligi tekshiriladi.

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

⁴⁷ 21-son "Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi shyotlar rejasi va uni qo'llash to'g'risida yo'riqnoma" O'zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti (BHMS).

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

- Debet 9430 - «Boshqa operatsion xarajatlar»,
- Kredit 9220 - «Boshqa aktivlarning chiqimi».

Agar foyda olinsa:

- Debet 9220 - «Boshqa aktivlarning chiqimi»,
- Kredit 9320 - «Boshqa aktivlarning chiqimidan olingan foyda»

buxgalteriya o'tkazmalari bilan aks ettiriladi.

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

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

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

- nomoddiy aktivlar hisobga qabul qilinganida;

- nomoddiy aktivlar ishlab chiqarish maqsadlarida ishlatilganida.

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

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

Shunga ko'ra, nomoddiy aktivlarni hisobda ro'yxatga olishning texnik jihatlarini tekshirish juda muhim hisoblanadi. Nomoddiy aktivlar o'z nomiga ko'ra moddiy negizga ega bo'lmaganligi uchun subyektda u

yoki bu obyektning haqiqiy kirimi va ishlatilishi ustidan buxgalteriya nazoratini tashkil etish muammosi tez-tez vujudga keladi.

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

Nomoddiy aktivlarni kirim qilishda dastlabki hujjatlar bilan birga ularni identifikatsiyalovchi (aynan o'xshatuvchi) hujjatlar ham bo'lishi zarur. Bunday hujjatlarga nomoddiy aktivlarning o'zlarini yoki ulardan foydalanishni tavsiflovchi hujjatlar, shuningdek, subyektning u yoki bu mulkiy huquqini tasdiqlovchi hujjatlar kiradi. Boshqacha qilib aytganda, buxgalteriya hisobda aks ettiriladigan nomoddiy aktivlarning istalgan obyekti obyektiv shaklda mavjud bo'lishi lozim.

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

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

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

«Mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxiga kiritiladigan mahsulot ishlab chiqarish (ish, xizmat) va realizatsiya xarajatlarining tarkibi va moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi haqida Nizom»ga muvofiq texnologiyalarni takomillashtirish va yangilarini yaratish, shuningdek, ilmiy-tadqiqot va tajriba- konstruktorlik ishlarini o'tkazish bilan bog'liq mahsulotlar sifatini

yaxshilash, xomashyo va materiallarning yangi turlarini yaratish, ishlab chiqarishni qayta jihozlash xarajatlari 9420-«Ma'muriy xarajatlar» schyotida aks ettiriladi. Agar subyekt qandaydir ishlab chiqarish va intellektual mulk (patentlar, guvohnomalar) yaratsa, ushbu «Nizom» dan kelib chiqqan holda, ularni mulk sifatida hisobga olib bo'lmaydi, chunki ularni yaratish bilan bog'liq xarajatlar kapitallashmaydi.

Ushbu savol masalasida turli mamlakatlarda qarama-qarshi fikrlar mavjud. Masalan, ayrim mamlakatlarda nomoddiy aktivlar mablag' sifatida inobatga olinmaydi, ularni darhol ishlab chiqarish sarflari yoki foyda hisobiga hisobdan chiqarish ko'zda tutilgan. Ammo, bunday yondashuvga qarama-qarshi gumon patentlar olish va kashfiyotlar, tovar markalari, savdo belgylari, «Nou-xou» ishlanmalari va dastur ta'minotlarini yaratish bilan bog'liq ilmiy-tadqiqot va tajriba-konstruktorlik ishlari (ITTKI) kabi aktivlarni darhol hisobdan o'chirish, davr oralig'ida oladigan daromadlarni buzib ko'rsatishga olib keladi va subyektlar tomonidan ushbu faoliyat sohasiga mablag'lar sarflashni to'xtatib turadigan omil bo'lib hisoblanishidan iborat. Agar nomoddiy aktivlarni yaratish bilan bog'liq xarajatlarni darhol hisobdan o'chirish fikriga qo'shiladigan bo'lsak, unda bizning subyektlarimizda bunday xarajatlarga eng oz miqdorda mablag' ajratilib, respublikamiz hududida ishlab chiqarish va intellektual mulkni (subyektning o'z ishlab chiqarishini) umuman pasayishiga olib keladi, subyektlar esa o'zlarining mulkiy huquqlari (nomoddiy aktivlari) ni yaratmasdan, xorijdan sotib olishga harakat qiladilar.

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

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

Nomoddiy aktivlar bo'yicha amortizatsiya ajratmalari baholash miqdori bo'lib, taxmin qilinayotgan foydali xizmat qilish davriga asoslanib hisob-kitob qilinadi. Shuning uchun auditor o'atilgan foydali xizmat qilish muddatlari va amortizatsiya ajratmalari normalarining xosligini 7-son BHMS 7-§ ga muvofiq tekshirib ko'rish lozim. Bunday tekshiruvni amalga oshirish uchun 1-sonli NMA shakldagi kartochka va nomoddiy

aktivlar obyektlarini hisobga qabul qilishda asos bo'lgan dastlabki hujjatlardan foydalaniladi.

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

7-son BHMSga muvofiq, nomoddiy aktivning foydali xizmat muddatini belgilashda quyidagi omillarni e'tiborga olish lozim:

a) nomoddiy aktivning kutilayotgan foydali xizmat muddati;

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

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

Nomoddiy aktivlarning foydali xizmat muddati korxonadan nomoddiy aktiv buxgalteriya hisobiga qilinish chog'ida belgilanadi.

Nomoddiy aktivlarning foydali xizmat muddatini belgilash quyidagilardan kelib chiqqan holda amalga oshiriladi:

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

b) ushbu obyektidan foydalanish ko'zda tutilayotgan muddat, ya'ni korxonadan iqtisodiy foyda (daromad) olishi mumkin bo'lgan muddat.

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

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

Amortizatsiya hisoblanadigan nomoddiy aktivlar bo'yicha auditor quyidagilarni tekshiradi:

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

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

7-son BHMSda nomoddiy aktivlarga amortizatsiya hisoblashning quyidagi usullarini qo'llash nazarda tutilgan. Ular:

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

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

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

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

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

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

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

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

b) yillar summasi usuli (kumulyativ usul).

Auditor quyidagilarni bilishi kerak:

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

2. Yillar summasi usuliga (kumulyativ usul)ga ko'ra har yili amortizatsiya me'yori amortizatsiya muddati oxiriga qadar qoladigan

amortizatsiyalanadigan qiymatga ulush sifatida aniqlanadi. Ulush amortizatsiya ajratmalari tugaguniga qadar qoladigan to'liq yillar sonini amortizatsiya muddatini tashkil qiladigan yillar tartib sonlari yig'indisiga bo'lish orqali aniqlanadi.

Hisobot yili davomida nomoddiy aktivlar bo'yicha amortizatsiya ajratmalari qo'llaniladigan hisoblash usulidan qat'iy nazar (amortizatsiya hisoblashning ishlab chiqarish usulidan tashqari) yillik summaning 1G'12 miqdorida har oyda hisoblanadi.

Mavsumiy tUSDagi ishlab chiqarish korxonalarida foydalaniladigan nomoddiy aktivlar bo'yicha amortizatsiya ajratmalarining yillik summasi korxonada tomonidan nomoddiy aktivlardan foydalanish davri mobaynida teng maromda hisobot yilida hisoblanadi. Auditor hisoblangan amortizatsiya ajratmalarining schyotlarida to'g'ri aks ettirilganligini ham aniqlashi lozim. Hisobot davridagi amortizatsiya ajratmalari arifmetik hisob-kitoblarning to'g'riligini tekshirish auditorlik jamlash qoidalarini hisobga olgan holda, jamlash asosida amalga oshiriladi.

Auditor amortizatsiya ajratmalarining har oyda hisoblanayotganligini ham tekshirishi lozim. Chunki amaliyotda nomoddiy aktivlarga har chorakda bir marta amortizatsiya hisoblash hollari uchraydi. Shuningdek, subyekt zarar ko'rgan davrlarda ham amortizatsiya hisoblanganligini tekshirish zarur. Qoidaga ko'ra subyekt faoliyatining hisobot davridagi natijalari qanday bo'lishidan qat'iy nazar (foyda oladimi yoki zarar ko'radimi) nomoddiy aktivlarga amortizatsiya hisoblashi shart.

Nomoddiy aktivlar bo'yicha amortizatsiya ajratmalari hisoblashni tekshirish mobaynida:

- nomoddiy aktivlar obyektlarining o'rtacha qiymati va o'rtacha amortizatsiya normasidan foydalangan holda hisoblash yo'li bilan amortizatsiya ajratmalari summalarini taxminlash;

- bir necha hisobot davrlaridagi hisoblangan amortizatsiya ajratmalari summalarini taqqoslash va aniqlangan farqlarni nomoddiy aktiv obyektlarining mavjudligi hamda ular kirimi va chiqimining ta'sirini inobatga olgan holda tahlil qilish kabi analitik amallardan ham foydalanish mumkin.

Amortizatsiya ajratmalarini batafsil tekshirish mobaynida auditor amortizatsiya ajratmalari hisoblash usullaridagi o'zgarishlarning subyekt hisob siyosatida aks ettirilganligini aniqlashi lozim. Chunki, bunday o'zgarishlar bir qancha davrlar oralig'idagi ma'lumotlarning taqqoslanuvchanligiga sezilarli darajada ta'sir ko'rsatadi. Bunda joriy sharoitga yangi baho berish kerak. Nomoddiy aktivlarning foydali xizmat

muddatlari o'zgartirgan hollarda o'zgartirish sabablari o'rganilib, ularning 1-sonli «Hisob siyosati va moliyaviy hisobot» va 7-sonli «Nomoddiy aktivlar» nomli BHMS talablariga muvofiqligi o'rganiladi.

Nomoddiy aktivlardan qancha muddatda foydalanish va ularga eskirish hisoblash zarurati haqidagi masalaga ko'pchilik davlatlarning ancha ehtiyotkorlik bilan yondashishi bu sohadagi mavjud xalqaro standartlarga muvofiq keladi. Chunki, hisobning xalqaro standartlari komiteti yohud ishbilarmonlik aloqalari qiymati kapitallashtirishni, yoxud birdaniga subyektning xususiy kapitali hisobiga hisobdan chiqarishga ruxsat beradi.

Lekin, bu standartlarga muvofiq, nomoddiy aktivlarga eskirish hisoblashning qandaydir maksimal muddati tavsiya qilinmaganligiga qaramasdan, ayrim davlatlarda ma'lum cheklashlar kiritilgan. Masalan, firma amaliy shuhrati «Goodwill» ning qiymati Kanada va AQSh da 40 yil, Avstraliyada 20 yil, Niderlandiya va Shvetsiyada 10 yil, Yaponiyada 5 yilda hisobdan o'chiriladi.

Nomoddiy aktivlar auditi biz uchun yangi hisob va audit ob'yektlari hisoblanadi. Shuning uchun nomoddiy aktivlarni hisobga kiritish usullari, haqqoniy baholash metodlari, ular qiymatini qoplash va sh.o'., shuningdek joriy hisobda harakatini aks ettirish masalalari jiddiy ilmiy-tadqiqotlarni talab etadi.

3.4. Nomoddiy aktivlar auditining natijalarini umumlashtirish

Nomoddiy aktivlarni hisobga olishga doir muomalalarni tekshirish natijalari auditorlik hisobotida umumlashtiriladi. Har bir yo'l qo'yilgan xato-kamchilik bo'yicha: qaysi me'yoriy hujjatning qaysi talabi buzilganligi; yetkazilgan zarar summasi; aniqlangan xatoning subyekt faoliyati va moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining ishonchligiga ta'sir ko'rsatish darajasi, jiddiyligi va hokazolar aniqlanadi.

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

- 0400 - «Nomoddiy aktivlarni hisobga oladigan schyotlar» - (0410-0490) da asossiz ravishda nomoddiy aktivlar qatoriga olib borilganligi;
- obyektlar tegishli hujjatlar bilan rasmiylashtirilmaganligi;
- nomoddiy aktivlarning inventar (balans) qiymatiga ularni sotib olish yoki yaratish bilan bog'liq bo'lmagan xarajatlarning qo'shilganligi;
- analitik hisob yuritilmasligi va h.k.

Quyidagi faktlar subyektda ichki nazoratning past darajada ekanligidan dalolat beradi:

- yillik buxgalteriya hisobotini tuzishdan oldin nomoddiy aktivlar inventarizatsiya qilinmasligi;

- hisob siyosatida belgilangan inventarizatsiya o'tkazish muddatlariga rioya qilinmasligi;

- inventarizatsiya natijalari tegishli hujjatlar bilan rasmiylashtirilmaganligi;

- inventarizatsiya natijalari yillik buxgalteriya hisobotida o'z vaqtida aks ettirilmasligi;

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

- amortizatsiya hisoblanmaydigan toifaga kiruvchi nomoddiy aktivlarga ham amortizatsiya hisoblanishi;

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

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

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

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

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

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

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

Takrorlash uchun savollar:

1. Nomoddiy aktivlar auditining maqsadi va vazifalari nimalardan iborat?

2. Nomoddiy aktivlarni tekshirishda qanday reja tuzish zarur?

3. Nomoddiy aktivlar auditida qanday ma'lumot manbalaridan foydalaniladi?

4. Nomoddiy aktivlarning mavjudligi va saqlanishi holati qanday tekshiriladi?
5. Nomoddiy aktivlar analitik hisobining tashkil etilishi qanday tekshiriladi?
6. Nomoddiy aktivlar auditida eng ko'p uchraydigan xatolar qanday?
7. Nomoddiy aktivlar harakatini tekshirishda auditor nimalarga alohida e'tibor qaratishi lozim?
8. Nomoddiy aktivlar kirimi va chiqimini rasmiylashtirish, schyotlarda aks ettirish qanday tekshiriladi?
9. Nomoddiy aktivlarga eskirishni hisoblash to'g'riligini qanday tekshiriladi?
10. Nomoddiy aktivlar auditining natijalarini umumlashtirish qanday amalga oshiriladi?

4-bob. UZOQ MUDDATLI INVESTITSIYALAR BILAN BOG'LIQ MUOMALALAR AUDITINING USLUBIY MUAMMOLARI

4.1. Uzoq muddatli investitsiyalar bilan bog'liq muomalalar auditining asosiy qonun va me'yoriy hujjatlari. Tekshiruv maqsadi, vazifalari va axborot manbalari

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

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

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

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

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

Bu holat, zarar keltiradigan ishlab chiqarishga mablag' qo'ymaslik va qo'yilgan uzoq va qisqa muddatli investitsiyalarni yo'qotmaslik yoki ushbu qo'yilmalardan tegishli iqtisodiy samara olish uchun investitsiya kiritilayotgan subyektning moliyaviy-xo'jalik faoliyati va moliyaviy ahvoli yaxshi o'rganilishi kerakligini keltirib chiqaradi.

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

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

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

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

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

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

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

G'azna majburiyatlari quyidagi turlarda chiqariladi: uzoq muddatli – 5 yil va undan uzoq bo'lgan muddatga, o'rta muddatli – 1 yildan 5 yilgacha, qisqa muddatli 1 yilgacha bo'lgan muddatga. Uzoq va o'rta

muddatli g'azna majburiyatlarini chiqarish bo'yicha qaror O'zbekiston Respublikasining Vazirlar Mahkamasi tomonidan qabul qilinadi. Qisqa muddatli g'azna majburiyatlarini chiqarish bo'yicha qarorni O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi qabul qiladi. G'azna majburiyatlarini chiqarish to'g'risidagi qarorda daromad to'lash va majburiyatlarni bajarish shartlari belgilanadi.

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

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

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

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

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

Fyuchers – kelajakda, kelishilgan aniq vaqtda shartnomada belgilangan narxda ma'lum bir qimmatli qog'ozlar yoki boshqa moliya instrumentlari yoki tovarlarni so'zsiz sotib olish yoki sotish majburiyatini belgilovchi qimmatli qog'oz (kontrakt).

Qimmatli qog'ozlar emissiyasi - qimmatli qog'ozlarni birinchi egalari (investorlari), yuridik yoki jismoniy shaxslarga sotish orqali muomalaga chiqarish.

Emissiya quyidagi holatlarda amalga oshiriladi: aksionerlik jamiyati ta'sis etilib uning aksiyalari ta'sisчилar orasida joylashtirilganda; aksionerlik jamiyati aksiyalar chiqarish yo'li bilan boshlang'ich nizam kapitali (jamg'armasi) miqdori oshirilganda; obligatsiya va boshqa qarz majburiyatlarini chiqarish orqali yuridik shaxslar, davlat, davlat hokimiyati va boshqarish organlari tomonidan qarz kapitali jalb qilinganida; o'zaro

respublika miqyosida subyektlarning qarz majburiyatlarini to'lash (so'ndirish) jarayoni amalga oshirilganda.

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

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

«Moliyaviy investitsiyalarni auditorlik tekshiruvini o'tkazishda birinchi navbatda auditning maqsadi va vazifalarini belgilash zarur.

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

Ushbu maqsadga erishish uchun quyidagi auditning vazifalarini belgilandi:

1. Subyekt aktivlarini moliyaviy investitsiyalar tarkibiga kiritilganligi to'g'riligini tekshirish.

2. Hisobda moliyaviy investitsiyalarni tegishli belgilari bo'yicha ularni turkumlanishini chegaralash to'g'riligini tekshirish.

3. Moliyaviy investitsiyalarni hisobga olishda ularni qiymati to'g'ri shakllanganligini tekshirish.

4. Moliyaviy investitsiyalar bilan bog'liq muomalalar hisobini to'g'riligini tekshirish.

5. Moliyaviy investitsiyalar sintetik va analitik hisobi holatini baholash.

6. Moliyaviy investitsiyalarni inventarizatsiyadan o'tkazish tartibi va ularni natijalarini hisobda to'g'ri aks ettirilganligini tekshirish.

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

Auditorning oldida turgan maqsad va vazifalardan kelib chiqib, auditning obyektlarini belgilab olamiz, 4.1-jadval»⁴⁸:

Uzoq muddatli investitsiyalar auditining ma'lumot manbalari bo'lib quyidagilar hisoblanadi:

1. Ta'sis hujjatlaridan nusxalar.

2. Aksiyadorlar reestlaridan ko'chirmalar.

3. Boshqa subyektlarga amalga oshirilgan investitsiyalar summalari to'g'risidagi guvohnomalar.

⁴⁸ Ilxamov Sh.I. Investitsiya faoliyatida buxgalteriya hisobi va audit. Diss. -T., 2005

4. Aksiyalar va boshqa qimmatli qog'ozlar sertifikatlari.
5. Qimmatli qog'ozlar bo'yicha sotib olish-sotish yoki qabul qilish-topshirish dalolatnomalari.
6. Depozit shartnomalari.
7. Qimmatli qog'ozlarni ro'yxatga olish daftarlari.
8. Kirim va chiqim kassa orderlari.
9. 0600 «Uzoq muddatli investitsiyalarni hisobga oluvchi schyotlar» ma'lumotlari.
10. 4800 «Turli debitorlarning qarzlarini hisobga oluvchi schyotlar» ma'lumotlari.
11. 5100 «Hisob-kitob schyotidagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyot» ma'lumotlari.
12. 5000 «Kassadagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyot» ma'lumotlari.
13. 5200 «Chet el valyutalaridagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyot» ma'lumotlari.
14. Boshqa schyot guruhlari bo'yicha hisob registrarlari (jurnal - orderlar, Bosh kitob va boshqalar.

4.1-jadval

Moliyaviy investitsiyalar auditining obyektlari

Ko'rsatkichlar		Ko'rsatkichlar keltirilgan moliyaviy hisobot shakllari		
		Schyotlar	1-shakl Satr	2-shakl Satr
1	2	3	4	5
Uzoq muddatli investitsiyalarni hisobga oluvchi schyotlar	0600	030	110, 170	100
Qimmatli qog'ozlar	0610	040		
Shuba subyektlarga investitsiyalar	0620	050		
Qaram subyektlarga investitsiyalar	0630	060		
Chet el kapitali mavjud subyektlarga investitsiyalar	0640	070		
Boshqa uzoq muddatli investitsiyalar	0690	080		

«Moliyaviy qo'yilmalar hisobiga oid auditorlik tekshiruvining asosiy maqsadi moliyaviy qo'yilmalar bo'yicha operatsiyalar qonuniy amalga oshirilganligi, to'g'ri baholanganligi va buxgalteriya hisobi to'g'ri yuritilayotganligini tasdiqlashdan iborat.

Subyektning vaqtincha bo'sh turgan pul mablag'laridan samarali foydalanish usullaridan biri - bu ularni qimmatli qog'ozlar sotib olishga yo'naltirishdir.

Mablag'larni qimmatli qog'ozlarga yo'naltirish o'z tavsifiga ko'ra yuqori tavakkalchilik faoliyati bilan bog'liq bo'lib, tavakkalchilik darajasini imkoni boricha pasaytirish maqsadida emitentning moliyaviy holatini va bozor kon'yunkturasini bilish fond birjasi ma'lumotlarini muntazam ravishda monitoring qilib turishni taqozo etadi»⁴⁹.

Uzoq muddatli investitsiyalar auditining samaradorligi boshqa xo'jalik muomalalarini auditorlik tekshiruvlarini o'tkazilishi kabi uni to'g'ri rejalashtirishga bevosita bog'liqdir. Auditni rejalashtirish jarayonida auditorlik tashkilotlari tomonidan qo'llaniladigan me'yorlar 3-son «Auditni rejalashtirish» nomli auditning milliy standartida belgilab berilgan. Ushbu standart subyektning auditdan o'tkazishda audit rejasini hamda audit dasturini tuzishni talab etadi.

«Moliyaviy investitsiyalar hisobi va nazorat tizimi holati to'g'risida dastlabki ma'lumotlarni olish uchun puxta o'ylab tuzilgan testlar tizimiga ega bo'lish lozim. Odatda, subyektlarda moliyaviy investitsiyalar bo'yicha muomalalar uncha ko'p bo'lmagan miqdorda amalga oshiriladi, shuning uchun barcha muomalalarni yo'nalishlarga qarab yoppasiga tahlil qilish maqsadga muvofiqdir. Moliyaviy investitsiyalar muomalalari bo'yicha ichki nazorat tizimi va buxgalteriya hisobi holatini baholash uchun namunaviy test savollari 1-ilovada keltirilgan.

Test sinovlarining natijalari, bizning fikrimizcha auditorga audit o'tkazilayotgan subyektda tekshirilayotgan obyektning ichki nazorat tizimi holatini to'g'ri baholashga yordam beradi.

Uzoq muddatli investitsiyalar auditining nazorat muolajalarini rejalashtirishda tekshiruv o'tkazish yo'nalishlarini aniqlash, harakatlar ketma-ketligini, kerakli bo'lgan isbotlar manbalarini belgilash lozim. Aniq tadbirlarni tartibga solish va auditorlik tavakkalchiligini kamaytirish maqsadida moliyaviy investitsiyalar auditini bo'yicha maxsus dasturni tayyorlash lozim (2-ilova).

Ishlab chiqilgan tekshiruv dasturiga muvofiq auditor quyidagi moddalar bo'yicha hisobot davri boshidagi va hisobot davri oxiridagi balans satri ma'lumotlarini: «qimmatli qog'ozlar» (040) ma'lumotlarini 0610 - «qimmatli qog'ozlar» schyoti ma'lumotlari bilan; «Shuba xo'jalik jamiyatlariga investitsiyalar» (050) ma'lumotlarini 0620 «Sho'ba xo'jalik jamiyatlariga investitsiyalar» hisobvarag'i ma'lumotlari bilan; «Qaram

⁴⁹ Do'smurov R. Audit asoslari. Darstik. -T., 2004. 223-b

xo'jalik jamiyatlariga investitsiyalar» (060) ma'lumotlarini 0630 - «Qaram xo'jalik jamiyatlariga investitsiyalar» schyoti ma'lumotlari bilan; «Xorijiy kapitalga ega bo'lgan subyektga investitsiyalar» (070) ma'lumotlarini 0640 - «Xorijiy kapitalga ega bo'lgan subyektga investitsiyalar» schyoti ma'lumotlari bilan; «Boshqa uzoq muddatli investitsiyalar» (080) ma'lumotlarini 0690 - «Boshqa uzoq muddatli investitsiyalar» schyoti ma'lumotlari bilan, shuningdek Bosh daftar bilan, Bosh daftar ma'lumotlarini esa tegishli jurnal-orderlar, hisob registrlari hamda dastlabki hujjatlar bilan taqqoslashi zarur»⁵⁰.

Auditor amalga oshirilgan moliyaviy investitsiyalarni tasdiqlovchi hujjatlar bilan tanishishi lozim. Bular sirasiga - olingan aksiyalar, turli sertifikatlar, obligatsiyalar, qo'yilgan summalar haqidagi guvohnomalar, qarz berish haqidagi shartnomalarni kiritish mumkin. Qimmatli qog'ozlar sotilganligini tasdiqlovchi hujjatlar sirasiga esa - oldi-sotti shartnomalari, obligatsiyalar so'ndirilganligi va berilgan qarzlar qaytarilganligini tasdiqlovchi to'lov topshiriqnomalarini kiritish mumkin.

Uzoq muddatli investitsiyalarga oid muomalalar miqdori ko'p bo'lgan taqdirda, auditor ularni to'g'ri kirim qilinganligi va hisobda aks ettirilganligini tanlab olib tekshiradi. Bunda, moliyaviy investitsiyalar hisobga sotib olingan narxlar bo'yicha qabul qilinishi, sotib olish va ularning nominal qiymati bo'yicha farqlar qimmatli qog'ozlarning amal qilish muddati davomida hisobdan chiqarilishini unutmaslik kerak.

Auditor uzoq muddatli investitsiyalar sotilishi va hisobdan chiqarilishi bo'yicha operatsiyalar hisobda to'g'ri aks etilishiga alohida e'tiborini qaratishi lozim. Har qanday hisobdan chiqarish 9220 - "Boshqa aktivlarni sotilishi va turli chiqimi" schyoti orqali hisobga olinishi lozim. Ularning sotilishi yoki chiqarilishidan hosil bo'lgan foyda yoki zarar "Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot" da aks ettirilishi kerak va auditorning vazifasi ular to'g'ri soliqqa tortilganligini tekshirishdan iborat.

Uzoq muddatli investitsiyalar bo'yicha operatsiyalarning tekshiruvini bizning fikrimizcha, quyidagi yo'nalishlar bo'yicha olib borilishi kerak: mavjudligi va to'liqligi, baholash, huquqlar va majburiyatlar, taqdim etish va yoritish (4.2-jadval).

⁵⁰Ilxamov Sh I. Investitsiya faoliyatida hujjatlarini hisobi va audit G G Diss -T., 2005

Uzoq muddatli investitsiyalarning audit yo'nalishlari

№ 1	Yo'nalishlar 2	Auditning mazmuni 3	Ta'minlash darajasi 4
1.	Mavjudligi va to'liqligi	<p>Ushbu yo'nalish bo'yicha auditorlik tekshiruvni og'zaki so'rovlardan boshlanishi mumkin (hisobot davrida qanday o'zgarishlar sodir etilgan, sotib olingan qimmatli qog'ozlar to'liq hisobga olingan, hisobotda aks ettirilishi, analitik va sintetik schyotlar qoldig'i Bosh daftarga mos, qayerda saqlanadi va boshqalar). Agar, qimmatli qog'ozlar subyektda saqlansa, ularni ko'rib chiqish va sanab chiqish, ya'ni inventarizatsiyani o'tkazish lozim</p>	<p>Barcha moliyaviy investitsiyalar korxonaga uchun ahamiyatli bo'lib, balans tuzish sanasiga mavjud va kelajqda daromad keltiradi:</p> <p>moliyaviy investitsiyalar mavjudligi belgilangan tartibda o'tkazilgan inventarizatsiya va zarur dastlabki hujjatlar bilan tasdiqlangan;</p> <p>barcha moliyaviy investitsiyalarning buxgalteriya hisobi va hisobotida to'liq aks ettirilishi, hisobga olinmay qolgan moliyaviy investitsiyalar yo'qligi;</p> <p>moliyaviy investitsiyalar hisobga olinadigan sintetik schyotlar qoldig'i va oborotlarining tegishli analitik hisob schyotlari qoldiq va oborotlariga mos kelishi;</p> <p>schyotlar bo'yicha qoldiq va oborotlarning buxgalteriya hisobi registrlaridan Bosh daftarga va moliyaviy hisobotlariga to'liq hajmda o'tkazilishi;</p> <p>moliyaviy investitsiyalar kirimi va hisobdan o'chirilish faktlarining barchasi buxgalteriya hisobi va hisobotida aks ettirilishi</p>
2.	Baholash	<p>Moliyaviy investitsiyalar bo'yicha xarajatlar hujjatli tasdiqlangan bo'lishi, sintetik va analitik hisoblarda aks ettirilishi, qimmatli qog'ozlarni sotib olish usuliga ko'ra ularning qiymati me'yoriy hujjatlarga muvofiq shakllantirilgan bo'lishi lozim. Ularni hisobotda aks ettirish uchun me'yo-</p>	<p>Moliyaviy investitsiyalar (qimmatli qog'ozlar) buxgalteriya hisobi va hisobotida me'yoriy hujjatlar talablariga muvofiq baholangan: chet el valyutasidagi qimmatli qog'ozlarni so'mda baholash amaldagi qonunchilik talablariga muvofiq o'tkazilgan; qimmatli qog'ozlarni sotib olish usuliga ko'ra ularning haqiqiy qiymati me'yoriy hujjatlar talablariga muvofiq shakllantirilgan; qimmatli qog'ozlar qiymati buxgalteriya hisobotiga</p>

		riy hujjatlar talabiga muvofiq baholangan.	kiritish uchun me'yoriy hujjatlar talablariga muvofiq va to'g'ri hisoblab chiqarilgan (bozor bahosi pasayishini hisobga olgan holda); qimmatli qog'ozlarni sotishdan olingan tushum buxgalteriya hisobida dastlabki hujjatlardagi ma'lumotlarga mos bahoda aks ettirilgan
	Huquq va majburiyatlar	Subyekt moliyaviy investitsiyalar bo'yicha tegishli huquqlarga ega. Buxgalteriya balansida aks ettirilgan qimmatli qog'ozlar subyektga tegishligi to'g'risida barcha guvohnomalar mavjud.	Subyekt moliyaviy investitsiyalar uchun tegishli huquqlarga ega va ushbu huquqlar bilan bog'liq xavf-xatar uchun mas'uldir; buxgalteriya hisobida aks ettirilgan moliyaviy investitsiyalar (qimmatli qog'ozlar va berilgan qarzlar) subyektga qonun asosida tegishlidir; buxgalteriya balansida aks ettirilgan qimmatli qog'ozlar subyektga mulkiy huquq asosida tegishli bo'lib, tegishli huquq talablariga mos
3.		Subyekt moliyaviy investitsiyalar bo'yicha tegishli huquqlarga ega. Buxgalteriya balansida aks ettirilgan qimmatli qog'ozlar subyektga tegishligi to'g'risida barcha guvohnomalar mavjud. Moliyaviy investitsiyalarga egalik qilish huquqlari tegishli shartnomalar, qabul qilish-topshirish dalolatnomalari, qimmatli qog'ozlar va boshqalar bo'yicha tekshiriladi	shartnomani amalga oshirish natijasida olgan hamda subyekt qimmatli qog'ozlar olinganligini tasdiqlovchi barcha zarur guvohliklarga ega; buxgalteriya hisobi schyotlaridagi barcha yozuvlar amaldagi qonunchilik va me'yoriy hujjatlar talablariga muvofiq rasmiylashtirilgan. Isbotlovchi va dastlabki hujjatlar bilan rasmiylashtirilgan; moliyaviy investitsiyalarga doir barcha muomalalar amaldagi qonunchilikka zid bo'lmagan munosabatlar sharoitidan kelib chiqadi
4.	Taqdim etish va yoritish	Moliyaviy investitsiyalar to'g'ri turkumlangan, ular to'g'risidagi axborot buxgalteriya hisobotlarida ochib berilgan. Auditor investitsiyalarning miqdori, yo'nailishi va	Barcha moliyaviy investitsiyalar to'g'ri turkumlangan va buxgalteriya hisobotida mohiyati ochib berilgan; moliyaviy investitsiya turlari va qaytarish muddatlariga ko'ra turkumlangan; moliyaviy investitsiyalarni sotish va qaytarish bilan bog'liq daromadlar

maqsadga muvofiqligini tahlil qili-shi hamda ular hisobda to'g'ri aks etilganligini o'rganib chiqishi lozim	va xarajatlar moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotda to'g'ri turkumlangan; moliyaviy investitsiyalar to'g'risidagi axborotlar buxgalteriya hisobotlariga birlashtiriladigan tushuntirishlarda ochib berilgan
---	---

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

4.2. Uzoq muddatli investitsiyalar bilan bog'liq muomalalarni tekshirish uslubiyoti

Uzoq muddatli investitsiyalarni hisobga olishda qo'llaniladigan dastlabki hujjatlarning rasmiylashtirilishini tekshirishda shuni hisobga olish zarurki, qimmatli qog'ozning o'zi – qat'iy shakldagi hujjat bo'lib, uning shakli va majburiy rekvizitlari qimmatli qog'ozlarning ma'lum turlari uchun qonunchilik bilan belgilangan talablarga mos kelishi lozim. Qimmatli qog'ozlarda majburiy rekvizitlarning yo'qligi yoki qimmatli qog'ozning belgilangan shaklga mos kelmasligi uning yaroqsizligidan dalolat beradi. Shuning uchun auditor qimmatli qog'ozlar blankalarini shaklan tekshirish bilan birga, mohiyatan ham tekshiruvdan o'tkazadi. Shuningdek, qimmatli qog'ozlar qiymat ko'rsatkichlari arifmetik tekshiruvdan ham o'tkazilishi zarur.

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

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

Aksiyalar, obligatsiyalar va shunga o'xshash qimmatli qog'ozlar 0610 "qimmatli qog'ozlar" schyotining debeti bo'yicha sotib olingan qiymatida hisobga olinadi va qimmatli qog'ozlar hisobga olingan avvalgi schyotlari kreditida ularning hisobiga berilgan qiymatliklar aks ettiriladi. Subyekt tomonidan uzoq muddatli moliyaviy investitsiyalar uchun mablag'lar o'tkazilsa, lekin hisobot davrida subyektga ularga egalik huquqini beruvchi tegishli hujjatlar (aksiyalar, obligatsiyalar, boshqa

subyektlarga o'tkazilgan qo'yilmalar summasiga guvohnomalar va boshqalar) olinmasa, bular 0610 - "Qimmatli qog'ozlar" schyotida alohida ko'rsatiladi. Agarda, subyektlar tomonidan sotib olingan aksiyalar, obligatsiyalar va boshqa shunga o'xshash qimmatli qog'ozlar to'liq qiymati nominal qiymatidan yuqori bo'lsa, u holda har safar ularga to'g'ri keladigan daromad hisoblanganda xarid qilish va nominal qiymatlar orasidagi farqi quyidagicha buxgalteriya yozuvlari orqali hisobdan chiqariladi:

Debet 9690 - «Moliyaviy faoliyat bo'yicha boshqa xarajatlar»,
Kredit 0610 - «Qimmatli qog'ozlar».

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

Debet 0610 - «Qimmatli qog'ozlar»,
Kredit 9590 - «Moliyaviy faoliyat bo'yicha boshqa daromadlar».

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

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

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

Bundan tashqari, auditor, moliyaviy investitsiyalarning amaldagi xarajatlar miqdorida buxgalteriya hisobida to'g'ri aks ettirilganligiga o'z

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

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

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

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

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

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

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

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

Auditor, uzoq muddatli moliyaviy investitsiyalarni qayta baholash natijasida paydo bo'ladigan qo'shimcha miqdor xususiy kapitalga qayta baholashdan kelgan daromad sifatida qo'shilishi kerakligini e'tibordan chetda qoldirmasligi lozim. Moliyaviy investitsiyalar qiymati kamaygan taqdirda, kamayish miqdori xususiy kapitalda aks ettirilgan o'sha investitsiyalarni oldingi baholash qiymati hisobidan amalga oshiriladi. Agar, moliyaviy investitsiyalar qiymatini kamayishi miqdori, ilgari qayta baholashdan olingan daromad miqdoridan kam bo'lsa, bu tafovut xarajat sifatida hisobga olinishi lozim. Qiymati pasaytirilgan investitsiyalarni qo'shimcha baholash miqdori, mazkur investitsiyalardan kelgan zarar qoplangandan so'ng, xususiy kapital ko'payishiga kiritiladi.

Bulardan tashqari, auditor, auditorlik tekshiruvi jarayonida xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisobotlarida quyidagilarni yoritilganligini tekshirishi lozim:

- moliyaviy investitsiyalarning balans qiymatini to'g'ri aks ettirilganligini;
- bozor qiymati bo'yicha hisobga olingan qisqa muddatli moliyaviy investitsiyalarning bozor qiymatidagi o'zgarishlarni aks ettirilganligini;
- qayta baholangan moliyaviy investitsiyalarni sotishda, qayta baholashdan qo'shilgan summani aks ettirilganligini va h.k.

Auditor moliyaviy investitsiyalar 0600 - «Uzoq muddatli investitsiyalarni hisobga oluvchi schyotlar», 5800 - «Qisqa muddatli investitsiyalarni hisobga oluvchi schyotlar» nomli schyotlarda to'g'ri aks etilganligini, to'g'ri tasniflanishi va ular bo'yicha alohida hisob yuritilayotganligini aniqlaydi. Moliyaviy investitsiyalar buxgalteriya hisobining registrlari ma'lumotlari asosida ularning tarkibi aniqlanadi va to'g'ri baholanganligi tahlil qilinadi, hisob registrlari ma'lumotlari dastlabki hujjatlar ma'lumotlari bilan solishtiriladi, hujjatlar mavjudligi va to'g'ri rasmiylashtirilganligi tekshiriladi. Subyektda albatta moliyaviy investitsiyalarni ro'yxatga olish daftari yuritilishi lozim.

Qimmatli qog'ozlarni hisobga oladigan qiymatini shakllantiruvchi barcha haqiqiy xarajatlar 0610 - «Qimmatli qog'ozlar» schyotlar debetida

hisobga olinadi. Auditor qimmatli qog'ozlar sotib olish bilan bog'liq xarajatlar tarkibini, ushbu xarajatlarni moliyaviy investitsiyalar qiymatiga qo'shishning qonuniyligini, bu xarajatlarning tegishli hujjatlar bilan tasdiqlanganligini tekshiradi.

Moliyaviy investitsiyalarning hisobga qabul qilingan bahosi, qoidaga ko'ra, o'zgatirilmaydi. Qarzli qimmatli qog'ozlar bundan mustasno.

Qimmatli qog'ozlar shartnomaga muvofiq tekinga olinganida olingan vaqtidagi bozor bahosi bo'yicha baholanadi.

Agar moliyaviy investitsiyalar chet el valyutasida amalga oshirilsa, bunday muomalalarning valyuta muomalalarini tartibga soladigan me'yoriy hujjatlarga muvofiqligini tekshirish zarur.

Qiymati chet el valyutasida ifodalangan moliyaviy investitsiyalar O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki tomonidan belgilangan, muomala sodir bo'lgan kunda amal qilayotgan valyuta kursi bo'yicha so'mga hisoblab baholanadi.

Auditor qaytarish muddati bir yildan oshiq qimmatli qog'ozlar ham qayta baholanayotganligini tekshirish lozim. Chunki, kurs tafovutini qayta baholash va hisobda aks ettirish faqat qisqa muddatli moliyaviy investitsiyalar tarkibida hisobga olinadigan qimmatli qog'ozlar, hamda subyekt tomonidan belgilangan tartibda depozitga joylashtirilgan pul mablag'lari bo'yicha amalga oshiriladi. Boshqa subyektlarning ustav kapitaliga qo'shilgan ulushlar ta'sis shartnomasida belgilangan (kelishilgan) qiymat bo'yicha baholanadi. Subyekt mulkini boshqa subyekt ustav kapitaliga ulush sifatida berishda moliyaviy investitsiyalar shartnoma qiymati va berilgan mulklar qiymati o'rtasidagi farqlarni hisobda aks ettirishning to'g'riligini tekshirish zarur.

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

«Mahsulot ishlab chiqarish va sotish xarajatlarining tarkibi... to'g'risidagi Nizom» da «Sarflangan (qimmatli qog'ozlarga, shuba subyektlarga va h.k.larga) mablag'larni qayta baholashdan olingan daromadlar»⁵¹ni qayta baholashdan ko'rilgan zararlar qimmatli

⁵¹ Mahsulot (ish, xizmat) larni ishlab chiqarish va sotish bo'yicha harajatlar tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi haqidagi Nizom. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar

qog'ozlarga qilingan investitsiyalar va shu'ba subyektlarga berilgan mablag'larni har chorakda (yilda) qayta baholash, ya'ni ularni balansda bozor bahosi bo'yicha aks ettirish tavsiya etiladi. Ammo, bunday hisob yuritish siyosatiga qimmatli qog'ozlar bozori keng rivojlanganda erishilib, bozor qiymati haqida muntazam axborotlar mavjud sharoitda bo'lishi mumkin.

Auditor sotib olingan qimmatli qog'ozlardan tashqari subyektning o'zida chiqarilgan qimmatli qog'ozlar saqlanishi ham mumkinligini bilishi zarur. Bunday qimmatli qog'ozlar o'z jamoasi a'zolariga sotilguncha yoki birjaga berilgunga qadar 006 - «qat'iy hisobot blankalari» degan balansdan tashqari schyotda hisobga olinadi.

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

Debet 8620 - «Sotib olingan xususiy aksiyalar - imtiyozli»,

Kredit 5000 - «Kassadagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar».

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

Debet 5000 - «Kassadagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar»,

Debet 5100 - «Hisob-kitob schyotidagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar»,

Debet 5200 - «Chet el valyutasidagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar»,

Kredit 9220 - «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi».

- qimmatli qog'ozlarning xarid bahosiga:

Debet 9220 - «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi»,

Kredit 5610 - «Pul ekvivalentlari» (turlari bo'yicha).

- ikkilamchi sotish qiymatining xarid bahosidan oshgan qismiga:

Debet 9220 - «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi»,

Kredit 9590 - «Moliyaviy faoliyatning boshqa daromadlari».

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

Debet 9690 - «Moliyaviy faoliyat bo'yicha boshqa xarajatlar»,

Kredit 9220 - «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi».

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

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

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

Debet 5100 - «Hisob-kitob schyotidagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar»,

Debet 5200 - «Chet el valyutasidagi schyotlarni hisobga oluvchi schyotlar»,

Kredit 9520 - «Dividendlar ko'rinishidagi daromadlar» yoki,

Kredit 9530 - «Foizlar ko'rinishidagi daromadlar».

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

- subyekt ushbu daromadlarni olish huquqiga ega;
- daromadlar summasi aniqlangan bo'lishi mumkin;
- muayyan muomala natijasida subyekt iqtisodiy manfaatining ko'payishiga ishonch bo'lganida.

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

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

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

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

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

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

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

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

1. Obligatsiyalar uchun olinadigan foizlar:

Debet 4830 - "Olinadigan foizlar",

Kredit 9530 - "Foiz ko'rinishidagi daromadlar".

2. Aksiyalar uchun olinadigan dividendlar:

Debet 4840 - "Olinadigan dividendlar",

Kredit 9520 - "Dividend ko'rinishidagi daromadlar".

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

1. Qiymat usuli. Ushbu usul qo'llanganda, investor o'z mablag'ini boshqa subyektga dastlabki qiymati bo'yicha qo'yadi. Uning asosiy tamoyillari shundan iboratki, investitsiyalar qiymati shuba tuzilmalarning moliyaviy ahvolidan qat'iy nazar o'zgarmaydi, ulardan olinadigan dividendlar bosh jamiyat daromadi sifatida hisobga olinadi.

Bu usulni quyidagi hollarda qo'llash tavsiya etiladi:

• shuba jamiyatini keyinchalik yaqin kelajakda sotish uchun olingan va uni nazorat qilish ham vaqtinchalik bo'lganda;

• shuba jamiyati uning bosh jamiyatiga mablag' o'tkazish qobiliyatini jiddiy darajada kamaytiradigan belgilangan uzoq muddatli muhim sharoitlar doirasida faoliyat yuritganda.

Masalan, shuba jamiyatiga qarz bergan tashkilot tomonidan qo'yiladigan dividendlarni to'lashda cheklashlar mavjud bo'lishi mumkin.

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

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

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

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

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

Debet 0620 - «Shuba xo'jalik jamiyatlariga investitsiyalar» - 28000,
Kredit 5110 - «Hisob-kitob raqami» - 28000.

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

Debet 0620 - «Shuba xo'jalik jamiyatlariga investitsiyalar» - 2640,
Kredit 9590 - «Moliyaviy faoliyatdan boshqa daromadlar» - 2640.

Mazkur muomaladan so'ng investitsiyalarning balans qiymati 30640 (28000 + 2640) ming so'm. Ya'ni, shuba jamiyatining foydasi darhol bir tomondan – investitsiyalar qiymatining oshishi, boshqa tomondan – bosh jamiyatning daromadi sifatida aks ettiriladi. Bunda o'ziga yarasha mantiq bor: shuba jamiyati bosh jamiyat nazoratida bo'ladi, uning ruxsatisiz bu foydani ishlatib bo'lmaydi, shuning uchun sho'ba jamiyati tomonidan ishlab topilgan foyda bosh jamiyat daromadi hisoblanadi. Shuni ta'kidlash joizki, shuba jamiyatidan olingan dividendlarni bosh jamiyatda daromad sifatida aks ettirib bo'lmaydi, aks holda bir daromad ikki marta ifodalangan bo'ladi. Bunda dividendlar investitsiyalarning kamayishi (qaytishi) sifatida e'tirof etiladi.

Faraz qilaylik, shu'ba jamiyati dividendlarni sof foydaning 50 % miqdorida, ya'ni 2200 ming so'm to'lashi haqida ma'lum qildi. Bu holatda bosh jamiyat o'zining ulushiga mutanosib ravishda – mazkur summaning 60 foizini olishi va buxgalteriyada quyidagicha aks ettirishi lozim:

Debet 4840 - «Olingan dividendlar» - 1320,

Kredit 0620 - «Shu'ba xo'jalik jamiyatlariga investitsiyalar» - 1320.

Bu muomalalardan keyin investitsiyalarning balans qiymati 29300 (30620 – 1320) ming so‘mni tashkil qiladi. Ya‘ni, ulushbay ishtirok usuli bo‘yicha shu‘ba jamiyatiga investitsiyalar hajmi shuba jamiyat olgan foyda (zarar) ning tegishli ulushini undan olingan dividendlarni ayirgan holda vaqti-vaqti bilan tuzatib boriladi.

Yuqorida ko‘rsatilgan ikkala holatda: qimmatli qog‘ozlar bo‘yicha subyektgacha tegishli bo‘lgan daromadni hisoblashda hisobdan chiqariladigan xarid va nominal qiymat o‘rtasidagi farq umumiy farq summasidan va qimmatli qog‘ozlar bo‘yicha daromad to‘lashning belgilangan muddatlaridan kelib chiqib aniqlanadi; qimmatli qog‘ozlarni so‘ndirish (sotib olish) muddatiga:

- qiymat usulida ularning 0610 - “Qimmatli qog‘ozlar” schyotidagi bahosi milliy standartlarga asosan nominal qiymatga, xalqaro standartlarga asosan esa eng past qiymatga to‘g‘ri kelishi kerak.

- ulushbay ishtirok usulida ularning 0610 - “Qimmatli qog‘ozlar” schyotidagi bahosi xalqaro standartlarga asosan balans qiymatiga to‘g‘ri kelishi kerak.

Uzoq muddatli investitsiyalarni so‘ndirilishi (sotib olinishi) va sotilishi quyidagicha aks ettiriladi:

Debet 9220 - “Boshqa aktivlarni hisobdan chiqishi”,

Kredit 0600 - «Uzoq muddatli investitsiyalarni hisobga oluvchi schyotlar» (tegishli schyotlari bo‘yicha).

0600 - «Uzoq muddatli investitsiyalarni hisobga oluvchi schyotlar» schyoti bo‘yicha analitik hisob uzoq muddatli moliyaviy investitsiyalar va ular joylashtirilgan obyektlar (qimmatli qog‘ozlarni sotuvchi subyektlar va boshqa subyektlarni qatnashchilari orasida bo‘lgan subyekt va h.k.) turlari bo‘yicha amalga oshiriladi. Bu holatda analitik hisobni tashkil etish mamlakatimiz hududi va chet elda joylashgan obyektlarga qilingan uzoq muddatli moliyaviy investitsiyalar to‘g‘risidagi ma‘lumotlarni olish imkoniyatini ta‘minlab berishi kerak.

Moliyaviy investitsiyalar bo‘yicha muomalalarning buxgalteriya hisobida odatda sodir etiladigan xatolar quyidagilar hisoblanadi:

- moliyaviy investitsiyalar amalda sodir etilganligini tasdiqlovchi hujjatlar mavjud emasligi yoki ular belgilangan talablarga rioya qilmagan holda rasmiylashtirilganligi;

- hujjatlarning asl nusxalari yoki amaldagi qonunchilikka muvofiq tasdiqlangan nusxalari mavjud emasligi;

- sotib olishda yoki hisobdan chiqarilishda qimmatli qog‘ozlarning qiymati noto‘g‘ri baholanishi;

- qimmatli qog'ozlarning sotib olingan va nominal qiymati orasidagi farq noto'g'ri aks etilishi;
- moliyaviy investitsiyalarni hisobda aks etishda schyotlar noto'g'ri korrespondentlanishi;
- sintetik va analitik hisob, hisobot ma'lumotlari buxgalteriya hisobi registrlari ma'lumotlari bilan mos kelmasligi;
- moliyaviy investitsiyalar bo'yicha inventarizatsiya noto'g'ri o'tkazilganligi yoki umuman o'tkazilmaganligi;
- moliyaviy investitsiyalar hisobdan chiqarilishi munosabati bilan moliyaviy natijalar noto'g'ri hisoblanishi;
- qimmatli qog'ozlar bilan amalga oshirilgan operatsiyalar bo'yicha soliqlar noto'g'ri hisoblanishi va o'z vaqtida budjetga to'lanmaganligi.

4.3. Uzoq muddatli investitsiyalarni inventarizatsiyadan o'tkazish tartibi

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

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

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

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

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

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

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

- sotib olingan qimmatli qog'ozlarning umumiy qiymati;
- qimmatli qog'ozlardan olingan daromad (dividendlar va foizlar);
- qimmatli qog'ozlarni ayrim toifalarga taqsimlash;
- kotirovkasi muttasil e'lon qilinmaydigan qimmatli qog'ozlarning taxmin qilinayotgan bozor qiymati (u holda baholash metodlari va usullari subyekt hisob siyosatidan kelib chiqqan holda bayon qilingan boshqaruv xodimlarining baholashi bo'lishi mumkin);
- aksiya qiymatining o'zgarishlari;
- qimmatli qog'ozlarni sotish natijasida vujudga kelgan, ko'zda tutilmagan daromadlar va zararlar (agar ular sezilarli darajada bo'lsa);
- subyekt investitsiyasida salmoqli o'rin egalovchi qimmatli qog'ozlarga qilingan investitsiyalar.

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

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

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

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

- qimmatli qog'ozlarni to'g'ri rasmiylashtirilgani;
- qimmatli qog'ozlarning butligi (haqiqatda mavjudligini buxgalteriya hisobi ma'lumotlari bilan taqqoslash orqali);
- qimmatli qog'ozlar bo'yicha olingan daromadlarning buxgalteriya hisobida o'z vaqtida va to'liq aks ettirilishi.

• qimmatli qog'ozlarni yo'qlama qilish, alohida emitentlar bo'yicha o'tkazilib, dalolatnomada nomi, seriyasi, raqami, nominal va haqiqiy qiymati, uzish muddatlari va umumiy summasi ko'rsatiladi»⁵².

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

- ularning haqiqatda mavjudligini aniqlash;
- haqiqatda mavjud qoldiqlarini buxgalteriya hisobi ma'lumotlari bilan taqqoslash orqali ularning saqlanishi ustidan nazorat o'rnatish;
- qimmatli qog'ozlardan olinadigan daromadlarning to'liqligi va o'z vaqtidaligini tekshirish;
- ularning saqlanishi uchun zarur shart-sharoitlar yaratilganligini tekshirish (subyektda saqlanganida);
- qimmatli qog'ozlar bilan bog'liq daromadlar va yo'qotishlarni hisobda aks ettirishning haqqoniyligini aniqlash»⁵³.

Auditor inventarizatsiyani boshlashdan oldin qimmatli qog'ozlar bo'yicha ichki auditning ahvoli bilan tanishishi zarur. Chunonchi, «Subyektning pul mablag'lari bo'yicha maxsus komissiyasi har oyda kamida bir marta pul mablag'lari kabi qimmatli qog'ozlarni ham inventarizatsiyadan o'tkazishi lozim. Bundan tashqari, yillik moliyaviy hisobotni tuzishdan oldin, moddiy javobgar shaxslar almashish hollarida, o'g'rilik, o'zlashtirish yoki suiste'mol qilish hollarida, yong'in yoki tabiiy ofatdan so'ng inventarizatsiya o'tkazilishi shart»⁵⁴.

Agar qimmatli qog'ozlar subyektning o'zida saqlansa, ularni inventarizatsiyadan o'tkazish pul mablag'larini inventarizatsiyadan o'tkazish bilan bir paytda amalga oshiriladi.

Subyekt kassasida saqlanayotgan qimmatli qog'ozlarni inventarizatsiya qilish ularni varaqma-varaq sanash yo'li bilan amalga oshiriladi. Bunda har bir qimmatli qog'ozlarning nominal qiymati, haqiqiyligi va to'g'ri rasmiylashtirilganligi aniqlanadi. Tekshiruv alohida har bir emitent bo'yicha dalolatnomada seriyasi, raqami va umumiy summasi ko'rsatilgan holda o'tkaziladi. Har bir qimmatli qog'ozning rekvizitlari buxgalteriyada yuritiladigan ro'yxatlar, reestrlar yoki daftarlarning ma'lumotlari bilan solishtiriladi.

Qimmatli qog'ozlar maxsus tashkilotlarda saqlanganida (banklarda va boshqa maxsus joylarda) inventarizatsiya subyektning tegishli buxgalteriya

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

⁵³ Do'smurotov R. Audit asoslari. Darslik.-T., 2005. 233, 234 b.

⁵⁴ 19-son «Inventarlashni tashkil qilish va o'tkazish» nomli BHMS, I.5-modda. - T., 2003.

hisobi schyotlaridagi qoldiqlar ko'chirmasi ma'lumotlari bilan solishtirish orqali amalga oshiriladi.

Masalan, depozitariya saqlash uchun topshirilgan qimmatli qog'ozlar inventarizatsiyada 0610 - «Qimmatli qog'ozlar» schyotidagi qoldiq summolari depozitariylar ma'lumotlari bilan taqqoslash orqali amalga oshiriladi. «Maxsus tashkilotlarga (depozitariy bank-qimmatli qog'ozlarni saqlaydigan maxsus joy va h.k.) saqlash uchun topshirilgan qimmatli qog'ozlarni yo'qlama qilish, xo'jalik yurituvchi subyekt buxgalteriya hisobining tegishli schyotlarida qayd etilgan summalar qoldiqlarini, ushbu maxsus tashkilotlar ko'chirmalari ma'lumotlari bilan solishtirishdan iborat bo'ladi»⁵⁵.

Subyektga tegishli qimmatli qog'ozlarni inventarizatsiya qilishda ular sotib olish qiymatining haqqoniyligini baholashga maxsus e'tibor berilishi lozim. Buning uchun aksiyadorlik jamiyatlarining chop etiladigan moliyaviy hisobotlarini olish, shuningdek, boshqa qiziqtirgan hisob va hisobot ma'lumotlari bilan tanishish huquqiga ega ekanligiga e'tibor berish zarur.

Inventarizatsiya ro'yxatida qimmatli qog'oz emitenti, nomi, seriyasi, raqami, nominal va haqiqiy qiymati, qaytarish muddatlari va umumiy summasi ko'rsatiladi.

Buxgalteriya hisobi ma'lumotlarining ishonchliligini tasdiqlash uchun auditor, moliyaviy investitsiyalarni inventarizatsiyadan o'tkazishning to'g'riligini ham tekshiradi.

Tekshiruv mobaynida quyidagilar aniqlanadi:

- O'zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to'g'risida» gi qonunining 11-moddasi talablariga rioya qilinayotganligi;

- subyektning hisob yuritish siyosati to'g'risidagi buyrug'ida moliyaviy investitsiyalarni inventarizatsiyadan o'tkazishning muddatlari belgilanganligi va bu muddatlarga rioya qilinayotganligini;

- inventarizatsiya hujjatlarining to'g'ri rasmiylashtirilishi (subyektida inventarizatsiya ro'yxatlarining unifikatsiyalangan shakllardan foydalanish, qimmatli qog'ozlar subyekt kassasida saqlanilganida ularning haqiqatda mavjudligi to'g'risidagi ma'lumotlarni ro'yxatga kiritishning aniqligi va to'g'riligi ta'minlanganligi va hokazo).

Qimmatli qog'ozlar auditining keyingi bosqichida haqiqatda mavjud qimmatli qog'ozlar buxgalteriya hisobi ma'lumotlari bilan solishtiriladi. Bunda auditor qimmatli qog'ozlarning oshiq chiqqanlarini ham, kam

⁵⁵19-son «Inventarlashni tashkil qilish va o'tkazish» nomli BHMS, 3.35-modda. -T., 2003.

chiqqanlarini ham o'zining ish hujjatlarida aks ettirishi va bular haqida subyekt rahbariyatiga bildirishi lozim. O'z navbatida subyekt rahbariyati bunday kamomadlarning vujudga kelish sabablari va bunga javobgar shaxslarni aniqlash, hamda kamomadlarni bartaraf etish choralarini ko'rishi lozim. Oshiqcha chiqqan qimmatli qog'ozlarni kirim qilish, yetishmagan qimmatli qog'ozlar qiymati aybdor shaxslar tomonidan qoplanishi yoki subyektning moliyaviy natijalariga olib borilishi mumkin. Bunda inventarizatsiya dalolatnomalari, taqqoslash vedomostlari va moddiy javobgar shaxslarning tushuntirish xatlariga asosan quyidagi buxgalteriya provodkalari tuziladi:

a) oshiqcha chiqqanda, oshiqcha chiqqan qimmatli qog'ozlarning nominal qiymatiga (turlari bo'yicha):

Debet 0600 - «Uzoq muddatli moliyaviy investitsiyalarni hisobga oluvchi schyotlar»,

Debet 5800 - «Qisqa muddatli moliyaviy investitsiyalarni hisobga oluvchi schyotlar»,

Kredit 9590 - «Moliyaviy faoliyatning boshqa daromadlari»;

b) kamomad aniqlanganda, kam chiqqan qimmatli qog'ozlar nominal qiymatiga:

Debet 9430 - «Boshqa operatsion xarajatlar»,

Kredit 0600 - «Uzoq muddatli moliyaviy investitsiyalarni hisobga oluvchi schyotlar»,

v) kamomadlarni qoplash, yetishmagan qimmatli qog'ozlarning nominal qiymatidan birja qiymatining kamomad aniqlangan paytdagi oshgan summasiga:

Debet 4730 - «Moddiy zararni qoplash bo'yicha xodimlarning qarzi».

Kredit 9430 - «Boshqa operatsion xarajatlar»;

- nominal qiymatiga:

Debet 4730 - «Moddiy zararni qoplash bo'yicha xodimlarning qarzi»,

Kredit 9590 - «Moliyaviy faoliyatning boshqa daromadlari».

g) yetishmagan qimmatli qog'ozlar birja qiymatining aybdor shaxs tomonidan kassaga naqd pul bilan to'lanishi yoki uning oylik maoshidan ushlab qolinishi:

Debet 5010 - «Kassadagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar»,

Debet 6710 - «Mehnatga haq to'lash bo'yicha xodim bilan hisoblashlar»,

Kredit 4730 - «Moddiy zararni qoplash bo'yicha xodimlarning qarzi».

d) kamomadlarning subyekt moliyaviy natijalariga olib borilishi, yetishmagan qimmatli qog'ozlarning nominal qiymatiga:

Debet 9690 - «Moliyaviy faoliyat bo'yicha boshqa xarajatlar»,

Kredit 9430 - «Boshqa operatsion xarajatlar».

Inventarizatsiyada oshiqcha va kam chiqqan qimmatli qog'ozlarni hisobda aks ettirishning yuqorida keltirilgan tartibi shunga bog'liqlik, hozirgi vaqtda qimmatli qog'ozlar balansda ularning sotib olish bahosi bo'yicha aks ettirilib, keyinchalik u nominal qiymatiga yetkaziladi, sotib olish bahosiga:

Debet 0600 - «Uzoq muddatli moliyaviy investitsiyalarni hisobga oluvchi schyotlar»,

Kredit 5100 - «Hisob-kitob schyotidagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar» yoki,

Kredit 5200 «Chet el valyutasidagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar».

-nominal qiymatining xarid bahosidan oshgan qismiga:

Debet 0600 - «Uzoq muddatli moliyaviy investitsiyalarni hisobga oluvchi schyotlar»,

Kredit 9590 - «Moliyaviy faoliyatning boshqa daromadlari»;

-sotib olish qiymatining nominal qiymatidan oshgan qismiga:

Debet 9590 - «Moliyaviy faoliyatning boshqa daromadlari»;

Kredit 0600 - «Uzoq muddatli moliyaviy investitsiyalarni hisobga oluvchi schyotlar».

Moliyaviy investitsiyalarni inventarizatsiyadan o'tkazishning xususiyati nafaqat qimmatli qog'ozlarning haqiqatda mavjudligi, balki qimmatli qog'ozlarni baholash, ya'ni ularning qiymatini shakllantiruvchi haqiqiy xarajatlar to'g'riligini aniqlashdan ham iboratdir. Auditor qimmatli qog'ozlar bo'yicha olingan daromadlarni buxgalteriya hisobida aks ettirishning o'z vaqtidaligi va to'liqligini tekshirishda inventarizatsiya ma'lumotlaridan keng foydalanadi.

4.4. Aktivlarini moliyaviy investitsiyalar tarkibiga kiritilishini to'g'riligini tekshirish

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

Qimmatli qog'ozlar va berilgan qarzlarni investor uchun moliyaviy investitsiyalar obyektiga bo'lib hisoblanadi. O'zbekiston Respublikasi «qimmatli qog'ozlar bozori va fond birjasi to'g'risida»gi qonunga muvofiq qimmatli qog'ozlar mulkiy huquqlarni yoki ularni chiqargan shaxslar va egalari o'rtasidagi qarz munosabatlarini tasdiqlaydigan, dividendlar yoki foizlar ko'rinishida daromad to'lanishini va ushbu hujjatlardan kelib chiqadigan huquqlarni o'tkazib berish imkoniyatlarini nazarada tutuvchi pul hujjatlaridir.

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

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

Qimmatli qog'ozlar ikki guruhga bo'linadi:

Mulka egalik qilish munosabatlarini ifodalovchi – aksiyalar va paylar.

Kredit munosabatlarini ifodalovchi - obligatsiyalar, oddiy va o'tkazma veksellar, depozit va jamg'arma sertifikatlar, ipoteka va boshqalar.

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

aniq belgilab beradi. Investor bunday xarajatlarni aniqlab, xaridining haqiqiy qiymatini baholash imkoniyatiga ega bo'ladi.

Keyingi bosqich qimmatli qog'ozlarning nominal qiymatini haqiqiy xarajatlar bilan taqqoslashdan iborat. Qimmatli qog'ozlarni buxgalteriya hisobining schyotlariga kirim qilishda savol tug'iladi: qimmatli qog'ozlarni hisobga qanday bahoda qabul qilish kerak? Bu erda qimmatli qog'ozlarni hisobda ifodalashni xalqaro standartlarini o'z ichiga olgan xalqaro amaliyotni ham, milliy qonunchilikni ham ko'rib chiqish zarur. Natijada qimmatli qog'ozlarni hisobda ifodalashga imkoniyat yaratadigan yagona uslubiy asosni yaratmoq darkor. Investorlarning bozordagi faoliyati va maqsadlari bo'yicha farq qiladigan turli ko'rinishdagi qimmatli qog'ozlarni hisobda aks ettirish uslubiyotining birlashuvi investitsion portfelni tahlil qilishga yagona yondashish va foydalanuvchilarni o'z vaqtida va obyektiv ma'lumot bilan ta'minlash imkoniyatini yaratadi.

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

Moliyaviy investitsiyalarning juda zarur tavsiflaridan biri uni qo'yish muddati hisoblanadi. Investitsiyalarni qo'yish muddati - qo'yilgan pul yoki aktiv uning egasiga qaytish muddati deb e'tirof etiladi. Ba'zi-bir qo'yilmalar bo'yicha ushbu muddat aniq belgilangan, ba'zilariga esa - yo'q. Bunday vaziyatda subyekt ushbu investitsiyalar bo'yicha qaysi muddatgacha egalik qilishini o'zi belgilaydi.

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

Auditor investitsiyalarni baholashda qaysi usuldan foydalanilayotganini va subyektning hisob siyosatini hisobga olgan holda tanlangan variantga mos kelishini tekshirishi lozim. Investitsiyalarni amalga oshirishga doir xarajatlar hujjatlar bilan tasdiqlanishi va tahliliy hisobda aks ettirilishi lozim. Ayrim moliyaviy investitsiyalar qiymati yo'lxat va mulk egaligini tasdiqlovchi boshqa hujjatlar bilan tasdiqlanishi mumkin»⁵⁶.

⁵⁶Ilxamov Sh.I. Investitsiya faoliyanda buxgalteriya hisobi va audit G'G' Diss. - T., 2005.

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

Ammo, 12-sonli «Moliyaviy investitsiyalarni hisobi» nomli buxgalteriya hisobining milliy standarti va 39-sonli «Moliyaviy instrumentlar» nomli xalqaro moliyaviy hisobot standartida asosiy mezonlardan biri ehtiyotkorlik tamoyili bo'lib, u qimmatli qog'ozlarni mavjud baholardan «eng kami»⁵⁷ va «xaqiqiy bozor qiymati»⁵⁸ bo'yicha hisobga olish zaruriyatini keltirib chiqaradi.

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

Obligatsiyalar uchun esa bu – nominal qiymat va joriy bozor bahosi. Obligatsiyalarni muomalada bo'lishi ularning nominal qiymati bilan bog'liq, negaki ularning qoplanish muddati yaqinlashgani sari (boshqa shart-sharoitlar o'zgarmagan holda, masalan, emitentning barqarorligi va hokazo) uning bozor qiymati nominalga yaqinlashib boradi. Aksiya va obligatsiyalar uchun ikki baho bo'lishining muhimligi tahlil qilish va boshqarish masalalari bilan bog'liq – ular orasidagi farq ma'lum vaqt mobaynida amalga oshirilmagan daromad miqdorining mohiyatidan iborat. Shunday qilib, tadqiqot natijasida qimmatli qog'ozlar qiymatini uch xil bahoda ifodalash asoslangan: xaqiqiy, nominal va bozor qiymatlarida.

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

Eng past qiymat bo'yicha baholash usuli hisobotda xarid qilishning xaqiqiy qiymati yoki joriy bozor narxlarini qay biri kichik bo'lsa, ana

⁵⁷O'zbekiston Respublikasi buxgalteriya hisobining milliy standartlari -T O'BAMA, 2016

shunisi orqali aks ettirishni ko'zda tutadi. Mazkur baholash usuli ham xarid qilingan qarzli qimmatli qog'ozlarni nominal qiymatini aniqlashga imkon bermaydi va aksiyalarning investorga tegishli bo'lgan qismida emitent-kompaniyani xususiy kapitali miqdorini aniqlab bera olmaydi.

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

12-son «Moliyaviy investitsiyalarni hisobi» nomli buxgalteriya hisobining milliy standartining 9-bandiga muvofiq, qimmatli qog'ozlarni har birini xarid qiymati bo'yicha baholash usuli qo'llaniladi va ularni xarid qilish mobaynida yuzaga kelgan haqiqiy tannarxni nominal bahoga keltirib hisobdan chiqarish tushuniladi.

Mulkchilikning turli shakldagi subyektlarida qimmatli qog'ozlarning buxgalteriya hisobi bo'yicha muomalalar yagona (umumiy) tamoyillar asosida amalga oshirilishi lozim. Qimmatli qog'ozlarga yo'naltirilgan moliyaviy investitsiyalarning hisobi qimmatli qog'ozlarning qoplanish muddati, ularning turi (iqtisodiy mazmuni), hisob-kitob shakllari, qimmatli qog'ozlarni sotib olish uchun manba va boshqa omillarga bog'liq bo'ladi»⁵⁹.

Subyektlar bo'sh turgan pul mablag'larini qimmatli qog'ozlarga qo'yishdan tashqari boshqa subyektlarning ustav kapitaliga ulush qo'shish shuningdek, yuridik va jismoniy shaxslarga qarz berish uchun ham ishlatishlari mumkin.

Bunday barcha moliyaviy investitsiyalar ularning muddatiga qarab quyidagi schyotlarda hisobga olinadi:

a) uzoq muddatli moliyaviy investitsiyalar (1 yildan oshig'i):

0610 - «qimmatli qog'ozlar».

0620 - «Shuba subyektlarga investitsiyalar».

0630 - «Qaram subyektlarga investitsiyalar».

0640 - «Chet el kapitali mavjud subyektlarga investitsiyalar».

0690 - «Boshqa uzoq muddatli investitsiyalar»;

⁵⁹ Ilxamov Sh.I. Investitsiya faoliyatida buxgalteriya hisobi va audit // Diss.-T., 2005. 74-76 b.

- b) qisqa muddatli moliyaviy investitsiyalar (1 yilgacha):
- 5810 - «Qimmatli qog'ozlar»,
- 5830 - «Berilgan qisqa muddatli qarzlarni»,
- 5890 - «Boshqa joriy investitsiyalar».

Subyektlar yaqin vaqtlargacha o'zlarining pul mablag'larini asosan kapital investitsiyalarga sarflashlari mumkin edi. Bo'sh turgan pul mablag'laridan foydalanish imkoniyatlarining paydo bo'lishi bilan yangi hisob obyektlari kabi yangi audit obyektlari ham vujudga kelmoqda.

Qimmatli qog'ozlarda ifodalangan huquqlarni aks ettirish shakli bo'yicha ular hujjatlashtirishli va hujjatlashtirishsiz turlariga bo'linadi.

Hujjatlashtirishli shaklda qimmatli qog'oz egasi tegishli tarzda rasmiylashtirilgan qimmatli qog'oz sertifikatini taqdim qilish asosida aniqlanadi, bunday deponentga o'tkazish hollarida depo schyot bo'yicha yozuv asosida aniqlanadi. Bunda auditorga qimmatli qog'oz sertifikati yoki depo schyotidan ko'chirma taqdim qilinishi lozim.

Hujjatlashtirishsiz shaklida qimmatli qog'oz egasi qimmatli qog'ozlar egalari reestrtdagi yozuvlarga asosan, yoki qimmatli qog'ozlar deponentlangan hollarda depo schyoti bo'yicha yozuvlar asosida aniqlanadi. Bunda auditorga reestr yoki depo schyotidan ko'chirma taqdim qilinishi lozim.

Takrorlash uchun savollar

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

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

5.1. Tovar-moddiy zaxiralari auditining asosiy me'yoriy hujjatlari. Tekshiruv maqsadi, vazifalari va axborot manbalari

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

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

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

Shu bilan birga, sintetik va analitik hisob ma'lumotlarining muvofiqligiga ishonch hosil qilish muhimdir. Moddiy qiymatliklarni ishlab chiqarish xarajatlariga olib borish va ularning baholarini tekshirish, ishlab chiqarishga sarflash me'yorlari va boshqalarni tekshirish zarur. Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga da'vo qo'zg'atishning o'z vaqtidaligi va to'g'riligi hamda yo'ldagi (subyektga yetib kelmagan) materiallar qoldig'ining haqqoniyligini ham tekshirish kerak.

Yo'ldagi moddiy qiymatliklarni tekshirishning vazifalari: yo'ldagi moddiy qiymatliklar sifatida hisobda turgan har bir jo'natishning asosligini aniqlash, yuklarni yetkazib berishi muddatlarining o'tib ketmaganligini aniqlash, xo'jalik tomonidan yuklarni qidiruv choralarining ko'rilishini aniqlash, bosh buxgalter va ta'minot xodimlari tomonidan

yo'ldagi moddiy qiymatliklarni hisobga olish ustidan nazorat o'rnatilishi kabilarini aniqlashdan iborat.

5.1-jadval

Tovar-moddiy zaxiralari audit obyektlari

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

Bulardan tashqari hisob ma'lumotlarining haqiqatda ishlab chiqarilgan mahsulotlarga mos kelishi va tovar mahsulotlar ishlab chiqarish to'g'risidagi hisobotlarda qo'shib yozish faktlari aniqlanadi. Tekshiruv jarayonida auditor quyidagilarni aniqlashi lozim:

- zaxiralarning haqiqatda mavjudligi;
- zaxiralar bilan bog'liq barcha muomilalarning bugalteriya hisobi schyotlarida to'liq va to'g'ri aks ettirilganligi;
- barcha zaxiralar subyekt mulki ekanligi, ya'ni ularga mulkiy huquq mavjudligi, qarz sifatida aks ettirilgan summalar esa majburiyat ekanligi;
- zaxiralarni va ular bilan bog'liq majburiyatlarni baholashning to'g'riligi;
- tovar-moddiy zaxiralarini hisobga olish tamoyillari to'g'ri tanlanilganligi va qo'llanilishining to'g'riligi.

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

- moddiy qiymatliklarni qabul qilish, hisobga olish, saqlash va berishga aloqador me'yoriy hujjatlar;
- hisob siyosati to'g'risidagi buyruq;

- tovar-moddiy zaxiralar bilan bog'liq muomalalarni rasmiylashtirishga doir dastlabki hujjatlar;
- tashkiliy-huquqiy hujjatlar va materiallar;
- tovar-moddiy zaxiralarni hisobga olishga doir buxgalteriya hisobi registrlari va buxgalteriya hisobotlari;
- moddiy javobgar shaxslar bilan to'liq moddiy javobgarlik to'g'risida tuzilgan shartnoma.

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

- asosiy vositalar bilan inventar va xo'jalik ashyolari o'rtasidagi chegaralar;
- tovar-moddiy qiymatliklarni sotib olish (tayyorlash) ni hisobga olish;
- tovar-moddiy qiymatliklarni ularning turlari bo'yicha hisobdan o'chirish mobaynida baholash usullari.

Mijoz-subyekt rahbariyati, u yoki bu hisob yuritish tamoyili moliyaviy natijaga ta'sir qilishini bilsada, hisob siyosatiga kiritilgan ma'lumotlarning zarurligiga ko'p hollarda yetarli ahamiyat bermaydi. Mana shuning oqibatida har xil qoidabuzarliklar kelib chiqadi. Ulardan eng ko'p tarqalgani tanlangan hisob yuritish usullariga yoki ularni qo'llashda izchillikka rioya qilinmasligi hisoblanadi.

Tovar-moddiy zaxiralarni hisobga olishda qo'llaniladigan dastlabki hujjatlar shakllari subyektdagi moddiy qiymatliklarning turlari va guruhlariga bog'liq. Qo'llaniladigan dastlabki hujjatlarda barcha zarur rekvizitlar bo'lishi shart. Bunday dastlabki hujjatlarga quyidagilar kiradi: moddiy qiymatliklarni olish uchun ishonchnomalar, kirim orderlari, materiallar, inventar va xo'jalik ashyolarini kiringa olish va hisobdan o'chirish dalolatnomalari, limit-zabor kartalari, talabnoma-nakladnoylar, tovar-transport nakladnoylari, ombor hisobi kartochkalari yoki daftari.

Tashkiliy-huquqiy hujjatlar va boshqa ma'lumot manbalariga quyidagilar kiradi:

- subyekt rahbarining buyrug'i (yoki farmoyishi), direktor kengashi majlisining bayonnomalari, ta'sischilar va boshqa hay'at yig'ilishi qarorlari. Agar subyekt ustav kapitalining miqdorini shakllantirish yoki

o'zgartirish mobaynida ulush sifatida materiallar, inventar va xo'jalik ashyolari, tovarlar qo'shilgan bo'lsa, shuningdek agar dividendlar yoki daromadlar moddiy qiymatliklar bilan to'lansa ushbu hujjatlarni o'rganish auditor uchun o'ta muhim ahamiyat kasb etadi;

- subyektida o'tkazilgan auditorlik tekshiruvlari o'tgan yillardagi hisobotlari;

- tovarlar, materiallar, xomashyolar va hokazolarni yetkazib berish shartnomalari.

Auditorning subyekt xodimlari bilan rahbariyat tarkibidagi, buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimidagi o'zgarishlar to'g'risidagi suhbatlari tekshiruv uchun zarur qo'shimcha axborotlar berishi mumkin. Bunday o'zgarishlarning natijalari ishchi hujjatlarda rasmiylashtirilgan bo'lishi lozim.

Tovar-moddiy zaxiralarni hisobga olishga doir buxgalteriya registrlari xilma xil bo'lishi mumkin. Ular subyektida qo'lanilayotgan buxgalteriya hisobi shakli va usullariga, hamda mavjud tovar moddiy zaxiralarning turlari va guruhlariga bog'liq. Ammo, har qanday holatda ham auditor 1010 - «Xomashyo va materiallar», 1080 «Inventar va xo'jalik jihozlari», 1510 - «Materiallarni tayyorlash va xarid qilish» va 1610 - «Materiallar qiymatidagi farqlar» schyotlar bo'yicha analitik va sintetik hisob registrlarini, saldo vedomostlari, omborxonalar hisobi kartochkalari, daftarlar, inventarizatsiya materiallarini hamda tugallanmagan ishlab chiqarishlar (2010, 2110, 2310 schyotlar) bo'yicha hisob registrlarini tahlil qilib chiqishi lozim.

Tovar-moddiy zaxiralar bilan bog'liq xo'jalik muomalalarini auditorlik tekshiruvidan quyidagi ketma-ketlikda o'tkazish maqsadga muvofiq:

- mazkur tekshiruv uchastkasining yo'nalishlari bo'yicha hisob siyosatining qoidalarini o'rganish;

- tovar-moddiy zaxiralarga doir ichki nazorat tizimining ishonchlik darajasini baholash. Buning uchun ombor xo'jaligi va omborxonalarining holatini tekshirib chiqish;

- moddiy javobgar shaxslar tomonidan tovar hisobotlarini tuzish va belgilangan muddatlarda buxgalteriyaga topshirilishini o'rganish;

- tovar-moddiy qiymatliklarning hisobot sanasiga tarkibini tahlil qilish;

- tanlab inventarizatsiya qilinadigan obyektlarni va inventarizatsiya o'tkazish pozitsiyalarini aniqlash;

- tovar-moddiy zaxiralar harakatini tahlil qilish;

- tovar-moddiy zaxiralarni baholashning to'g'riligi;
- tovar-moddiy zaxiralar sintetik va analitik hisobining tashkil etilishi hamda holatini tekshirish.

Tovar-moddiy zaxiralarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazish buxgalteriya hisobotida katta xatolarga yo'l qo'yish xavfini kamaytiradi. Shuning uchun, tovar moddiy zaxiralarni tekshirishni boshlashdan oldin, auditor eng ko'p uchraydigan qoida buzarlilarni aniqlashi va shuni hisobga olgan holda zarur tekshiruv amallarini tanlashi kerak.

Tovar-moddiy zaxiralar to'g'risidagi axborotlarning ishonchiligi bo'yicha auditor fikrining shakllanishiga quyidagi omillar ta'sir ko'rsatadi:

a) to'liq aks ettirilish subyektga tegishli barcha tovar moddiy zaxiralarning buxgalteriya yozuvlarida aks ettirilganligi va buxgalteriya hisobotiga kiritilganligi. Tovar moddiy qiymatliklar bilan bog'liq muomalalarni buxgalteriya hisobida aks ettirishning to'liqligidagi xatolar hisobot ma'lumotlari haqqoniyligining pasayishiga olib keladi. Bunday xatolarni topish ancha murakkab. Buning uchun auditordan dastlabki hujjatlarni yoki hisobga taalluqli bo'lmagan axborotlarni tanlab olish talab qilinadi;

b) tovar-moddiy zaxiralar bilan bog'liq muomalalarni yetarli darajada asos bo'lmagan hollarda hisobga olish mavjudligi. Masalan, subyekt o'z balansiga mulkiy huquqqa ega bo'lmagan mulklarni komissiya yoki konsignatsiya shartnomalari bo'yicha olingan moddiy qiymatliklarni kiritgan. Bunday xatolar hisobot ko'rsatkichlarining oshirib ko'rsatilishiga olib keladi;

v) xo'jalik faoliyati faktlarining vaqtinchalik aniqlik tamoiliga rioya qilinmishi. Bu xatolar muomalalarning hisob davrlariga noto'g'ri taqsimlanishi, ya'ni ularning sodir bo'lgan hisobot davrida emas, balki boshqa hisobot davrida aks ettirish bilan bog'liq. Ko'pchilik hollarda amaliyotda olingan materiallar ularga bo'lgan mulkiy huquq oluvchiga o'tmasdan oldin aks ettiriladi, yoki aksincha, materiallari hali yo'lda bo'la to'rib, ularga mulkiy huquq xaridorga o'tgan bo'ladi. Mol yetkazib beruvchilardan schyot fakturasiz olingan moddiy qiymatliklar hisobda aks ettirilmaydi yoki kirim qilinmaydi. Davriylashtirishdagi xatolarni aniqlash uchun auditor hisob yozuvlarini o'rganishi va ularni dastlabki hujjatlar bilan solishtirishi kerak;

g) tovar-moddiy qiymatliklarni baholashning to'g'riligi. Masalan, ularni kirim qilishda sotib olish bahosi noto'g'ri aniqlanib, buning oqibatida amortizatsiya noto'g'ri hisoblanadi. Bu xatolar hisob yuritish

uslubiyotining buzilishiga olib keladi va ko'p hollarda muntazam sodir bo'ladi;

d) tovar-moddiy zaxiralarni buxgalteriya hisobining tegishli schyotlarida aks ettirishining to'g'riligi. Bunday xatolar inventarizatsiya o'tkazish mobaynida aniqlanishi mumkin.

Tovar-moddiy zaxiralar qoldiqlarini aks ettirish va sotilgan mahsulot tannaxini hisoblashning to'g'riligiga ta'sir qiluvchi muomalalar quyidagilar natijasida yuzaga keladi:

a) moliyaviy hisobotining buzilishi:

- oldingi davrlarda hisobdan o'chirilgan, hamda foydalilik xususiyatlarini to'liq yoki qisman yo'qotgan moddiy qiymatliklar inventarizatsiya ma'lumotlariga qo'shilishi; yo'ldagi tovarlarni yoki sotilib bo'lingan tovarlarni ikki marta hisobga olish;

- uchinchi shaxslar omborida saqlanayotgan ishlab chiqarish zaxiralari qoldig'ining oshirib ko'rsatilishi;

- komissiyaga qabul qilingan ya'ni balansdan tashqari schyotlarda hisobda turgan tovar moddiy zaxiralar ham inventarizatsiya ma'lumotlariga qo'shilishi va shunga o'xshashlar;

b) suiste'mol qilishlar:

- subyektning bir necha xodimlari xatti-harakati yoki saqlash ustidan yetarli nazorat o'rnatilmaganligi oqibatida qiymatliklarning o'g'irlanishi;

- olingan tovarlar hujjatlarda ko'rsatilganidan kam yoki sifatsiz bo'lsa, ularni qabul qilish uchun mas'ul shaxslarning mol yetkazib beruvchilardan pora (pul yoki sovg'a ko'rinishidagi buyum) olish hollari;

- haqiqatda yo'q xaridorlarning rekvizitlarini ko'rsatish yo'li bilan jo'natish hujjatlarini qalbakilashtirish.

Yuqorida ko'rsatilganidek, hisobot davri davomida to'liq yoki to'g'ri aks ettirilmaganligi sababli yil oxirida zaxiralar oshirib yoki pasaytirib ko'rsatilishi mumkin.

Muomalalarni hisobda aks ettirmaslik ko'pincha, kreditor qarzlarni tekshirish mobaynida aniqlanishi mumkin. Masalan, buxgalteriya hisobi registrlaridagi yozuvlarni taqdim qilingan, olingan moddiy qiymatliklar uchun mol yetkazib beruvchilarga to'langanlikni isbotlovchi schyotlar, shartnomalar, isbotlovchi pul hujjatlari ma'lumotlari bilan solishtirib, auditor ayrim schyotlarning buxgalteriya hisobi registrlarida aks ettirilmay qolganligini aniqlashi mumkin.

Muomalalar noto'g'ri turkumlangan. Masalan, tovar-moddiy zaxiralarning sotib olish qiymati ularni sotib olish bilan bog'liq bo'lgan barcha xarajatlardan iborat. Lekin, bunday sarflarning bir qismi yoki ayrim

turlari (masalan, sotib olinayotgan xomashyoning sifatini aniqlashga doir ekspert xizmati qiymati) tovar-moddiy zaxiralar qiymatiga qo'shilmasdan, birdaniga sarflarga olib borilgan bo'lishi mumkin.

Xaridlar hajmi qalbaki xaridlar yoki muomalalarni aks ettirish kabi xarajatlar noto'g'ri turkumlangan hollarda oshirib ko'rsatilgan bo'lishi mumkin. Bunday faktlarni aniqlash uchun xarajatlarni tanlab tekshirish va zarur analitik amallarni bajarish lozim.

5.2. Tovar-moddiy zaxiralari harakati bilan bog'liq muomalalar auditing uslubiyoti

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

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

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

- tayyor mahsulotlarni tayyorlash mobaynida xomashyolarni almashtirish;
- xomashyo va materiallarni topshiruvchilarning og'irlikdan urib qolishi, namligini oshirib ko'rsatish va ularning navlarini pasaytirish;

- tayyor mahsulotlarni xaridorlarga jo'natish mobaynida o'lchovdan, hisobdan va tarozidan urib qolishlar;

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

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

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

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

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

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

Tezkor va xizmat yuzasidan uzatiladigan axborotlar ham auditorlik tekshiruvning obyekti hisoblanadi. Masalan, kelgan yuklarni hisobga olish jumalidan moddiy qiymatliklarning assortimenti va yetkazib berish muddatlari to'g'risidagi ma'lumotlarni mol yetkazib beruvchilar bo'yicha olish mumkin. Auditor bunday hisobning mijoz-subyektda qanday tashkil etilganligini o'rganadi. Xususan, har bir mol yetkazib beruvchi bo'yicha shartnomada materiallarning yetkazib berilish muddatlari va assortimenti ko'rsatilayotganligi, hamda haqiqatda olingan materiallarning assortimenti, olinish sanasi ko'rsatilgan holda qabul qilinganligi tekshiriladi. Operativ hisobda keltirilgan axborotlarning ishonchligini aniqlash uchun auditor ularni buxgalteriya hisobida aks ettirilgan

ma'lumotlar bilan taqqoslaydi. Kelayotgan yuklarni hisobga olish jumali va mol yetkazib berish shartnomalarini hisobga olish kartochkalaridagi yozuvlar bo'yicha auditor tekshirilayotgan davr ichida qanday mol yetkazib berishlar amalga oshirilganligini aniqlashi mumkin.

Agar moddiy qiymatliklar jismoniy shaxslardan yoki yuridik shaxs huquqiga ega bo'lmagan tadbirkorlardan naqd pulga sotib olingan bo'lsa, auditor xarid dalolatnomalarining mavjudligi va to'g'ri rasmiylashtirilganligiga e'tibor qaratadi. Xarid dalolatnomasida quyidagi majburiy rekvizitlar bo'lishi lozim: sotuvchining pasport ma'lumotlari, moddiy qiymatliklarning nomi, miqdori va qiymati.

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

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

6010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (joriy qismi) va 7010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (uzoq muddatli qismi) bo'yicha sintetik hisob registrlari ma'lumotlari, hamda omborxonalarining kirim hujjatlari bo'yicha auditor olingan materiallarning miqdorini va yuklarni qabul qilishning to'g'ri rasmiylashtirilishini aniqlaydi. Buning uchun mol yetkazib beruvchilarning puli to'langan schyotlari va boshqa to'lov hujjatlarini kirim orderlari, qabul qilish dalolatnomalari, hamda omborxonasi hisobi kartochkalaridagi yozuvlar bilan taqqoslaydi.

Moddiy qiymatliklarning to'liq kirim qilinganligini tekshirishda auditor mol yetkazib beruvchilarning hisobga olinmagan schyotlarini aniqlash maqsadida, mol yetkazib beruvchilardan kreditor qarzlarning haqqoniylikiga e'tibor qaratadi. Buning uchun u buxgalteriya hisobi registrlaridagi yozuvlarni taqdim qilingan schyotlar, shartnomalar va mol yetkazib beruvchilarga to'langanlik to'g'risidagi pul hujjatlari ma'lumotlari bilan solishtiradi.

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

buxgalteriyaga o'z vaqtida taqdim qilinishi aniqlanadi. Tafovutlar aniqlanganida hujjatlarni qarama-qarshi tekshiruvdan o'tkazish zarur.

Moddiy qiymatliklarning to'liq kirim qilinganligini tekshirishda ichki hujjatlar mol yetkazib beruvchilarning kuzatib boruvchi hujjatlari bilan solishtiriladi. Auditor olingan moddiy qiymatliklar sifati va miqdoridagi tafovutlarning dalolatnomalar bilan to'g'ri rasmiylashtirilganligi va mol yetkazib beruvchilarga yoki transport tashkilotlariga (masalan, avtobaza, temir yo'l kompaniyasi) o'z vaqtida da'vo qo'zg'atilganligini o'rganadi. Ayrim hollarda bunday tafovutlar moddiy qiymatliklarni o'zlashtirish va kamomadni yashirish maqsadida qalbaki dalolatnomalarni rasmiylashtirish oqibatida yuzaga kelishi mumkin.

Zarur hollarda auditor moddiy qiymatliklarni kirim qilish uchun asos bo'lgan hujjatlarni ularning mol yetkazib beruvchilarda saqlanayotgan nusxalari bilan solishtirib, qarama-qarshi tekshiruv ham o'tkazadi.

Subyektga tegishli bo'lmagan, ammo uning ixtiyorida saqlanayotgan yoki ishlatilayotgan tovar-moddiy zaxiralar shartnoma shartlariga muvofiq shartnomada ko'rsatilgan bahoda balansdan tashqari schyotlarda aks ettiriladi.

Mas'ul saqlash uchun qabul qilingan moddiy qiymatliklar hamda buyurtmachining xomashyosi sifatida qayta ishlashga qabul qilingan xomashyo va materiallar subyektning o'ziga tegishli ishlab chiqarish zaxiralaridan alohida saqlanishi va hisobga olinishi lozim. Bunday moddiy qiymatliklar 21-sonli BHMS ga muvofiq 002- «Mas'ul saqlashga olingan tovar-moddiy qiymatliklar» va 003 - «qayta ishlashga qabul qilingan materiallar» degan balansdan tashqari schyotlarda hisobga olinishi lozim.

Hujjatsiz (schyot-fakturasiz) olingan materiallarni tekshirish ayrim xususiyatlarga ega. Ular 6010 - «Mol yetkazib beruvchilarga va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (joriy qismi) yoki 7010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (uzoq muddatli qismi) schyoti bo'yicha yuritiladigan hisob registrida har bir olingan materiallar bo'yicha alohida so'ngi kirim qilingan partiya bahosi bo'yicha aks ettirilishi lozim. Bunda raqam o'rniga «N» harfi (fakturlanmagan) qo'yiladi. Auditor bunday moddiy qiymatliklarni kirim qilishga doir yozuv hisobda qanday aks ettirilganligini aniqlashi zarur. Chunki, keyingi oyda mol yetkazib beruvchilar hujjatlarining kelib tushishiga qarab, ushbu yozuvlar mol yetkazib beruvchilarning hisob-kitob hujjatlariga asosan materiallarni haqiqiy sotib olish bahosi bo'yicha kirim qilish bilan bir vaqtning o'zida tuzatilishi (storno qilinishi) kerak.

Hujjatsiz mol olingan holatlar mavjud bo'lganida auditor quyidagilarni tekshiradi:

- qabul qilish dalolatnomalarini tuzish tartibiga qanday rioya qilinayotganligi;

- hujjatlarsiz olingan moddiy qiymatliklarni kirim qilishning to'liqligi va to'g'riligi;

- baho belgilashning to'g'riligi;

- mol yetkazib beruvchilarning qarama-qarshi hujjatlari kelib tushganda qilingan tuzatish (korrektirovka) larning to'g'riligi (buning uchun auditor qabul qilish dalolatnomalaridagi yozuvlarni keyinchalik olingan mol yetkazib beruvchilar hujjatlarining ma'lumotlari bilan solishtirishi zarur).

Agar mijoz-subyekt hisobida yo'lda kelayotgan, ya'ni puli to'langan, lekin hali oy oxirigacha kelib tushmagan moddiy qiymatliklar mavjud bo'lsa, u holda auditor bunday moddiy qiymatliklar qiymatini buxgalteriya hisobi va balansda aks ettirishning ishonchlilikini tasdiqlashi uchun ular keyinchalik olinganligi va puli to'langanligi yoki balans tuzilayotgan sanaga kreditor qarzlarni tarkibiga kiritilganligiga ishonch hosil qilishi zarur.

Auditor subyektda bunday moddiy qiymatliklarni hisobga olishning mavjud ikkita variantidan qaysi birisi qo'llanilayotganligini aniqlashi kerak. Birinchi variant qo'llanilganda ushbu materiallar qiymati har oy oxirida quyidagi buxgalteriya yozuvi bilan rasmiylashtiriladi:

Debet 1510 - «Materiallarni tayyorlash va sotib olish»,

Kredit 6010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (joriy qismi) yoki 7010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (uzoq muddatli qismi).

Auditor bunday mol yetkazib berishlar bo'yicha kreditor qarzlarni mavjudligini tekshiradi. Chunki keyingi oying boshida ushbu yozuv tuzatilishi (storno qilinishi) lozim. Yetib kelmagan yuklar uchun mol yetkazib beruvchilarga to'langan summalar yuk yetib kelgunga qadar debitor qarzi sifatida hisobda turishi davom etishi lozim.

Ikkinchi variantda bunday yozuvlar materiallarning haqiqatda kelib tushishidan qat'iy nazar, mol yetkazib beruvchilarning subyektga kelib tushgan hisob-kitob hujjatlariga asosan bir oy davomida amalga oshiriladi. 1510 - «Materiallarni tayyorlash va sotib olish» schyotida ayrim sanalarga debet qoldigi qolishi mumkin. Bunday debet qoldiqlar puli to'langan, ammo oy oxirida hali subyektga yetib kelmagan yuklarning qiymatini bildiradi. Ushbu yo'lda kelayotgan moddiy qiymatliklarning qoldiqlari

buxgalteriya balansining «Ishlab chiqarish zaxiralari» moddasiga qo'shib aks ettirilishi lozim.

Ayrim paytlarda, subyektlar balansning «Boshqa debitorlar» moddasida materiallarni qabul qilishda aniqlangan kamomadlarni, mol yetkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblar bo'yicha har xil da'vo summalarini, puli to'langan va uzoq vaqt davomida kiringga olinmagan (ayrim paytlarda o'g'irlangan bo'lishi ham mumkin) moddiy qiymatliklar uchun debitorlik qarzlarni aks ettiradi. Shuning uchun 6010 va 7010 schyotlar bo'yicha yuritiladigan registrdagi hisob yozuvlarining puli to'lanib, lekin hali yo'lda kelayotgan moddiy qiymatliklar uchun hisob-kitoblar qismi navbatdagi tekshiruv obyekti bo'lishi lozim. To'liq to'langan, lekin uzoq vaqt davomida xo'jalikka kelib tushmagan moddiy qiymatliklar aks ettirilgan har bir hisob-kitob (to'lov) hujjati bo'yicha tovar-transport nakladnoylari (kvitansiyalari) va schyotlarni to'lovga taqdim qilish uchun asos bo'ladigan boshqa hujjatlar puxta tekshirilishi zarur. Zarur hollarda auditor ushbu yozuvlarni mol yetkazib beruvchilarning o'zaro bog'liq bo'lgan dastlabki hujjatlari va hisob registrlari bilan taqqoslaydi (qarama-qarshi tekshiruv o'tkazadi).

Tovar-moddiy zaxiralari auditorlik tekshiruvidan o'tkazish mobaynida auditor olinayotgan moddiy qiymatliklar bo'yicha QQS ning hisobda aks ettirilishini ham tekshiradi.

Mol yetkazib beruvchining hisob-kitob hujjatlarida alohida qator bilan ajratib ko'rsatilib, xaridor subyektga to'lov uchun taqdim qilinadigan QQS summasi 4410 - «Soliqlar va yig'imlar bo'yicha bo'nak to'lovlar» schyotining debeti va 6010 - «Mol Yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» schyotining kreditida aks ettiriladi. To'langan QQS summalari ishlab chiqarish zaxiralarinig sotib olish qiymatiga kiritilmaydi ya'ni 1010-1090 yoki 1510 schyotlar debetiga olib borilmaydi.

4410 - «Soliqlar va yig'imlar bo'yicha bo'nak to'lovlar» schyotining istalgan hisobot sanasiga debet qoldigi sotib olingan, lekin hali puli to'lanmagan moddiy qiymatliklarga tegishli bo'lgan QQS summasini bildiradi. Ushbu summa balans aktivining II bo'limida tegishli modda bo'yicha ajratib ko'rsatiladi.

Amaliyotda subyektlar moddiy qiymatliklarni kirim qilmasdan turib, ya'ni tovar-moddiy zaxiralarni hisobda aks ettirish talablariga rioya qilmasdan hisobdan o'chirish xollari ko'p tarqalgan. Bu QQS bo'yicha soliq bilan bog'liq noxush oqibatlariga olib keladi. Masalan, auditor subyekt tomonidan kabel sotib olinganligi va uning qiymati mol yetkazib

beruvchi tomonidan taqdim qilingan schyotga muvofiq, 120000 so'm, QQS esa 24000 so'mni tashkil etganligini aniqladi. Ushbu muomala mijoz-subyekt buxgalteriya hisobida quyidagicha aks ettirilgan:

Debet 2010 - «Asosiy ishlab chiqarish» - kabel qiymati 120000 so'm,

Kredit 6010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar»- kabel qiymati 120000 so'm;

Debet 4410 - «Soliqlar va yig'imlar bo'yicha bo'nak to'lovlar» schyoti- QQS summasi 24000 so'm,

Kredit 6010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» QQS summasi 24000 so'm,

Debet 6410 - «Budjetga to'lovlar bo'yicha qarzdorlik» schyoti QQS summasi 24000 so'm,

Kredit 4410 - «Soliqlar va yig'imlar bo'yicha bo'nak to'lovlar» schyoti - QQS summasi 24000 so'm.

Ushbu vaziyatda auditor tomonidan tovar-moddiy zaxiralar qoldig'ining buzib ko'rsatilishi va ular tannarxining hisobot davrida oshirib ko'rsatilganligi to'g'risida xulosa qilingan. Chunki, haqiqatda barcha materiallar to'laligicha hisobdan o'chirilib ishlab chiqarish tannarxiga olib borilmagan. Bundan tashqari, barcha moddiy qiymatliklar o'z vaqtida qabul qilinmaganligi munosabati bilan, soliq organlari QQS ni hisobga o'tkazishga taqdim qilishni asossiz deb topishlari mumkin.

4-sonli «Tovar-moddiy zaxiralar» nomli BHMS da tovar-moddiy zaxiralarini sotib olish xarajatlarining taxminiy tarkibi keltirilgan. Ularga, xususan, materiallarni tayyorlash va tashib keltirish, import bojxona to'lovlari va yig'imlari, mahsulotlarni sertifikatlash xarajatlari, ta'minotchi va vositachi tashkilotlarga to'langan komission to'lovlar, soliqlar (subyekt keyinchalik qaytarib oladigan soliqlardan tashqari, masalan, qo'shilgan qiymat solig'i kabi), hamda tayyorlov-transport, xizmat ko'rsatish va zaxiralarni sotib olish bilan bevosita bog'liq bo'lgan boshqa xarajatlar. Savdo diskontlari, chegirmalar va shunga o'xshash summalar tovar moddiy zaxiralarni sotib olish xarajatlarini aniqlashda chegirib tashlanadi. 1610 - «Materiallar qiymatidagi farqlar» schyotida yoxud 1000 (1010-1090) - «Materiallarni hisobga oladigan schyotlar»da aniqlanib, hisobdan o'chirilgan transport-tayyorlov sarflari yoki hisob baholaridan chetga chiqishlarni tekshirishda transport tashkiloti yoki vositachi tashkilot to'lovga taqdim qiladigan schyot, tovar-moddiy zaxiralar kirim qilinganidan so'ng kechikib qoling holatlarga e'tibor qaratilishi kerak. Bunday holda transport sarflari materiallarni kirim qilishda ularning haqiqiy tannarxiga qo'shilishi mumkin emas.

Subyektning omborxonatayyorlov apparatini saqlash uchun qilingan sarflari, uning hisob siyosatida ko'rsatilgan qoidalarga muvofiq tayyorlangan materiallar tannarxiga qo'shilishi mumkin. Bunday sarflar, odatda, hisobot oyining oxirida taqsimlanadi.

Amaldagi qoidalarga muvofiq moddiy qiymatliklar hisob va hisobotda haqiqiy tannarxi bo'yicha aks ettirilishi lozim. Haqiqiy tannarx ularni sotib olish uchun qilingan sarflar (transport- tayyorlov xarajatlari), ushbu resurslarni yetkazib beruvchi tomonidan taqdim qilingan qarz hisobiga sotib olganlik uchun to'lanadigan foizlarni ham qo'shgan holda aniqlanadi. Shuningdek, tashqi iqtisodiy va boshqa tashkilotlarga to'langan xizmat haqlari, ustama haqlari, bojxona to'lovlari, chet tashkilotlar tomonidan amalga oshirilgan saqlash, yuklash-tushirish va tashish xarajatlari (QQS) siz ham haqiqiy tannarxga qo'shiladi.

Moddiy qiymatliklarni baholashning to'g'riligi ko'p jihatdan ularning analitik va sintetik hisobini tashkil etish hamda yuritishga bog'liq. Shuning uchun auditor 1010-1090 schyotlar bo'yicha moddiy qiymatliklar hisobi, ularning har bir turi bo'yicha hamda iste'mol xossalariga ko'ra (navi, markasi, konditsiyasi va hokazo) yuritilishini. Moddiy qiymatliklarning iste'mol xossalariga qarab ularning har biriga nomenklatura raqamlari berilganligi va ularning dastlabki hujjatlarda hamda omborxonahisobida ko'rsatilishini tekshirishi lozim.

Agar ishlab chiqarish zaxiralari hisob baholari bo'yicha hisobga olinsa, ushbu baholar va sotib olingan materiallarning haqiqiy tannarxi o'rtasidagi farqlarni tovar-moddiy zaxiralarning turlari o'rtasida taqsimlash ishlari audit obyekti bo'lib hisoblanadi.

4-sonli «Tovar-moddiy zaxiralar» nomli BHMS ga muvofiq ishlab chiqarishga xarajat qilinadigan moddiy qiymatliklarning haqiqiy tannarxini aniqlash mobaynida ishlab chiqarish zaxiralari baholashning quyidagi usullaridan foydalanish tavsiya qilinadi:

1. O'rtacha tannarxi bo'yicha (AVES0).
2. Birinchi xarid qilingan tannarx bo'yicha (FIFO).

Auditor zaxiralarning muayyan turiga nisbatan tanlangan usulning yil davomida o'zgartirilmagan qo'llanilganligiga ishonch hosil qilishi, ularni qo'llashning to'g'riligi, hamda asoslanganligi va boshqaruv uchun foydaliligini tekshirishi lozim.

Agar subyektning hisob siyosatida tovar-moddiy qiymatliklarni baholashning FIFO metodi belgilangan bo'lsa, u holda ular oy boshiga mavjud bo'lgan zaxiralar qoldig'ining tannarxini hisobga olgan holda, birinchi sotib olingan, zaxiralar bahosida ishlab chiqarishga sarflanishi

lozim. Balansda esa moddiy qiymatliklarning qoldiqlari, so'nggi sotib olingan, ya'ni qimmatroq xarid baholari bo'yicha ko'rsatilishi lozim.

Agar zaxiralar o'rtacha tannarx (AVESO usuli) bo'yicha baholansa, auditor zaxiralarning qaysidir bir partiyasini baholashning to'g'riligini, ya'ni o'rtacha bahoning to'g'ri hisob-kitob qilinganligini aniqlashi uchun bir necha dastlabki kirim hujjatlarini tekshirishi zarur.

Materiallar haqiqiy tannarxi xatolashib yoki ataylab oshirilganda, tayyor mahsulotlar ishlab chiqarish (ish bajarish, xizmat ko'rsatish) xarajatlari sun'iy ravishda ko'payadi va mahsulot (ish, xizmat)larni sotishdan olinadigan foyda (daromad) kamayadi. Shuningdek foyda (daromad) solig'i bo'yicha soliqqa tortiladigan baza ham kamayadi ya'ni sun'iy ravishda soliq yashiriladi.

Agar subyektda hisobot davri davomida bahosi pasaytirilgan materiallar bo'lsa, yoki ular qisman o'z sifatini yo'qotgan yoki ma'naviy eskirgan bo'lsa, bunda ular yil oxirida haqiqiy tannarxi bo'yicha emas, balki sotish mumkin bo'lgan bahoda baholanishi va balansda aks ettirilishi lozim. Agar u dastlabki tayyorlash (sotib olish) qiymatidan past bo'lsa, bahodagi farqlar moliyaviy natijalarga olib boriladi.

Moddiy qiymatliklarning ishlab chiqarish va boshqa maqsadlarda ishlatilishini tekshirish uchun auditor texnologik jarayonlarning xususiyatlari, hamda moddiy qiymatliklarni ombordan ishlab chiqarishga berish tartibi bilan batafsil tanishishi lozim. Chunki, ushbu tartib buzilganida ko'plab kamchiliklar va hatto suiste'mol qilishlar yuzaga keladi.

Moddiy qiymatliklarning ishlab chiqarishga berilishi, dastlabki va yig'ma chiqim hujjatlari asosida tuziladigan, materiallar sarflanishi hisobga olinadigan yig'ma vedomost bo'yicha tekshiriladi.

Moddiy qiymatliklarni sotish va boshqacha tarzda hisobdan chiqarishga doir muomalalarni tekshirish. Auditor, avvalo ishlab chiqarish zaxiralarini sotishga doir muomalalarni amalga oshirishning maqsadga muvofiqligini, barcha hujjatlar - shartnomalar, ishonchnomalar va tovar-transport nakladnoylari va boshqa dastlabki hujjatlarning to'g'ri rasmiylashtirilishni (jumladan, ularda QQS alohida satr bilan ajratib ko'rsatilganligini) aniqlashi lozim.

Auditorlik amaliyoti shuni ko'rsatmoqdaki, tugallanmagan ishlab chiqarishni inventarizatsiya qilish ko'p hollarda o'lda-jo'lda, sifatsiz va nomuntazam o'tkaziladi hamda uning natijalari buxgalteriya hisobida to'liq ayrim hollarda esa umuman aks ettirilmaydi.

Bunday holatlar mahsulotlar tannarxining asossiz oshib yoki sun'iy ravishda pasayib, moddiy qiymatliklar saqlanishi ustidan nazoratning susayib ketishiga olib keladi.

Agar subyektning xo'jalik faoliyati jarayonida oldin boshlangan buyurtmalarni to'xtatib qo'yish hollari mavjud bo'lsa, auditor qolgan moddiy qiymatliklarning qanday ishlatilganligi, bekor qilingan buyurtmalarga doir yo'qotishlar qanday aniqlanganligi va buxgalteriya hisobida qanday aks ettirilganligini tekshirishi lozim. Ta'kidlash joizki, bekor qilingan ishlab chiqarish buyurtmalari bo'yicha xarajatlar realizatsiyadan tashqari sarflar qatoriga qo'shiladi.

Tugallanmagan ishlab chiqarishni tekshirish yakunida aniqlangan xato-kamchiliklarning jiddiyligi (katta-kichikligi) va ularning tegishli hisobot ko'rsatkichlari ishonchliligiga ta'siri haqida xulosa qilinadi.

Tovar-moddiy zaxiralar aktivlarning boshqa har qanday turiga qaraganda xo'jalik faoliyatiga ko'proq ta'sir ko'rsatadi. Tekshiruv natijalarini umumlashtirib, auditor ishchi hujjatlarida to'plangan dalil-isbotlarni bir tizimga keltirishi zarur. Muntazam yo'l qo'yib kelingan qoidabuzarliklar bo'yicha aniqlangan xatolarni to'liq tekshirishga tatbiq qilish zarur. Tafovutlarning katta-kichikligi tanlov ko'lami va xatolarning muntazam sodir bo'lishini hisobga olgan holda aniqlanadi.

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

Tovar-moddiy zaxiralarini inventarizatsiyadan o'tkazish tartibi 19-son BHMS⁶⁰ da belgilab berilgan. Unga ko'ra, inventarizatsiyaning asosiy maqsadi mol-mulkning haqiqatda mavjudligini aniqlash, haqiqatda mavjud mol-mulkni buxgalteriya hisobi ma'lumotlari bilan qiyoslash, majburiyatlar hisobda to'g'ri aks ettirilganligini tekshirishdir.

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

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

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

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

Quyidagi hollarda inventarizatsiya o'tkazilishi shart:

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

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

4-son BHMS⁶¹ ga binoan tovar-moddiy zaxiralar bir yilda kamida bir marta inventarizatsiya qilinadi. Pul mablag'lari, pul hujjatlari, boylıklar va qat'iy hisobdagi blanklar oyda bir marta, yonilg'i-moylash materiallari, oziq-ovqat mahsulotlari - har chorakda, qimmatbaho metallar - tarmoq yo'riqnomalariga muvofiq inventarizatsiya qilinadi.

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

- asosiy vositalar va tovar-moddiy boylıklar qayta baholaganda;
- moddiy javobgar shaxslar almashganda (ishlarni qabul qilish - topshirish kunida);

- o'g'irlik yoki suiiste'mol, shuningdek, boylıklarni ishdan chiqarish faktlari aniqlaganda;

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

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

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

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

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

⁶¹4-sonli «Tovar-moddiy zaxiralar» nomli BHMS. O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligida 1998-yil 28-avgustda ro'yxatga olingan.

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

- bosh buxgalter;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Doimiy ishlaydigan inventarizatsiya komissiyalari:

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

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

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

- inventarizatsiya natijalari to'g'ri chiqarilganini, bazalar, omborlar, omborxonalar, sexlar, qurilish uchastkalari va boshqa saqlash joylarida

boyliklarni qayta navlarga ajratish bo'yicha takliflar asosli ekanligini tekshiradi;

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

- boyliklar kamomadi yoki ularni shikastlashga, shuningdek, boshqa buzilishlarga yo'l qo'ygan shaxslardan olingan tushuntirishlarni ko'rib chiqadi va aniqlangan kamomadlar hamda boyliklarni shikastlashdan ko'rilgan talafotlarni bir izga solish tartibi to'g'risida taklif beradilar.

- Ishchi inventarizatsiya komissiyalari:

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

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

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

quyidagi hollarda:

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

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

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

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

Inventarizatsiya komissiyalari a'zolari tovarlar, materiallar va boshqa boyliklar kamomadi va ishlatib yuborgani yoki ortiqcha chiqqanini yashirish maqsadida ro'yxatga boyliklarning haqiqatdagi qoldiqlari to'g'risida ataylab noto'g'ri ma'lumotlarni kiritganlik uchun belgilangan tartibga muvofiq javobgarlikka tortiladilar. Mol-mulkning haqiqatdagi

mavjudligini tekshirishni boshlashdan oldin inventarizatsiya komissiyasi inventarizatsiya paytidagi eng so'nggi kirim-chiqim hujjatlarini yoki moddiy vositalar va pul mablag'lari harakati to'g'risidagi hisobotlarni olishi kerak.

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

Moddiy javobgar shaxslar inventarizatsiya boshlanishiga qadar mol-mulkka doir barcha kirim-chiqim hujjatlari buxgalteriya yoki komissiyaga topshirilgani va ular javobgarligiga kelib tushgan barcha boyliklar kirim qilingani, chiqib ketganlari esa chiqimga hisobdan o'chirilgani to'g'risida tilxat beradilar. Mol-mulkni sotib olishga hisobot beriladigan summalari yoki uni olish uchun ishonchnomalari bo'lgan shaxslar ham shunday tilxat beradilar.

Inventarizatsiyani o'tkazish oldidan ishchi inventarizatsiya komissiyalari a'zolariga buyruq, komissiya raislariga esa plombir topshiriladi (inventarizatsiya komissiyasi ishlaydigan butun ish vaqtida plombir komissiya raisida saqlanadi). Buyruqda inventarizatsiyani o'tkazishga doir ishni boshlash va tugatish muddatlari belgilanadi.

Agar mol-mulkni inventarizatsiya bir necha kun mobaynida o'tkazilsa, moddiy boyliklar saqlanayotgan xona inventarizatsiya komissiyasi ketayotganida muhrlanishi kerak. Inventarizatsiya komissiyalari ishida tanaffus bo'lganda (tushlik vaqti, tunda, boshqa sabablarga ko'ra) ro'yxatlar inventarizatsiya o'tkazilayotgan yopiq xonadagi yashikda (javon, seyfa) saqlanishi shart.

Buyruqlarni buxgalteriya inventarizatsiyani o'tkazish to'g'risidagi buyruqlar bajarilishini nazorat qilish daftarida ro'yxatga oladi.

Tovar-moddiy boyliklarning haqiqatda mavjudligini tekshirishga kirishishdan oldin ishchi inventarizatsiya komissiyasi:

- yordamchi binolar, yerto'lalar va boyliklar saqlanadigan. alohida kirish-chiqish eshiklari bo'lgan boshqa joylarni plombalashi;

- og'irlikni o'lchaydigan barcha asboblarni sozlanganini tekshirishi va ularni tamg'lashning belgilangan muddatlariga rioya qilishi shart.

To'satdan o'tkaziladigan inventarizatsiyalarda barcha tovar-moddiy boyliklar inventarizatsiya komissiyasi hozirligida, qolgan hollarda esa - oldindan tayyorlab qo'yiladi. Boyliklar guruhlarga bo'linishi, navlarga

ajratilishi va ular miqdorini sanash uchun qulay bo'lgan ma'lum tartibda nomlari, navlari, hajmlari bo'yicha joylashtirilishi kerak.

Xomashyo, materiallar, tayyor mahsulot, tovarlar, pul mablag'lari va boshqa boyliklarni inventarizatsiya ularning har bir joylashgan yeri va ana shu boyliklarni saqlayotgan javobgar shaxs bo'yicha o'tkaziladi.

Haqiqatdagi qoldiqlarni tekshirish moddiy javobgar shaxslarning (kassirlar, xo'jalik, savdo subyektsi, omborxonalar, tayyorlov punkti va hokazolar mudirlari) albatta ishtirok etishi bilan amalga oshiriladi.

Inventarizatsiya paytida boyliklarning mavjudligi albatta sanash, tarozida tortish, o'lchash yo'li bilan aniqlanadi.

Yetkazib beruvchining ochilmagan o'ramida saqlanayotgan materiallar va tovarlar bo'yicha ushbu boyliklar miqdori istisno tariqasida hujjatlar asosida, ushbu boyliklar bir qismini albatta naturada (tanlab olib) tekshirish bilan aniqlanishi mumkin. Qoplanmagan mahsulotlar og'irligi (yoki hajmi)ni o'lchash va texnik hisob-kitoblar asosida aniqlashga yo'l qo'yiladi. O'lchash dalolatnomalari va hisob-kitoblar ro'yxatga ilova qilinadi. Tarozida tortiladigan ko'p miqdordagi tovarlar inventarlanganda tarozida tortish qaydnomalarini ishchi inventarizatsiya komissiyasining a'zolaridan biri va moddiy javobgar shaxs yuritadi. Ish kuni oxirida (yoki tarozida tortish tugagach) ana shu qaydnomalar ma'lumotlari solishtiriladi va chiqarilgan yakun inventarizatsiya ro'yxatiga qayd etiladi. Tarozida tortish qaydnomalari ro'yxatga ilova qilinadi.

Inventarizatsiya qilinadigan boyliklar va obyektlarning nomlari va ularning miqdori ro'yxatlarda nomenklatura bo'yicha va hisobda qabul qilingan o'lchov birliklarida ko'rsatiladi.

Ro'yxatlarga ishchi inventarizatsiya komissiyasining barcha a'zolari va moddiy javobgar shaxslar imzo chekadilar. Ro'yxat oxirida moddiy javobgar shaxslar komissiya boyliklarni ularning hozirligida tekshirganini, komissiya a'zolariga nisbatan hech qanday da'volar yo'qligi va ro'yxatda sanalgan boyliklar mas'uliyatli saqlashga qabul qilinganini tasdiqlaydigan tilxatga imzo chekadilar.

Boyliklarning haqiqatda mavjudligini tekshirish paytida moddiy javobgar shaxslar o'zgargan taqdirda boyliklarni qabul qilgan shaxs inventarizatsiya ro'yxatlariga ularni olganligi, topshirgan shaxslar esa ularni topshirganligi xususida imzo chekadilar.

Xo'jalikka tegishli bo'lmagan, biroq unda joylashgan boyliklarga alohida ro'yxatlar tuziladi. Inventarizatsiya paytida inventarizatsiya bo'yicha birlamchi hisob hujjatlarining tasdiqlangan namunaviy shakllari qo'llanilishi kerak. Inventarizatsiya ro'yxatlari mexanik vositalarda yoki

qo'lda to'ldirilishi mumkin. Qo'lda tuziladigan inventarizatsiya ro'yxatlari aniq-ravshan qilib to'ldiriladi. Hech qanday o'chirish va tuzatib yozishlarga yo'l qo'yilmaydi.

Inventarizatsiya ro'yxatining har bir sahifasida so'z bilan tovar-moddiy boyliklar tartib raqamlari soni va ushbu sahifada yozilgan barcha boyliklar miqdorining umumiy yakuni, bu boyliklar qanday o'lchov birliklarida ko'rsatilganidan qat'iy nazar, ko'rsatiladi.

Ro'yxatlarning barcha nusxalarida xatolarni tuzatish noto'g'ri yozuvlar ustiga chizish va chizilganlari ustiga to'g'ri yozuvlarni qo'yish yo'li bilan amalga oshirilishi kerak. Tuzatishlar ta'kidlanishi va inventarizatsiya komissiyasining barcha a'zolari va moddiy javobgar shaxslar tomonidan imzolanishi kerak.

Inventarizatsiya ro'yxatlarida to'ldirilmagan satrlarni qoldirishga yo'l qo'yilmaydi. Ro'yxatlarning oxirgi varaqlarida to'ldirilmagan satrlar ustiga chizib qo'yiladi.

Moddiy javobgar shaxslar inventarizatsiyadan so'ng inventarizatsiya ro'yxatlarida xatolarni aniqlagan taqdirda ular darhol (ombor, omborxonona, shu'ba va hokazolar ochilguniga qadar) buni ishchi inventarizatsiya komissiyasiga ma'lum qilishlari shart. Moddiy javobgar shaxslarning kamomad yoki ortiqcha chiqish tovar-moddiy boyliklar nomidagi xato, o'tkazib yuborish, yanglishish va hokazolar tufayli yuz bergani xususidagi tushuntirishlari ombor, omborxonona, shuba ochilguniga qadar qabul qilinadi. Ishchi inventarizatsiya komissiyasi ko'rsatilgan faktlarni tekshirishni amalga oshiradi va ular tasdiqlangan taqdirda aniqlangan xatolarni belgilangan tartibda tuzatadi.

Xo'jalik yurituvchi subyekt rahbarlari tovar-moddiy boyliklar va pul mablag'larining to'g'ri hamda o'z vaqtida o'tkazilishi va ularning kutilmaganda o'tkazilishini ta'minlash uchun javobgardir. Ular boyliklarning haqiqatda mavjudligini qisqa muddatlarda to'liq va aniq tekshirishni ta'minlaydigan sharoitlarni yaratib berishlari shart. Bosh buxgalter tegishli bo'linmalar va xizmatlar rahbarlari bilan birgalikda inventarizatsiya o'tkazishning belgilangan qoidalariga rioya etilishini sinchiklab nazorat qilishga majbur.

Tovar-moddiy boyliklarni inventarizatsiya bilan bir vaqtda xo'jalik yurituvchi subyektning buxgalteriyasi tegishli barcha schyotlar bo'yicha yozuvlarni korrespondensiyalanuvchi schyotlar bilan qiyoslagan holda tekshirishi kerak. Masalan, asosiy vositalar bo'yicha (kapital mablag'larning tegishli schyotlari bilan kelishtirilgan holda) foydalanishga qabul qilingan barcha obyektlar hisobga olingan-olinmagani; tovar-moddiy

boyliklar bo'yicha - barcha kelib tushgan boyliklar kirim qilingan-qilinmagani, chiqib ketganlari esa hisobdan o'chirilgani va unda aks ettirilgani, tugallanmagan ishlab chiqarish bo'yicha - barcha xarajatlar chiqarilgan mahsulotga hisobdan o'chirilgan-o'chirilmagani va hokazolar aniqlanishi zarur.

Inventarizatsiya tugaganidan so'ng inventarizatsiya to'g'ri o'tkazilganini nazorat tariqasida tekshirishlar o'tkazilishi mumkin. Ularni inventarizatsiya komissiyalari a'zolari va moddiy javobgar shaxslar ishtirokida albatta inventarizatsiya o'tkazilgan ombor, omborxonona, shu'ba va hokazolar ochilishiga qadar o'tkazish kerak. Inventarizatsiyalar to'g'ri o'tkazilganini nazorat tariqasida tekshirish natijalari dalolatnoma bilan rasmiylashtiriladi va inventarizatsiya to'g'ri o'tkazilganligini nazorat tariqasida tekshirishlarni hisobga olish daftarida ro'yxatga olinadi.

Tovar-moddiy boyliklarni inventarizatsiya qilish qoidasiga ko'ra, mazkur xonada boyliklarning joylashish tartibida bajarilishi kerak. Inventarizatsiya vaqtida bir turdagi tovar-moddiy boyliklardan boshqasiga tartibsiz o'tishga yo'l qo'yib bo'lmaydi.

Tovar-moddiy boyliklar turli xonalarda bitta moddiy javobgar shaxsda saqlanganda inventarizatsiya saqlash joylari bo'yicha ketma-ketlikda o'tkaziladi. Boyliklar tekshirilganidan keyin xona eshigi plombalanadi va komissiya ishlash uchun keyingi xonaga o'tadi.

Tovar-moddiy boyliklar inventarizatsiya ro'yxatiga har bir nom bo'yicha kiritiladi, bunda nomenklatura raqami, turi, guruhi, artikuli, navi va miqdori ko'rsatiladi.

Ishchi inventarizatsiya komissiyasi raisi yoki uning topshirig'iga ko'ra komissiya a'zolari ombor (omborxonona) mudiri va boshqa moddiy javobgar shaxslar hozirligida tovar-moddiy boyliklarning haqiqatda mavjudligini ularni albatta sanash, tarozida tortish yoki qayta o'lchash yo'li bilan tekshiradilar. Ro'yxatlarga boyliklar qoldig'i haqidagi ma'lumotlarni moddiy javobgar shaxslar og'zidan yoki haqiqatda mavjudligini tekshirmasdan turib hisob ma'lumotlari bo'yicha qayd etish qat'iyon taqiqlanadi.

Inventarizatsiya vaqtida kelib tushadigan tovar-moddiy boyliklar moddiy javobgar shaxslar tomonidan inventarizatsiya komissiyasi a'zolari hozirligida qabul qilinadi va inventarizatsiyadan so'ng reestr yoki tovar hisoboti bo'yicha kirim qilinadi. Ushbu tovar-moddiy boyliklar "Inventarizatsiya paytida kelib tushgan tovar-moddiy boyliklar" nomi bilan alohida ro'yxatga kiritiladi. Ro'yxatda ular qachon, kimdan kelib tushgani, kirim hujjatining sanasi va raqami, nomi, miqdori, narxi va summasi

ko'rsatiladi. Ayni vaqtda kirim hujjatida inventarizatsiya komissiyasi raisining imzosi bilan ana shu boyliklar qayd etilgan ro'yxat sanasiga havola qilgan holda "inventarizatsiyadan so'ng" belgisi qo'yiladi.

Inventarizatsiya uzoq vaqt o'tkazilgan taqdirda favqulodda hollarda va faqat xo'jalik yurituvchi subyekt rahbari va bosh buxgalterining yozma ruxsati bilan inventarizatsiya jarayonida tovar-moddiy boyliklar moddiy javobgar shaxslarga inventarizatsiya komissiyasi a'zolari hozirligida berilishi mumkin.

Ushbu boyliklar "Inventarizatsiya paytida berilgan tovar-moddiy boyliklar" deb nomlangan alohida inventar ro'yxatiga kiritiladi. Bu yozuv inventarizatsiya paytida kelib tushgan - tovar-moddiy boyliklarga oid hujjatlarga o'xshab rasmiylashtirilishi kerak. Chiqim hujjatlarida inventarizatsiya komissiyasi raisining imzosi bilan belgi qo'yiladi.

Boshqa xo'jalik yurituvchi subyektlarga tegishli bo'lgan va mas'uliyatli saqlanishda bo'lgan tovar-moddiy boyliklar o'zining tovar-moddiy boyliklari bilan bir vaqtda inventarizatsiya qilinadi. Ana shu boyliklarga alohida inventarizatsiya ro'yxati tuziladi, unda ushbu boyliklarni mas'uliyatli saqlashga qabul qilingani tasdiqlanadigan tegishli hujjatlarga havola qilinadi.

Yo'lda bo'lgan, yuklab jo'natilgan, xaridorlar tomonidan haqi muddatida to'lanmagan, boshqa xo'jalik yurituvchi subyektlar omborlarida bo'lgan tovar-moddiy boyliklarni inventarizatsiya tegishli schyotlarda ko'rsatilgan summalarning asosligini sinchiklab tekshirishni o'z ichiga oladi.

Ushbu tovar-moddiy boyliklarni (yo'ldagi, yuklab jo'natilgan va hokazo tovarlar) hisobga olish schyotlarida tegishlicha rasmiylashtirilgan hujjatlar bilan tasdiqlangan summalargina qolishi mumkin: yo'lda bo'lganlari bo'yicha - mol yetkazib beruvchilarning schyot - to'lov talabnomalari yoki ularning o'rnini bosadigan hujjatlar bilan; yuklab jo'natilganlari bo'yicha - xaridorlar taqdim etgan schyot-fakturalar nusxalari va to'lov talabnomalari nusxalari bilan; to'lash muddati o'tgan hujjatlar bo'yicha esa - bank muassasasining kartotekalarda to'lov talabnomalari mavjudligini albatta tasdiqlashi bilan; boshqa tashkilotlarning omborlarida joylashganlari bo'yicha - inventarizatsiya sanasiga yaqin bo'lgan sanaga qayta rasmiylashtirilgan saqlangan tilxatlar bilan; bitta shahardagi mol yetkazib beruvchilarning omborlarida bo'lganlari bo'yicha - inventarizatsiyani o'tkazish sanasida qayta rasmiylashtirilgan saqlangan tilxatlar bilan.

Ana shu schyotlar (talabnomalar) boshqa korrespondensiyalanuvchi schyotlar bilan oldindan solishtirilishi kerak.

Masalan, "Yuklab jo'natilgan tovarlar, bajarilgan ishlar va xizmatlar" schyoti bo'yicha ushbu schyotda to'lanishi negadir boshqa schyotlarda ("Turli debitorlar va kreditorlar bilan hisob-kitoblar va h.k.") aks ettirilgan summalar bor-yo'qligini aniqlash kerak bo'ladi.

Xaridorlar yoki buyurtmachilarning ularga yuklab jo'natilgan tovarlar, bajarilgan ishlar yoki ko'rsatilgan xizmatlar uchun haq to'lashida uzoq vaqt kechikish yuz berganda ana shu kechikishning sabablari aniqlanadi, ular inventarizatsiya komissiyasining bayonnomasida qayd etiladi.

Kelib tushgan tovar-moddiy boyliklar kirim qilinmaganligi faktlari aniqlanganda ularni olgan shaxslarning tushuntirishlari talab qilinishi, suiiste'mollik holatida esa materiallar tergov organlariga oshirilishi kerak.

Yo'lda bo'lgan, yuklab jo'natilgan, xaridorlar tomonidan muddatida to'lanmagan va boshqa xo'jalik yurituvchi subyektlarning omborlarida bo'lgan tovar-moddiy boyliklarga alohida-alohida inventarizatsiya ro'yxatlari (dalolatnomalar) tuziladi.

Yo'lda bo'lgan tovar-moddiy boyliklarga doir ro'yxatlarda har bir jo'natma bo'yicha quyidagi ma'lumotlar keltiriladi: nomi (hujjat bo'yicha), miqdori va qiymati (hisob ma'lumotlariga binoan), yuklab jo'natish sanasi, shuningdek, ushbu boyliklar tegishli schyotlarda hisobga olinishiga asos bo'lgan hujjatlarning ro'yxati va raqamlari. Bunda belgilangan muddatda kelib tushmagan hamda hisobda yo'ldagi materiallar va tovarlar sifatida qayd etilgan yuklar bo'yicha ularni qidirib-topish uchun qanday choralar ko'rilganligini tekshirish zarur.

Yuklab jo'natilgan va xaridorlar haqini muddatida to'lamagan tovar-moddiy boyliklarga doir ro'yxatlarda har bir alohida jo'natma bo'yicha xaridorning nomi, tovar-moddiy boyliklarning nomi, yuklab jo'natish sanasi, schyot-faktura yozilgan sana, schyot-fakturaning raqami va schyot-fakturaga doir summa keltiriladi.

Xo'jalik yurituvchi boshqa subyektlarning omborlarida saqlanayotgan tovar-moddiy boyliklar ro'yxatlarga ushbu boyliklarni mas'uliyatli saqlashga topshirilganligini tasdiqlaydigan hujjatlar asosida kiritiladi. Ushbu boyliklarga doir ro'yxatlarda ularning nomi, miqdori, navi, haqiqatdagi qiymati (hisob hujjatlari bo'yicha), yukni saqlashga qabul qilish sanasi, saqlash joyi, hujjatlarning raqamlari va sanasi ko'rsatiladi. Ana shu boyliklar mas'uliyatli saqlanishida bo'lgan xo'jalik yurituvchi subyektlardan inventarizatsiya ro'yxatlarining nusxalari olinganda

komissiya boyliklarning haqiqatdagi mavjudligini (inventarizatsiya ro'yxatlari nusxalarining ma'lumotlari asosida) hujjatlarga binoan belgilangan miqdor bilan taqqoslaydi.

Boshqa xo'jalik yurituvchi subyektlarda qayta ishlashda bo'lgan tovar-moddiy boyliklarga doir ro'yxatlarda qayta ishlovchi subyektning nomi, boyliklar nomi, miqdori, hisob ma'lumotlari bo'yicha haqiqatdagi qiymati, boyliklarni qayta ishlashga berish sanasi, hujjatlarning raqamlari va sanasi ko'rsatiladi.

Inventarizatsiya har bir buyumni ko'zdan kechirish yo'li bilan o'tkaziladi. Inventarizatsiya ro'yxatlariga inventar va xo'jalik jihozlari buxgalteriya hisobida qabul qilingan nomenklaturaga muvofiq nomlari bo'yicha kiritiladi.

Shaxsan foydalanish uchun xodimlarga berilgan inventar va xo'jalik jihozlari inventarlanganda guruhiy inventarizatsiya ro'yxatlarini tuzishga yo'l qo'yiladi, ularda ana shu buyumlar uchun mas'ul bo'lgan, ularga shaxsiy varaqchalari ochilgan shaxslar ko'rsatilib, ro'yxatlarda tilxatga imzo chektiriladi.

Ro'yxatlarda buyumlarning dastlabki qiymati ko'rsatiladi.

Agar ushbu buyumlarning eskirishi ularning haqiqatdagi holati bo'yicha hisobga olinsa, izohda ishchi inventarizatsiya komissiyasi tomonidan belgilanadigan har bir buyum yoki eskirishi bir xil hajmdagi guruhning eskirish foizi ko'rsatiladi. Ushbu holda eskirishi turli darajada bo'lgan bir nomdagi buyumlar ro'yxatga alohida satrlar bilan yoziladi.

Yuvish va tuzatishga yuborilgan maxsus kiyim (korjoma) va sochiq-dastuxonalar inventarizatsiya ro'yxatiga maishiy nizam ko'rsatish subyektlarining qaydnoma-yuk xatlari yoki kvitansiyalari asosida yozilishi kerak.

Yaroqsiz holga kelgan va hisobdan o'chirilmagan inventar va xo'jalik jihozlariga ishchi inventarizatsiya komissiyasi tomonidan belgilangan shaklda dalolatnomalar tuzilib, foydalanish vaqti, yaroqsiz bo'lish sabablari, ushbu jihozlardan xo'jalik maqsadlarida foydalanish imkoniyatlari ko'rsatiladi.

Idish ro'yxatlarga turlari, maqsadli vazifasi va sifat holatiga (yangi, ishlatilgan, tuzatishni taqozo etadigan va h.k.) binoan kiritiladi.

Tekshirish oldidan bo'sh idish (tara) turlari bo'yicha tanlanishi kerak. ya'ni:

- yog'och idishlar (yashiklar, bochkalar);
- karton idishlar;
- metall idishlar (flyagalar, barabanlar);

- to'qimachilik idishlari (qoplari).

Yaroqsiz holga kelgan idishlarga ishchi inventarizatsiya komissiyasi tomonidan dalolatnoma tuzilib, sabablari va idish uchun mas'ul shaxslar ko'rsatiladi.

Tugallanmagan ishlab chiqarishni inventarizatsiya qilish uning hajmlari va haqiqiy tannarxini «Mahsulot (ishlar, xizmatlar) ishlab chiqarish va sotish xarajatlari tarkibi to'g'risidagi» nizom bilan belgilangan tartibga va uning asosida ishlab chiqilgan tarmoq yo'riqnomalariga muvofiq belgilash maqsadini qo'yadi.

Sanoat subyektlariga kelsak, misol uchun, quyidagilar zarur:

- ishlab chiqarishda bo'lgan buyumlarga doir zaxiralar (detallar, uzellar, agregatlar) va tayyorlanishi hamda yig'ilishi tugallanmagan buyumlarning haqiqatda mavjudligini aniqlash;

- hisobga olinmagan brakni aniqlash;

- tugallanmagan ishlab chiqarish (zaxiralar)ning haqiqatda komplektlangani va yig'ishning detallar bilan ta'minlanganini aniqlash;

- bekor qilingan buyurtmalar, shuningdek, bajarilishi to'xtatib qo'yilgan buyurtmalar bo'yicha tugallanmagan ishlab chiqarish qoldig'ini aniqlash;

- ishlab chiqarishda bo'lgan zaxiralar (detallar, uzellar, agregatlar) va tayyorlanishi hamda yig'ilishi tugallanmagan buyumlarning haqiqiy tannarxini belgilash.

Inventarizatsiya boshlanishidan oldin omborlarga sexlar uchun zarur bo'lmagan barcha metallar, xarid qilingan detallar, shuningdek, ishlov berilishi mazkur bosqichda tugallangan barcha detallar, uzellar va agregatlar topshirilishi lozim.

Sexlarda bo'lgan tugallanmagan ishlab chiqarish zaxiralari va yarim tayyor mahsulotlar ularning miqdorini to'g'ri va qulay usulda sanashni ta'minlaydigan tartibga keltirilishi kerak. Tugallanmagan ishlab chiqarish zaxiralari (detallar, uzellar, agregatlar) qoldig'ini tekshirish amalda sanash, tarozida tortish, o'lchash yo'li bilan amalga oshiriladi.

Ro'yxatlar har bir sex (uchastka, bo'lim) bo'yicha zaxiralar nomi, ularning tayyorlik bosqichi yoki darajasi, miqdori yoki hajmini ko'rsatib, qurilish-montaj ishlari bo'yicha esa - ularga doir hisob-kitoblar ularga doir ishlar to'la tugallanganidan keyin, oraliq to'lovlersiz amalga oshiriladigan tugallanmagan subyektlar, ularning navbatlari, obyektlari, ishga tushiriladigan majmualar bo'yicha ishlar hajmini ko'rsatib; konstruktiv elementlar va ish turlarining tugallanmagan qismlari bo'yicha tuziladi.

Ish joylarida bo'lgan, ishlov berilmagan xomashyo, materiallar va xarid qilinadigan yarim tayyor mahsulotlar tugallanmagan ishlab chiqarish ro'yxatiga kiritilmaydi, balki alohida inventarizatsiya qilinadi va alohida ro'yxatlarda qayd etiladi.

Uzil-kesil brak qilingan detallar tugallanmagan ishlab chiqarish tarkibiga kiritilmaydi.

Bir xildagi massa bo'lmagan yoki aralashma bo'lgan (tegishli sanoat tarmoqlarida) tugallanmagan ishlab chiqarish bo'yicha inventarizatsiya ro'yxatlarida, shuningdek, solishtirish qaydnomalarida ikkita miqdoriy ko'rsatkich keltiriladi: ana shu massa yoki aralashma miqdori va uning tarkibiga kiradigan xomashyo yoxud materiallar (alohida nomlar bo'yicha) miqdori. Xomashyo yoki materiallar miqdori texnik hisob-kitoblar bilan tarmoq yo'riqnomalarida belgilangan tartibda belgilanadi.

Tugallanmagan kapital qurilishning mavjudligi va hajmi inventarizatsiya paytida uning to'langan qismini natura yo'li bilan tekshirish belgilanadi. Inventarizatsiya dalolatnomalarida obyekt nomi va ana shu obyektga doir bajarilgan ishlar hajmi har bir alohida ish turi, konstruktiv unsurlar, uskunalar va hokazolar bo'yicha ko'rsatiladi.

Inventarizatsiya komissiyasi quyidagilarni tekshirishi kerak:

- tugallanmagan kapital qurilish tarkibida montajga berilgan, lekin haqiqatda montaji boshlanmagan uskuna bor-yo'qligini;

- konservatsiyalangan va vaqtincha qurilishi to'xtatilgan obyektlarning holatini.

Ana shu obyektlar bo'yicha, xususan, ularni konservatsiyalash uchun sabablar va asosni aniqlash zarur.

Qabul qilinishi va foydalanishga topshirilishi tegishli hujjatlar bilan rasmiylashtirilmagan, qurilishi tugallangan, to'liq yoki qisman amalda foydalanishga topshirilgan obyektlarga alohida dalolatnomalar tuziladi. Tugallangan, lekin nimagadir foydalanishga topshirilmagan obyektlarga ham alohida dalolatnomalar tuziladi. Dalolatnomalarda ko'rsatilgan obyektlarni foydalanishga topshirishni rasmiylashtirish nimaga cho'zilganligi sabablarini ham ko'rsatish lozim.

Qurilishi tugallangan obyektlarga, shuningdek, amalga oshirilmagan, balansdan o'chirilishi kerak bo'lgan qurilish bo'yicha loyihalash-tadqiqot ishlariga dalolatnomalar tuziladi, ularda qurilishni to'xtatish sabablari ko'rsatilgan holda bajarilgan ishlar harakteri va ularning qiymati to'g'risida ma'lumotlar keltiriladi. Buning uchun tegishli texnik hujjatlar, ishlar, bosqichlarni topshirish dalolatnomalari, qurilish obyektlarida

bajarilgan ishlarni hisobga olish jurnallari va boshqa hujjatlardan foydalanilishi kerak.

Binolar, inshootlar, mashinalar, uskunalar, energetik qurilmalar va boshqa obyektlarning g'ayriqonuniy kapital ta'mirlarini inventarizatsiyasi naturada ishlar holatini tekshirish yo'li bilan amalga oshiriladi.

Tugallanmagan kapital ta'mirga dalolatnoma tuziladi, unda ta'mirlanayotgan obyekt nomi, ishlar nomi va bajarish foizi, bajarilgan ishlarning smetadagi va haqiqiy qiymatlari ko'rsatiladi. Inventarizatsiya komissiyasi hujjatlar bo'yicha kelgusi davrlar xarajatlari schyotida aks ettirilishi kerak bo'lgan summani aniqlaydi va ro'yxatga kiritadi.

Inventarizatsiya va boshqa tekshirishlar paytida aniqlangan boyliklarning haqiqatda mavjudligi buxgalteriya hisobi ma'lumotlaridan farqlari quyidagicha tartibga solinadi:

- ortiqcha chiqqan moddiy boyliklar, pul mablag'lari va boshqa mol-mulk kirim qilinishi va tegishli xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy natijalariga yoki budjet tashkilotini moliyalashni (fondlarni) ko'paytirishga qayd etilishi, keyinchalik ortiqcha chiqish sabablari va aybdor shaxslar aniqlanishi kerak;

- belgilangan me'yorlar doirasida boyliklarning yo'qolishi xo'jalik yurituvchi subyekt rahbarlarining farmoyishiga ko'ra ishlab chiqarish va muomala chiqimlariga yoki budjet tashkilotini moliyalashni (fondlarni) kamaytirishga hisobdan o'chiriladi. Yo'qolish me'yorlari haqiqatda kamomad aniqlangan taqdirdagina qo'llanishi mumkin.

Bunda belgilangan me'yoriar doirasida boyliklarning yo'qolishi boyliklar kamomadini qayta navlarga ajratishdagi ortiqcha mol bilan hisobga olgach belgilanishiga e'tibor beriladi. Agar belgilangan tartibda o'tkazilgan qayta navlarga ajratish bo'yicha hisobga olingandan keyin ham boyliklar kamomadi mavjud bo'lsa, tabiiy yo'qolish me'yorlari kamomad aniqlangan boyliklar nomi bo'yichagina qo'llanishi mumkin.

Tasdiqlangan me'yorlar bo'lmagan taqdirda yo'qolish me'yorlardan ortiqcha kamomad sifatida qaraladi. Yo'qolish me'yorlaridan ortiqcha boyliklar kamomadi, shuningdek, boyliklar buzilishidan ko'rilgan talafotlar aybdor shaxslarga yuklanadi.

Boyliklarning yo'qolishi va buzilishi tufayli talafotlar me'yorlaridan ortiqcha kamomadi, kamomad va buzilishlarning aniq aybdorlari aniqlanmagan hollarda, «Mahsulot (ishlar, xizmatlar) ishlab chiqarish va sotish xarajatlari tarkibi to'g'risidagi» nizomga muvofiq xo'jalik yurituvchi subyektlar tomonidan ishlab chiqarish va muomala chiqimlariga

hisobdan chiqarilishi yoki budjet tashkilotida moliyalashni (fondlarni) kamaytirishga qayd etilishi mumkin.

Bunda boyliklarning yo'qolish va boyliklar buzilishi tufayli talafotlar me'yorlaridan ortiqcha kamomadini hisobdan o'chirishni rasmiylashtirish uchun taqdim etiladigan hujjatlarda ana shunday kamomad va talafotlarning oldini olish bo'yicha qabul qilingan choralar ko'rsatilishi kerak.

Boyliklar buzilishi fakti to'g'risidagi xulosalar texnik nazorat bo'limi yoki sifat bo'yicha tegishli inspeksiyalardan olinishi kerak.

Tabiiy yo'qolish me'yorlaridan ortiqcha boyliklar kamomadi va buzilishini hisobdan o'chirishni rasmiylashtirish uchun taqdim etiladigan hujjatlarda tergov yoki sud organlarining aybdor shaxslar yo'qligini tasdiqlaydigan yoki aybdor shaxslardan zarar undirilishi rad etilgan qarorlari texnik nazorat bo'limi yoki tegishli ixtisoslashtirilgan tashkilotlardan (sifat bo'yicha inspeksiyalar va hokazolardan) olingan boyliklar buzilishi fakti to'g'risida xulosa bo'lishi kerak.

Qayta navlarga ajratish natijasida ortiqcha chiqish va kamomadlarning o'zaro hisobga olinishiga birgina tekshirilayotgan davr uchun, birgina tekshirilayotgan shaxsda, birgina nomdagi tovar-moddiy boyliklarga nisbatan va ishonchli shaxs ruxsatiga ko'ra aynan bir xil miqdorlarda istisno tarzida yo'l qo'yilishi mumkin.

Yo'l qo'yilgan qayta navlarga ajratish to'g'risida moddiy javobgar shaxslar ishonchli shaxsga batafsil tushuntirish taqdim etadilar.

Moddiy javobgar shaxslar avbi bo'lmagan holda qayta navlarga ajratishda hosil bo'lgan qiymatdagi kamomad farqiga inventarizatsiya bayonnomalarida bunday farq aybdor shaxslarga kiritilmasligi xususida mufassal tushuntirib berilishi kerak.

Inventarizatsiya natijalari inventarizatsiya tugagan oydagi hisob va hisobotda, yillik inventarizatsiyada esa yillik moliyaviy hisobotda aks ettirilishi kerak.

Inventarizatsiya vaqtida aniqlangan boyliklar haqiqatda mavjudligi bilan buxgalteriya hisobi ma'lumotlari o'rtasidagi tafovutlarni tartibga solish to'g'risidagi takliflar ko'rib chiqish uchun xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariga taqdim etiladi.

Auditorlik amallari inventarizatsiyagacha, inventarizatsiya vaqtida va undan so'ng bajariladigan amallarga bo'linadi. Inventarizatsiyani boshlagunga qadar auditor oldingi o'tkazilgan inventarizatsiya natijalari to'g'risidagi ma'lumotlarni so'rab olib, zaxiralarning tarkibiy va miqdoriy o'zgarishlarini tahlil qiladi, zaxiralarni saqlash joylari haqida hamda

inventarizatsiya ishlarining tashkil etilishi to'g'risida ma'lumotlar to'playdi.

Tovar-moddiy qiymatliklarni omborxonada va boshqa saqlash joylarida hisobga olinishini tekshirish ularni inventarizatsiya qilishdan boshlanadi. Tekshirishni boshlashdan oldin auditor moddiy qiymatliklar saqlanadigan barcha joylarni aniqlashi va tanlab inventarizatsiya o'tkaziladigan qiymatliklar ro'yxatini alohida tuzishi lozim. Ish boshlanishidan oldin auditor, subyekt rahbari bilan inventarizatsiya komissiyasini tuzish to'g'risida kelishib oladi. Subyekt rahbari bu haqda buyruq chiqaradi. Uning bir nusxasi inventarizatsiya o'tkazish komissiyasi a'zolariga beriladi, komissiya raisiga nazorat so'rg'ichli muhrlagich (plombirator) topshiriladi.

Inventarizatsiya komissiyasi tarkibiga, odatda, moddiy javobgar shaxslardan tashqari, subyekt rahbariyati vakillari, mutaxassislar ham kiritiladi. Agar moddiy javobgar shaxs mehnat ta'tilida yoki uzoq vaqtdan beri betob bo'lsa, ayrim auditorlar inventarizatsiya o'tkazishni o'sha shaxssiz bajarishga qaror qilib katta xatoga yo'l qo'yishadi. Vaholanki, moddiy qiymatliklar yetishmovchiligi aniqlangan taqdirda moddiy javobgar shaxs keyinchalik uni tan olmasligi va uning natijalariga e'tiroz bildirishi mumkin.

Agar moddiy javobgar shaxs uzrli sabab bilan ishda bo'lmasa, auditor omborxonani muhrlab qo'yib, inventarizatsiya o'tkazishni u ishga tushgandan so'ng bajarishi lozim. Alohida holatlarda inventarizatsiyani moddiy javobgar shaxsni ishtirokisiz, maxsus tuzilgan hay'at bilan o'tkazishga ruxsat beriladi. Masalan, moddiy javobgar shaxs og'ir betob bo'lganda, vafot etganda, qochib ketganda va boshqa favqulotda holatlarda moddiy qiymatliklar boshqa moddiy javobgar shaxsiga o'tkaziladi.

Auditor inventarizatsiya qilishni boshlashdan oldin omborchidan inventarizatsiya boshlanadigan sana uchun moddiy qiymatliklarning kirimi va chiqimi bo'yicha hisobot tuzib, uning bir nusxasini tashkilot buxgalteriyasiga topshirtiradi va ikkinchi nusxasini auditor o'ziga oladi. Bundan tashqari, auditor moddiy javobgar shaxsdan qiymatliklarning kirimi va chiqimiga doir barcha hujjatlar buxgalteriyaga topshirilganligi va ularda kirim qilinmay qolgan yoki chiqimga hisobdan o'chirilmagan hech qanday moddiy qiymatliklar yo'qligi haqida tilxat oladi. Moddiy qiymatliklarni sotib olish uchun hisob summasi yoki ularni olish uchun ishonchnomaga ega shaxslardan ham shu mazmunda tilxat olinadi.

Shundan so'ng komissiya a'zolari moddiy qiymatliklarni tekshirishga kirishadi, ya'ni ularni tarozida tortish, qayta sanash yoki o'lchab ko'rish

yo'li bilan haqiqiy qoldiqlarini aniqlaydi. Auditorlar inventarizatsiyani boshlashdan oldin tarozilar va boshqa o'lchash asboblarning aniq ishlashiga ishonch hosil qilishlari lozim. Ayrim auditorlar tortish, o'lchash, sanash ishlarini o'zlari bajarishga harakat qilishadi, hisobchi xodim yoki moddiy javobgar shaxs bu vaqtda o'lchash natijalarini qayd qilib turadi. Biroq bunday qilish noto'g'ri. Auditor tortish, sanash, o'lchash ishlarini to'g'ri bajarilayotganligini kuzatib turishi va natijalarini o'zi yozib borishi lozim. Shuningdek, tushunmovchiliklar ro'y bermasligi uchun moddiy javobgar shaxs ham tekshiruv natijalarini yozib borishi kerak. Vaqti-vaqti bilan bu yozuvlar solishtirilishi zarur.

Moddiy qiymatliklarning har qaysi turi bo'yicha inventarizatsiya qilish natijalari inventarizatsiya ro'yxatida qayd qilinadi. Bunday ro'yxat moddiy qiymatliklar turgan yoki saqlanadigan joylar yoki ularning but saqlanishi uchun javobgar shaxslar bo'yicha alohida-alohida tuziladi.

Ular ro'yxatlarda nomenklatura bo'yicha va hisobga olishda qabul qilingan o'lchov birliklarida aks ettiriladi. Agar moddiy qiymatliklarni inventarizatsiya qilish vaqtida moddiy javobgar shaxs ba'zi narsalar bu subyektgga tegishli emasligini, ular bu yerda vaqtinchalik saqlanayotganligini aytsa, auditor baribir ularni ro'yxatga kiritishi lozim. Auditor bunday moddiy qiymatliklarning alohida ro'yxatini tuzib, keyin qarama-qarshi tekshiruvda ular kimga tegishli ekanligini, shuningdek, 002 balansdan tashqari schyotda hisobga olinishini aniqlashi lozim.

Auditor tekshirish mobaynida moddiy qiymatliklarning raqami, rusumi, nomiga alohida e'tibor berishi kerak.

Ba'zi moddiy qiymatliklar bo'yicha namuna olish usulini qo'llash tavsiya etiladi. Namunalar ikki nusxada olinadi va muhrlanadi. Namunaning bir nusxasi tegishli idishga solinib laboratoriyaga tahlil uchun topshiriladi. Ikkinchisi tilxat bo'yicha subyektda qoldiriladi. Tilxat esa tekshiruvchiga beriladi. Tahlil uchun olingan namunalarga dalolatnoma tuzilib, unda subyektning nomi, namunaning og'irligi, hajmi, olingan joyi, saqlanayotgan joyning qarorati ko'rsatiladi. Namuna olish dalolatnomasini tekshiruvchilar va moddiy javobgar shaxslar imzolaydi.

Inventarizatsiya ma'lumotlari bo'yicha ro'yxatlar tuziladi, ularni barcha komissiya a'zolari imzolaydi, moddiy javobgar shaxs esa har qaysi ro'yxat bo'yicha quyidagi mazmunda tilxat yozib beradi: «Ushbu inventarizatsiya ro'yxatida qayd qilingan barcha moddiy qiymatliklarni komissiya mening ishtirokimda aslidan tekshirdi va ro'yxatga kiritdi, bu borada inventarizatsiya komissiyasiga e'tirozim yo'q. Ro'yxatda qayd qilingan barcha qiymatliklar mening javobgarligimda saqlanmoqda».

Auditor hisobot yilining oxirgi yoki yangi yilning dastlabki kunlarida tekshirilayotgan subyekt xodimlari tomonidan o'tkazilayotgan inventarizatsiyada qatnashishi mumkin. Biroq, inventarizatsiya ma'lum bir sana oralig'ida o'tkazilgan bo'lsa, auditor inventarizatsiya o'tkazilgan paytdan hisobot sanasigacha o'tgan davrda zaxiralarning kirimi va chiqimini ko'zdan kechirib chiqishi zarur. Bu holda nakladnoylar, schyot-fakturalar, bojxona deklaratsiyalari va shunga o'xshash hujjatlar hisob ma'lumotlari bilan taqqoslanadi.

Ishlab chiqarish zaxiralari bir necha omborlarda saqlanishi mumkin. Bu holda kamomadni yopish maqsadida zaxiralarni bir ombordan ikkinchisga o'tkazib qo'yishning oldini olish uchun inventarizatsiyani barcha omborlarda bir vaqtning o'zida o'tkazish maqsadga muvofiqdir. Agar qandaydir sabablarga ko'ra bunday qilishning imkoni bo'lmasa, auditor birinchi omborda inventarizatsiya boshlangan paytdan boshlab, u oxirgi omborda tugagunga qadar vaqt oralig'ida zaxiralarning bo'linmalar (omborlar) o'rtasida biri-biriga o'tishini ko'zdan kechirib chiqishi zarur.

Agar barcha omborlarni bir vaqtning o'zida inventarizatsiyadan o'tkazish imkoni bo'lmasa, ularning hammasini muhrlab qo'yib, so'ngra birma-bir inventarizatsiya qilish va natijalarini rasmiylashtirish mumkin.

Inventarizatsiya o'tkazish mobaynida auditorida zaxiralar to'g'risida dalil-isbotlar olishda, texnologik jarayonlarning xususiyatlaridan kelib chiqadigan murakkabliklar yuzaga kelishi mumkin. Buning uchun ayrim hollarda mutaxassislar maslahatiga zarurat seziladi. Shuningdek, zaxiralarning miqdorini aniqlash bilan bog'liq dalil-isbotlarni olishda ham murakkabliklar vujudga kelishi mumkin. Ular quyidagi shart-sharoitlardan kelib chiqadi:

a) tanlash usulining qo'llanilishi. Ma'lumki, bitta tekshiruv doirasida barcha zaxiralarni yoppasiga tekshirishning imkoni yo'q, ammo zaxiralar to'g'risidagi hisob yozuvlari ularning haqiqatdagi qoldiqlariga yaqqol mos kelmagan hollarda barcha tovar-moddiy zaxiralar tekshiruvdan o'tkazilishi zarur;

b) auditorning zaxiralar saqlanadigan barcha joylarda bir vaqtning o'zida ishtirok eta olmasligi;

v) nazorat amallarining xususiyatlari - takroran hisobga olish, tasodifan yoki ataylab hisobga olinmagan qiymatliklar yo'qligiga ishonch hosil qilish zarur. Nazorat uchun o'tkazilgan tekshiruvlar qiymatliklarni jamlash to'g'ri amalga oshirilganligiga ishonch hosil qilish imkonini beradi;

g)inventarizatsiya qilinadigan qiymatliklarning xususiyatlari (masalan, fermalarda pichan o'rami, elevatordagi don uyumi va h.k.). Bunday hollarda auditor maxsus o'lchash, baholash usullaridan foydalanib, bu vaqtda zaxiralarning bir qismi o'lchanadi va so'ngra ularning umumiy miqdori aniqlanadi.

Bunday tekshiruv natijalarining to'g'riligi ularni buxgalteriya hisobi va ombor hisobi ma'lumotlari bilan solishtirish orqali amalga oshiriladi.

Ayrim turdagi zaxiralar mavjudligini oddiy hisob-kitob yo'li bilan tekshirish mumkin emas. Masalan, ishlab chiqarish jarayoni uzluksiz kechadigan - qayta ishlash, sanoat ishlab chiqarishi kabilarda. Bunday holda auditor ichki nazorat tizimi amallariga tayanishi, hamda bunday moddiy qiymatliklarni inventarizatsiya qilish uchun mijoz ruxsati bilan ekspertlarni jalb qilishi mumkin.

Ayrim hollarda bir qator sabablarga ko'ra inventarizatsiya o'tkazish imkoni bo'lmaydi. Masalan, audit o'tkazish uchun shartnoma tuzish paytiga, yil oxirida mijoz tomonidan inventarizatsiya o'tkazib qo'yilgan va uni takroran o'tkazishdan bosh tortsa yoki inventarizatsiya o'tkazish juda qimmat bo'lgan hollarda. Bu holda auditor matematik metodlarni qo'llashi mumkin. Ular ma'lum darajadagi ehtimol bilan zaxiralar miqdorini baholashga imkon beradi. Shunday holat yuzaga kelishi mumkinki, mijoz yoppasiga inventarizatsiya o'tkazishni istaydi, ammo auditorning iltimosiga ko'ra tovar-moddiy zaxiralarning bir qismi inventarizatsiya qilinadi.

Inventarizatsiya ishlari yakunlanib, tegishli tarzda rasmiylashtirilgandan so'ng inventarizatsiya ma'lumotlari bilan buxgalteriya hisobi ma'lumotlari taqqoslanib, tafovutlar aniqlanishi lozim. Bu ish taqqoslash qaydnomalari tuzish yo'li bilan amalga oshiriladi.

Agar inventarizatsiya natijasida mavjud qiymatliklar qoldiqlarining buxgalteriya hisobi ma'lumotlaridan farq qilishi aniqlansa, auditor rasmiylashtirilgan ro'yxatni taqqoslash qaydnomasi tuzish uchun buxgalteriyaga topshiradi.

Taqqoslash qaydnomalari faqat hisobga olish ma'lumotlaridan farq qilganligi aniqlangan moddiy qiymatliklar bo'yicha tuziladi. Ularni auditor, bosh buxgalter va moddiy javobgar shaxs imzolaydi. Agar kamomadlar yoki oshiqchaliklar aniqlansa, moddiy javobgar shaxs bu haqda yozma tushuntirish beradi. Qiymatliklarning tabiiy kamayishidan ortiq kamomadi aybdor hisobiga yoziladi, oshiqcha chiqqan qiymatliklar esa kirim qilinadi. Bir tekshiriladigan davr ichida bir moddiy javobgar shaxsga tegishli bir xil nomdagi moddiy qiymatliklar qayta xil (nav) larga

ajratish natijasida aniqlangan oshiqchalar va kamomadlarning o'zaro o'rnini qoplashga istisno tariqasida ruxsat beriladi. Moddiy qiymatliklarning tabiiy kamayish me'yoridan ortiqcha kamomadlari va buzilishdan yo'qotishlari aniq aybdorlari noma'lum bo'lgan hollarda subyekt daromadi hisobidan qoplanadi.

Shuningdek, inventarizatsiyada aniqlangan, tovar-moddiy zaxiralar kamomadi va oshiqcha chiqishini buxgalteriya hisobida aks ettirish va soliqqa tortish masalalari ham o'rganiladi. Inventarizatsiyada aniqlangan tovar-moddiy zaxiralar (TMZ) kamomadi buxgalteriya hisobida quyidagi tartibda aks ettiriladi:

Kam chiqqan TMZ larning haqiqiy qiymati (balans qiymati) bo'yicha hisobdan o'chirilishi.

Debet 9220 - «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi»,

Kredit 1000 - «Tovar-moddiy zaxiralarni hisobga oluvchi schyotlar»

Agar baholash natijasida TMZ larning bozor qiymati (undiriladigan summa) kam chiqqan TMZ lar haqiqiy qiymatidan yuqori bo'lsa, olingan daromad summasi buxgalteriya hisobida quyidagicha aks ettiriladi:

a) kam chiqqan TMZ larning bozor qiymatiga:

Debet 5910 - «Kamomadlar va qiymatliklarning buzilishidan yo'qotishlar»,

Kredit 9220 - «Boshqa aktivlarning chiqimi»;

b) aybdor shaxslar yoki moddiy javobgar shaxslardan undirib olinishi lozim bo'lgan bozor qiymatiga:

Debet 4730 - «Moddiy zararni qoplash bo'yicha xodimlarning qarzi» schyoti

Kredit 5910 - «Kamomadlar va qiymatliklarning buzilishidan yo'qotishlar» schyoti;

v) aybdor shaxslar yoki moddiy javobgar shaxslardan undirilishi lozim bo'lgan summa va TMZ larning haqiqiy qiymati o'rtasidagi farq summaga:

Debet 9220 -«Boshqa aktivlarning chiqib ketishi»,

Kredit 9320 - «Boshqa aktivlarning chiqib ketishidan olingan foyda».

Olingan daromad summasi umumiy belgilangan tartibda soliqqa tortiladi.

Agar baholash natijasida kam chiqqan TMZ larning bozor qiymati (undiriladigan summa) haqiqiy qiymatidan past bo'lsa, ko'rilgan zarar summasi buxgalteriya hisobida quyidagi tarzda aks ettiriladi:

a) kam chiqqan TMZ larning bozor qiymatiga:

Debet 5910 - «Kamomadlar va qiymatliklarning buzilishidan yo'qotishlar»,

Kredit 9220 - «Boshqa aktivlarning chiqimi»;

b) aybdor shaxslar yoki moddiy javobgar shaxslardan undirilishi lozim bo'lgan bozor qiymatiga:

Debet 4730 - «Moddiy zararni qoplash bo'yicha xodimlarning qarzi»,

Kredit 5910-«Kamomadlar va qiymatliklarning buzilishidan yo'qotishlar»;

v) aybdor shaxslar yoki moddiy javobgar shaxslardan undirilishi lozim bo'lgan summa va TMZ larning haqiqiy qiymati o'rtasidagi farq summaga:

Debet 9430 - «Boshqa operatsion xarajatlar»,

Kredit 9220 - «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi».

Ko'rilgan zarar summasi daromad (foyda) solig'ini hisoblashda umumiy belgilangan tartibda soliqqa tortiladigan bazaga qo'shiladi.

TMZ lar kamomadining aniq aybdorlari topilmagan yoki moddiy javobgar shaxslardan undirib olish imkoni bo'lmagan hollarda TMZ larni hisobdan o'chirish quyidagi tartibda amalga oshiriladi:

a) haqiqiy qiymati bo'yicha:

Debet 9220 - «Boshqa aktivlarning chiqimi»,

Kredit 1000 - «Tovar-moddiy zaxiralarni hisobga oluvchi schyotlar»;

b) ko'rilgan zarar summasiga:

Debet 9430 - «Boshqa operatsion xarajatlar»,

Kredit 9220 - «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi».

Ko'rilgan zarar summasi daromad (foyda) solig'ini hisoblashda umumiy belgilangan tartibda soliqqa tortiladigan bazaga qo'shiladi.

Inventarizatsiyada aniqlangan TMZ larning oshiqcha chiqishi quyidagi tartibda baholanadi va balansga qabul qilinadi:

a) tovarlar mazkur turdagi yoki shularga o'xshash tovarlarning oshiqcha chiqishlar aniqlangan paytdagi bozor qiymati bo'yicha baholanadi va balansga kiritiladi;

b) tayyor mahsulotlar oshiqcha chiqishlar aniqlangan paytdagi haqiqiy ishlab chiqarish tannarxi bo'yicha balansga kiritiladi;

v) materiallar, inventar va xo'jalik ashyolari mazkur turdagi yoki shularga o'xshash materiallar yoki inventar va xo'jalik ashyolarining oshiqcha chiqishi aniqlangan paytdagi haqiqiy qiymati (balans qiymati) bo'yicha balansga kiritiladi;

g) inventarizatsiyada aniqlangan TMZ larning oshiqcha chiqish summalari buxgalteriya hisobida quyidagicha aks ettiriladi:

Debet 1000 - «Tovar-moddiy zaxiralarni hisobga oladigan schyotlar»,
Kredit 9390 - «Boshqa operatsion daromadlar».

Ushbu summa belgilangan tartibda joriy davr uchun soliqqa tortiladi.

Kamomadlar summasinng aybdor shaxslar yoki moddiy javobgar shaxslardan undirilishi buxgalteriya hisobida quyidagicha aks ettiriladi:

Debet 5010 - «Milliy valyutadagi pul mablag'lari» yoki

Debet 6710 - «Mehnat haqi bo'yicha xodimlar bilan hisob-kitoblar»,

Kredit 4730 - «Moddiy zararni qoplash bo'yicha xodimlarning qarzlari».

Moddiy qiymatliklarning but saqlanayotganligini tekshirishda moddiy qiymatliklarning to'liq kirim qilinganligini va chiqimga to'g'ri hisobdan o'chirilganligini aniqlash muhim o'rin egallaydi. Chunki ayrim hollarda ortiqcha xomashyo hosil qilinib, undan noqonuniy maqsadlarda «chappa ketadigan» mahsulot ishlab chiqarishga yo'l ochib beriladi.

Odatda, moddiy qiymatliklarni kirim qilishni nazorat qilish mol yetkazib beruvchilardan kelib tushgan hisob-kitob hujjatlarini tekshirish yo'li bilan amalga oshiriladi. Bunday hujjatlar jumlasiga to'lov talabnomalari, schyot-fakturalar, turli ilovalar (spetsifikatsiyalar, sertifikatlar, sifat yorliqlari va hokazo) qo'shib yuboriladigan tovar-transport yuk xat (nakladnoy) lari kiradi.

Subyektga keltirilgan moddiy qiymatliklar tegishli omborxonaga o'z vaqtida kirim qilinishini yoki agar ular darhol sexga beriladigan bo'lsa, omborxonaga orqali rasmiylashtirilib, bu haqda hujjatlarda qayd qilinadi.

Shunday qilib, bu holda omborxonaga xodimi moddiy qiymatliklarning mavjudligi va sexga berilganligini tasdiqlaydi. Bundan tashqari, moddiy qiymatliklarni tekshirishda auditor quyidagilarni aniqlashi lozim:

- yo'ldagi moddiy qiymatliklar va fakturasiz jo'natilgan moddiy qiymatliklarni hisobga olish ishlari to'g'ri bajarilishini;

- balansda ko'rsatilgan, yo'ldagi moddiy qiymatliklar qoldiqlarining haqqoniyligi;

- 1000 - «Materiallarning pul ifodasidagi harakati» qaydnomasining to'g'ri yuritilishini;

- zimmalarida moddiy qiymatliklar qoldiqlari hisobda turgan moddiy javobgar shaxslarning hammasi ham har oyda moddiy hisobotlarni topshirishini;

- aytilgan hisobotlar topshirilmay turib (moddiy javobgar shaxsning kasalligi yoki boshqa sabablarga ko'ra) subyekt rahbarining alohida farmoyishi bo'yicha materiallar hisobdan chiqarilishini va hisobdan chiqarilgan materiallarning soni va qiymatiga keyin to'ldirilgan hisobot bo'yicha o'zgartirishlar qilinishi;

- moddiy qiymatliklar ishdan bo'shagan xodimlar hisobida turgan hollar borligini (agar bor bo'lsa, buning sabablarini va aybdor shaxslardan ularning qiymatini undirish uchun qanday choralar ko'rilganligini);
- kelib tushgan (mol yetkazib beruvchilardan va hokazo) moddiy qiymatliklar hisob baholari bo'yicha qiymatining 6 yoki 7-jurnal orderlarda aks ettirilgan baholar bo'yicha qiymatiga mos kelishini;
- sarflangan va sotilgan materiallar hamda foydalanishga berilgan va ishga yaroqsizligi tufayli hisobdan chiqarilgan arzon baholi va tez eskiruvchi buyumlarning eskirishi tegishli balans schyotlarida to'g'ri hisobga olinganligini;
- moddiy qiymatliklarning amaldagi tannarxini ularning hisob baholari bo'yicha qiymatidan farq to'g'ri aniqlanganligini va hisobdan chiqarilganligini;
- hisob baholarini qo'llash qiyin bo'lgan inflyatsiya sharoitlarida moddiy qiymatliklarni baholash usuli borasida subyektda qanday hisob yuritish siyosati qo'llanilayotganligini;
- transport-tayyorlov xarajatlarining tarkibi to'g'ri aniqlanganligi va hisobga olinayotganligi;
- moddiy qiymatliklarning harakatiga doir muomalalar 16-qaydnomada to'g'ri va to'liq aks ettirilganligini;
- jo'natilgan moddiy qiymatliklar uchun xaridorlar zimmasidagi qarzlarning haqqoniyligini;
- da'vo qilish muddati tugagan, to'lash muddati o'tqazib yuborilgan qarzlarning bor-yo'qligini;
- xaridorlar tomonidan qisman akseptlangan yoki bankka to'liq summada to'lash rad qilingan, bankka inkassaga qo'yilgan schyotlar bor-yo'qligini, bunday hollarda qanday choralar ko'rilganligini;
- omborxonada xo'jaligining ahvolini; moddiy qiymatliklarning saqlanish sharoitlarini;
- materiallar miqdor va sifat ko'rsatkichlari bo'yicha to'g'ri qabul qilinganligini;
- moddiy javobgar shaxslar tomonidan moddiy qiymatliklarni saqlash va hisobga olish tartibi to'g'risidagi yo'riqnomaning bajarilishini, ularni saqlash qoidalarining buzilish sabablarini;
- subyekt omborxonasi hududidan moddiy qiymatliklarning transportda yoki transportsiz olib chiqib ketilishi ustidan nazoratning ta'minlanishini;
- omborxonada binolarining texnik holatini;

- moddiy qiymatliklar birlashtirib qo'yilgan xodimlar bilan to'liq moddiy javobgarlik to'g'risida yozma shartnoma tuzilganligini;
- - moddiy qiymatliklarning omborxonadagi harakati to'g'ri va o'z vaqtida rasmiylashtirilishini;
- ishonchnomalarni berish va ulardan foydalanishga doir hisobotlar tuzish qoidalariga rioya qilinishini;
- moddiy qiymatliklarning ishlab chiqarishga to'g'ri hisobdan chiqarilishini;
- materiallarni qayta ishlash uchun chetga berishning to'g'ri rasmiylashtirilishini;
- moddiy qiymatliklarni saqlash va tashishda tabiiy kamayish me'yorlariga muvofiq ularning kamomadi va yo'qolishlarini hisobdan chiqarishning asoslanganligi va boshqa shularga o'xshashlarni.

Takrorlash uchun savollar

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

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

6.1. Mahsulot (ish, xizmat) lar ishlab chiqarish, tannarx hisoblash va sotish bilan bog'liq muomalalar auditining asosiy qonun va me'yoriy hujjatlari. Auditining maqsadi, vazifalari va axborot manbalari.

Auditining rejasi va dasturini tuzish

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

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

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

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

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

- yuk xatlari, talabnomalar, materiallarni cheklab olish haritalari;
- buyurtma-varaqalar (zakaz-naryad);
- ish vaqtini hisobga olish tabellari;
- hisob-kitob varaqalari;
- 2010, 2310, 2510-sonli va boshqa schyotlar bo'yicha hisob registrlari (jurnal-orderlar, qaydnomalar va h.k.);

Bosh kitob va boshqalar.

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

1. O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi 2002-yil 30-avgust holatiga o'zgartirishlar bilan. 1996-yil 29-avgustda 257-1-sonli

O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi qarori bilan 1997-yil 1-martdan kuchga kirgan.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Auditor ishlab chiqarish xarajatlari hisobi, davr xarajatlari va moliyaviy faoliyat bo'yicha xarajatlar tizimini yoppasiga o'rganib chiqadi. Lekin, auditning yuqorida qayd etilgan maqsadi - ishlab chiqarish xarajatlari hisobi, davr xarajatlari va moliyaviy faoliyat bo'yicha xarajatlar auditini bajarishga kirishishdan avval, ishlab chiqarish va xarajatlar jarayoni bo'yicha ichki nazorat tizimining kuchli va zaif tomonlarini baholash maqsadida dastlabki sharhni tayyorlash lozim. Sharh natijalariga ko'ra subyekt ma'muriyatining ishlab chiqarish xarajatlari, davr xarajatlari va moliyaviy faoliyat bo'yicha xarajatlarga nisbatan bo'lgan munosabati aniqlanadi.

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

6.1-jadval

Ishlab chiqarish xarajatlari, davr xarajatlari va moliyaviy natijalar auditing obyekti

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

Auditor, auditni rejalashtirishda auditorlik tekshiruvini o'tkazish bosqichlari ketma-ketligini, ma'lumotlarni olish uchun muayyan manbalarni va auditorlik tavakkalchiligini aniqlashi lozim. Shuning uchun

audit dasturini tayyorlash foyda beradi. Bunday dastur namunasi quyidagi 6.2-jadvalda keltirilgan.

6.2-jadval

Ishlab chiqarish xarajatlari auditining dasturi

Tekshirilayotgan subyekt

Audit davri

Odam-soat miqdori

Auditorlik guruhi rahbari

Auditorlik guruhi tarkibi

Rejalashtirilgan auditorlik tavakkalchiligi

Rejalashtirilgan ahamiyatlilik darajasi

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

1	2	3	4	5	6
6.	Davr xarajatlari bo'yicha hisob registrlarini tekshirish va ularni Bosh kitob schyotlari bilan solishtirish			Shartnomalar, schyot-fakturalar, talabnomalar, yuk xatlari, bajarilgan ishlar bo'yicha dalolatnomalar	
7.	Moliyaviy faoliyat xarajatlari bo'yicha hisob registrlarini tekshirish va ularni Bosh kitob schyotlari bilan solishtirish			Shartnomalar, foiz to'lovlari bo'yicha jadvallar, valyutalarni amaldagi kursi bo'yicha hisoblar	
8.	Ishlab chiqarish xarajatlari, davr xarajatlari va moliyaviy faoliyat bo'yicha xarajatlarni inventarizatsiya qilish			Inventarizatsiya qaydnomalari, inventarizatsiya dalolatnomalari	
9.	Subyektda ishlab chiqarish xarajatlari, davr xarajatlari va moliyaviy faoliyat bo'yicha xarajatlarni inventarizatsiya natijalarining tekshirish			Inventarizatsiya qaydnomalari, ishlab chiqarish moddiy xarajatlari bo'yicha hisobotlar, jurnal-orderlar, mashinogrammlar	
10.	Xomashyo va materiallar kirimi ro'yxatlarini tayyorlash: xomashyo va materiallar kelib tushishi bo'yicha hujjatlar to'g'ri tuzilganligini tasdiqlash			Shartnomalar, schyot-fakturalar, qabul qilish-topshirish dalolatnomalari, hisob registrlari, Bosh kitob	
11.	Xomashyo va materiallar xarajatlanishi va sotilishi bilan bog'liq moliyaviy natijalar va soliqqa solish to'g'ri shakllanganligini tahlil qilish			Xomashyo va materiallarni ro'yxatga olish daftari, soliqlar bo'yicha hisoblar	
12.	Sotib olingan xomashyo va materiallar bo'yicha QQS to'g'ri hisoblanganligini tekshirish			Soliqlar bo'yicha hisoblar, qabul qilish-topshirish dalolatnomalari, yuk xatlari, jurnal-orderlar, Bosh kitob	
13.	Asosiy vositalar va nomoddiy aktivlar bo'yicha eskirish to'g'ri hisoblanganligini tekshirish			Hisob siyosati, asosiy vositalar va nomoddiy aktivlar bo'yicha eskirishni hisoblash qayd-nomalari	
14.	Eskirish ajratmalari xarajatlarning tegishli schyotlariga to'g'ri o'tkazilganligini tekshirish			Eskirish ajratmalarini taqsimlash qaydnomalari, 10-sonli jurnal-order va boshqa hisob registrlari	
15.	Xomashyo va materiallar to'g'ri xarajatlanishi (hisobdan chiqarilishi)ni tekshirish			Shartnomalar, schyot-fakturalar, yuk xatlari, hisobdan chiqarish dalolatnomalari, materiallarni hisobga olish varaqalari, Bosh kitob	

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

6.2. Mahsulot (ish, xizmat) lar ishlab chiqarish, tannarx hisoblash va sotish bilan bog'liq muomalalar auditining uslubiyoti

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

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

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

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

2) ishlab chiqarishga xarajat qilingan xom-ashyolar, materiallar, yoqilg'ilar, ehtiyot qismlar va yoqilg'i-moylash materiallarini baholashning to'g'riligi.

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

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

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

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

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

- ta'xis hujjatlariga muvofiq, qo'shma subyektda ishlab chiqarishda bevosita ishlaydigan chet el fuqarolariga berilgan turar joylar va kommunal xizmatlar uchun to'lovlar;

- xizmat safarida va yo'lda bo'lgan vaqt turar joy ijarasi, xizmat safari joyiga borib qaytish yo'l xarajatlari uchun tasdiqlangan me'yorlar doirasida ishlab chiqarish faoliyati bilan bog'liq chet el xizmat safari xarajatlari.

Asosiy xarajatlar, ishlab chiqarishni tashkil etish va boshqarish xarajatlarining to'g'ri va asoslangan hamda me'yorlarga muvofiqligini tekshiriladi. Mahsulot (ish, xizmat) larning rejadagi va hisobot kalkulyatsiyasining to'g'riligini xarajat moddalari bo'yicha tekshiriladi. Natijada reja va haqiqiy tannarx o'rtasidagi tafovutlarni moddalar bo'yicha taxlil qilinib, tafovutlar sababi aniqlanadi. Xomashyo va materiallarni sarflashning to'g'riligi, baholar to'g'riligini tekshirish metodlari, mahsulot (ish, xizmat) birligiga to'g'ri keladigan xarajat me'yoriga rioya qilinishi tekshiriladi.

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

Xo'jalik faoliyatidagi faktlarning vaqtinchalik aniqlik tamoyili tannarxni to'g'ri shakllantirish uchun tovar-moddiy zaxira (ish, xizmat) lar qiymatining to'langanlik fakti emas, balki ularni ishlatish (xarajatlash) fakti ahamiyatli ekanini bildiradi. Masalan, auditorga tekshiruv o'tkazish uchun taqdim qilingan hujjatlar mazmunidan ma'lum bo'lishicha, tekshirilayotgan subyekt tomonidan o'tgan yili dekabr oyida keyingi yil uchun ishlab chiqarish binolarining ijara haqi to'langan. Ushbu xarajat shu vaqtning o'zida, ya'ni o'tgan yili dekabr oyida mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxiga olib borilgan. Auditor ushbu xo'jalik muomalasini asossiz, ya'ni o'tgan yildagi mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxini sun'iy ravishda oshirgan va moliyaviy natijani hamda foyda solig'ini pasaytirgan deb topdi va tuzatish kiritishni tavsiya qildi. Shu bilan birga to'langan ijara haqi keyingi yil davomida umumiy summaning 1/12 qismi miqdorida har oyda xarajatga hisobdan o'chirishi lozimligini tushuntirdi. O'zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to'g'risida» gi qonunning 9-moddasiga muvofiq, subyektda sodir etilgan barcha xo'jalik muomalalari amalga oshirilayotgan vaqtda yoki amalga oshirilib bo'lingandan so'ng tegishli dastlabki hujjatlar bilan rasmiylashtirilishi lozim. Xarajatlarni hujjatlashtirish tamoyili auditorning xarajatlarni asoslash uchun

isbotlovchi hujjatlarning mavjudligi, hamda ushbu muomalalarni buxgalteriya hisobida aks ettirishning to'g'riligini tasdiqlash vazifasini belgilab beradi.

Auditor har bir xarajat elementi tarkibining «Xarajatlar tarkibi to'g'risidagi Nizom» ga muvofiqligiga ishonch hosil qilishi lozim. Shuningdek, qaytarib olinadigan chiqindilar qiymati va idish hamda o'rash materiallari qiymati ularni sotish, foydalanish yoki omborga kirim qilish mumkin bo'lgan narxda baholanib, mahsulot tannarxiga kiritiladigan moddiy resurslar xarajatlaridan chegirib tashlanganligini aniqlashi zarur. Shuningdek, mazkur element bo'yicha aks ettiriladigan moddiy resurslar qiymati ularni sotib olish narxidan, shu jumladan barter kelishuvlarida, qo'shimcha narx (ustama) dan, ta'minlovchi, tashqi iqtisodiy tashkilotlarga to'lanadigan vositachilik taqdirlashlaridan, tovar birjalari xizmatlari qiymatidan, shu jumladan brokerlik xizmatlari bilan birga, bojlar va yig'imlardan, yuklash-tushirish hamda tashishga haq to'lashdan, tashqi yuridik shaxslar tomonidan amalga oshiriladigan saqlash va yetkazib berishga haq to'lashdan kelib chiqib shakllanishini ham nazarda tutishi zarur.

Bulardan tashqari auditor mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxiga olib borilgan moddiy resurslarni baholashning to'g'riligini ham tekshirishi kerak. 4-son «Tovar-moddiy zaxiralari» nomli BXMS ga muvofiq, har bir xo'jalik yurituvchi subyekt materiallarni baholash usullaridan (FIFO, AVECO) birini tanlaydi va hisob yuritish siyosatida aks ettiradi.

Ishlab chiqarish xususiyatiga ega bo'lgan mehnat haqi xarajatlarini tekshirishda aniqlanadigan asosiy xato bu xarajatlarning ishlab chiqarish yo'nalishi tamoyiliga rioya qilmaslikdir. Auditor ish haqi hisoblashga doyr dastlabki hujjatlar (ish vaqtini hisobga olish tabeli, ishbay ishlar uchun naryadlar, hisoblashuv to'lov vedomostlari) ni tekshirish mobaynida boshqa faoliyat turlari (qurilish, madaniy-maishiy va h.k.) da band bo'lgan xodimlarning mehnatiga haq to'lash xarajatlarining asosiy faoliyatdagi mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxiga qo'shilish faktlarini aniqlashi kerak. Bunga 6710 - «Mehnat haqi bo'yicha xodimlar bilan hisob-kitoblar» va 6720 - «Deponentlangan mehnat haqi» schyotlarining krediti bo'yicha ma'lumotlarning ishlab chiqarishga olib borilgan qismini, yig'ma mehnat haqi vedomostining uni hisoblash qismi bo'yicha jami ko'rsatkichlari bilan solishtirish orqali erishiladi. Qoidaga ko'ra, yig'ma vedomostning jami ma'lumotlari, ishlab chiqarish xarajatlarini hisobga oladigan schyotlarning debeti bo'yicha ma'lumotlarga qaraganda ko'p bo'lishi lozim.

Ishlab chiqarish ahamiyatiga ega bo'lgan asosiy vositalar va nomoddiy aktivlarning eskirishi bo'yicha xarajatlar tarkibiga asosiy ishlab chiqarish vositalari shu jumladan moliyaviy lizing asosida olinganlarni ham qo'shgan holda dastlabki (tiklash) qiymatiga nisbatan belgilangan tartibda tasdiqlangan me'yorlar, jadallashtirilgan amortizatsiyani ham qo'shib, hisoblangan amortizatsiya ajratmalarining (hisoblangan eskirish) summolari kiradi.

Ta'kidlash joizki, 5-son «Asosiy vositalar» nomli BHMS ga muvofiq asosiy vositalarga amortizatsiya hisoblashning quyidagi usullari tavsiya qilinadi:

1. Bir tekis (to'g'ri chiziqli) usul.
2. Bajarilgan ishlar hajmiga mutanosib usul (ishlab chiqarish usuli).
3. Asosiy vositalar foydali xizmat qilish muddati yillar sonining yig'indisi bo'yicha hisobdan o'chirish usuli (kumulyativ usul).
4. Kamayib boruvchi qoldiq usuli.

Auditor subyektda ushbu usullardan bittasi tanlab olinib, hisob siyosatida ko'rsatilganligini aniqlashi lozim. Shuningdek, tanlangan usulning hisobot yili davomida o'zgarmaganligiga, agar o'zgargan bo'lsa sababini va bu haqda hisob yuritish siyosatiga o'zgartirish kiritilganligi to'g'risida buyruqning mavjudligiga e'tibor berishi kerak. Asosiy vositalar obyektlarining foydali xizmat qilish muddatlari ularni balansga qabul qilish paytida aniqlanadi. Amortizatsiyani hisoblash asosiy vosita obyektlarining butun foydali xizmat qilish muddati davomida to'xtatilmaydi (subyekt rahbarining qaroriga muvofiq qayta jihozlash (rekonstruksiya) va zamonaviylashtirish (modernizatsiya) uchun o'tkazilgan hamda konservatsiyaga qo'yilgan asosiy vositalar bundan mustasno). Amortizatsiya ajratmalari hisoblash yillik summasi quyidagicha aniqlanadi:

Auditor subyektda qo'llanilayotgan amortizatsiya hisoblash usuli bo'yicha hisob-kitoblarning to'g'riligini ham tekshirishi zarur. Shuningdek, asosiy vosita obyektlari bo'yicha amortizatsiya ajratmalari hisoblash usulidan qat'iy nazar, yil davomida har oyda yillik summaning $1/12$ qismi hajmida hisoblab borilganligini aniqlash kerak. Asosiy vositalar bo'yicha amortizatsiya ajratmalari qaysi hisobot davridan hisoblangan bo'lsa, buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotda shu davrda aks ettirilishi, hamda subyektning hisobot davridagi moliyaviy natijasi qanday bo'lishidan qat'iy nazar (foyda yoki zarar) hisoblanishini ham nazarda tutish zarur.

Bulardan tashqari, xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan, ishlab chiqarish ahamiyatiga ega bo'lgan nomoddiy aktivlarning dastlabki qiymati va foydali xizmat qilish muddati (biroq xo'jalik yurituvchi subyektning faoliyat qilish muddatidan oshmagan muddat) dan kelib chiqib hisoblangan, me'yorlar bo'yicha har oyda mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxiga olib boriladigan eskirish summalari ham ushbu elementga kiradi. Bunda auditor foydali xizmat qilish muddatini aniqlash imkoni bo'lmagan nomoddiy aktivlar bo'yicha eskirish me'yori besh yil muddat hisobidan kelib chiqib aniqlanishini, biroq bu muddat xo'jalik yurituvchi subyektning faoliyat muddatidan oshib ketmasligini nazarda tutishi kerak.

Auditor xarajatlarning xarajat moddalari bo'yicha ularning maqsadi va vujudga kelish joylariga qarab guruhlanishini hamda bevosita yoki bilvosita yo'l bilan mahsulot (ish, xizmat) larning har bir turiga olib borilishini bilishi zarur. Iqtisodiyot tarmoqlarida xarajatlar tarkibi turlicha va tegishli tarmoq(yoki tarmoqlararo) yo'riqnomalar va uslubiy tavsiyalar bilan belgilanadi.

Mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxini hisoblashni tekshirishda auditor quyidagilarning to'g'riligini aniqlaydi:

1. Mahsulot ishlab chiqarish (ish, xizmat) uchun qilinadigan xarajatlarning turkumlanishini.

2. Xarajatlarni kalkulyatsiya moddalari bo'yicha hisobga olish va hisobdan chiqarish (taqsimlash).

3. Yaroqsizlik (brak) dan va bekor turib qolishdan ko'rilgan yo'qotishlar.

4. Tugallanmagan ishlab chiqarishni aniqlash.

5. Bilvosita xarajatlarni taqsimlash.

6. Xarajatlarni hisobga olish va mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxini hisoblash usullarini qo'llash.

7. Ishlab chiqarish xarajatlarini hisobga olishga doir schyotlarning o'zaro bog'lanishi (korrespondentsiyasi) ni tuzish.

8. Ishlab chiqarish xarajatlarining yig'ma, analitik va sintetik hisobini yuritish.

9. Xarajat schyotlari bo'yicha analitik va sintetik hisob yozuvlarining bosh daftar hamda balansdagi yozuvlarga mos kelishi.

Mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxini hisoblashda har xil usullar qo'llaniladi.

Sanoat ishlab chiqarishida tannarx hisoblash quyidagi usullarda amalga oshiriladi: oddiy usul, normativ usul, buyurtmalar usuli, bosqichlar usuli.

Auditorlik tekshiruvining vazifalaridan biri - tanlangan kalkulyatsiyalash usulining asosligini tasdiqlashdan iborat.

Xarajatlar mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxiga olib borilish xususiyatiga ko'ra muayyan mahsulot (ish, xizmat) tannarxiga to'g'ridan-to'g'ri olib boriladigan bevosita va bilvosita xarajatlarga bo'linadi.

Bilvosita xarajatlar ko'p elementli bo'lib, hisob yuritish siyosati to'g'risidagi buyruqda belgilangan qaysidir ko'rsatkichga mutanosib ravishda alohida mahsulot turlari o'rtasida taqsimlanadi. Qanday ko'rsatkichga mutanosib taqsimlash usulini har bir subyekt tarmoq xususiyatidan kelib chiqib mustaqil aniqlaydi. Masalan, sanoatda mutanosib taqsimlash ko'rsatkichi sifatida quyidagilar qo'llaniladi:

- asosiy ish haqi;
- qurilmalarni saqlash va ishlatish uchun qilinadigan smeta (normativ) xarajatlar;

- mahsulot massasi va hajmi;
- ishchilar tomonidan ishlangan kishi-soatlar;
- qurilmalarning mashina-soatlar soni.

Auditorning vazifasi subyekt hisob siyosatida qabul qilingan va amalda qo'llanilayotgan bilvosita xarajatlarni taqsimlash usulining to'g'riligini tasdiqlashdan iborat.

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

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

9410 - «Sotish xarajatlari»;

9420 - «Ma'muriy xarajatlar»;

9430 - «Boshqa operatsion xarajatlar»;

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

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

- reklama xarajatlari (nashriyotda e'lon qilish, radiodan eshittirish va televideniye orqali ko'rsatish, reklama mahsulotlarini ishlab chiqish va

chop etish, stendlar va shitlar tayyorlash, video va diafilmlar namoyish etish va boshqalar);

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

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

- bojxona tadbirlari uchun to'lovlar;

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

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

- material qiymatliklarni sotib olish va tashib keltirish xarajatlari; belgilangan me'yorlar va boshqaruv tomonidan tasdiqlangan smetalar doirasidagi subyekt faoliyati bilan bog'liq vakillik xarajatlari (shtatda turmaydigan tarjimonlar xizmatiga haq to'lash, ish yuzasidan muzokaralar vaqtida chet ellik vakillarning rasmiy qabulini o'tkazishga doir xarajatlar).

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

Takrorlash uchun savollar

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

7-bob. HISOB-KITOB, KREDIT VA BOSHQA QARZLAR BO'YICHA MUOMALALAR AUDITINING USLUBI

7.1. Hisob-kitob, kredit va boshqa qarzlarni bo'yicha muomalalar auditining asosiy qonun va me'yoriy asoslari. Auditining maqsadi, vazifalari va axborot manbalari

Bozor iqtisodiyoti sharoitida xo'jalik yurituvchi subyektlar o'zaro hisob-kitoblarni amalga oshiradilar, ya'ni erkin iqtisodiy munosabatga kirishadilar. Bunda mol yetkazib berish, ish, xizmatlar bajarish va boshqa xo'jalik muomalalari vujudga keladi. Natijada subyektlar o'rtasida hisob-kitob muomalalarini amalga oshirish jarayoni vujudga keladi. Masalan, mol yetkazib beruvchilar bilan sotib olingan xom-ashyo, material, asbob-uskuna va boshqa tovar-moddiy boyliklar, xaridor va buyurtmachilar bilan ortib jo'natilgan mahsulot, transport tashkilotlari bilan yuklarni tashish, soliq organlari bilan budjetga to'lovlar yuzasidan va h.k. Bulardan tashqari jismoniy shaxslar, xodimlar bilan turli xil hisoblashishlarni amalga oshirish mumkin. Masalan, hisobdor shaxslar bilan safar xarajatlari yuzasidan, kreditga olingan tovar-moddiy boyliklarga to'lovlar yuzasidan va h.k.

Xo'jalik yurituvchi subyektlar o'rtasidagi hisob-kitoblar asosan naqd pulsiz amalga oshiriladi. Naqd pullar korxonaning xizmat safarlariga, xo'jalikning mayda xarajatlari hisobdorlik asosida beriladi.

«Korxonaning ba'zi xarajatlari hisobdor shaxslar tomonidan amalga oshiriladi. Korxonaning ayrim xodimlariga xizmat safari xarajatlari, ayrim mayda xo'jalik xarajatlari uchun kassadan mablag' beriladi. Hisob-kitob muomalalari xodimlar va yollangan shaxslar bilan mehnat haqi bo'yicha, hisobdor shaxslar bilan va boshqa muomalalar bo'yicha xodimlar bilan hisob-kitoblarni o'z ichiga oladi. Bu hisob-kitoblar asosan naqd pul bilan amalga oshiriladi. Shuning uchun ichki hisob-kitoblar ataylab yoki bilmasdan ko'p xato-kamchiliklarga yo'l qo'yiladigan soha bo'lib, auditorlardan tekshiruvda maxsus e'tibor qaratishni talab etadi»⁶².

Hisob-kitoblarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazishdan asosiy maqsad buxgalteriya hisobidagi ichki hisob-kitob muomalalariga doir debitorlar va majburiyatlar aks ettiriladigan bo'limning ishonchligi, qo'llanilayotgan hisob va soliqqa tortish uslubiyotining amaldagi me'yoriy hujjatlarga muvofiqligi to'g'risida fikr shakllantirib, quyidagilarni aniqlashdan iborat:

⁶²Umarova M. va boshqalar. Buxgalteriya hisobi. Darslik -T.. 2004.. 95-b.

- to'liqligi - barcha muomalalarning buxgalteriya hisobotida aks ettirilganligi, hisobga olinmay qolgan hisob-kitoblar yuqligi;

- mavjudlik - balans tuzish sanasiga ichki hisob-kitoblar (mehnat haqi, hisobdor summalar va boshqalar) bo'yicha majburiyatlar mavjudligi;

- majburiyatlar - ichki hisob-kitoblarga doir majburiyatlar summolari qonuniyligi va to'g'riligi;

- baholashlar - ichki hisob-kitoblarga doir majburiyatlarning me'yoriy hujjatlarga muvofiq ravishda baholanganligi;

- aniqligi - mehnat haqi va undan ushlanadigan summalar, xizmat safari bo'yicha sutkalik xarajatlar summasi va boshqalarning to'g'ri hisoblanganligi, buxgalteriya hisobi ma'lumotlarining sintetik va analitik hisob registrlaridagi ma'lumotlarga mosligi;

- hisob davrining cheklanganligi - ichki hisob-kitoblarga doir barcha majburiyatlar qachon vujudga kelgan bo'lsa, aynan mana shu hisob davrida aks ettirilganligi;

Taqdim etish va bayon qilish - ichki hisob-kitoblarga doir majburiyatlarning barchasi hisob va hisobotga oid me'yoriy hujjatlarga muvofiq bayon qilingan, turkumlangan va taqdim qilinganligi.

Ushbu maqsadga erishish uchun auditorlik tekshiruvida quyidagi vazifalar hal etilishi lozim:

- auditor tekshiruv mobaynida hisobot ko'rsatkichlarida jiddiy xatolar yo'qligiga yetarli darajada ishonch hosil qilish;

- dalillarni to'plash uchun har xil manbalardan shakllanadigan axborot bazasidan foydalanish;

- auditor tekshiruvni boshlashdan oldin ichki hisob-kitoblarni tekshirish uchun zarur bo'lgan me'yoriy hujjatlar paketi, sintetik va analitik hisob registrlari va boshlang'ich hujjatlarni jamlash;

- ichki hisob-kitob muomalalarini buxgalteriya hisobida aks ettirish;

- soliqqa tortish bo'yicha belgilangan qoidalarni tartibga soluvchi me'yoriy hujjatlar paketini mijoz-korxonada faoliyatining xususiyatlarini hisobga olgan holda shakllantirish.

Auditor ichki hisob-kitob muomalalarini hisobga oladigan schyotlar bo'yicha sintetik va analitik hisob registrlari korxonada qo'llaniladigan hisob shakliga (jurnal-order, memorial-order, jadval va h.k.) bog'liqligini bilishi kerak. Masalan, buxgalteriya hisobi jurnal-order shaklida yuritiladigan korxonalarda 7-ASK 8-ASK va 10-ACK jurnal-orderlar, jadval-avtomatlashtirilgan (yoki kompyuterlashtirilgan) shaklida - 4210 - «Mehnat haqi bo'yicha berilgan bo'nak», 6510 - «Sug'urta bo'yicha

to'lovlar», 6710 - «Mehnat haqi bo'yicha xodimlar bilan hisob-kitoblar», 6720 - «Deponentlangan mehnat haqi», 4220 - «Xizmat safari uchun berilgan bo'naklar», 4230 - «Umumxo'jalik xarajatlari uchun berilgan bo'naklar», 4290- «Xodimlarga berilgan boshqa bo'naklar», 6870- «Hisobdor shaxslardan qarzlari», 4710 - «Kreditga sotilgan tovarlar bo'yicha xodimlarning qarzlari», 4720-«Berilgan qarzlari bo'yicha xodimlarning qarzlari», 4730 - «Moddiy zararni qoplash bo'yicha xodimlarning qarzlari» va 4790 - «Xodimlarning boshqa qarzlari» schyotlari bo'yicha debet va kredit oborotining mashinogrammalari tekshiriladi.

Dastlabki hujjatlar ichki hisob-kitob muomalalarini tekshirishda asosiy ma'lumot manbasi hisoblanadi. Jumladan, a) xodimlar va yollangan shaxslar bilan hisob-kitoblarni tekshirishda:

- ishga qabul qilish va boshqa ishga o'tkazish, ta'tilga chiqarish, mehnat shartnomasini to'xtatish to'g'risidagi buyruqlar;

- mehnat shartnomalari va kontraktlar;

- shtatlar jadvali;

- shaxsiy kartochkalar (T-2sh);

- ish vaqtini hisobga olish tabeli (T-13sh);

- mehnatga layoqatsizlik varaqasi№;

- hisoblashuv-to'lov vedomosti (T-49sh);

- hisob-kitob vedomosti (T-51sh);

- to'lov vedomosti (T-53sh);

- shaxsiy hisob varaq (T-54sh);

- ijro varaqalari, daromad va daromad solig'ini hisobga olish bo'yicha soliq kartochkasi;

b) ijtimoiy sug'urta va ta'minotga doir hisob-kitoblarni tekshirishda:

- ijtimoiy sug'urta jamg'armasi mablag'lari bo'yicha hisob-kitoblar vedomosti (F.4-SJ);

- ro'yxatga olinganlik to'g'risidagi ma'lumotlar;

- sug'urta qildiruvchiga xabarnoma, ijtimoiy sug'urta jamg'armasiga o'tkazilgan badallar hisobidan pensiya va nafaqalarni to'lash bo'yicha vedomost;

v) hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblarni tekshirishda:

- bo'nak (avans) hisoboti;

- xizmat safari guvohnomasi;

- xizmat safariga boruvchi va keluvchi xodimlarni ro'yxatga olish daftari;

4220 - «Xizmat safari uchun berilgan bo'naklar», 4230 - «Umumxo'jalik xarajatlari uchun berilgan bo'naklar» va 6970 - «Hisobdor shaxslardan qarzlari» schyotlari bo'yicha inventarizatsiya ro'yxatlari;

g) xodimlar bilan boshqa muomalalar bo'yicha hisob-kitoblarni tekshirishda:

- kreditga sotilgan tovarlar uchun topshiriqnomajaburiyat;
- qarz shartnomasi;
- moddiy zararni qoplash to'g'risidagi buyruq (farmoyish);
- sud qarori;
- ijro varaqalari;
- to'lov topshiriqnomalari;
- kassa kirim orderlari va boshqa dastlabki hujjatlardan keng

foydalaniladi.

Hisob-kitob va kredit operatsiyalarini audit qilishdan maqsad hisob-kitob operatsiyalari hisobi to'g'ri yuritilishini baholash, debitorlik va kreditorlik qarzlari qonuniy vujudga kelganligi, ular qoplanishi haqqoniyligi va ishonchliligi, kredit maqsadli ishlatilishi va to'liqligi hamda kredit va uni ishlatilishi bo'yicha foizlar o'z vaqtida qaytarilishini tasdiqlashdir.

Hisob-kitob va kredit operatsiyalar auditining asosiy manbasi bo'lib quyidagi me'yoriy va dastlabki hujjatlar hamda buxgalteriya hisobi registrlari hisoblanadi (7.1-jadval).

7.1-jadval

Hisob-kitob muomalalarining audit manbasi

№	Me'yoriy-huquqiy hujjatlar
1	2
1.	O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi. 1996- yil 29- avgustda tasdiqlangan (2002- yil 30- avgust holatiga ko'ra o'zgartirishlar bilan)
2.	O'zbekiston Respublikasi Soliq Kodeksi. 2008- yil.
3.	O'zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi qonun. -T., 2016.
4.	O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonun. -T., 2000.
5.	O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 1999 -yil 5 -fevraldagi 54-son qarori «Mahsulot (ish, xizmat) larni ishlab chiqarish va sotish bo'yicha xarajatlar tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish haqidagi Nizom»
6.	O'zbekiston Respublikasida naqd pulsiz hisob-kitoblarni amalga oshirish to'g'risida Nizom. -T., 2002.
7.	O'zbekiston Respublikasi hududida banklar tomonidan xo'jalik yurituvchi subyektlarni qisqa muddatli kreditlashni tashkil etish tartibi to'g'risida Nizom.
8.	O'zbekiston Respublikasi hududida banklar tomonidan xo'jalik yurituvchi subyektlarni o'rta va uzoq muddatli kreditlashni tashkil etish tartibi to'g'risida Nizom.

1	2
9.	Tijorat banklari tomonidan fermer xo'jaliklari hamda kichik va o'rta biznes subyektlarini milliy valyutada kreditlash tartibi.
10.	Umumdavlat soliqlarini hisoblash va budjetga to'lash to'g'risida yo'riqnomalar
11.	Mahalliy soliqlar va yig'imlarni hisoblash va budjetga to'lash to'g'risida yo'riqnomalar.
12.	Vazirlik, idoralar, korxonalar va tashkilotlar xodimlarini O'zbekiston Respublikasi hududidan tashqariga xizmat safariga yuborilganda xizmat safari xarajatlarini qoplash uchun mablag'lar berish tartibi to'g'risidagi Nizom
13.	O'zbekiston Respublikasi 21-son «Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo'llash to'g'risida yo'riqnomalar» nomli Buxgalteriya hisobi milliy andozasi (BHMA)
14.	O'zbekiston Respublikasining boshqa BHMA'lari
15.	Hisob-kitob muomalalarini hisobga oluvchi dastlabki hujjatlar va hisob registrlari
16.	Moliyaviy hisobot

Dastlabki hujjatlarni tekshirishda auditor ushbu hujjatlarning belgilangan tartibda tasdiqlangan namunaviy shakllardan foydalanilganligini ham aniqlashi zarur.

Ichki hisob-kitob muomalalarini auditorlik tekshiruvidan o'tkazish ushbu muomalalarni hisobga olish va ichki nazoratning ahvolini oldindan baholashni nazarda tutadi. Bunda xodimlarni ishga yollash va ishdan bo'shatishda qonunchilikka rioya qilinishini, ro'yxatdagi hisob va nazorat xodimlariga xizmat vazifalarini, ish vaqtini va bajariladigan ishlarni taqsimlash holati; mehnatga haq to'lash, mukofotlash va moddiy yordam to'g'risidagi nizomlarga rioya qilinishi va ichki nazoratning holatini o'rganganidan so'ng ichki hisob-kitob muomalalarini tekshirish uchun tanlash hajmini aniqlaydi.

7.2. Hisob-kitob, kredit va boshqa qarzar bo'yicha muomalalar auditining uslubiyoti

Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblar auditi. Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar xo'jalik yurituvchi subyektlar faoliyatida eng ko'p uchraydigan hisob-kitoblardir. Hisob-kitoblar mahsulot yetkazib berish, ishlar bajarish, xizmatlar ko'rsatish shartnomlari bo'yicha bajarilgan majburiyatlar uchun keyin haq to'lash yoki oldindan to'lash tarzida amalga oshiriladi. Xo'jalik subyektlari o'rtasidagi o'zaro hisob-kitoblar shakllari O'zR. Markaziy banki tomonidan belgilanadi. Unga ko'ra, mulk shaklidan qat'iy nazar barcha xo'jalik yurituvchi subyektlar o'z majburiyatlari bo'yicha boshqa xo'jalik subyektlari bilan hisob-kitoblarni, shuningdek, tovar-moddiy

boyliklar uchun jismoniy va yuridik shaxslar o'rtasidagi hisob-kitoblar, odatda, bank muassasalari orqali naqd pulsiz tartibda amalga oshirilishi lozim.

Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan bo'ladigan hisob-kitoblarni hisobga olishda 6010 - «Mol yetkazib beruvchi va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» schyotidan foydalaniladi.

Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblarni tekshirish quyidagi asosiy ikki yunalish bo'yicha amalga oshirilishi mumkin:

- olingan tovar-moddiy boylik (ish, xizmat) lar uchun to'lovlar yoki ortib jo'natilgan tovar (bajarilgan ish va xizmat) lar uchun tushgan summalarning to'g'riligini aniqlash;

- tovar-moddiy boyliklarni kiringa olish va hisobdan chiqarishning to'liqligini tekshirish.

«Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar auditing asosiy vazifasi hisob-kitob holati to'g'risidagi ma'lumotlar haqiqiy va qonuniyligi, hisob-kitob va moliyaviy intizomga rioya qilinishi va u korxonaga to'lov qobiliyatiga ta'sirini tekshirish, qarzlarni haqiqiylikni aniqlashdan iborat.

Yuqorida qayd etilgan hisob-kitoblarni tekshirish uchun ma'lumot manbasi bo'lib, mahsulot (ish, xizmat) larni yetkazib berishga oid shartnomalar, hisob-kitoblar bo'yicha o'zaro solishtiruv dalolatnomalari, hisob-kitoblarni inventarlash dalolatnomalari, to'lov hujjatlarining nusxalari, 4310 - «Tovar-moddiy boyliklar uchun mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga berilgan bo'naklar», 5010- «Kassadagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar», 5110 - «Hisob-kitob schyoti», 5200 - «Chet el valyutasidagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar», 6010 - «Mol yetkazib beruvchi va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» va boshqa schyotlar bo'yicha hisob registrlari (ro'yxatlar, jurnal-orderlar, mashinogrammalar), Bosh kitob, moliyaviy hisobot va boshqalar hisoblanadi»⁶³.

Mol yetkazib beruvchilar va xaridorlar o'rtasidagi hisob-kitoblar qoidaga ko'pa naqd pulsiz amalga oshiriladi va ular ikki guruhga bo'linadi:

- 1) tovar muomalalari bo'yicha;
- 2) moliyaviy majburiyatlar bo'yicha.

⁶³Audit. Darslik. M.M.Tulaxodjaeva, Sh.I.Ilxamov va boshqalar. -T.: Norma, 2008. 206 b.

Naqd pulsiz hisob-kitoblarning quyidagi asosiy shakllari mavjud: to'lov topshiriqnama, to'lov talabnoma, akkreditiv; inkassa topshirig'i, cheklar va o'zaro talablarni uzishga asoslangan hisob shakli.

Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitob muomalalarni auditdan o'tkazish ham yuqorida bayon qilingan, barcha hisob-kitob muomalalari uchun xos bo'lgan umumiy qoidalariga asosan o'tkaziladi.

Hisob-kitob ma'lumotlarining mosligini tekshirish balans va hisob registrarlari ma'lumotlari tengligini aniqlashdan boshlanadi.

Agar hisob-kitob ma'lumotlarini solishtirish amallarini bajarish mobaynida nomuvofiqliklar aniqlansa, auditor ularning katta-kichikligini va vujudga kelish sabablarini aniqlaydi.

Hisob va hisobot ma'lumotlarining o'zaro tengligi aniqlaganidan so'ng, auditor mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblar qoldig'ining haqqoniyligini baholashi kerak. Shu maqsadda u quyidagilarni tekshiradi:

- analitik hisob registrlarida dastlabki hujjatlar va shartnomalarning raqamlari hamda tuzilgan sanalari to'g'risidagi ma'lumotlar mavjudligi;
- analitik hisob registrlarida ko'rsatilgan shartnomalar va dastlabki hujjatlarning haqiqatda mavjudligi (tanlab tekshiriladi);
- dastlabki hujjatlar va hisob registrlaridagi ma'lumotlarning mosligi (tanlab tekshiriladi).

Majburiyat summalarining hujjat bilan tasdiqlanmaganlari shubhali qarzdorliklar qatoriga qo'shiladi. Bunday qarzlarning haqqoniyligi hisob-kitoblarni inventarizatsiya qilish (solishtirish dalolatnomasi tuzish) yo'li bilan tasdiqlanadi.

Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarga doir qarzdorliklar haqqoniyligini baholashda ularning vujudga kelish muddatlari, hisob-kitoblar bo'yicha majburiyatlar bajarilishining belgilangan chegara muddati o'tib ketgan, talab qilib undirib olinmagan debitor qarzlari bor yoki yo'qligi tekshiriladi.

Hisob-kitoblar bo'yicha inventarizatsiya materiallarini tekshirish mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar qoldiqlarining haqqoniyligini baholashda muhim ahamiyatga egadir.

Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblarga doir muomalalar quyidagi yo'nalishlar bo'yicha tekshiriladi:

- shartnomalar mavjudligi va rasmiylashtirish holati;
- sotib olingan moddiy qiymatlik (ish, xizmat) lar to'liqligi va to'g'ri kirim qilinganligi;

• moddiy qiymatlik (ish, xizmat) lar uchun o'z vaqtida va to'liq haq to'langanligi.

Auditor dastavval mahsulot yetkazib berish, ish bajarish va xizmat ko'rsatish uchun boshqa xo'jalik shartnomalarining mavjudligi hamda shartnomalarning to'g'ri rasmiylashtirilganligini aniqlaydi. Shartnomalar amaldagi qonunchilik talablariga mos kelishi lozim.

Auditor dastlabki hujjatlardagi ma'lumotlarni shartnomalar, schyot-fakturalar va loyiha-smeta hujjatlarining ma'lumotlari bilan solishtirish natijasida olingan moddiy qiymatlik (ish, xizmat) larni kirim qilishning to'liqligi, to'g'riligi va o'z vaqtidaligi to'g'risida dalillarga ega bo'ladi.

Dastlabki hujjatlarni tekshirishda barcha hisoblashuv-to'lov hujjatlarida QQS summasining alohida satr bilan ajratib ko'rsatilganligiga va QQS summasining hisob-kitob yo'li bilan ajratib ko'rsatilishiga yo'l qo'yilmasligiga (me'yoriy hujjatlarda belgilangan holatlardan tashqari) e'tibor qaratiladi. Auditor ushbu talablarga rioya qilinishini tekshirish natijasida olingan moddiy qiymatlik (ish, xizmat) lar bo'yicha QQS ni hisobga olishning asoslanganligini tasdiqlovchi dalilga ega bo'ladi. Uning qoplanishi to'langan, kirim qilingan va ishlab chiqarish maqsadlarida ishlatilgan qiymatliklar bo'yicha amalga oshiriladi.

Hisob-kitob hujjatlari xali yetib kelmagan moddiy qiymatlik (ish, xizmat) larni tekshirishda ushbu olingan qiymatlik (ish, xizmat) larning puli to'langan, lekin yo'lda kelayotgan (debitor qarz) sifatida hisobda turmaganligi aniqlanadi.

Xorijdan olingan import mahsulot (ish, xizmat) lar uchun hisob-kitoblar bo'yicha tekshiruv o'tkazilganda, mulkchilik huquqi o'tgan paytni, moddiy qiymatlik (ish, xizmat) larni kirim qilish sanasiga amalda bo'lgan O'zbekiston Respublikasi Markaziy Bankining valyuta kursini va to'lov hujjatlarining to'lanishini, kurs farqlarini, qo'shilgan qiymat solig'i summasini va franko (tovarni xaridorga yetkazib berishda transport xarajatlarini qoplash va hisob-kitob qilish) shartlarini aniqlashning to'g'riligi tekshiriladi.

Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar schyotlarining to'lanishini tekshirishda auditor quyidagilarni aniqlaydi:

• qarzlarni qoplash bo'yicha muomalalarning tegishli to'lov hujjatlari (bank ko'chirmalari va to'lov topshirig'i, o'zaro talablarni hisobga olish dalolatnomalari, cheklar va shunga o'xshash) bilan tasdiqlanganligi;

• to'lov hujjatlarining haqiqiyliigi va to'g'ri rasmiylashtirilganligi (barcha majburiy rekvizitlarining mavjudligi, QQS summasining alohida

satr bilan ajratib ko'rsatilganligi, bank shtampi, chet tilidagi hujjatlarning tasdiqlangan tarjimai va shunga o'xshash);

• to'lov hujjatlari ma'lumotlarining 3110 - «Oldindan to'langan ijara haqi», 3120 - «Oldindan to'langan xizmat haqi», 3190 - «Boshqa oldindan to'langan xarajatlar», 4310 - «Mol yetkazib beruvchi va pudratchilarga berilgan bo'naklar», 6010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (joriy qismi), 7010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (uzoq muddatli qismi) schyotlari bo'yicha hisob registrlarining ma'lumotlariga mosligi, ushbu schyotlar bo'yicha hisob registrlari ma'lumotlarining 5110, 5210, 5220, 4310, 4010, 4020, 6310, 4220, 4230, 6870, 4810-4890, 6810, 6820, 6830 va 6890 schyotlar bo'yicha hisob registrlariga mosligi.

Qarzdorliklarning o'zaro hisoblashish tartibida qoplanishini tekshirish natijasida, auditor o'zaro hisob-kitoblar uchun asos (shartnoma, tomonlardan birortasining o'zaro hisob-kitoblar tartibidagi to'lovni amalga oshirish to'g'risidagi iltimosnomasi) mavjudligini, qarz summasi va qoplash sanasini, hamda hisob registrlarida aks ettirishning to'g'riligini aniqlaydi.

O'zaro talablarni hisobga olish, hisob-kitoblarni solishtirish dalolatnomasi va har ikkala tomon ishtirokida tuzilgan o'zaro talablarni hisobga olish to'g'risidagi tomonlardan birortasining xati (arizasi). Dalolatnomalarda majburiy rekvizitlardan tashqari, qarzdorlikni vujudga keltirgan shartnomalar va dastlabki hujjatlar ma'lumotlari, QQS summasi alohida ajratilgan holda ko'rsatilishi lozim. Da'vo muddati o'tib ketgan qarzdorliklar bo'yicha o'zaro talablarni hisobga olishga yo'l qo'yilmaydi.

Amalga oshirilgan o'zaro qarz surishishlarning qonuniyligini tekshirishda, qabul qilingan va puli to'langan moddiy qiymatliklar bo'yicha QQS ni hisobga qabul qilishning asoslanganligi va sotilgan tovar (ish va xizmat) lar bo'yicha QQS hisoblanishining to'liqligini aniqlashga maxsus e'tibor qaratiladi.

Berilgan bo'naklar bo'yicha hisob-kitoblarni tekshirish 4310 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga berilgan bo'naklar» schyotining hisob registrlari, bank ko'chirmalari va shartnomalar ma'lumotlari bo'yicha amalga oshiriladi. Bunda mol yetkazib beruvchilarga bo'naklarning o'z vaqtida va to'g'ri berilganligi va olingan moddiy qiymatliklar uchun hisoblashilganda ularning hisobga olinganligi aniqlanadi.

Auditor 3110, 3120, 3190, 4310, 6010, 7010 schyotlarning qoldiqlarini analitik hisob registrlari bo'yicha tahlil qilish natijasida,

moddiy qiymatliklar yetkazib berilgandan so'ng barcha berilgan bo'naklar bo'yicha yakuniy hisob-kitob qilinganini aniqlaydi.

Ushbu talabga rioya qilinayotganligini tekshirish nafaqat debitor va kreditor qarzlari aks ettirilishining haqqoniyligini, balki QQSni hisob-kitob qilishga taqdim etishning o'z vaqtidaligi, chet el valyutasida berilgan bo'naklar bo'yicha kurs va summa farqlarini to'g'ri aniqlash uchun ham zarur.

Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarni tekshirish yakunida, auditor aniqlangan kamchiliklar va nomuvofiqliklarni umumlashtiradi hamda qoldiqlar haqqoniyligining dastlabki baholanishini aniqlaydi.

Xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar auditi. Xaridorlar va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblarni tekshirishning umumiy qismi - qoldiqlar haqqoniyligini baholash va bajariladigan uslubiy amallar mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarni tekshirishga o'xshash.

21-sonli BHMS ga muvofiq, «Jo'natilgan mahsulot, bajarilgan ish va ko'rsatilgan xizmatlar uchun xaridor va buyurtmachilar bilan olib boriladigan hisob-kitoblar, 4010 - «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar», 4020 «Olingan veksellar», 6310 - «Xaridorlar na buyurtmachilardan olingan bo'naklar», 9010 - «Mahsulotlar sotishdan olingan daromadlar», 9020 - «Tovarlarni sotishdan olingan daromadlar», 9030 - «Bajarilgan ishlar va ko'rsatilgan xizmatlardan olingan daromadlar», 9110 - «Sotilgan mahsulotlar tannarxi», 9120 - «Sotilgan tovarlar tannarxi», 9130 - «Sotilgan ishlar va xizmatlar tannarxi» schyotlarida hisobga olinadi. Auditor 4010 - «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar», 4020 - «Olingan veksellar» va 6310 - «Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan bo'naklar» schyotlari bo'yicha hisob yuritish va nazoratning holati hamda qoldiqlarning haqqoniyligini baholash natijasida xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar bo'yicha muomalalarning ishonchligini tekshiradi. Bu schyot bo'yicha oborotlarni tekshirishning muhimligi korxonada faoliyatini baholaydigan asosiy ko'rsatkich- tovarlar, mahsulotlar, ish va xizmatlarni sotishdan olinadigan daromad ko'rsatkichi bo'yicha axborotlarni shakllantirishi bilan izohlanadi.

Xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblarning auditi mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarning auditiga o'xshash ravishda amalga oshiriladi. Xaridorlar bilan hisob-kitoblarning auditi jarayonida mol yetkazib berish uchun shartnomalar tuzilganligi,

Xaridor tomonidan qabul qilingan mahsulotlar uchun korxonaga tegishli bo'lgan summalar (sotish muddatlari, mahsulot sifati va boshqa omillarni hisobga olgan holda) to'g'ri hisoblanganligi, 15 % miqdorida oldindan to'lov amalga oshirilmadan turib mahsulot berilganligi, 4010 - «Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan schyotlar», 6230 - «Boshqa kechiktirilgan daromadlar», 6310 - «Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan bo'naklar» schyotlarda ko'rsatilgan Xaridorlar qarzi haqiqiyliги aniqlanadi. Sotilgan mahsulot (ish, xizmat) lar bo'yicha qarzlarning haqiqiyliги, qonuniyligi va ishonchliligi dastlabki hisob-kitob-to'lov hujjatlari, hisob-kitoblarni inventarlash dalolatnomalari va hisob registrlaridagi ko'rsatkichlar asosida tekshiriladi.

Xaridorlar va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblarga doir muomalalarni tekshirishda 4010, 4020 va 6310 schyotlar bo'yicha hisob registrlari ma'lumotlarining Bosh daftar hamda o'zaro aloqador hisob registrlari ma'lumotlari bilan tengligi aniqlanadi. Bunda asosan 4010 schyot debeti bo'yicha yozuvlar 9010 -, 9020, 9030, 9210, 9220 schyotlarning krediti bo'yicha yozuvlar bilan solishtiriladi. Agar qonun yoki oldi-sotti shartnomasida tovarga mulkchilik huquqining maxsus tartibi ko'zda tutilmagan bo'lsa, u holda umumiy qoida bo'yicha mulkiy huquq mol yetkazib beruvchidan Xaridorga tovarni jo'natish vaqtida o'tadi va quyidagi buxgalteriya yozuvi bilan aks ettiriladi:

Debet 4010 - «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar»,

Kredit 9010 - «Tayyor mahsulotlarni sotishdan olingan daromadlar».

Bunday yozuv soliqqa tortish maqsadi uchun qanday hisob tartibi to'lov bo'yicha yoki jo'natish bo'yicha qabul qilinganidan qattiy nazar amalga oshiriladi.

Muomalalarning hujjat bilan asoslanganligini tekshirish mobaynida tovar (ish, xizmat) lar bahosi shakllanishining shartnoma shartlariga muvofiqligi hamda QQS summasi va Xaridorlarga taqdim qilingan schyotlar boshqa elementlarining to'g'riligi aniqlanadi. Xaridorlar tomonidan schyotlarni to'lashning o'z vaqtidaligi va to'liqligi 5110, 5210, 5220, 6310, 7310 schyotlar bilan bog'lanadigan ma'lumotlarni taqqoslash va analitik hisob registrlaridagi yozuvlarni ko'rib chiqish yo'li bilan aniqlanadi.

Xaridor va buyurtmachilar bilan hisob - kitoblarni tekshirishni boshlashdan oldin saldo (qoldiq) reestrlarida ko'rsatilgan qoldiqlarning Bosh daftardagi 4010 - «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar», 4020 - «Olingan veksellar», 6310 - «Xaridor va

buyurtmachilardan olingan bo'naklar» schyotlari bo'yicha qoldiqlarga teng kelishini aniqlash zarur. Shuningdek, reestrlarning o'z vaqtida to'ldirilishi, buxgalteriyaga topshirilishi va xo'jalikning kassasiga yoki hisob-kitob schyotiga tushgan to'lovlar haqida belgilar (yozuvlar) mavjudligi tekshiriladi. Mahsulot (ish, xizmat) lar realizatsiyasi bo'yicha to'lov talabnomalarining o'z vaqtida to'ldirilishi va inkassaga qo'yilishi tekshiriladi. Qarzlarning vujudga kelish sanalari va to'lov muddati o'tib ketgan summalarini saldo (qoldiq) reestrlari bo'yicha aniqlash zarur. Ushbu to'lov hujjatlari bo'yicha qarzar nihoyatda puxta tekshiriladi. Chunki, amaliyotda Xaridorlar va buyurtmachilarning qarzlari 4010 - «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar» va 4020 - «Olingan veksellar» schyotlarining debetida, to'lovlarning kelib tushishi esa 6310 - «Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan bo'naklar» schyotining kreditida aks ettiriladi, shuningdek mahsulot va materiallar bir xo'jalik yoki tashkilotga jo'natilib, schyot esa adashib boshqasiga taqdim etilishi hollari ham uchraydi. Buning natijasida haqiqiy bo'lmagan debitor va kreditor qarzar vujudga keladi.

Xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblarni tekshirishda korxonada rahbari va bosh buxgalteri tomonidan muddati o'tib ketgan debitor qarzlarni undirish choralari ko'rilayotganligi aniqlanadi, hisob-kitoblarni o'zaro taqqoslash va aniqlangan tafovutlarni taqqoslash dalolatnomasi tuzib to'g'rilash, qarzlarni o'zaro surishishga doir ishlarning amalga oshirilayotganligi tekshiriladi. Shuningdek, audit jarayonida Xaridorlarning muddatlari chiqib ketgan debitor qarzlari talab qilinganligi va talab qilinmaganligini aniqlab tahlil qilinadi. Debitor qarzlarni hisobdan o'chirish faktlari bo'yicha auditor ushbu faktlarning asoslanganligi va to'g'ri aks ettirilganligini aniqlaydi.

Turli debitor va kreditorlar bilan hisob-kitoblar auditi. Xo'jalik yurituvchi subyektlar bilan o'zaro hisob-kitob munosabatlarida korxonada tugallanmagan hisob-kitoblar bo'yicha debitorlik va kreditorlik qarzlari yuzaga keladi.

Debitor va kreditorlar bilan hisob-kitoblarni tekshirishda, auditor avvalo debitor va kreditor qarzlarning paydo bo'lishi sabablarini aniqlashi zarur. Hisob-kitoblarning belgilangan qoidalariga muvofiq keladigan qarzlardan tashqarisi, katta miqdordagi debitor va kreditor qarzlarning mavjudligidan dalolat beradi.

«Debitorlik qarzi tovarlar haqiqatda yuklab jo'natilgan, ishlar bajarilgan, xizmatlar ko'rsatilgan kundan boshlab 90 kun o'tgach muddati o'tgan hisoblanadi»⁶⁴.

Debitorlik va kreditorlik qarzlari bo'yicha muomalalarni tekshirishga kirishishdan oldin qarzlarning tegishli qoldiqlari balans moddalari bo'yicha to'g'ri aks ettirilganligini aniqlash lozim. Buning uchun tekshirish davri boshidagi hisob-kitoblarning har qaysi turi yuzasidan analitik hisob registrlarining ma'lumotlari bo'yicha hisob-kitoblarni hisobga olish uchun mo'ljallangan schyotlar bo'yicha qoldiqlari balansning tegishli moddalari qoldiqlari bilan taqqoslanadi. So'ngra hisob-kitoblar har qaysi turi bo'yicha alohida tekshiriladi. Bunda auditor qarzning paydo bo'lishi sabablarini, u kimning aybi bilan va qachon paydo bo'lganligi, uni undirib olish mumkin yoki mumkin emasligini, ya'ni debitorlar o'z qarzlarini tan olgan xatlar yoki hisob-kitoblarni taqqoslash dalolatnomalari mavjudligini, da'vo qilish muddatlari o'tkazib yuborilmaganligini, qarzlarni yopish yoki undirish uchun qanday choralar ko'rilayotganligini aniqlashi lozim.

Turli debitor va kreditorlar bilan hisob-kitoblarni tekshirishda quyidagilarni aniqlash lozim:

- kreditga sotilgan tovarlar bo'yicha hisob-kitoblar to'g'riligini;
- shartnomalar mavjudligi;
- xaridorlar topshiriqnama-majburiyatlarining taqdim etish muddatlari;
- kreditni qoplash tartibi va boshqalar.

Kreditga sotilgan tovarlar bo'yicha hisob-kitoblar holati 4700 - "Xodimning boshqa operatsiyalar bo'yicha qarzi hisobi schyoti" schyotlar guruhi bo'yicha, shuningdek, 4710 - "Kreditga sotilgan tovarlar bo'yicha xodimning qarzi" schyot ko'rsatkichlari asosida o'rganiladi. Eng muhimi, Xaridorlarning muddati o'tgan qarzlari bo'yicha hisob-kitoblar o'rganib chiqiladi va muddati o'tgan qarzlar paydo bo'lishi sabablari aniqlanadi. Ularning asosiylari quyidagilardan iborat:

- kredit berish qoidalariga rioya qilmaslik;
- ijro varaqalari bo'yicha boshqa korxonalar yoki jismoniy shaxslar foydasiga summalar to'g'ri va asosli ushlab qolingani, shuningdek, ushlab qolingani summalar oluvchilarga o'z vaqtida o'tkazilmaganligi;
- korxonada ixtiyoridagi xonadonlarda istiqomat qiluvchilar va yotoqxonalarda, mehmonxonalarda yashovchi shaxslar bilan korxonada

⁶⁴O'zR Prezidentining 1999-yil 19-iyuldagi PF-2340 son Farmoni.

hisobidagi xonadonlardan foydalanganligi va maishiy xizmat ko'rsatilganligi uchun hisob-kitoblar to'g'ri hisoblanmaganligi.

Turli debitorlar va kreditorlar bilan hisob-kitoblar auditi bo'yicha 4800 - «Turli debitorlar qarzlari hisobga oluvchi schyotlar», 6900 - «Turli kreditorlarga bo'lgan qarzlarni hisobga oluvchi schyotlar» schyotlarning hisob registrlari va hisobotlardagi buxgalteriya yozuvlari hamda ulardagi hisobda turgan qarzar tekshiriladi. Turli debitor va kreditorlar bilan hisob-kitoblarni tekshirish uslubiyoti va ketma-ketligi boshqa barcha hisob-kitob muomalalarini tekshirishga o'xshash.

Yuqorida keltirilgan schyotlarda hisobga olinadigan muomalalarning xilma-xilligini e'tiborga olgan holda, auditor hisob-kitoblar ahvolini tahlil qilish mobaynida ushbu schyotlar qo'llanishining qonuniyligini aniqlaydi. (Ya'ni, 4800, 6900 schyotlarida aks ettiriladigan muomalalar boshqa schyotlarda aks ettirilmayotganligini aniqlaydi yoki aksincha).

Auditor yil oxirida to'lanmagan, deponentlanmagan summalar bo'yicha haqiqatda to'langan ish haqi summalaridan hisoblanishi lozim bo'lgan daromad solig'ining qayta hisoblanganligini aniqlash zarur.

Ijro varaqasi bo'yicha boshqa korxonalar foydasiga ushlanadigan summalar (alimentlar, jarimalar, moddiy zararni undirish va h.k.) to'g'riligi va asoslanganligi hisob yozuvlarini hisoblashuv-to'lov vedomostlari va ushlar uchun asos bo'lgan boshqa hujjatlar bilan solishtirish orqali tekshiriladi. Bunday summalarni o'tkazishning o'z vaqtidaligi va to'liqligi shaxslar bo'yicha qarzlarning ahvoli va harakatini tahlil qilishda va summalarning xodimlardan ushlangan hamda o'tkazilgan sanasi bilan taqqoslash orqali aniqlanadi.

Budjet tashkilotlari bilan hisob-kitoblarni tekshirishda shartnomalar mavjuddigi, ish (xizmat) bajarilishining hujjat bilan tasdiqlanishi, ularning xususiyatlari, ishlab chiqarish yoki noishlab chiqarishga taalluqli ekanligi aniqlanadi. Bular sarflarni moliyalashtirish manbalarini aniqlashning to'g'riligini tasdiqlash uchun zarur. Chunonchi, o'qitish, malaka oshirish bilan bog'liq va ishlab chiqarish maqsadlari uchun zarur bo'lsa, O'quv uchun to'lovlar xarajatlar tarkibi to'g'risidagi nizomga muvofiq tannarxga qo'shilishi mumkin.

Ayrim hollarda hisob-kitoblarni debitor qarz summasi katta bo'lgan tashkilotlardagi tegishli hujjatlar bilan taqqoslab ko'rish tavsiya qilinadi. Bunday qarama-qarshi tekshiruvlar birinchi navbatda, savdo va ta'minot tashkilotlarida o'tkaziladi.

Debitor va kreditor qarzlarning da'vo muddatlari hamda debitor qarzlarni undirish bo'yicha xo'jalik sudiga murojat qilish tartibi

tekshiriladi. Shuningdek, debitor va kreditor qarzlarning inventarizatsiyasi va uning natijalari tahlil qilinadi. Buning uchun auditor turli debitor va kreditorlar bilan hisob-kitob muomalalarini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishni yakunlashda ishchi hujjatlardagi ma'lumotlarni umumlashtiradi va 4800, 6900 – schyotlar bo'yicha hisob hamda hisobot ma'lumotlarining ishonchligi, hisobni yuritish to'g'riligini baholaydi.

Budjet bilan hisob-kitoblarning auditori. O'zbekiston Respublikasi soliq qonunchiligiga muvofiq ko'pchilik korxonalar budjetga umumdavlat va mahalliy soliqlar hamda yig'imga to'laydilar.

Soliqlar va boshqa to'lovlar bo'yicha budjet bilan hisob-kitoblarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazishning maqsadi - tekshiriladigan xo'jalik yurituvchi subyekt moliyaviy hisobotining soliqlar va boshqa majburiy to'lovlar bo'yicha qarzdorlikni aks ettirish qismida, hamda soliqqa tortishdagi tartibga solinmagan masalalar bilan bog'liq sezilarli holatlarni aks ettirishdan iborat.

«Korxonada budjet bilan hisob-kitoblarning auditori asosiy maqsadi soliq va yig'imlarning barcha turlari bo'yicha hisoblar to'g'ri tashkil etilishi, ular to'liq va o'z vaqtida budjetga o'tkazilishi, soliq to'lovlarining kechiktirish sabablari va boqimandalar qaysi schyotlarga o'tkazilganligi, mablag'lar o'z vaqtida o'tkazilmaganligiga aybdor shaxslarga nisbatan va yo'l qo'yilgan kamchiliklarni oldini olish uchun qanday choralar ko'rilganligini aniqlashdan iboratdir. Budjet bilan hisob-kitoblarni tekshirishda auditor xo'jalik yurituvchi subyektga soliq va yig'imlar noto'g'ri hisoblanishi hamda ular o'z vaqtida budjetga o'tkazilmaganligi uchun soliq idoralari tomonidan ko'riladigan jarima va boshqa choralari bilan bog'liq bo'lgan moliyaviy yo'qotishlarni oldini olishga yordam berishi lozim.

Xo'jalik yurituvchi subyektlarning budjet bilan hisob-kitob muomalalari bo'yicha tekshiruvining asosiy manbalari quyidagilar hisoblanadi:

- to'lovlar va yig'imlar alohida turlari bo'yicha ma'lumotnomalar va hisoblar;

- tegishli summalar budjetga o'tkazilganligi to'g'risidagi dastlabki hujjatlar ilova qilingan bank ko'chirmalari;

- soliq idoralari tomonidan o'tkazilgan tekshiruvlar bo'yicha dalolatnomalar;

- buxgalteriya hisobi schyotlari bo'yicha yozuvlar;

- jurnal-orderlar va hisob registrlarining boshqa turlari;

- bosh kitob, moliyaviy hisobot va boshqalar.

Budjet bilan olib boriladigan hisob - kitoblar auditor jiddiy e'tibor berishi lozim bo'lgan murakkab obyekt hisoblanadi. Birinchidan, budjetga to'lanadigan soliqlarning noto'g'ri hisoblanganligi va to'langanligi uchun korxonaga nisbatan moliyaviy jazo choralari qo'llaniladi. Bu esa uning moliyaviy ahvoriga sezilarli darajada ta'sir qiladi. Ikkinchidan, hisob-kitoblarning to'g'riligini tasdiqlovchi auditorlik xulosalari soliq inspeksiyasi tomonidan qabul qilinishi ayrim hollarda shubha ostiga olinib, qabul qilinmasligi ham mumkin. So'ngi holatda soliq organi taqdim qilingan auditorlik xulosasini qaytadan tekshirib chiqishga haqlidir. Agar auditor xulosasi davlat budjeti manfaatlariga zid, amaldagi qonunchilikka va me'yoriy hujjatlarga rioya qilinmasdan, sifatsiz tuzilganligi aniqlansa, amaldagi qonunchilikka muvofiq sanksiyalar kuchga kiradi. Bunday hollarda auditorlik firmasi auditorlik faoliyati bilan shug'ullanishga huquq beradigan litsenziyadan mahrum qilinishi mumkin. Soliqlar to'lanishini tekshirishdan oldin soliqqa tortiladigan obyekt bo'yicha ko'rsatkichlarning to'g'riligi, soliqqa tortiladigan baza va soliq stavkalariga rioya qilinishi tekshirilishi kerak»⁶⁵.

Bozor iqtisodiyoti sharoitida turli xil mulkchilikka asoslangan korxonalarining budjet bilan o'zaro munosabatlari kengaymoqda. Respublikamizning barcha hududlarida budjetga to'lanadigan to'lovlarning to'g'riligini aniqlaydigan va ularning o'z vaqtida o'tkazilishi ustidan qat'iy nazorat o'rnatadigan soliq xizmatlari tashkil etilgan.

O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida Davlat soliq qo'mitasiga, xususan, Respublika Soliq qo'mitasi hamda viloyatlar, tumanlar va shaharlardagi soliq organlariga quyidagi huquqlar berilgan: foyda va boshqa soliqqa tortiladigan obyektlarni yashirganligi yoki kamaytirib ko'rsatganligi uchun barcha yashirgan yoki pasaytirilgan summalarni va shu summa miqdorida jarima undirish uchun korxonalariga nisbatan moliyaviy sanksiyalar qo'llash. Bunday xato ikkinchi marta takrorlanganida esa ikki baravar jarima solish, shuningdek budjetga soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni hisoblash hamda to'lash uchun zarur bo'lgan soliq deklaratsiyalari, hisobotlar, hisob-kitoblar va boshqa hujjatlarni taqdim qilmaganliklari, kechiktirilganligi, foydaning hisobga olinmaganligi yoki bu hisobning belgilangan tartibni buzib yuritilganligi uchun tegishli soliqlar va boshqa majburiy to'lovlar summasidan foizi undiriladi. Bunda mansabdor shaxslarga eng kam oylik ish haqining besh barobaridan etti barobariga ma'muriy jarima solinadi.

⁶⁵ До'смуратов Р. Аудит асослари. Дарслик.-Т., 2003.

Auditor budjet bilan hisob-kitoblarni tekshirishda malakali maslahatchi va ushbu hisob-kitoblar to'liq hamda o'z vaqtida bo'lishi lozim. Budjet bilan hisob-kitoblarda korxonalar buxgalterlari tomonidan yo'l qo'yilgan xatolarni ko'rsatish bilan auditor ushbu korxonaga soliq inspeksiyasi tomonidan qo'llaniladigan moliyaviy jazo choralarini bog'liq bo'lgan zararlardan qutilib olishga yordam beradi. Shuning uchun u budjet to'lovlariga doir hisob-kitoblarning to'g'riligi va ularning O'zbekiston Respublikasidagi mavjud qonunchilikka muvofiq o'z vaqtida o'tkazib berilishini sinchiklab tekshirishi lozim.

Budjetga to'lanadigan to'lovlarning ro'yxati O'zbekiston Respublikasining soliq Kodeksi bilan, ayrim to'lovlar bo'yicha budjet bilan hisob-kitoblarni amalga oshirish tartibi esa Davlat soliq qo'mitasi va Moliya vazirligining tegishli yo'riqnomalari bilan tartibga solinadi.

Soliqlar bo'yicha qarzlarning yuridik shaxslarning budjet oldidagi majburiyati bo'lib hisoblanadi va odatda, ma'lum sanada to'lanadi. Soliq qonunchiligining tez-tez o'zgarishi va me'yoriy hujjatlar ayrim qoidalaridagi ziddiyatlar soliqqa doir hisob-kitoblarda tasodifiy xatolarni keltirib chiqarishi mumkin. Soliqlar bo'yicha qarzlarning sinchiklab tekshiruvdan o'tkazilganida quyidagi xatolar aniqlanishi mumkin:

- soliqni hisob-kitob qilishda buxgalteriya hisobi tamoyillari, qonun hujjatlari va yo'riqnomalarning noto'g'ri qo'llanilishi;

- soliq stavkalarining noto'g'ri qo'llanilishi;
- soliqqa tortiladigan bazaning noto'g'ri aniqlanishi;
- penya va jarimalarning noaniq hisobga olinishi;

Kreditorlik qarzlari va butun buxgalteriya hisobotini baholashga quyidagilar ta'sir ko'rsatadi:

- soliqqa tortish bo'yicha imtiyoz olish uchun xato axborotlarni taqdim etish;
- soliq organlariga taqdim qinadigan ma'lumotlarning buzib ko'rsatilishi yoki yashirilishi;

- budjetga qarzdorliklarni aniqlashda, soliqqa tortishdan ozod etilganlar sifatida soliqqa tortishda hisobga olinadigan daromadlarni noto'g'ri turkumlash yoki hisob-kitob qilish;

- soliqqa tortish bo'yicha imtiyoz olish uchun bosh va shubha korxonalar o'rtasidagi hisob-kitoblar bo'yicha hisobda qalbaki muomalalarni aks ettirish.

Har bir soliqqa oid qonunchilik hujjatida soliq stavkalarini qo'llash, soliq solinadigan bazani aniqlash, soliqni to'lash muddatlari, hisobotlarni tayyorlash va hokazo talablar aks ettiriladi.

Soliq majburiyatlarining noto'g'ri aniqlanishi katta moliyaviy yo'qotishlar keltirib chiqarishini hisobga olib, auditorlar ushbu uchastkada tekshiruvlarni tashkil etish va o'tkazish texnologiyasiga alohida e'tibor berishlari lozim. Tekshiruvlarni muvaffaqiyatli o'tkazish uchun quyidagilarni amalga oshirish zarur:

- budjet bilan hisob-kitoblarni tekshirishga yuqori malakali mutaxassislarni jalb qilish;
- xodimlarni soliqqa tortish masalalariga oid tezkor axborotlar va me'yoriy hujjatlar bilan ta'minlash;
- auditorlar oddiy kundalik muammolar ustida takroran ishlamasliklari uchun, korxonada ichida soliqqa tortishning dolzarb masalalariga doir axborotlar va ishlanmalarni almashishni tashkil etish;
- mijoz tomonidan taqdim qilinadigan, soliqqa tortish masalalariga doir yozma axborotlar sifatini samarali nazorat qilish;
- korxonada ichida soliq bo'yicha maslahat berish texnologiyasini barpo qilish va budjet bilan hisob-kitoblarni tekshirish natijalari bo'yicha rasmiylashtirilishi lozim bo'lgan ishchi hujjatlarining maxsus shakllarini ishlab chiqish.

Budjet bilan hisob-kitoblarni tekshirishda auditorlik amallariga shaklan rioya qilinishigagina tayanish mumkin emas. Shuning uchun budjet bilan hisob-kitoblar ahvoli to'g'risida yakuniy xulosani auditorlar guruhining rahbari qilishi kerak. U asosiy soliqlar bo'yicha aniqlangan barcha tafovutlarni va ularning soliqqa tortiladigan baza shakllanishiga ta'sirini baholash imkoniga ega.

Bank kreditlari va bankdan tashqari olingan qarzlarni bo'yicha hisob-kitoblarni auditi. Kreditlarni berish va qoplash bilan bog'liq bo'lgan barcha masalalar bank qoidalari va qarz oluvchi korxonada hamda bank bilan shartnomaviy asosida tuziladigan kredit shartnomalari bilan tartibga solinadi. Unda kreditlash obyektini, kreditni berish va qoplash muddatlari, foiz stavkalari, kreditdan foydalanganligi uchun foizlarni hisoblash va to'lash tartibi, majburiyatlarni ta'minlash shakllari, kreditni berish va qoplash yuzasidan tomonlar huquqlari va majburiyatlari, hujjatlar ro'yxati va ularni bankka taqdim etish muddatlari va boshqa turli shartlar ko'zda tutiladi.

Bank kreditlari va qarzlarni bo'yicha hisob-kitoblarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazish uchun ma'lumot manbalar quyidagilardan iborat: kredit shartnomalari, kredit va qarzlardan foydalanganligi uchun foizlar to'lash bo'yicha hisob-kitoblar, to'lov hujjatlari ilova qilingan bank ko'chirmalari, 3-sonli jurnal-order va sintetik va tahliliy hisoblarning

boshqa registrlari, Bosh kitob, balans, moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot va hokazolar.

Bank kreditlari va qarzar hisobini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishdan maqsad korxonaning olingan kreditlar va boshqa qarz mablag'larini aks ettiruvchi hisobot ko'rsatkichlarining ishonchligi to'g'risida yetarli dalil-isbotlarga ega bo'lishdan iborat.

Ushbu maqsadga erishish uchun quyidagilar tekshirilishi kerak:

- kredit va qarzlarning haqqoniyligi hamda hujjatlashtirilganligi;
- kredit va qarzar olinishining asoslanganligini aniqlash (qarz mablag'larining olingan manbalari);
- qarz mablag'lardan maqsadli foydalanish va ularni to'liq hamda o'z vaqtida qaytarish (qarz mablag'lari qaysi maqsadlar uchun ishlatilgan, kreditlar va qarzar bo'yicha qarzdorlik qanday qaytarilmoqda, muddati uzaytirilgan qarzdorlik mavjudligi);
- qaytarilmagan kredit va qarzlarning qoldiqlari hamda ular bo'yicha foizlar to'lanishini baholash;
- kredit va qarzar bo'yicha sintetik hamda analitik hisobning yuritilishini tekshirish (kredit va qarzlarni hisobga oladigan schyotlarning qo'llanilishi, qarz mablag'larini olish va qaytarish muomalalarini aks ettirish, moliyaviy natijalarni shakllantirish tamoyillariga rioya qilinishi).

Auditorlik dalil (isbot) larga ega bo'lish uchun turli usullar (hujjatlarni tekshirish, muomalalarni ko'pib chiqish, o'z mablag'lari bilan qarz mablag'larning nisbatini aniqlash maqsadida analitik amallarni bajarish) va axborot manbalaridan foydalaniladi.

Bank kreditlari va qarzlarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazishda quyidagi ma'lumot manbalaridan foydalaniladi:

- bank kreditlari va qarz olish masalalarini, buxgalteriya hisobini va soliqqa tortish muomalalarini tartibga soladigan me'yoriy hujjatlar;
- bank kreditlari va qarzar bo'yicha muomalalarni rasmiylashtirish va hisobda aks ettirishga doir shartnomalar va dastlabki hujjatlar (kredit va qarz shartnomalari, kreditlar bo'yicha foiz stavkalarining o'zgarishi to'g'risida kredit shartnomalariga qo'shimcha qilinadigan bitimlar, kreditni qaytarish muddatlari, kredit shartnomalarining boshqa shartlari);
- kredit shartnomasiga muvofiq qaytariladigan kredit va foiz summalarining akseptsiz (roziliksiz) hisobdan o'chirilishini tasdiqlaydigan memorial-orderlar.

Yuqorida ko'rsatilgan muomalalarni hisobda aks ettirishga doir sintetik va analitik hisob registrlari hamda buxgalteriya hisobotlari puxta

tekshiruvdan o'tkaziladi. Mazkur sohani tekshirish uchun zarur axborotlar moliyaviy hisobotning quyidagi shakllarida aks ettiriladi (7.2-jadval):

7.2-jadval

Bank kreditlari auditining obyektleri

Ko'rsatkichlar		Ko'rsatkichlar keltirilgan moliyaviy hisobot shakllari		
Nomi	Schyotlar	1- shakl	2- shakl	4- shakl
		Satr	Satr	Satr
1	2	3	4	5
Uzoq muddatli bank kreditlari	7810	570		
Uzoq muddatli qarzarlar	7820	580		
Qisqa muddatli qarzarlar	6820	740		
Foizlar shaklidagi xarajatlar			180	
Valyuta kursi farqidan daromadlar			150	
Olingan va to'langan foizlar				110
Uzoq va qisqa muddatli kredit va qarzarlar bo'yicha pul tushumlari va to'lovlari				150
Investitsion faoliyatning sof pul kirimi va chiqimi				100

Bularni tekshirish uchun auditorga korxonada qo'llanilayotgan buxgalteriya hisobi shakliga xos quyidagi sintetik va analitik hisob registrlari taqdim qilinadi:

- agar jurnal-order shakli qo'llanilsa, 4 va 12 jurnal-orderlar;
- agar hisob ishlari komputerashtirilgan bo'lsa, 6810, 6840, 7810, 7820, 7830 va 7840 - schyotlar bo'yicha komputer shakllari, analitik vedomostlar va bosh daftar.

Tekshiruvning ushbu sohasiga kirishishdan oldin auditor kredit va qarz shartnomalari o'rtasidagi asosiy farqlarni bilishi lozim.

21- son BHMS ga muvofiq, kredit va qarzlardan foydalanganlik uchun to'lanadigan foiz to'lovlari moliyaviy faoliyatga doir chiqimlar tarkibida hisobga olinishi, ya'ni moliyaviy natijalarga - 9610 - «Foiz ko'rinishidagi xarajatlar» schyotining debetiga olib borilishi, soliqqa tortish maqsadida esa foyda solig'i bo'yicha qonunchilik talablariga muvofiq hisobga olinishi lozim.

Foizlarni hisobga olishning shunga o'xshash tartibi ishlab chiqarish zaxiralari sotib olish uchun olingan qarz mablag'lari bo'yicha ham qo'llaniladi. 4-son «Tovar-moddiy zaxiralari» nomli BHMS ga muvofiq, korxonalar kredit uchun to'lovlarga doir xarajatlarni, agar bular sotib olish

bilan bog'liq bo'lsa, moddiy ishlab chiqarish zaxiralarning haqiqiy tannaxtiga qo'shiladi. Bu tartibga sotib olingan tovar moddiy zaxiralarni omborga kirim qilinishiga qadar rioya qilishi, so'ng esa foizlar odatdagi tartibda hisobga olinadi.

Kredit va qarzlarni hisobga olishning tashkil etilishini tekshirishda auditor olingan kreditlar bo'yicha qoldiqlar qanday baholanayotganligini ham aniqlashi zarur. Auditor kreditlarning maqsadga muvofiq sarflanishini va ssuda qarzlarni qaytarish tartibini (pul mablag'lari ko'rinishida, veksell berish yo'li bilan, o'zaro qarz surishish orqali) aniqlashi kerak. Kreditlarni qaytarishning to'liqligi va o'z vaqtidaligini auditor bank ko'chirmalari bo'yicha tekshiradi.

7810 - «Uzoq muddatli bank kreditlari» schyoti bo'yicha uzoq muddatli kreditlarning qaytarilishigacha 12 oy to'lmasdan, hisobot tuzishda qaytarilmagan qoldiq qisqa muddatli qarz tarkibida ko'rsatiladi.

Auditor kreditlar bo'yicha muddati o'tib ketgan qarzlarning mavjudligini tekshiradi, o'z vaqtida qaytarilmaslik sabablarini va ularni qaytarish uchun qanday choralar ko'rilayotganligini aniqlaydi. Bunda bank ssudalari bo'yicha muddati o'tib ketgan qarzlarning mavjud bo'lganida kreditlar uchun foiz stavkalarining qanday ko'tarilib borganini aniqlashi zarur. Chunki bu korxonada daromadlariga salbiy ta'sir ko'rsatadi.

6810 - «Qisqa muddatli bank kreditlari» yoki

7810 - «Uzoq muddatli bank kreditlari» schyotlari bo'yicha

5110 - «Hisob-kitob schyoti»

5210 - «Mamlakat ichidagi valyuta schyotlari» bilan bog'langan debet yozuvlarini tahlil qilib, auditor olingan kreditlarning o'z vaqtida qaytarilishini tekshiradi.

Amaliyotda auditor ayrim kreditlarning muddati, bir yoki bir necha marta uzaytirilganligini uchratishi mumkin. Bunday hollarda auditor kreditlarni o'z vaqtida qaytarish imkoniyati haqida va ko'rilgan zararlarning hajmi to'g'risida fikr bildirishi lozim.

Auditor kreditlarning qaytarilishi ta'minlanganligi masalalariga ham e'tibor qaratishi zarur. Kafolat xati, qimmatli qog'ozlar, tovarlar va boshqa mulklarni garovga qo'yish kredit ta'minotining asosiy turlaridir. Shulardan garov to'g'risidagi shartnomalar keng tarqalgan. Bunda quyidagilarni tekshirish zarur: garov to'g'risidagi shartnomaning haqqoniyligi, uning yuzaki tuzilmaganligi, unda garovga qo'yilgan mulklarning qanchalik aniq ko'rsatilganligi va hokazo.

Kreditlar hisob-kitob schyoti yoki valyuta schyotidan pul o'tkazish, hamda qimmatli qog'ozlarni berish yuli bilan qaytarilishi mumkin.

Auditor kreditlardan foydalanganlik uchun foiz summalarining qanday schyotlarda aks ettirilganligi yoki qaysi manbalar - moliyaviy natijalar yoki boshqa manbalar hisobidan qoplanganligini tekshiradi.

Foizlar to'lanishini tekshirishda ular tannarxga qo'shilganligini aniqlash zarur. Umuman olganda bu moliyaviy natijani buzib ko'rsatmaydi, lekin uslubiyotdan chetga chiqishga olib kelishi mumkin. Bu o'z navbatida «Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot» (2-shakl) da aks ettirilgan, foyda tarkibi shakllanishini, bunday summalar katta bo'lganida esa to'langan foizlar moddasi ko'rsatkichlarining buzib ko'rsatilishiga olib keladi. Qoidabuzarliklarning bunday turini aniqlash va yetarli darajada auditorlik dalillariga ega bo'lish uchun hujjatlarni tekshirish va kredit uchun foiz summalarining arifmetik hisob-kitobi kabi usullardan foydalanish maqsadga muvofiqdir. Tekshiruvda axborot manbalari sifatida kredit shartnomalari, analitik hisob registrlari va hisob-kitoblar hamda foizlarni aks ettirish bo'yicha buxgalteriya ma'lumotnomalaridan foydalanish zarur.

Korxonalar amaliyotida qarz mablag'lar hisobidan sotib olingan mulklarni baholashda xatolarga yo'l qo'yish hollari uchrab turadi. Auditor tomonidan aniqlangan, baholash tamoyillarining buzilish hollari uzoq muddatli aktivlar (asosiy vositalar, nomoddiy aktivlar va shunga o'xshashlar) ni sotib olish qiymatiga, kapital mablag' bilan ta'minlashga olingan kreditlar uchun foizlar, ushbu obyektlar balansga qabul qilinganidan so'ng qo'shilgan hollarda yuzaga keladi.

Me'yoriy hujjatlarda kapital xarajatlarni amalga oshirishda kreditlarning foiz to'lovlarini obyektlarning boshlang'ich qiymatiga qo'shishga, ular balansga qabul qilinishiga qadar amalga oshirishga ruxsat etilgan. Obyektlar balansga qabul qilinganidan so'ng to'langan kredit uchun foizlar dastlabki qiymatga qo'shilmaydi, balki moliyaviy natijalarga olib boriladi.

Kredit va qarzlarni tekshirish doirasidagi budjet bilan hisob-kitoblar tekshiruv bilan kesishadigan amallar bo'yicha kapital xarajatlarni mablag' bilan ta'minlashga foyda solig'i bo'yicha imtiyoz summolari asoslanadi.

Agar asosiy vositalar kredit hisobidan sotib olingan bo'lsa, auditor korxonaning mazkur imtiyozlardan foydalanganligini tekshirishi lozim. Bunda quyidagi qoida buzarliklar aniqlanishi mumkin:

- imtiyozning bankdan tashqari olingan kreditlar uchun qo'llanilganligi;
- hisoblangan, ammo hisobot davrida to'lanmagan foiz to'lovlari ham imtiyozga kiritilganligi. Soliq qonunchiligiga muvofiq foyda solig'i

bo'yicha imtiyoz summasini hisoblashda faqat haqiqatda qilingan xarajatlar va chiqimlar hisobga olinishi mumkin.

- kapital xarajatlarni mablag' bilan ta'minlash maqsadida olingan va ishlatilgan bank kreditlarini qaytarish uchun imtiyoz, kapital xarajatlarga yo'naltirilgan summalar doirasida, ya'ni imtiyoz summalarini hisoblash uchun faqat haqiqatda bankka to'langan foizlar doirasida beriladi;

- foizlar oldindan kapital xarajatlar tarkibida hisobga olinib qo'yilganda, qayta qo'shilishi;

- nomoddiy aktivlar yoki qimmatli qog'ozlar sotib olish uchun sarflangan kredit mablag'lari uchun foizlarning imtiyozga qo'shilishi.

Soliq qonunchiligiga muvofiq nomoddiy aktivlarni sotib olish yoki yaratish bilan bog'liq xarajatlar, ishlab chiqarishga mo'ljallangan kapital xarajatlarni mablag' bilan ta'minlash uchun imtiyoz berishda hisobga olinmaydi.

Foizlarni aks ettirishda yo'l qo'yilgan xatolar moliyaviy natijalar shakllanishiga ta'sir ko'rsatadi. Auditor korxonaning o'z mablag' manbalarining hisobiga hisobdan o'chirilgan quyidagi dalillarni aniqlashi lozim:

Korxonalar amaliyotida, O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki hisob stavkasini kredit shartnomasida begilangan foiz stavkalaridan pasaytirganida, O'zbekiston Respublikasi Markaziy Bankining yangidan belgilangan stavkasidan oshgan qismini, ko'rsatilgan foizlarni o'z manbalari hisobiga hisobdan o'chirib, o'z manbalari hisobiga olib borish hollari uchraydi. Bunda korxonalar o'z faoliyati natijalarini shakllantirish tamoyillarini buzadi.

Xo'jalik subyektlari bank kreditlaridan tashqari boshqa qarz beruvchilarning mablag'larini ham jalb qilish imkoniyatlaridan foydalanishlari mumkin. Masalan, boshqa korxonalardan qarz olish, qimmatli qog'ozlar (obligatsiyalar) sotish va shu kabilar. Auditor qarz shartnomasining to'g'ri rasmiylashtirilganligi va tuzilganligiga ishonch hosil qilishi lozim. Qarz shartnomasi kredit shartnomasiga qaraganda soddaroq rasmiylashtiriladi. Uning mazmuni va shakli hamda boshqa jihatlari O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi 732-739 moddalarida bayon etilgan.

Korxonalar uchun yozma shakldagi shartnomaning yo'qligi noxush oqibatlarga olib kelishi mumkin (Masalan, qarzlardan foydalanganlik uchun foizlar miqdori, qarzni qaytarish tartibi va muddatlari, bo'yicha munozarali masalalar yuzaga kelganida, hatto tomonlar o'rtasida kelishmovchiliklar bo'lmaganida ham soliq organlari qarz shartnomasi

bo'yicha muomalalarni amalga oshirish faktlarini tasdiqlovchi hujjat shartnomaning yo'qligi bilan bog'liq da'vo qilishi mumkin).

Ayrim qarz shartnomalariga majburiyatlarni bajarmaslik bilan bog'liq bo'lgan, jumalalar kiritilgan bo'lib, majburiyatlar bo'yicha oldingi to'lovlar to'lanmaganligi yoki boshqa kelishuvlarning buzilganligi oqibatida kreditorning to'lovni tezlashtirishi mumkin. Kelishuv yoki shartlarning buzilishi qarzdor oldiga qarz majburiyatlarini qisqa muddatli qarz deb tasniflash talablarini, agar kreditor bunday talabni rad qilmasa, keltirib chiqarishi mumkin.

Agar auditor qarz shartnomasining u haqqoniyligiga shubhalansa, u holda berilgan qarz bo'yicha qarzdorlikni, qarz summasi va qaytarish muddatlari kelishilganligini tasdiqlatish maqsadida qarz bergan tashkilotga, so'rov xati yuborishni tavsiya qilishi maqsadga muvofiq.

Agar ushbu summa, qarz bergan tashkilotda hisobda yo'q bo'lsa, u holda qarz olgan tashkilot bilan solishtiruv dalolatnomasi tuzilganidan so'ng, u daromad sifatida aks ettirilib, undan umum qabul qilingan tartibda soliqlar hisoblanishi lozim.

Auditor qarzning qanday shaklda - pul yoki buyum shaklida olinganligi va qaytarilganligini aniqlashi kerak. Amaliyotda qarz shartnomasi shartlariga muvofiq korxonaga pulni qarzga olib, ma'lum muddat o'tganidan so'ng uni mulk yoki qimmatli qog'oz bilan qaytarish hollari uchraydi. Bunday hollarga shartnoma shartlariga o'zgarish kiritmasdan yo'l qo'yish mumkin emas.

Auditor qarzlardan foydalanganlik uchun to'lanadigan foizlarning to'g'ri hisoblanganligi va hisobda aks ettirilganligini aniqlaydi.

Shunday qilib, olingan kreditlar va qarzlar bo'yicha xatolarga yo'l qo'yish xavfiga quyidagilar ta'sir ko'pcatadi:

- kredit munosabatlarini rasmiylashtiradigan hujjatlarning yo'qligi;
- kreditlar va qarzlar bo'yicha foizlarning mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxiga qo'shilishi;
- mulklarni baholash tamoyillarining buzilishi;
- kreditlar hisobidan qilingan kapital xarajatlarni mablag' bilan taminlashga foyda soliqi bo'yicha imtiyozlarni noto'g'ri qo'llash;
- moliyaviy natijalarni shakllantirish tamoyillarining buzilishi.

Tekshiruv natijalarini umumlashtirib, auditor korxonaning kelajakda o'z faoliyatini davom ettira olish layoqati to'g'risida xulosa qiladi, ya'ni amaldagi korxonaga tamoyiliga qanday rioya qilinayotganligini aniqlaydi.

Takrorlash uchun savollar

1. Hisob-kitob muomalalarining qaysi guruhlari ichki hisob-kitoblarga kiradi. Ularni tekshirishning maqsadi, vazifalari va ma'lumot manbalari nimalardan iborat?
2. Hisob-kitob muomalalarini qaysi turlari tashqi hisob-kitoblarga kiradi?
3. Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblar auditida qanday me'yoriy hujjatlardan foydalaniladi?
4. Auditor mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblar hisobi bo'yicha ichki nazoratning tashkil etilishini tekshirishda qanday ishlarni amalga oshiradi?
5. Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarni tekshirishda auditor tomonidan qanday usullar qo'llaniladi?
6. Xaridor va buyurtmachi tashkilotlar bilan hisob-kitoblar auditi qanday amalga oshiriladi?
7. Da'volar va olingan bo'naklar bo'yicha hisob-kitoblar qanday tekshiriladi?
8. Budjet bilan hisob-kitoblarni tekshirishda qanday me'yoriy hujjat va ma'lumot manbalaridan foydalaniladi?
9. Korxonalarining daromad (foyda) solig'ini to'lashi qanday tekshiriladi?
10. Ijtimoiy sug'urta va ta'minot bo'yicha hisob-kitoblarni tekshirish qanday amalga oshiriladi?
11. Turli debitor va kreditorlar bilan hisob-kitoblar auditi qanday amalga oshiriladi?
12. Bankdan olingan kreditlar va bankdan tashqari olingan qarzlar bo'yicha hisob-kitoblar qanday tekshiriladi?
13. Hisob-kitob va kredit operatsiyalar auditining asosiy manbalari bo'lib nimalar hisoblanadi va ular qanday me'yoriy hujjatlar bilan tartibga solinadi?
14. Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar auditining asosiy vazifalari nimalardan iborat?

8-bob. XODIMLAR BILAN MEHNATGA HAQ TO‘LASH BO‘YICHA MUOMALALAR AUDITINING USLUBI

8.1. Xodimlar bilan mehnatga haq to‘lash bo‘yicha muomalalar auditining asosiy qonun va me‘yoriy hujjatlari. Auditning maqsadi, vazifalari va axborot manbalari

Tashkiliy-huquqiy shakllaridan qat‘iy nazar korxonalaridagi mehnat jarayoni ishtirokchilari (xodimlar va ish beruvchilar) o‘rtasidagi munosabatlarni tartibga soluvchi respublika mehnat qonunchiligining asosiy hujjati O‘zbekiston Respublikasining Mehnat kodeksi⁶⁶ (O‘zR MK) hisoblanadi. Unda xodimlarning asosiy mehnat huquqlari belgilangan.

«Har bir xodim:

- o‘z mehnati uchun qonun hujjatlarida belgilangan eng kam oylik ish haqidan oz bo‘lmagan miqdorda haq olish;
- muddatlari chegarasi belgilangan ish vaqtini o‘rnatish, bir qator kasblar va ishlar uchun ish kunini qisqartirish, har haftalik dam olish kunlari, bayram kunlari, shuningdek haq to‘lanadigan yillik ta‘tillar berish orqali ta‘minlanadigan dam olish;
- xavfsizlik va gigiyena talablariga javob beradigan sharoitlarda mehnat qilish;
- kasbga tayyorlash, qayta tayyorlash va malakasini oshirish;
- ish bilan bo‘liq holda sog‘ligiga yoki mol-mulkiga yetkazilgan zararining o‘rnini qoplash;
- kasaba uyushmalariga hamda xodimlar va mehnat jamoalarining manfaatlarini ifoda etuvchi boshqa tashkilotlarga birlashish;
- qariganda, mehnat qobiliyatini yo‘qotganda, boquvchisidan mahrum bo‘lganda va qonunda nazarda tutilgan boshqa xollarda ijtimoiy ta‘minot olish;
- o‘zining mehnat huquqlarini himoya qilish, shu jumladan sud orqali himoya qilish va malakali yuridik yordam olish;
- jamoalarga doir mehnat nizolarida o‘z manfaatlarini quvvatlash huquqiga egadir»⁶⁷.

Audit jarayonida auditor, ayrim korxonada darajasida ishga haq to‘lash va ish beruvchi bilan xodim o‘rtasidagi ijtimoiy-mehnat munosabatlarni tartibga solish unda qabul qilingan ichki me‘yoriy hujjatlar-mehnat

⁶⁶O‘zbekiston Respublikasining Mehnat kodeksi. O‘zR. 1995-yil 21-dekabrda Qonuni bilan tasdiqlangan va 1996-yil 1-apreldan amalga kiritilgan.

⁶⁷Shu erda, 16-modda.

shartnomalari asosida amalga oshirilganligi, ular korxonalar rahbariyati tomonidan mehnat jamoasi vakillari ishtirokida ishlab chiqilganligiga alohida e'tibor berishi lozim.

Mehnat shartnomalari⁶⁸:

- ish beruvchi bilan mehnat jamoasi vakil qilgan shaxs o'rtasida (jamoalar shartnomasi);

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

- quyidagilar ish beruvchilar bo'lishi mumkin:

- korxonalar, shu jumladan, ularning alohida tarkibiy bo'linmalari o'z rahbarlari timsolida;

- mulkdorlarning o'zi ayni bir vaqtda rahbar bo'lgan xususiy korxonalar;

- o'n sakkiz yoshga to'lgan ayrim shaxslar qonun hujjatlarida nazarda tutilgan hollarda.

Ish beruvchi:

- korxonani boshqarish va o'z vakolatlari doirasida mustaqil qarorlar qabul qilish;

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

- mehnat shartnomasida shart qilib ko'rsatilgan ishni lozim darajada bajarishni xodimdan talab qilish;

- o'z mantaatlarini himoya qilish uchun boshqa ish beruvchilar bilan jamoalar birlashmalari tuzish va bunday birlashmalarga a'zo bo'lish huquqiga egadir.

«Mehnat haqidagi kelishuvlar va shartnomalarning xodimlar ahvolini mehnat to'g'risidagi qonunlar va boshqa me'yoriy hujjatlarda nazarda tutilganiga qaraganda yomonlashtiradigan shartlari haqiqiy emasligi kafolatlangan»⁶⁹. Ularni qo'llash mehnat qonunchiligini buzish hisoblanadi. Masalan, «agar ish beruvchi xodimga ish vaqtdan tashqari ishlagani uchun qonunchilikda belgilangan ustama haqni»⁷⁰ to'lamagan taqdirda xodim o'z qilgan mehnati uchun ish beruvchidan O'zR MK da belgilab qo'ygan tartibda va hajmda hisoblashishni talab qilishga haqli. Ish beruvchi haq to'lashdan bosh tortsa xodim kasaba uyushmasi vakillik

⁶⁸ Xasanov N., Xaydarov Ch. va boshq. Korxonalarda ish haqi. - T., 2004, 4-b

⁶⁹ O'zR Mehnat kodeksi, 5-modda.

⁷⁰ Shu erda, 157-modda.

organi (yoki korxonada xodimlar tomonidan saylanadigan boshqa biror organ) yoki sudga murojaat qilish huquqiga ega.

Jamoa shartnomasi - korxonada ish beruvchi bilan xodimlar o'rtasidagi mehnatga oid, ijtimoiy-iqtisodiy kasbga oid munosabatlarni tartibga soluvchi asosiy me'yoriy hujjatdir. Uning shartlari mehnat jamoasi a'zolari uchun ham, xodimlar uchun ham majburiy hisoblanadi. Jamoa shartnomasining predmeti mehnat va unga haq to'lash shartlari, mehnat jamoasi a'zolariga ijtimoiy uy-joy-maishiy va tibbiy xizmat ko'rsatish, ish beruvchi tomonidan beriluvchi kafolatlar va imtiyozlar hisoblanadi.

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

«Jamoa shartnomasining bajarilishini taraflarning vakillari, mehnat jamoasi, shuningdek O'zbekiston Respublikasi Mehnat va ijtimoiy muhofaza qilish vazirligi tegishli organlari nazorat qilib boradilar»⁷¹.

«Xodim va ish beruvchi o'rtasidagi mehnat shartnomasi xodimni yollayotganda yozma shaklda tuziladi. Mehnat shartnomasining namunaviy shakli O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 1997-yil 11-martdagi O'zbekiston Respublikasi Mehnat kodeksini amalda joriy qilish uchun zarur me'yoriy hujjatlarni tasdiqlash to'g'risida» gi 133-son qarori bilan tasdiqlangan»⁷².

U doimiy (nomuayyan muddatga ishga qabul qilinadigan) hamda muddatli mehnat shartnomasi asosida (besh yildan ortiq bo'lmagan muddatga, muayyan ishni bajarish vaqtigacha) ishga qabul qilinadigan xodimlar bilan asosiy ish joyi bo'yicha va o'rindoshlik, kasanachilik va hokazo chog'ida tuziladi. Mehnat shartnomasi xodim va ishga qabul qilish huquqiga ega bo'lgan mansabdor shaxsning imzolari bilan mustahkamlanib, imzolangan sanasi qayd etib qo'yiladi. Mansabdor shaxsning imzosi imzoning haqiqiy va qonuniy huquqqa egaligini tasdiqlaydigan korxonada muhri bilan tasdiqlanadi.

Mehnat shartnomalari:⁷³

- nomuayyan muddatga;
- besh yildan ortiq bo'lmagan muayyan muddatga;
- muayyan ishni bajarish vaqtiga mo'ljallab tuzilishi mumkin.

⁷¹ Shu erda, 46-modda.

⁷² Shu erda, 74-modda.

⁷³ Xasanov N., Haydarov Sh. Korxonalarda ish haqi. -T., 2004 5-b.

Agar mehnat shartnomasida uning amal qilish muddati ko'rsatilmagan bo'lsa, mehnat shartnomasi nomuayyan muddatga tuzilgan deb hisoblanadi.

Nomuayyan muddatga tuzilgan mehnat shartnomasi xodimning roziligisiz muayyan muddatga, shuningdek muayyan ishni bajarish vaqtiga mo'ljallab qayta tuzilishi mumkin emas. Muayyan muddatga (lekin besh yildan ortiq bo'lmagan) tuzilgan mehnat shartnomasi muddatli mehnat shartnomasi deyiladi.

Muddatli mehnat shartnomasi (kontrakt) nomuayyan muddatga mo'ljallangan mehnat shartnomalarini tuzish mumkin bo'lmagan hollarda:

- bajarilajak ishning xususiyatlari;
- uni bajarish shartlari;
- xodimlarning manfaatlarini hisobga olgan hollarda;
- bevosita qonunda nazarda tutilgan hollarda tuziladi.

• Ishga qabul qilishga o'n olti yoshdan yo'l qo'yiladi. o'n besh yoshga to'lgan shaxslar ota-onasidan birining yoki ular o'rnini bosuvchi shaxsning yozma ravishdagi roziligi bilan ishga qabul qilinishi mumkin.

Mehnat shartnomasining zaruriy shartlariga quyidagilar kiradi:

• ish joyi - xodim ishga qabul qilinayotgan korxonaga, muassasa, tashkilot (uning tarkibiy bo'linmasi) ning nomi;

• mehnat vazifasi - muayyan mutaxassislik, malaka yoki lavozim bo'yicha (yagona tarif malaka ma'lumotnomasiga, rahbarlar, mutaxassislar va xizmatchilar lavozim mehnat shartnomasi imzolangan ish kunining (smenaning) ertasidan kechikmay ishga tushmog'i lozim;

• mehnat haqi miqdori va boshqa mehnat shartlari. Mehnat haqining miqdori tomonlar o'rtasidagi kelishuvga binoan belgilanadi va qonun hujjatlari bilan belgilangan eng kam miqdordan oz bo'lishi mumkin emas va uning eng ko'p miqdori biron bir tarzda cheklanmaydi;

• alohida mehnat shartnomalari tuzilganda qonunchilikda belgilangan hollarda zaruriy shartlari ro'yxati kengaytirilishi mumkin.

Chunonchi, muddatli mehnat shartnomasi (kontrakt) tuzilayotganda faqat ishning boshlanish kuni emas, balki ishni yakunlash kuni ham ko'rsatiladi. Xodim muayyan ishni bajarish vaqtiga qabul qilinayotganda, u bajarishi kerak bo'lgan ish aniq ko'rsatiladi. O'rindoshlar bilan mehnat shartnomasi (kontrakt) tuzilayotganda qonunchilikda belgilab qo'yilgan har kungi ish vaqti maksimal chegarasida belgilanadi.

Tomonlar roziligiga ko'ra mehnat shartnomasi (kontrakt) tomonlari majburiyatlarini aniqlashtiruvchi, ularni to'ldiruvchi, xodimga qo'shimcha

imtiyozlarni nazarda tutuvchi qo'shimcha shartlar nazarda tutilishi mumkin.

Mehnat shartnomasi (kontrakt) bir xil kuchga ega bo'lgan ikki nusxada tuziladi va har bir tarafga saqlash uchun topshiriladi. Mehnat shartnomasi imzolar bilan mustahkamlanadi, imzolangan sanasi qayd etib qo'yiladi. Korxonaga ishga qabul qilish huquqiga ega bo'lgan mansabdor shaxs imzosining haqiqiy va vakolatli ekanligini tasdiqlab, gerbli muhr yoki boshqa muhr qo'yadi.

Mehnat shartnomasi (kontrakt) ishga qabul qilish haqida buyruq chiqarish uchun asos hisoblanadi. Buyruq tuzilgan mehnat shartnomasi (kontrakt) ning mazmuniga zid bo'lmastligi kerak.

Mehnat shartnomasi (kontrakt) ning qonun hujjatlari, jamoa shartnomasi, mehnatga haq to'lash haqidagi nizom va boshqa ichki me'yoriy hujjatlar bilan qiyoslaganda xodimning ahvolini yomonlashtiradigan shartlari haqiqiy emas deb hisoblanadi.

Xususan, mehnat shartnomasi (kontrakt) ni tuzishda quyidagi shartlar belgilanishi mumkin emas:

- mehnat shartnomasining bekor qilinishiga qo'shimcha asoslar, qonunchilikda belgilangan hollar bundan istisno;
- qonunda nazarda tutilmagan intizomiy jazoni belgilash;
- Mehnat kodeksida belgilanganidan ko'proq sinov muddatini belgilash;
- o'rindoshlik bo'yicha ishlashga qo'shimcha cheklashlarni kiritish;
- ish vaqtini qonunda belgilangan maksimal ish vaqtdan yuqori belgilash;
- xodimlar uchun qonunchilikda belgilanmagan hollarda to'la moddiy javobgarlikni joriy etish.

Ishga qabul qilish vaqtida ishga kirayotgan shaxs quyidagi hujjatlarni:

- pasport yoki uning o'rini bosadigan boshqa hujjatni, o'n olti yoshgacha bo'lgan shaxslar esa, tug'ilganlik to'g'risida guvohnoma va turar joyidan ma'lumotnomani;
- mehnat daftarchasini, birinchi marotaba ishga kirayotgan shaxslar bundan mustasno;
- o'rindoshlik asosida ishga kirayotgan shaxslar mehnat daftarchasi o'rni asosiy ish joyidan olgan ma'lumotnomani;
- harbiy xizmatga majburlar yoki chaqiriluvchilar tegishincha harbiy chipta yoki harbiy hisobda turganlik haqidagi guvohnomani;

• qonun hujjatlariga muvofiq maxsus ma'lumotga yoki maxsus tayyorgarlikka ega shaxslargina bajarishi mumkin bo'lgan ishlarga kirayotganda oliy yoki o'rta maxsus o'quv yurtini tamomlaganligi to'g'risidagi diplomni yoxud mazkur ishni bajarish huquqini beradigan guvohnomani yoki boshqa tegishli hujjatni taqdim etadi.

Qonun hujjatlarida nazarda tutilgan ba'zi holatlarda ishga kirayotgan shaxslar ular tibbiy ko'rikdan o'tganligi to'g'risidagi ma'lumotni taqdim qilishlari kerak.

Ishga qabul qilinayotganda qonun hujjatlarida nazarda tutilmagan hujjatlarni talab qilish taqiqlanadi.

2004-yilning 2-dekabrida ikkinchi chaqiriq Oliy Majlisning XVI sessiyasida «Fuqarolarning jamg'arib boriladigan pensiya ta'minoti to'g'risida» gi qonuni qabul qilindi. Bu qonunning maqsadi amaldagi pensiya tizimini isloh qilishdan iboratdir. Shuningdek, u bozor iqtisodiyoti sharoitida pensiya yoshidagi fuqarolarimizni moddiy jihatdan yanada qo'llab – quvvatlash, ish beruvchilarning o'z xodimlarini moddiy ahvolini yaxshilashdagi mas'uliyatini kuchaytirish, amaldagi pensiya to'lovlariga qo'shimcha ravishda daromad olish manbalarini yaratish, qolaversa, keksalik chog'ida fuqarolarning o'z farovonligi uchun shaxsiy jamg'armalarini shakllantirishga zamin hozirlash kabi masalalarni ham o'z ichiga qamrab oladi.

Mazkur qonunning 6-moddasida Ish beruvchilarning, shuningdek, mehnat faoliyatini mehnat shartnomasi asosida amalga oshiruvchi fuqarolarning jamg'arib boriladigan pensiya tizimida ishtirok etishi, agarda qonun hujjatlarida boshqacha qoidalar nazarda tutilmagan bo'lsa, majburiyligi ko'rsatib o'tilgan.

Xo'jalik subyektlarida mehnat shartnomasi asosida ishlayotgan fuqarolar mazkur tizim subyektlariga aylanadilar va unda majburiy asosda ishtirok etadilar. Bunda ularning oylik ish haqlarining bir foizi (2005-yil uchun) miqdoridagi mablag', hisoblangan daromad solig'i summasidan chegirib tashlangan holda, shaxsiy jamg'arib boriladigan pensiya hisobvaraqlariga o'tkaziladi.

Qonunning 10 – moddasida «Ish beruvchiga shaxsiy jamg'arib boriladigan pensiya hisobvaraqlariga qo'shimcha badallar to'lash huquqi beriladi»⁷⁴.

Ish beruvchilar o'z mablag'lari hisobidan «agarda bu jamoa shartnomasida ko'rsatilgan bo'lsa yoki ishchi guruhlarining roziligi

⁷⁴ O'zbekiston Respublikasi "Fuqarolarning jamg'arib boriladigan pensiya ta'minoti to'g'risida"gi Qonuni. –T.. 2004.

bo'yicha» xodimlarning shaxsiy jamg'arib boriladigan pensiya hisobvaraqlariga qo'shimcha badallar o'tkazish huquqiga egadirlar. Jamg'arib boriladigan pensiya tizimida majburiy tartibda ishtirok etuvchi fuqarolar o'z shaxsiy jamg'arib boriladigan pensiya hisobvaraqlariga qo'shimcha ravishda istalgan miqdordagi badallarni kiritishlari mumkin.

Jamg'arib boriladigan pensiya tizimida fuqarolarni hisobga olish so'rovnomasida ko'rsatilgan identifikatsiya raqami esa Vazirlar Mahkamasining 1996-yil 31-maydagi «O'zbekiston Respublikasi fuqarolarining identifikatsion raqamlarini (shaxsiy kodlarini) aniqlash tartibi to'g'risida» gi qarorida belgilangan tartibda fuqaroning pasport ma'lumotlariga asosan, ichki ishlar bo'limlari pasport bo'limlari tomonidan beriladi.

Qonunning 7 - moddasiga muvofiq, bu vazifa ish beruvchilar, ya'ni yuridik shaxslar zimmasiga yuklatilgan bo'lib, fuqarolarga ortiqcha tashvish tug'dirmaslik uchun mazkur yumush bilan korxonalar va tashkilotlarning rahbarlari, bosh hisobchi va kadrlar bo'limlarining boshliqlari shug'ullanishadi. Agar fuqaroning pasportida identifikatsiya raqami (shaxsiy kodi) ko'rsatilmagan bo'lsa, ish beruvchi yashash joyi bo'yicha ichki ishlar organlaridan fuqaroning shaxsiy kodini so'raydi va keyin so'rovnomaning tegishli ustunida yozuvni qayt etadi.

Mehnatga haq to'lash bo'yicha xodimlar bilan hisob-kitoblar auditining maqsadi mehnat munosabatlariga tegishli bo'lgan amaldagi qonunchilikka rioya qilinishi, ish haqi va turli xil qo'shimcha to'lovlar va mukofotlar, shuningdek, ish haqidan soliqlar va ijtimoiy ehtiyojlar uchun to'lovlar to'g'ri hisoblanishini tekshirishdan iborat.

Auditorlik tekshiruvining vazifalari quyidagilardan iborat:

- mehnat to'g'risidagi me'yoriy-huquqiy hujjatlar talablariga rioya qilinishi va mehnat aloqalariga oid ichki nazorat holatini tekshirish;
- dastlabki hujjatlar asosida ish haqi va turli xil mukofotlar va qo'shimcha to'lovlar to'g'ri hisoblanganligini tekshirish;
- ish haqi va boshqa to'lovlardan daromad solig'i va turli chegirmalar to'g'ri ushlab qolinganligini tekshirish;
- mehnatga haq to'lash bo'yicha xodimlar bilan hisob-kitoblarga oid schyotlarning to'g'ri korrespondentlanganligini tekshirish.

Mehnatga haq to'lash bo'yicha xodimlar bilan hisob-kitoblarni tekshirish uchun ma'lumot manbasi bo'lib quyidagilar hisoblanadi:

- korxonalar rahbarining xodimlarni ishga qabul qilish, ishdan bo'shatish, mehnat shartnomasini bekor qilish, boshqa ishga o'tkazish, mehnat ta'tili berish to'g'risidagi buyruqlari va farmoyishlari;

• xodimlar jadvali, huquqiy-fuqarolik tavsifidagi shartnomalar, kontraktlar va mehnat shartnomalarining boshqa shakllari;

• ish haqi, mukofotlar va rag'batlantirishlarni hisoblashga asos bo'lgan dastlabki hujjatlar (xususiy varaqalar, ish vaqtdan foydalanilganligini hisobga olish tabellari, naryadlar, bildirishnomalar, marshrut varaqalari, bajarilgan ishlar to'g'risida dalolatnomalar, to'lov qaydnomalari, yo'l varaqalari, vaqtincha ishga qobiliyatsizlik varaqalari, qo'shimcha haq to'lash varaqalari, ijro varaqalari, hisob va hisob-kitob qaydnomalari va boshqalar);

• buxgalteriya hisobining registrlari (ish haqi turlari va shifrlar bo'yicha taqsimlaydigan yig'ma qaydnomalar, 8, 10-sonli jurnal-orderlar, mashinogrammalar, Bosh kitob, balans va moliyaviy hisobotning boshqa turlari).

Xodimlar bilan mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblarning auditi uchun asosiy manbalar bo'lib quyidagi me'yoriy va dastlabki hujjatlar va buxgalteriya hisobi registrlari hisoblanadi:

• O'zbekiston Respublikasi Mehnat Kodeksi. 1995-yil 21-dekabrda tasdiqlangan (o'zgartirishlar bilan 2002-yil 30-avgustda tasdiqlangan).

• O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi. 1996-yil 29-avgustda tasdiqlangan (o'zgartirishlar bilan 2002-yil 30-avgustda tasdiqlangan).

• O'zbekiston Respublikasi Soliq Kodeksi. 1997-yil 24-aprelda tasdiqlangan (o'zgartirishlar bilan 2002-yil 5-sentyabrda tasdiqlangan).

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

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

• 21-sonli «Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo'llash to'g'risida yo'riqnomasi» O'zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti (BXMS).

Mahsulot (ish, xizmat) larni ishlab chiqarish va sotish bo'yicha xarajatlar tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi haqidagi Nizom. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi tomonidan 1999- yil 5- fevralda 54- son bilan tasdiqlangan.

Jismoniy shaxslar daromadidan soliqni hisoblash va budjetga to'lash tartibi to'g'risida Yo'riqnomasi. O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi va Davlat Soliq qo'mitasi tomonidan 2002-yil 14-yanvarda 10, 2002-16-sonlar bilan tasdiqlangan.

Korxonada moliyaviy hisobotlari va boshqa buxgalteriya hisobiga oid hujjatlar.

Tekshiruv o'tkazishni boshlashdan avval auditor korxonada mehnatga haq to'lashning qanday shakllari va tizimlari qo'llanilishi, xodimlar jadvali, mehnatga haq to'lash va mukofotlash to'g'risida ichki nizomlar, jamoa shartnomasi mavjudligi, mehnatga haq to'lash hisobi qanday tashkil etilganligi, ushbu hisob bo'limi komputertashganligi va boshqalarni aniqlashi lozim. Test savolnomasini o'tkazish bo'yicha namunaviy savollar ro'yxati 8.1-jadvalda keltirilgan.

8.1-jadval

Xodimlar bilan mehnat haqi yuzasidan hisob-kitoblar bo'yicha buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimi holatini tekshirish yuzasidan testlar

T.r.	Savol mazmuni yoki o'rganilayotgan obyekt	Javob mazmuni (tekshiruv natijasi)	Belgi *	Auditorning xulosasi va qarorlari
1	2	3	4	5
A. Ichki nazorat				
1.	Xodimlar jadvali tasdiqlanganmi va unga rioya etiladimi?	Xodimlar jadvali har yili bir marotaba qaytadan ko'rib chiqiladi	H ₂	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo'lishi mumkin
2.	Har bir xodimga shaxsiy varaqalar yuritilganmi?	Ha, yuritilgan	H ₄	Nazorat yetarli darajada
3.	Ishga qabul qilish va ishdan bo'shatish to'g'risidagi buyruq o'z vaqtida qabul qilinadimi?	Buyruqlar o'z vaqtida va to'g'ri qabul qilinadi	H ₄	Nazorat yetarli darajada
4.	Xodimlar bo'limi tomonidan tasdiqlangan ishbay haqlar va tarif stavkalar qo'llaniladimi?	Xodimlar bo'limi tomonidan bir yilda kamida bir marotaba tanlab olib nazorat amalga oshiriladi	H ₂	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo'lishi mumkin
5.	Ish haqidan ushlab qolishlar tekshiriladimi?	Bir yilda kamida bir marotaba tanlab olib nazorat amalga oshiriladi	H ₂	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo'lishi mumkin

1	2	3	4	5
6.	Soliqlar bo'yicha hisoblar ijti-moiy sug'urta, soliq idoralari tomonidan tekshirilganmi?	Hisobot yilida tekshiruv o'tkazilmagan	H ₂	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo'lishi mumkin
7.	Hisob-kitob-to'lov qaydnomalari to'g'ri raqamlanganmi?	Ketma-ket raqamlash qo'llaniladi	H ₄	Nazorat yetarli darajada
8.	Mukofotlar, mehnat ta'tili, kasallik varaqalari va boshqalarni hisoblash tartibiga rioya qilinadimi?	Rioya qilinadi, lekin korxonada to'lovlar tartibi to'g'risida ichki Nizom ishlab chiqilmagan va tasdiqlanmagan	H ₂	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo'lishi mumkin
9.	Ish haqi va boshqa to'lovlar o'z vaqtida to'lanmagan holatlari bo'lganmi?	Ha, bo'lgan	H ₂	Sabablarini aniqlash lozim
10.	Ish haqini tayyor mahsulotlar bilan to'lash holatlari bo'lganmi?	Ha, bo'lgan	H ₂	Soliqqa tortish to'g'ri hisoblanganligini tekshirish lozim
11.	Ish haqi bo'yicha hisobvaraqlarning o'zaro bog'lanish chizmasi ishlab chiqilganmi?	Yo'q, ishlab chiqilmagan	H ₂	Schyotlar korrespondentlanishida xatolar bo'lishi mumkin
12.	Ish haqini hisoblash bo'yicha dastlabki hujjatlar, tahliliy va sintetik hisob ma'lumotlari solishtiriladimi?	Chorak oxirida tanlab olib tekshiriladi	H ₃	Tanlab olib tekshiruv o'tkazish lozim

**Izoh. H₁-past daraja; H₂-o'rtachadan past; H₃-o'rtacha; H₄-yuqori.*

Test savolnomalariga javob olingandan keyin, auditor tekshiruv dasturini ishlab chiqadi va unga muvofiq xodimlar bilan hisob-kitoblarning har bir turi bo'yicha auditorlik tekshiruvini o'tkazadi (8.2.-jadval).

Xodimlar bilan hisob-kitoblar auditorlik tekshiruvi muolajalari

№	Muolajalar ro'yxati	Ma'lumotlar manbasi
1.	Ishbay ishlovchi xodimlar ish mahsuli hisobining tashkil etilishi va nazorati hamda ish haqi hisoblanishini tekshirish	Naryadlar, marshrut varaqalari, tabellar, ish mahsuli me'yori, ishbay haqlar
2.	Vaqtbay va boshqa haq to'lash turlari bo'yicha hisoblarni tekshirish	Tasdiqlangan tarif stavkalari, lavozim maoshlari, tabellar
3.	Ish haqidan ushlab qolishlar bo'yicha hisoblarni tekshirish	Hisob-kitob-to'lov qaydnomalari, jurnal-orderlar, buyruqlar va boshqalar
4.	Xodimlar bo'yicha tahliliy hisob yuritilishini tekshirish	Shaxsiy schyotlar, qaydnomalar, mashinogrammalar
5.	Mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-varaqlar to'g'ri korrespondentlanganligi va yig'ma hisobni tekshirish	Qaydnomalar, jurnal-orderlar, mashinogrammalar
6.	Ijtimoiy ehtiyojlar bo'yicha to'lovlar to'g'ri hisoblanganligini tekshirish	To'lov qaydnomalari, yoritib yozishlar, mashinogrammalar
7.	Ish haqi bo'yicha deponentlangan summalarni tekshirish	Deponent varaqlari, deponentlangan ish haqini hisobga olish daftari

Auditorlik tekshiruvi vaqtida aniqlangan xato va kamchiliklar, talablariga rioya qilinmagan me'yoriy hujjatlar ko'rsatilgan va hisobotning ko'rsatkichlariga miqdoriy ta'siri aniqlangan holda, auditorning ishchi hujjatlarida qayd etiladi.

8.2. Hodimlar bilan mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-kitoblar auditini tashkil etish

Inson o'z ehtiyojlarini qondirish uchun moddiy ne'matlar yaratar ekan, ularni ishlab chiqarish uchun moddiy resurslardan tashqari bevosita inson o'z mehnatini sarflaydi. Mehnat jarayonida yangi mahsulot yaratilib, inson ehtiyojlarini qondirishga xizmat qiladi. Iste'molchilarning asosiy daromad manbalari ish haqi bo'lganligi sababli, tovarlarga bo'lgan talab va taklif, ular bahosi bevosita ish haqiga bog'liq bo'ladi. Korxonaning ishlab chiqarish-xo'jalik faoliyati jonli mehnatni iste'mol qilish bilan birga yuz beradi. Uning miqdori ishlagan kishi-soatlar bilan o'lchanadi. Mehnat jarayonida har bir xodimning bajargan ishi, tayyorlagan mahsuloti, iste'molchilarga ko'rsatgan xizmatlari uchun sarflangan mehnatiga haq to'lash miqdorini asoslash hamda aniqlashni talab qiladigan o'zaro munosabatlar vujudga keladi.

Mehnat va ish haqi hisobi-hisob ishlarining aniq va operativ ma'lumotlar talab qiluvchi eng muhim hamda qiyin sohalaridan biridir. Unda xodimlar sonining o'zgarishi, ish vaqtining sarflanishi, mehnatga haq to'lash fondi, to'lov turlari va xodimlar toifasi bo'yicha hamda mehnatga haq to'lash fondidan tashqari amalga oshiriladigan boshqa to'lovlar, korxonaning har bir xodimi bilan hisob-kitoblar aks ettiriladi. Bu ma'lumotlar asosida mehnat unumdorligi mehnat resurslaridan foydalanish, xodimlar soni, ish haqi fondining sarflanishi va boshqalar bo'yicha reja topshiriqlarining bajarilishi ustidan nazorat ana shu ma'lumotlar asosida amalga oshiriladi.

Shu munosabat bilan korxonaning buxgalteriya xizmati oldida mehnat me'yori va unga haq to'lashni hisobga olish, nazorat qilish vazifalari ham belgilanadiki, bu esa:

- ishbay ishlovchilar va boshqa xodimlarning ish sifatini to'g'ri va o'z vaqtida hujjatlar bilan rasmiylashtirishni, shuningdek, ish haqini hisoblash va uni belgilangan muddatlarda to'lashni;

- hisoblangan ish haqi summalarini va ijtimoiy sug'urtaga ajratmalarni ishlab chiqarish xarajatlariga kiritish uchun xarajatlarning yo'nalishlari bo'yicha aniq taqsimlashni;

- ish haqidan budjetga majburiy to'lovlarni, shuningdek, korxonaga yetkazilgan moddiy zararni ayrim tashkilotlar va jismoniy shaxslar foydasiga to'g'ri hamda o'z vaqtida ushlab qolish va o'tkazishni;

- xodimlar sonini va ish vaqtidan foydalanishni nazorat qilishni ta'minlashi kerak.

Korxonada va tashkilotlarda xodimlar soni ishlab chiqarish dasturi asosida aniqlanadi. Korxonada xodimlar, eng avvalo, ikki guruhga ajratiladi:

- 1) asosiy faoliyatda band bo'lgan xodimlar;

- 2) asosiy bo'lmagan faoliyatda band bo'lgan xodimlar.

Asosiy faoliyatda band bo'lgan xodimlar tarkibiga asosiy va yordamchi sexlarning, yordamchi ishlab chiqarishlarning, tozalash inshootlarining, aloqa uzellarining, axborot hisoblash markazlarining, barcha turdagi qo'riqlashning, korxonada boshqarmalarining xodimlari kiradi.

Asosiy bo'lmagan faoliyatda band bo'lgan xodimlar toifasiga uy-joy va kommunal xo'jaligiga xizmat ko'rsatish, savdodagi, tibbiyot muassasalari hamda maktabgacha tarbiya muassasalarida band bo'lgan xodimlar kiradi.

Korxonada xodimlar bajaradigan vazifalariga ko'ra quyidagi guruhlarga bo'linadi:

- ishchilar;
- xizmatchilar.

Ishchilar tarkibiga moddiy ne'matlarni yaratish, tuzatish, yuklarni ko'chirish, yo'lovchilar tashish, moddiy xizmatlar ko'rsatish bilan bevosita band bo'lgan xodimlar kiradi.

Xizmatchilar tarkibiga rahbarlar, mutaxassislar va boshqa xodimlar kiradi.

Rahbarlar tarkibiga korxonada va uning tarkibiy bo'linmalarida rahbarlik lavozimini egallab turgan xodimlar (direktor, uning o'rinbosarlari, bosh muhandis, bosh iqtisodchi, bosh buxgalter, bosh texnolog) va boshqalar kiradi.

Mutaxassislar tarkibiga muhandislar, iqtisodchilar va boshqa iktisodiy hamda muxandislik-texnikaviy ishlar bilan band bo'lgan xodimlar kiradi.

Boshqa xodimlar toifasiga hujjatlarni tayyorlash, rasmiylashtirish ishlarini olib boruvchi, xo'jalikka xizmat qiluvchi boshqa xodimlar (kassirlar, nazoratchilar, tabelchilar, ish yurituvchilar va hokazolar) kiradi.

Korxonada va tashkilotlarda mehnat haqi hisobini to'g'ri tashkil qilish uchun, eng avvalo, shaxsiy tarkib hisobini to'g'ri yuritish lozim. Xodimlarni ishga qabul qilish, ishdan bo'shatish, boshqa ishga o'tkazish, ularga ta'til berilgani, tunda, ish vaqtidan tashqari vaqtda, bayram kunlarida ishlaganligi haqida ishonchli ma'lumot bo'lgandagina korxonada xodimlari bilan o'z vaqtida hisob-kitob qilishi mumkin. Ana shu maqsadda korxonada kadrlar bo'limi shaxsiy tarkib hisobini hamda boshqa xizmatlar bilan birgalikda ish vaqtidan foydalanish hisobini olib boradi.

«Ishga chiqish va ish vaqtidan foydalanish hisobi tabelda ikki xil usulda amalga oshiriladi. Birinchi usulda barcha ishga chiqqan, kechikkan va ishga chiqmagan xodimlar to'liq ro'yxat qilib boriladi. Ikkinchi usulda esa tabelda faqat kechikkanlar, ishga chiqmaganlar, ya'ni ma'lum me'yordan chetga chiqqan xodimlar ro'yxat qilib boriladi. Har bir xodimning ishlagan vaqti tabelda hisobot oyining birinchi yarmiga va oy oxiriga, ya'ni ikki marta hisoblab chiqiladi. Tabel sex boshlig'i tomonidan imzolanadi va buxgalteriyaga ish haqi hisoblash uchun topshiriladi.

Mehnatga haq to'lashning ishbay shaklida ish haqi hisoblash uchun tabel ma'lumotlari yetarli emas. Buning uchun quyidagi birlamchi hujjatlardan foydalaniladi:

- ishbay ishlash uchun naryadlar;
- raportlar;

- marshrut varaqalari;
- qaydnomalar;
- bichish kartalari va hokazo»⁷⁵.

Mahsulotni hisobga olish bo'yicha birlamchi hujjatning eng keng tarqalgan turi naryaddir. Ko'pchilik korxonalarda naryad ayrim ishchi yoki brigada tomonidan bajariladigan har bir ishlab chiqarish topshirig'iga alohida yoziladi. Topshiriqlar sexning reja-dispatcher burosi tomonidan sexning ishlab chiqarish rejasiga muvofiq texnologik karta asosida to'ldiriladi. Ishchi tomonidan topshiriq bajarilgandan keyin ishlab chiqarilgan mahsulot soni yoki bajarilgan ish hajmi bajarish uchun sarflanishi lozim bo'lgan material me'yori va haqiqatda berilgan materialning soni topshiriqda ko'rsatiladi. Bu, o'z navbatida, ish haqini topshiriq asosida hisoblashdagina emas, balki materiallar sarfining belgilangan me'yoriga rioya qilinishi ustidan nazorat olib borish imkonini ham beradi.

Ba'zi korxonalarda ishlab chiqarish hisobi marshrut varaqalari tizimida yuritiladi. Odatda, marshrut varaqalari sexning reja-dispatcher xodimlari tomonidan yozilib, unda qayta ishlanishi lozim bo'lgan ayrim detallar partiyasi ishlab chiqarish topshirig'i sifatida qayd qilinadi, bajarilgan ish natijalari qayta ishlash jarayonlarining birinchi operatsiyasidan to oxirgi operatsiyasigacha nazorat qilinadi. Shu bilan birgalikda marshrut varaqalari yordamida texnologik jarayonning borishi nazorat qilinadi.

«Ishchilarga ish haqi hisoblashda yo'nalish varaqasi faqat bir smenada ishlab tamomlangan detallar bo'yichagina asos bo'la oladi. Agar shu smenada ayrim detallarning ishlovi tugallanmasa, unda ishchilarga ish haqi hisoblash uchun raport ochiladi. Raport ish smena boshlanmasdan oldin yoziladi va zarur detallarni sexga jo'natish uchun ombor xodimiga topshiriladi. Ombor xodimi detallarni jo'natib, bu haqda raportga tegishli belgi qo'yganidan keyin u texnika nazorati bo'limiga beriladi. Smena oxirida qayta ishlangan detallar soni raportda qayd qilinadi»⁷⁶.

Mehnat va ish haqini hisoblash bo'yicha rasmiylashtiriladigan boshlang'ich hujjatlar belgilangan muddatda buxgalteriyaning ish haqini hisoblash bo'limiga topshiriladi. Buxgalteriyada boshlang'ich hujjatlar tekshiriladi va qayta ishlash uchun hisoblash markaziga beriladi. Qayta ishlangan hujjatlar, ishchilarning tabel raqamlari buxgalteriyada sexlar bo'yicha guruhlanadi va ishchilarning ish haqi shaxsiy varaqalariga yozib

⁷⁵ Umarova M. va boshqalar Buxgalteriya hisobi. Darslik -T, 2004 179-b

⁷⁶ Karimov A A va boshqalar Buxgalteriya hisobi Darslik -T, 2004 287-b

boriladi. Ushbu boshlang'ich hujjatlar asosida hisoblash qaydnomasi, ish haqi bo'yicha me'yordan chetga chiqish vedomosti va boshqa yig'ma hujjatlar tuziladi.

Korxonalar va tashkilotlarda tuzilgan ish haqini hisoblash qaydnomasida ishchi va xizmatchilarga ish haqi hamda undan ushlab qolinadigan summalar aks ettiriladi. Ish haqini hisoblash qaydnomasi har bir sex xodimlarining toifalari bo'yicha alohida tuziladi.

Iqtisodiyotning barcha tarmoqlaridagi korxonalar o'zining birinchi yarmi uchun ish haqi hisoblashning bo'nakli va bo'naksiz tartibini qo'llashi mumkin.

Hisob-kitobning bo'nakli usulida korxonalar xodimiga bo'nak beriladi, o'zining ikkinchi yarmi uchun ish haqi to'layotganda esa uzil-kesil hisob-kitob qilinadi. Ikkinchi holda ishchiga rejadagi bo'nak o'rniga o'zining birinchi yarmi uchun haqiqatda ishlab chiqarilgan mahsulot bo'yicha yoki haqiqatda ishlangan vaqt bo'yicha ish haqi hisoblab yoziladi.

Ish haqini hisoblash qaydnomasi ish haqi bo'yicha xodimlar bilan hisob-kitobni rasmiylashtirish uchun asosiy hujjatdir. Bu hujjatda har bir tabel raqami, xodimlarning toifasi hamda to'lov va ushlab qolish turlari bo'yicha tuziladi. Ish haqini hisoblash qaydnomasida quyidagi ko'rsatkichlar bo'ladi:

- to'lov turlari bo'yicha hisoblanganda – 6710 - "Xodimlar bilan ish haqi bo'yicha hisoblashishlar" schyotining kredit oboroti;

- ish haqidan ajratma va to'lovlar ushlab qolinganda va hisoblanganda – 6710 "Xodimlar bilan ish haqi bo'yicha hisoblashishlar" schyotining debet oboroti;

- qo'lga berish yoki o'zining oxirida korxonada qolganda – 6710 – «Xodimlar bilan ish haqi bo'yicha hisoblashishlar» schyotining debet oboroti.

Ish haqini hisoblash vedomostining oxirgi ko'rsatkichi to'lov vedomostini to'ldirish uchun hamda xodimga ish haqi berish uchun asos bo'lib xizmat qiladi.

Ishchi va xizmatchilarga ish haqi bo'yicha hisoblashishlarni olib borish buxgalteriya hisobining schyotlar rejasida quyidagi schyotlardan foydalanish ko'zda tutilgan:

6710 – "Xodimlar bilan ish haqi bo'yicha hisoblashishlar" schyoti;

6720 – "Deponirlashtirilgan ish haqi" schyoti.

Ushbu schyotlar passiv bo'lib, qoldiq schyotlarning kredit tomonida qoladi.

"Xarajatlar tarkibi to'g'risidagi Nizom"ga muvofiq mehnat haqi xarajatlari ishlab chiqarish hamda davr xarajatlarining muhim xarajat elementlaridan biri hisoblanadi. Shu boisdan ishchi va xizmatchilarga ish haqi hisoblanganda, ularni xarajatlar tarkibiga kiritish lozim.

Korxonaning ishlab chiqarish faoliyati bilan band bo'lgan ishchi va xizmatchilariga ish haqi hisoblanganida quyidagicha buxgalteriya provodkasi beriladi:

Debet – "Ishlab chiqarish xarajatlari" schyotlari (2010, 2310, 2510);

Kredit 6710 – "Xodimlar bilan ish haqi bo'yicha hisoblashishlar" schyoti.

Korxonaning ma'muriy-boshqaruv ishlarida band bo'lgan xodimlarga ish haqi hisoblanganida quyidagicha buxgalteriya provodkasi beriladi:

Debet 9420 – "Ma'muriy-boshqaruv xarajatlari" schyoti;

Kredit 6710 – "Xodimlar bilan ish haqi bo'yicha hisoblashishlar" schyoti.

Uch ish kuni davomida olinmagan ish haqi deponentga o'tkazilgan, ya'ni saqlash uchun qoldirilgan hisoblanadi. Kassir uni bankka korxonaning hisob-kitob varag'iga o'tkazib, "deponentga qo'yilgan summa" deb ko'rsatadi. Xodimlar uni korxonada kassasidan chiqim orderi bo'yicha oladilar. Xodimlarning ish haqi summasi deponentga o'tkazilganida quyidagicha buxgalteriya provodkasi beriladi:

Debet 6710 – "Xodimlar bilan ish haqi bo'yicha hisoblashishlar" schyoti;

Kredit 6720 – "Deponirlashtirilgan ish haqi" schyoti.

Deponentga qo'yilgan summalar deponentlar daftarida yoki deponent varaqachasida qayd etiladi. U korxonada tomonidan 3 yil mobaynida saqlanadi. Ko'rsatilgan muddat tugagach, deponentga qo'yilgan summalar yillik balans tuzish paytida korxonada daromadlariga qo'shiladi va quyidagicha buxgalteriya provodkasi bilan rasmiylashtiriladi:

Debet 6720 – «Deponirlashtirilgan ish haqi» schyoti;

Kredit 9360 – «Kreditorlik va deponentlik qarzlarini hisobdan chiqarishdan olingan daromad» schyoti.

Ishchi va xizmatchilarga ish haqi to'langanida quyidagicha buxgalteriya provodkasi beriladi:

Debet 6710 – «Xodimlar bilan ish haqi bo'yicha hisoblashishlar» schyoti;

Kredit 5010 – «Milliy valyutadagi pul mablag'lari» schyoti.

Ishchi va xizmatchilar bilan hisob-kitobning analitik hisobi ish haqi hisoblash-to'lash vedomostlarida, sintetik hisobi esa 6710 – «Xodimlar bilan ish haqi bo'yicha hisoblashlar» schyotida yuritiladi.

Amaliyotda mehnatga haq to'lash bo'yicha quyidagi kamchiliklar ko'proq uchraydi:

- oylik maoshlari va stavkalar hajmining shtat jadvali va lavozim maoshlari sxemasida belgilanganidan oshib ketishi;

- ish haqiga har xil qo'shimcha va ustamalarning noqonuniy tayinlanishi;

- qo'shib yozishlar;

- ishchilar va muhandis-texnik xodimlar mehnatga haq to'lash uchun belgilangan ish haqi fondi hisobidan kotibalar, shaxsiy haydovchilar va har xil boshqaruv xizmati xodimlariga haq to'lash kabilar.

«Noqonuniy qo'shimcha haq belgilash, ayrim hollarda hisoblangan mehnat haqini o'zlashtirish maqsadida material qiymatliklarini sotib olish yoki smetada ko'zda tutilmagan xarajatlarni yopish uchun soxta xodimlarni ishga qabul qilish hollari ham uchraydi. Auditor dastlabki hujjatlar va hisobotlarni bevosita ish joylarida puxta tahlil qilish yo'li bilan quyidagilarni aniqlaydi: ish haqi to'lash uchun pul olishda bankka taqdim qlinadigan ma'lumotlar to'g'riligi va olingan pul mablag'larining belgilangan maqsadda ishlatilishi, ish haqi fondidan oshiqcha haq to'lashga ruxsat berish tartibiga rioya qilinishi, ish haqi fondi mablag'larining oshiqcha sarflanishiga yo'l qo'yilish sabablari ya'ni butunlay noto'g'ri, qalbakilashtirilgan, ko'pchilik hollarda reja topshiriqlarini bajarganlik va oshirib bajarganlik uchun deb noqonuniy mukofot olish maqsadida qilinadigan hisobot ma'lumotlarini oshirib ko'rsatish kabilar. qo'shib yozish oqibatida haqiqatda bajarilmagan ishlarga ish haqi to'lash, xomashyo, materiallar, yoqilg'ilar va boshqa resurslarni hisobdan chiqarish, natijada talon-taroj qilish hollari ko'p uchraydi»⁷⁷.

Xodimlar soni va ularning toifalari bo'yicha ish haqi fondining hajmi xo'jalikning biznes-rejasida belgilanadi. Ish haqi ishlab chiqarish korxonalarida mahsulotlar tannarxida salmoqli o'rin egallanganligi sababli auditor ish haqi fondini tekshirishga alohida e'tibor qaratilishi lozim.

Tekshiruv boshlanishidan oldin auditor xo'jalikda tasdiqlangan ish haqi fondining hajmini va uning biznes rejaga to'g'ri kelishini aniqlanishi zarur.

⁷⁷ Audit. 1.2-jild. Darstik. M.M. Tulaxodjaeva va Sh.I. Ilxamovning umumiy tahririda tayyorlangan. - T.: Norma, 2008. - 106 b

Ish haqi fondining haqiqiy sarfi "Xodimlarning toifalari va hisoblangan ish haqining tarkibi bo'yicha ma'lumot", "Xodimlar, yollangan va chetdan jalb qilingan shaxslar ish haqi fondini hisobga olish vedomosti", hisob-kitob to'lov vedomostlari va ish haqini hisoblash uchun asos bo'lgan boshqa dastlabki hujjatlar ma'lumotlariga asosan tekshiriladi. Tekshirilayotgan davr uchun belgilangan ish haqi fondini haqiqatda hisoblangan ish haqi summalari bilan taqqoslash zarur. Buning natijasida ish haqi fondining umumiy tejalganligi yoki oshiqcha sarflanganligi aniqlanadi. Agar yil davomida ishlab chiqarish hajmining o'zgarganligi sababli dastlabki ish haqi fondiga o'zgartirishlar kiritilgan bo'lsa, u holda ular umumiy tejash yoki oshiqcha sarflashni aniqlashda inobatga olinadi.

Tekshirish jarayonida hisoblashuv-to'lov vedomostlari ma'lumotlarining har oyda bankka taqdim qilinadigan ma'lumotnoma ko'rsatkichlariga mos kelishi ham aniqlanadi. Ma'lumotnomadagi hisoblangan ish haqining umumiy summasi shu oydagi 21-shakl "Xodimlar bilan hisob-kitoblar bo'yicha jamlama ma'lumot" ning summasiga mos kelishi kerak.

Auditor korxonaga chetdan ishchilarni qancha, qachon va qaysi muddatga jalb qilinganligi, ulardan qanday foydalanilganligi va qanday tartibda mehnat haqi to'langanligini, ular bilan mehnat kelishuvlari tuzilganligini ham aniqlashi kerak.

«Mehnatga haq to'lash masalalari yetarli darajada murakkab. Unda mehnatning tavsifi, mehnat xarajatlarini va uning natijalarini o'lchash hamda baholash, mukofotlar va hokazolarni belgilash bilan bog'liq ko'plab nozik va o'ziga xos tafsilotlari mavjud. Shuning uchun auditoridan ushbu masalalar bo'yicha me'yoriy baza va hisob yuritishning ahvolini aniqlash, shtatlar jadvali, korxonahabariyatining xodimlarni oylik maosh bilan tayinlab ishga qabul qilish to'g'risidagi buyruqlari, tuzilgan pudrat shartnomalari va mehnat bitimlari, mehnatga haq to'lash, mukofotlash va moddiy yordam berish to'g'risidagi nizomlarni o'rganish talab etiladi. So'ngra ish vaqtini hisobga olish tabellari va ishbay ishlar uchun naryadlar, hisoblashuv-to'lov va to'lov vedomostlari, mehnatga haq to'lash hamda uni tartibga solish bilan bog'liq boshqa hujjatlarning rasmiylashtirilishi tekshiriladi»⁷⁸. Auditor ushbu masalalar bilan tanishib chiqib, mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-kitoblarning asosiy bloklarini sinchiklab tekshiradi. Xususan:

Korxonahabariyatining shtat jadvalida belgilangan oylik maoshlariga rioya qilinishi:

⁷⁸ Tulaxodjaeva M.M., Ilxomov Sh.I. Amaliy audit. Ma'ruza matnlari. -T. TDIU, -2005. -69 b

- shtat jadvalining boshqaruv kengashi yoki aksiyadorlar majlisida tasdiqlanganligi; o'rindoshlik asosida mehnatga haq to'lashning to'g'riligi;
- shtat intizomiga rioya qilinishi;
- mehnat bitimlari bo'yicha to'lashning asosiligi.
- Ishchilarga ishbay naryadlar bo'yicha haq to'lashning to'g'riligi;
- bajarilmagan ishlar uchun qo'shib yozish hollari yo'qligi;
- mehnatga haq to'lashning akkord tizimi qo'llanilganligi;
- akkord naryadlarining tegishli butun ish uchun qilingan kalkulyatsiya bilan asoslanishi;
- akkord topshiriqlarining belgilangan muddatda bajarilganligi va yuqori sifatligi aniqlanadi.

Mukofotlash tartibi va asosiligi, mukofotlash sabablarini aniqlash va mehnat jamoasi tomonidan qabul qilinib, tasdiqlangan mukofotlash tizimini tahlil qilish bilan birgalikda aniqlanadi.

Ma'muriy boshqaruv xodimlari, mutaxassislar, xizmatchilar va kichik xizmatchi xodimlarga to'lanadigan haq ularning haqiqiy sonini shtat jadvali va belgilangan lavozim maoshlari bilan solishtirib tekshiriladi.

Shuningdek, hisoblashuv to'lov vedomostlari va 19, 20, 21-shakldagi hisob-kitob bajariladigan jadvallarni puxta tekshirish zarur. Bosh daftardagi 4210 - «Mehnat haqi bo'yicha berilgan bo'naklar», 6710 - «Xodimlar bilan mehnat haqi bo'yicha hisoblashishlar» schyotlarning qoldig'i 21-shakl hisob-kitob jadvalidagi qoldiq bilan teng bo'lishi kerak. 4210 schyot bo'yicha debet qoldiqning mavjudligi va qancha miqdorligini aniqlash mumkin. Xodimlar bilan mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblarda debitor qarzi mavjudligi bosh buxgalter tomonidan hisob-kitoblar ahvoli ustidan tegishli nazorat o'rnatilmaganligidan dalolat beradi.

«Mehnatga haq to'lash va boshqa muommolar bo'yicha xodimlar bilan hisob-kitoblarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazishda 4210 - «Mehnat haqi bo'yicha berilgan bo'naklar», 4220 - «Xizmat safari uchun berilgan bo'naklar», 4230 - «Umumxo'jalik xarajatlari uchun bo'naklar», 4710 - «Kreditga sotilgan tovarlar bo'yicha xodimlarning qarzlari», 4790 - «Xodimlarning boshqa qarzlari», 6710 - «Mehnat haqi bo'yicha xodimlar bilan hisob-kitoblar», 6720 - «Deponentlangan mehnat haqi», 6790- «Hisobdor shaxslarga to'lanadigan qarzar» schyotlari bo'yicha yuritiladigan hisobning to'g'riligi va ishonchligini tekshirish salmoqli o'rin egallaydi»⁷⁹.

⁷⁹Mamatov Z. va boshqalar. Audit. o'quv qo'llanma. -T., 2004. -181 b.

Ish haqi bo'yicha hisob-kitoblar hisoblashuv-to'lov vedomostlari, oila pudratlari va boshqa ichki xo'jalik bo'linmalarining shaxsiy hisob varaqlari, ish vaqtini hisobga olish tabeli va boshqa hujjatlar bo'yicha tekshiriladi.

Hisoblashuv-to'lov vedomostlarida jami summani oshirib ko'rsatish hollari ham uchraydi.

Misol. Ushbu to'lov vedomostining summalarini jamlab tekshirilganda haqiqatda 316900 so'm ekanligi, jami summa esa 346900 so'm deb ko'rsatilgan, ya'ni 30000 so'm oshirib ko'rsatilgan. Natijada, kassir buxgalteriya xodimi bilan kelishgan holda 316900 so'm o'rniga 346900 so'mga kassa chiqim orderi to'lg'azib, 30000 so'm oshiqcha hisobdan chiqargan va bu summaning o'zlashtirilishiga imkoniyat yaratilgan (8.3-jadval).

8.3-jadval

Mehnatga haq to'lash qaydnomasi

№	F.I.Sh.	Summa	
		Qaydnoma bo'yicha	Audit ma'lumotlari bo'yicha
1	Axmedov S.I	74000	74000
2.	Tursunov A.B.	79500	79500
3.	O'rinov I.B.	74800	74800
4.	Samatov R.M.	88600	88600
	Jami	346900	316900

Vaqtida berilmagan ish haqi summolari deponentga o'tkazilayotganligini ham tekshirish zarur. Ko'p hollarda berilmagan ish haqlarini 6710 «Mehnat haqi bo'yicha xodim bilan hisoblashishlar» oshyotida qoldirish natijasida uning saqlanishi kafolatlanmaydi.

Ish haqidan ushlanadigan daromad soliqlari, nafaqa fondiga va kasaba uyushmasiga a'zolik badallari Soliq kodeksi va boshqa tegishli me'yoriy hujjatlarga muvofiq tekshiriladi. Ish haqidan qonunchilikda belgilanmagan summalarni ushlash man etiladi. Masalan, kommunal xizmat va kvartira haqlari, maxsus kiyim bosh, oziq-ovqat, bolalar bog'chalarda va boshqa bolalar muassalarida tarbiyalanganligi uchun va boshqalar.

Ish haqining belgilangan vaqtda berilmaslik hollari bo'lsa uning sabablarini aniqlash zarur.

Quyidagi dastlabki hujjatlar puxta tekshiriladi: hisoblashuv-to'lov vedomostlari, berilmagan ish haqlari reestri, ish vaqtini hisobga olish va ish haqini hisoblash tabeli va boshqalar. Oxirigacha to'liq rasmiylashtirilmagan, o'chirib yozilgan va dog' tushirilgan dastlabki

hujjatlarga alohida e'tibor qaratish lozim. Bunday hujjatlar bilan pul mablag'larini o'g'irlash va suiiste'mol qilishlar yashirilishi mumkin,

Hisoblashuv-to'lov vedomostlari sanab chiqilishi shart. Ularni tekshirishda korxonada ishlamaydigan shaxslar vedomostga kiritilmaganligi, hisoblangan ish haqi tegishli dastlabki hujjatlarga mosligi tekshiriladi.

Ijtimoiy sug'urta fondi bo'yicha muomalalarni tekshirish: xodimlarga ish haqi va boshqa to'lovlarni hisob-kitob qilishga doir buxgalteriya hujjatlarini tekshirish; ijtimoiy sug'urta to'lovlarini ijtimoiy sug'urta fondining joriy schyotiga o'tkazish haqidagi to'lov topshiriqlarini tekshirish; sanatoriyalar va dam olish uylari yo'llanmalari uchun xodimlardan naqd pullarni qabul qilish bo'yicha kassa hujjatlari, ijtimoiy sug'urta mablag'lari hisobidan qilingan sarflarga doir hujjatlar, ishlab chig'arishdagi baxtsiz hodisalar to'g'risidagi dalolatnomalar, kasallik varaqalari, hisob-kitob vedomostlari, hisob-kitoblar bajariladigan "Xodimlar bilan hisob-kitoblarga doir ma'lumotlarini tekshirish orqali amalga oshiriladi.

Auditor ijtimoiy sug'urta fondi bo'yicha hisob-kitoblarni tekshirishda kasaba uyushmasi qo'mitasi a'zolarini ham jalb qilishi maqsadga muvofiq.

Ijtimoiy sug'urta fondiga ajratmalar sarflangan ish haqi fondiga nisbatan foiz hisobida ajratilib 6510 - "Sug'urta bo'yicha to'lovlar" schyotining krediti va xarajat schyotlarining debetiga, ya'ni xo'jalik bo'linmalarining shaxsiy hisob varaqlariga yozib qo'yiladi.

Xodimlarning ishlash va dam olish tartibi, ularni ijtimoiy sug'urta qilish respublika qonunchiligi me'yorlari bilan tartibga solib turiladi. Bu me'yorlar, agar xalqaro va davlatlararo shartnomalarda boshqacha tartib belgilanmagan bo'lsa, qo'shma korxonalarda, xalqaro birlashmalar va tashkilotlarda ishlaydigan xorijlik fuqarolarga ham qo'llaniladi. Xorijlik fuqarolar mehnatiga haq to'lash tartibi har bir xorijlik fuqaro bilan tuzilgan shartnomada belgilanishi ta'sis hujjatlarida ko'zda tutilgan bo'lishi mumkin.

Mehnatga haq to'lash, moddiy rag'batlantirish shakllari va miqdorlari, shuningdek, O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida ko'zda tutilgan fuqarolar huquqlariga rioya qilgan mehnat sharoitlari kabi qo'shma korxonalar xalqaro birlashmalar va tashkilotlar tomonidan mustaqil hal etiladi. Qo'shma korxonalarda ishlovchi xorijlik ishchilar oladigan ish haqlari ham O'zbekiston Respublikasi qonunchiligidagi ko'zda tutilgan tartib va miqdorda soliqqa tortiladi.

Xodimlar va yollangan shaxslar bilan mehnatnaga haq to'lash bo'yicha hisob- kitoblar ishonchliligini tekshirish hisob va hisobot ma'lumotlari tengligini aniqlashdan boshlanadi

Ish vaqtini hisobga olish tabeli, buyruqlar ishbay ishlar uchun naryadlar, bajarilgan ishlarni hisobga olish varaqalari, yo'l varaqalari, hisob-kitob va hisoblashuv-to'lov vedomostlari, ta'til uchun haq va qo'shimcha haqlarning boshqa turlari va boshqalar tekshiriladi. Tekshiruv chog'ida quyidagilarga e'tibor berish zarur:

- barcha majburiy rekvizitlarning to'liqligi va to'g'ri rasimiylashtirilganligi;
- bajarilgan ishlar va ish vaqtini hisobga olish uchun mas'ul shaxslar imzolarining mavjudligi;
- tushuntirish berilmagan tuzatishlar va to'g'rilashlar;
- ish vaqtini hisobga olish tabeliga "o'lik jonlar" ni qo'shish va bajarilmagan qo'shib yozish holatlarini aniqlash zarur.

Hisoblashuv to'lov va to'lov vedomostlaridagi summalarning jamlanishini arifmetik tekshirish maqsadga muvofiq. Bu vedomostlarda har bir alohida olingan xodim bo'yicha summalar to'g'ri jamlanganida, jami summani ataylab oshirib yozish hollarini aniqlashga imkon beradi. Bunday xatolar nafaqat mehnat haqi xarajatlarining oshib ketishiga, balki pul mablag'larining o'zlashtirilishiga ham olib keladi.

Mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblarni mohiyatan tekshirish yoppasiga yoki tanlab amalga oshirilishi mumkin, auditor tanlov ko'lamini tekshiruv dasturi va muayyan shart-sharoitlardan kelib chiqqan holda aniqlaydi. Lekin barcha turdagi mehnat haqi va undan ushlanadigan summalarni qamrab olish maqsadida tanlov doirasiga barcha toifa, guruhlar va bo'linma xodimlari hisob-kitoblardan olinishi maqsadga muvofiq.

Auditor bir necha xodimlarning shaxsiy jildlari va hisob varaqalarini tanlab olishi va ishga yollanishi hamda boshqa lavozimga o'tkazilish sanalari, mehnatga haq to'lash shartlari (stavka, oklad) va qo'shimcha to'lovlar to'g'risidagi axborotlarning muvofiqligini tekshirish zarur. Bunda shtat intizomi va belgilangan lavozim maoshlari yoki kontrakt shartlariga rioya qilishi, mehnat shartnomalari bo'yicha va o'rindoshlik asosida mehnat haqi to'lashni asoslanganligi tekshiriladi.

Ish vaqtini hisobga olish tabeli, hisoblashuv-to'lov vedomosti va shaxsiy hisobvaraqalarini solishtirish yo'li bilan ishlangan vaqt miqdori to'g'risidagi ma'lumotlarning bir xilligini, to'liq ishlanmagan oyda hisoblangan ish haqining arifmetik hisob-kitobi to'g'riligini tekshirish

zarur. Mehnatga ishbay haq to'lashda bajarilgan ishlar miqdori va sifat ko'rsatkichlarining muvofiqligi, hamda me'yorlar va baholarni qo'llashning to'g'riligi tekshiriladi. Avval haq to'lagan dastlabki hujjatlar bo'yicha takroran ish haqi hisoblash holatlarining yo'qligini ham tekshirish lozim.

Mukofotlar hisoblashning to'g'riligi va asoslanganligini tekshirish chog'ida, auditor mukofotlash to'g'risidagi Nizom, buyruqlar hisob-kitob vedomostlari va shaxsiy hisobvaraqaalar ma'lumotlrini taqqoslaydi. Masalan, xodimga hisobot davrida faoliyati uchun mazkur davrda uning ish kunlari bo'lmagan holda mukofot hisoblangan. Mukofot hisoblash korxonah rahbarining buyrug'i, direktorlar kengashining qarori va shunga o'xshash tegishli hujjatlar bilan rasmiylashtirilishi lozim. Ish me'yorlari pasaytirib qo'yilganligi va boshqa shunga o'xshash murakkabliklar haqida shubha paydo bo'lganida auditor ekspert-mutaxassis xizmatidan foydalanish mumkin. Bunda u (auditor) 16-sonli AFMS ga muvofiq⁸⁰ ish yuritadi. Ta'til vaqti uchun haq to'lashni tekshirish chog'ida buyruq va tabel bo'yicha ta'til belgilangan sana, hisob-kitob davrini aniqlashning to'g'riligi va ta'til hisob-kitobi va shaxsiy hisobvaraqada hisob-kitob uchun olingan davrdagi oylar bo'yicha ish haqi summalarining mosligiga e'tibor beriladi. Ta'til uchun haq hisoblashning to'g'riligiga dalil isbotlarga ega bo'lish uchun auditorlar bir necha xodimlar bo'yicha muqobil ta'til hisob-kitobi tuzishi mumkin.

Normal ish sharoitidan chetga chiqish bilan bog'liq qo'shimcha haq (tunda ishlaganligi uchun, ish vaqtidan tashqari ish uchun bayram kunlari ishlaganligi uchun, og'ir va zararli sharoitda ishlaganlik uchun va h.k.) hisoblashning to'g'riligi hisob-kitob ma'lumotlari va ish vaqtini hisobga oldish tabeli hamda qonunchilikda belgilangan qo'shimcha haq miqdorining muvofiqligini tekshirish yo'li bilan aniqlanadi.

Vaqtinchalik ishga yaroqsizlik uchun nafaqa hisoblashni nazorat qilish amallari quyidagilarning to'g'riligini tekshirishni o'z ichiga oladi:

- bir kunlik o'rtacha ish haqi;
- nafaqa miqdori (%) ish stajiga qarab tekshirish;
- nafaqaning eng katta miqdorini belgilash;
- ishga yaroqsizlik kunlari;
- hisoblangan nafaqa summolari.

⁸⁰16-son "Ekspert xizmatidan foydalanish" nomli O'zbekiston Respublikasi BHMS. O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligida 1999- yil 3- sentabrda 816-son bilan ro'yxatga olingan.

Hisob kitoblarni tekshirishda aniqlangan nomuvofiqliklar auditorning ishchi hujjatlarida qayd qilib boriladi. Ish haqi hisoblashning to'g'riligi va asoslanganligini tekshirish chog'ida auditor, odatda, mehnat haqi hisoblash tekshirilgan shaxsiy hisob varaqalar bo'yicha, ish haqidan ushlanadigan summalar to'g'riligini tanlab tekshiradi. Xodimlar ish haqidan ushlanadigan summalar hujjatlar bilan asoslanganligi, qonuniyligi va ularning to'g'ri ijro qilinganligini aniqlash zarur. Ish haqidan ushlanmalar ijro varaqalari (alimentlar, jarimalar moddiy zarani qoplash) bo'yicha; kreditga sotib olingan tovarlar bo'yicha topshiriq-majburiyatlar bo'yicha; xodimning arizasi bo'yicha (kvarтира haqini o'tkazish, bolasining maktabgacha muassasasida tarbiyalangani uchun, o'qish uchun, kasaba uyushmasiga a'zolik badali va sh.o.); to'lov qaydnomalari bo'yicha berilgan bo'naklarni ushlab qolish. Ish haqidan daromad solig'i va jamg'arib boriladigan pensiya fondiga to'lanadigan badallar ushlanishni to'g'riligi tekshirish maxsus e'tibor talab qiladi. Shuningdek, barcha ushlanmalar summasi xodimning bir oylik maoshi 50 % dan oshib ketmaganligini ham aniqlash zarur.

Ish haqidan daromad solig'ining to'g'ri ushlanganligini tekshirishda Soliq Kodeksi 44-64 moddalari va ular bo'yicha kiritilgan qo'shimcha hamda o'zgartishlardan foydalanish zarur.

Daromad solig'i bo'yicha berilgan imtiyozlarning qonuniyligini aniqlash uchun imtiyozlarni tasdiqlochi hujjatlarning mavjudligi va to'g'ri rasmiylashtirilganligiga ishonch hosil qilish kerak.

Shundan so'ng jismoniy shaxslarning jami daromadini aniqlash, asosiy xodimlar, o'rindoshlar, fuqarolik-huquqiy shartnomalar asosida pul to'lanadigan shaxslar va boshqalar bo'yicha soliq imtiyozlari va daromad solig'i stavkalarini qo'llashning to'g'riligi tekshiriladi.

Ish haqidan ushlanadigan summalar bo'yicha aniqlangan tafovutlar ham auditorning ishchi hujjatlarida umumlashtirilishi va aks ettirilishi lozim.

Mehnat haqini xarajat schyotlariga olib borishning asosligini tekshirishda ishlab chiqarish zaxiralarini tayyorlash va kapital ishlar bilan bog'liq mehnat haqi summalarining xarajat schyotlariga olib borilish hollari yo'qligini aniqlash zarur. Bu dastlabki hujjatlar (ish vaqtini hisobga olish tabeli, ishbay ishlar uchun naryadlar va boshqalar), hisoblashuv va hisoblashuv-to'lov vedomostlari hamda 4210, 6710 va 6720 schyotlar bo'yicha hisob registrlari ma'lumotlarini ko'rib chiqish uslubi bilan aniqlanadi

Shunday qilib, mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar aks ettirilishining to'g'irligini tekshirish natijalari auditorning ish hujjatlari bilan rasmiylashtiriladi va auditorlik hisobotida aks ettiriladi.

8.3. Hodimlar bilan mehnatga haq to'lash bo'yicha muomalalar auditining uslubiyoti

Korxonada buxgalteriyasi har oyda xodimlarning shaxsiy schyotlariga hisoblab yozilgan ish haqi va xodimning boshqa daromadlari, miqdori, ushlab qolingani summalar va chegirmalar, shuningdek to'lanishi lozim bo'lgan summalar haqidagi ma'lumotlarni kiritadi.

Shaxsiy schyotlarni to'ldirishda asos bo'lib ish vaqtidan foydalanilganlikni hisobga olish tabeli, ishbay mehnat uchun topshiriqlar, bajarilgan ishlar uchun topshiriq-buyurtmalar, vaqtinchalik mehnatga layoqatsizlik to'g'risidagi varaqa, mukofotlar to'lash, moddiy yordam ko'rsatish to'g'risidagi ma'muriyat buyruqlari (farmoyishlari), korxonaga kelib tushgan ijro hujjatlari va boshqalar hisoblanadi.

Misol. «Fayz» MCHJ ga jismoniy shaxs 20 - yil 5 - apreldan oyiga 500000 so'm maosh bilan buxgalter lavozimiga ishga qabul qilindi. Xodim ilgari ish joyidan ma'lumotnomani taqdim etdi, unga ko'ra 20 - yil boshidan:

daromad - 156 0000 so'mni,

daromad solig'i - 302800 sumni tashkil qilgan.

«Ish beruvchining buyrug'i (T-1-son shakl) bilan ishga qabul rasmiylashtiriladi. Buyruq chiqarish uchun xodim bilan tuzilgan mehnat shartnomasi asos bo'ladi. Buyruq mehnat shartnomasi mazmuniiga to'liq mos ravishda chiqariladi hamda xodimga tilxat bilan e'lon qilinadi»⁸¹. «Xodim shartnomada belgilangan kundan boshlab, (mazkur holatda - 20... - yil 5 apreldan) mehnat majburiyatlarini bajarishga kirishishi lozim»⁸².

Oyiga beriladigan maosh summasi - 500000 so'm ham mehnat shartnomasida qayd etiladi»⁸³.

Buyruqqa asosan xodimga shaxsiy varaqa (T-2-son shakl) to'ldiriladi, ish boshlagan paytidan 5 kun o'tgach mehnat daftarchasida ishga qabul qilinganligi haqida yozuv qayd etiladi hamda shaxsiy schyot (T-54-son shakl) ochiladi, unga ish haqini hisob-kitob qilish uchun zarur barcha ma'lumotlar kiritiladi.

⁸¹ O'zbekiston Respublikasi Mehnat Kodeksi. 82-modda.

⁸² Shu yerda, 83-modda.

⁸³ Shu yerda, 73-modda.

Oy tugagach, tabelchi yoki bunga vakolatli boshqa shaxs tomonidan rasmiylashtirilgan ish vaqtini hisobga olish tabeli (T-12-son, T-13-son shakllar) buxgalteriyaga topshiriladi. Tabelda tabel raqami, F.I.Sh., ishlangan soatlar soni, dam olish kunlari, turli sabablarga ko'ra ishga chiqilmagan kunlar soni ko'rsatilgan holda barcha xodimlarning ro'yxati aks ettiriladi.

Har bir xodimni unga tegishli davrda to'lanishi lozim bo'lgan ish haqining tarkibiy qismlari, olib qolingani ushlanmalar miqdori va asoslari, shuningdek to'lanadigan umumiy pul summasi haqida yozma shaklda xabardor qilish lozim.

Ish haqi hisob-kitobi hamda to'lanishi hisob-kitob-to'lov qaydnomalari (T-49-son shakl) yoki alohida hisob-kitob va to'lov qaydnomalarida (T-51-son, T-53-son shakllar) amalga oshiriladi.

Buxgalteriya boshlang'ich tabel hisobi ma'lumotlari asosida 20 - yil aprel oyi uchun ish haqini hisoblab chiqaradi. Besh kunlik ish haftasi deyilganda, aprel oyida 22 ish kuni hisoblanadi. Xodim 15 - apreldan ishga qabul qilinganligi bois, agar ishga chiqmagan kunlar bo'lmasa, u mazkur oyda 20 ish kuni ishlagan bo'ladi.

20... - yil aprel oyi uchun hisoblab yozilgan ish haqi summasi 454550 so'mni ($500000 : 22 \times 20$) tashkil qiladi (8.4-jadval).

8.4-jadval

20...- yil aprel oyi uchun hisob-kitob varag'i

Axmedov A.B. Tabel raqami – 234, buxgalter						Maoshi 50000-00	
To'lov turi		oy	bo'lim	kunlar	soatlar	summa	
kod	nomi					hisoblab yozildi	ushlab qolindi
01	Asosiy ish haqi	4	1	20	0.0	454550-00	
201	Daromad soligi	4					95109-15
229	Jamg'arib boriladigan Pensiya jamg'armasiga	4					4545-50
	JAMI:					454550-00	109654-65
	TO'LANDI:					344896-30	
OLDIM						Buxgalter A.N.Petrova	

Auditorlik tekshiruvini jarayonida auditor mazkur xo'jalik operatsiyasiga buxgalteriya provodkasi to'g'ri berilganligiga e'tibor

berishi kerak. 21-son BHMS ga muvofiq quyidagicha provodka berilishi nazarda tutilgan (8.5 -jadval).

8.5-jadval

**Mehnatga haq to'lash bo'yicha xo'jalik operatsiyalarini
buxgalteriya hisobida aks ettirish**

t/r	Xo'jalik operatsiyasining mazmuni	Summa, sum	Schyotlar korrespondensiyasi	
			Debet	Kredit
1.	Buxgalterga ish haqi hisoblab yozildi	454550	9420	6710
2.	Ish haqidan daromad solig'i ushlendi	95109,15	6710	6410
3.	Ish haqidan sug'urta badali ushlendi	1136,38	6710	6520
4.	Jamg'arib boriladigan pensiya jamg'armasiga hisoblandi	4545,50	6710	6520
5.	Kassadan ish haqi summasi to'landi	344896,65	6710	5010

Ishlab chiqarishning mavsum davomida bir tekisda davom etmasligi hamda boshqa holatlar (ko'pchilik ishlovchilar yoz oylarida ta'tilga ketadi) munosabati bilan ishchilarga mehnat ta'tili bir maromda berilmaydi.

Auditor ishlab chiqariladigan mahsulot tannarxini to'g'ri aniqlash uchun yil davomida ta'tillarga haq to'lash bo'yicha xarajatlarni bir maromda kiritib borishni ta'minlash zarurligiga alohida e'tibor berishi kerak. Mehnat ta'tili vaqtiga to'lanadigan ish haqi xarajatlarini har oyda mahsulot tannarxiga belgilangan miqdorda kiritib borish zarur. Buning uchun mehnat ta'tiliga to'lanadigan ish haqi mahsulot tannarxiga yil davomida bir maromda o'tkazilishini ta'minlash uchun har oyda ma'lum miqdordagi mablag' korxonadan tomonidan zaxira qilib borilishi kerak.

Zaxira summasi buxgalteriya hisobida 8910 - "Kelgusi davr xarajatlari va to'lovlari rezervi" schyotida hisobga olib boriladi. Ushbu schyot passiv bo'lib, u bo'yicha saldo foydalanilmagan zaxira summasini aks ettiradi. Debet bo'yicha oborot - zaxiradan ishchilarga mehnat ta'tili bo'yicha haq to'lashni, kredit bo'yicha oborot esa - korxonadan xarajatlariga kiritish hisobiga har oyda yaratiladigan zaxira summasini tavsiflaydi.

Ishlab chiqarish xarajatlari hisobiga zaxira tashkil etilganida buxgalteriyada quyidagicha yozuv qilinadi:

Debet - "Ishlab chiqarish xarajatlarini hisobga oluvchi schyotlar" schyoti;

Kredit 8910 - "Kelgusi davr xarajatlari va to'lovlari rezervi".

Ishchilarga mehnat ta'tili vaqtida ish haqi hisoblanganida quyidagicha provodka beriladi:

Debet 8910 - "Kelgusi davr xarajatlari va to'lovlari rezervi";

Kredit 6710 – “Xodimlar bilan ish haqi bo‘yicha hisoblashlar”.

Misol. 173 – sonli buyruqqa muvofiq, xodim Karimov Iskandarga mart oyida 24 kun muddatga ta‘til berildi.

Xodimning shaxsiy varaqasida quyidagi ma‘lumotlar mavjud:

- 20...-yil 1 - yanvarida xodimning oylik maoshi 400000 so‘m qilib belgilangan. 20... - yilda xodimning oyligi 350000 so‘mni tashkil etgan;

- shu muddat davomida olgan mukofot summasi 120000 so‘mni tashkil etgan;

- xodimga 25000 so‘m moddiy yordam berilgan;

- dam olish va bayram kunlarida ishlaganlik uchun 40000 so‘m qo‘shimcha haq olgan;

- yil oxirida aksiya bo‘yicha 175000 so‘m dividend olgan;

- kasallik varaqasi bo‘yicha 20900 so‘m ish haqi olgan.

Korxonada xodimi Karimov Iskandarga 24 ish kuni uchun ta‘til haqi hisoblaymiz:

1) Mehnat ta‘tili bo‘yicha haq hisoblash uchun yil bo‘yicha jami olgan ish haqini hisoblaymiz:

$(350000 \times 9) + (400000 \times 2) + 3150000 + 800000 = 3950000$ so‘m.

120000 so‘m mukofot, 40000 so‘m qo‘shimcha haq va 20900 so‘m kasallik varaqasi bo‘yicha haq. Jami 4130900 so‘m $(3950000 + 120000 + 40000 + 20900)$.

2) O‘rtacha oylik ish haqi 344242 so‘m $(4130900 / 12)$.

3) Kunlik ish haqi 13553 so‘m $(344242 / 25,4)$.

Demak, ta‘til haqi 325272 so‘m (13553×24) .

Mehnat ta‘tiliga haq hisoblanganida hisobda quyidagicha provodka beriladi:

Debet 8910 – “Kelgusi davr xarajatlari va to‘lovlari rezervi” - 325272 so‘m;

Kredit 6710 – “Xodimlar bilan ish haqi bo‘yicha hisoblashlar” - 325272 so‘m.

Korxonada ishchi va boshqa xodimlari kasal bo‘lib qolganida ularga kasallik varaqasi bo‘yicha haq to‘lanishi lozim. Davolash (tibbiy) muassasa tomonidan berilgan mehnat qobiliyatini yo‘qotish to‘g‘risida varaqa-bulleten nafaqa hisoblash uchun asos bo‘ladi. Nafaqa miqdori kasal bo‘lishidan ilgari ishlagan oyning o‘rtacha ish haqi kasallik davom etishi va mehnat stajiga bog‘liq.

Ish stajidan qat‘iy nazar, ish haqining 100 % hajmida nafaqalar homiladorlik va tug‘ish bo‘yicha, ishlab chiqarish jaroxati va kasb

kasalligi bo'yicha, 18 yoshgacha 3 bolasi bor bo'lgan ishchilarga va urush nogironlariga to'lanadi.

Ish haqi summasiga ijtimoiy sug'urta ajratmalari hisoblanadigan barcha ish haqi, qo'shimcha haq va to'lovlar (bir martalik beriladigan mukofotlardan tashqari) kiritiladi.

Misol. Ishchi 20... - yil oktyabr oyida 5 kun kasal bo'lgan. Bu to'g'rida tibbiyot muassasidan berilgan mehnat qobiliyatini yo'qotish to'g'risidagi varaqa va tabelda yozuvlar bor. Uzluksiz ish staji - 7 yil.

Uning avvalgi oydagi ish haqi quyidagicha bo'lgan:

- ishbay - 150000 sum;

- vaqtbay - 20000 sum;

- oldingi yilning o'rtacha oylik mukofot summasi - 13000 sum.

Mehnat qobiliyatini yo'qotganlik nafaqasini hisoblash uchun o'rtacha oylik haqi 183000 sum (150000 + 20000 + 13000). Oktyabr oyida 22 ish kuni mavjud. O'rtacha kunlik ish haqi 8318,18 sum (183000 : 22) ni tashkil qiladi. Ish staji va kasal bo'lgan kunlarni hisobga olgan holda nafaqa 33272,72 sum (8318,18 x 5 x 0,8) ni tashkil etadi.

Ushbu muomalaga hisobda quyidagicha provodka beriladi:

Debet 6520 – "Davlat maqsadli fondlariga to'lovlar" - 33272,72 sum;

Kredit 6710 – "Xodimlar bilan ish haqi bo'yicha hisoblashlar" -

33272,72 sum.

Auditor amaldagi qonunchilikka muvofiq tekshirilayotgan korxonada xodimlari ish haqidan quyidagi pul ushlanmalari va chegirmalari amalga oshirilganligini tekshirishi lozim:

- daromad solig'i;

- pensiya fondiga ajratma;

- kasaba uyushmasiga ajratma (ixtiyoriy);

- xodim tomonidan korxonaga yetkazilgan moddiy zararni qoplash

bo'yicha to'lovlar;

- alimentlar;

- kreditga sotilgan tovarlar uchun to'lovlar;

- jamg'arib boriladigan pensiya taminotiga to'lovlar va boshqalar.

Voyaga etmagan bolalar uchun sud qaroriga ko'ra undiriladigan aliment miqdori (Oila kodeksi 99-moddasi) quyidagilardan iborat:

- bir bola uchun – ish haqi va/yoki boshqa daromadning 25 %;

- ikki bola uchun – ish haqi va/yoki boshqa daromadning 33 %;

- uch va undan ortiq bola uchun - ish haqi va/yoki boshqa

daromadning 50 %;

Bunda har bir bola uchun undiriladigan aliment miqdori qonun hujjatlari bilan belgilangan eng kam oylik ish haqining uchdan bir qismidan kam bo'lmashligi kerak.

Yagona ijtimoiy to'lov bo'yicha Pensiya fondi bilan hisob-kitoblar hisobi. Tashkilotlarda yagona ijtimoiy to'lov bo'yicha hisob-kitoblarni buxgalteriya hisobida hisobini olib borish uchun 6520-schyoti qo'llaniladi. 6520 schyotining kreditida hisoblangan yagona ijtimoiy to'lov summasi, uning debetida esa davlat soliq inspeksiyasiga (pensiya fondiga) o'tkazib berilgan yagona ijtimoiy to'lov summasi aks ettiriladi. 6520 schyotining debeti bo'yicha qoldiq summasi tashkilotning davlat soliq inspeksiyasiga ortiqcha o'tkazilgan mablag' summasini ko'rsatsa, uning kredit bo'yicha qoldiq summasi esa tashkilotning davlat soliq inspeksiyasidan yagona ijtimoiy to'lov bo'yicha qarz summasi ko'rsatiladi.

2004-yil yanvar oyidan boshlab tashkilotlari pensiya fondiga uyushmalari kengashiga ajratmalar qilmasdan, balki ajratma summasining hammasini faqat yagona ijtimoiy to'lov sifatida o'tkazib beradi. Ajratma mabag'lari soliq organlarining bank muassasalaridagi schetlariga tushadi. Bank muassasalari har kuni kelib yagona ijtimoiy to'lov summalarini (2010- yildan boshlab ajratma miqdori – 25 %) shu kunning o'zida belgilangan me'yorlar bo'yicha tuman (shahar) ijtimoiy ta'minot bo'limlariga (24,6 %) va tuman (shahar) aholini ish bilan ta'minlashga ko'maklashish bo'limlariga (0,2 %) hamda Qoraqallog'iston Respublikasi viloyatlar va Toshkent shahar kasaba uyushmalari kengashlariga (0,2 %) ajratma qilib o'tkazib beradi.

Yagona ijtimoiy to'lovni hisoblash barcha ishchi va xizmatchilarning mehnat haqi summasiga nisbatan belgilangan foizda amalga oshiriladi. Yagona ijtimoiy to'lovni hisoblash mehnat haqi yoki hisob-kitob qaydnomalar asosida hisoblangan mehnat haqining butun summasidan kelib chiqqan holda oyda bir marta amalga oshiriladi. 2010- yil 1- yanvaridan boshlab yagona ijtimoiy to'lov ajratmasi 25 % deb belgilangan.

Ishchilarning kreditga tovar olishi munosabati bilan bankdan kredit olinsa quyidagicha provodka beriladi:

Debet 4710 – “Kreditga sotilgan tovarlar bo'yicha xodimlarning qarzlari”;

Kredit 6810 – “Qisqa muddatli bank kreditlari», 7810 - «Uzoq muddatli bank kreditlari”.

Ishchilarning ish haqidan kreditni uzish bo'yicha ushlanmalar qilinsa quyidagicha provodka beriladi:

Debet 6710 – “Xodimlar bilan ish haqi bo‘yicha hisoblashlar”;
 Kredit 4710 – “Kreditga sotilgan tovarlar bo‘yicha xodimlarning qarzlari”.

Ushbu ushlanmalar kreditni so‘ndirishga yo‘naltirilganida quyidagicha provodka beriladi:

Debet 6810 – “Qisqa muddatli bank kreditlari», 7810 - «Uzoq muddatli bank kreditlari»;

Kredit 5110 – “Hisob-kitob schyoti”.

2005- yil yanvar oyidan boshlab, hozir amal qilib turgan fuqarolarning davlat pensiya ta‘minoti tizimiga qo‘shimcha ravishda joriy etilgan jamg‘arib boriladigan pensiya tizimi amal qila boshladi.

Yuridik shaxs – ish beruvchi va jismoniy shaxs – mehnat shartnomasi bo‘yicha mehnat faoliyatini amalga oshiradigan xodim jamg‘arib boriladigan pensiya tizimining ishtirokchisi hisoblanadi.

Jamg‘arib boriladigan pensiya ta‘minotiga o‘tkazmalar bo‘yicha quyidagicha (8.6-jadval) buxgalteriya yozuvlari amalga oshiriladi.

8.6-jadval

Jamg‘arib boriladigan pensiya hisobraqamiga o‘tkazmalar bo‘yicha buxgalteriya yozuvlari

T/P	Xo‘jalik operatsiyalarining mazmuni	Schyotlar korrespondensiyasi	
		Debet	Kredit
1.	Daromad hisoblab yozilgan	2010, 2310 va boshqa schyotlar	6710
2.	Jismoniy shaxslar daromadiga soliq hisoblab yozilgan	6710	6410
3.	Jamg‘arib boriladigan hisobvaraqa 1 % aks ettirildi	6410	6530
4.	Jamg‘arib boriladigan pensiya badalini Xalq banki hisobraqamlariga o‘tkazish aks ettirildi	6530	5110
5.	Jismoniy shaxslar daromadiga solinadigan soliq summasi budjetga o‘tkazildi	6410	5110

Ishbay ishchilarning ishlab chiqarish hisobini tashkil etish va nazorat qilish hamda ish haqini hisoblash bo‘yicha audit o‘tkazganda auditor dastlabki hujjatlar, ya‘ni: naryadlar, marshrut haritalar, yo‘l varaqalar, ish mahsuliga oid qaydnomalar, bajarilgan ishlar bo‘yicha dalolatnomalar va boshqalarni, korxonada ish mahsullari va ishbay haqlar ishlab chiqilganligi va tasdiqlanganligini, dastlabki hujjatlarda barcha tegishli rekvizitlar mavjud ekanligini tekshirishi lozim.

Vaqtbay mehnatga haq to'lashda tarif stavkalar va kontraktlar sharti to'g'ri qo'llanilganligi tekshiriladi. Ish vaqtidan foydalanilganligi to'g'risidagi tabellar, naryadlar va ish haqini hisoblash bo'yicha boshqa hujjatlarni tekshirganda ularga uydirma (soxta) shaxslar kiritish hollari mavjudligi aniqlanadi. Buning uchun naryadlarni berilgan sanasi bo'yicha tahlil qilish, naryaddagi va ish vaqtini hisobga olish tabellardagi ishchilar familiyalarini xodimlar bo'limidagi shaxsiy tarkibni hisobga olish ma'lumotlari bilan solishtirish lozim. Dastlabki hujjatlar bo'yicha avval to'langan summalar qayta hisoblanganligi, aynan bir shaxslar familiyalari bir necha marotaba turli hisob-kitob-to'lov qaydnomalariga kiritilganligi holatlari tekshiriladi.

Korxonada xodimlarining shaxsiy tarkibida bo'lmagan va qisqa muddat ishlagan shaxslarga yozilgan naryadlar hamda sifatsiz ishlarni, yaroqsiz mahsulotlarni tuzatish bo'yicha naryadlar alohida diqqat bilan tekshiriladi. Dastlabki hujjatlar va hisob-kitob qaydnomalarini tekshirganda arifmetik hisoblar to'g'riligiga katta e'tibor qaratiladi.

Auditorlik tekshiruvi vaqtida xodimlarni rag'batlantirishga qaratilgan turli to'lovlar, ya'ni: ma'lum bir davrda ishlaganligi natijasiga ko'ra mukofotlar, tovon tavsifidagi ish vaqtidan tashqari yoki tunda ishlaganligi uchun qo'shimcha to'lov va ustama haqlar, ishlamagan vaqt, mehnat ta'tili, vaqtinchalik mehnatga qobiliyatsizlik va boshqalar uchun to'lovlar hujjatlarda to'g'ri rasmiylashtirilganiga alohida e'tiborni qaratishi lozim. Bunda auditor har bir korxonada ichki moddiy rag'batlantirish va turli qo'shimcha to'lovlar va mukofotlarni hisoblash to'g'risida ichki Nizom ishlab chiqilgan va tasdiqlangan bo'lishi kerakligini unutmasligi zarur. Mukofotlarni hisoblash rahbar buyrug'i bilan rasmiylashtirilishi va mukofotlash to'g'risidagi ichki Nizomning tamoyillariga muvofiq bo'lishi lozim.

O'rtacha ish haqiga asoslangan hisoblar to'g'riligini tekshirganda o'rtacha ish haqi to'g'ri belgilanganligini aniqlash, undan keyin esa, turli to'lovlar to'g'ri hisoblanganligini tekshirish kerak. Aniqlangan kamchilik va xatolar bo'yicha buxgalter tegishli tuzatishlarni kiritishi lozim.

Ish haqidan daromad solig'i to'g'ri ushlab qolingani, ijro varaqalari bo'yicha chegirmalar, nafaqa jamg'armasiga ajratmalar, hisobdor summalar bo'yicha qarzlarni, moddiy zararni qoplash bo'yicha to'lovlar, olingan ssudalar bo'yicha to'lovlar, kreditga olingan tovarlar bo'yicha xodimlarning qarzlari, shaxsiy sug'urta shartnomalari bo'yicha to'lovlar, xodimning arizasiga muvofiq jamg'arma banklarga o'tkaziladigan summalar tekshiriladi.

Ish haqidan chegirmalar to'g'riligi tekshirilganda ular hujjatli ravishda asoslanganligi va qonuniyligi, ushlab qolingan summalar o'z vaqtida maqsadga muvofiq o'tkazilganligi aniqlanadi. Bundan tashqari, barcha chegirmalarning umumiy summasi bir oylik ish haqining 50 % miqdoridan yuqori bo'lmasligini unutmash kerak.

Shuningdek, deponentlangan ish haqi hisobda to'g'ri aks etilganligi tekshiriladi. Ish haqini deponentlash xodim betob yoki u xizmat safarida bo'lganida amalga oshiriladi. Deponent qarzlari haqiqatda vujudga kelganligi va qonuniy ravishda hisobdan chiqarilganligini tekshirish uchun deponentlangan summalarni tegishli davr bo'yicha hisob-kitob-to'lov qaydnomalari bilan solishtirish, turli hujjatlardagi (chiqim kassa orderlari, to'lov qaydnomalari, arizalar va boshqalar) deponentning imzolarini bir biriga solishtirish lozim. Deponentlangan ish haqi hisob-kitob schyotidan o'tkazilganda esa, oluvchilarning manzillari to'g'ri ko'rsatilganligini aniqlash kerak.

Amaliyotda oluvchilarning uy manzillari ataylab noto'g'ri ko'rsatilishi, buning natijasida qaytarilgan o'tkazmalar korxonaga kassasiga kiritilganligi, shuningdek, xodimlarga bajarilmagan ishlar uchun ish haqi hisoblab ularni deponentlash yo'li bilan kassir tomonidan o'zlashtirish hollari ham uchraydi.

Auditorlik tekshiruv jarayonida ish haqi hisoblanishi va hisob registrarida ko'rsatilgan ish haqidagi chegirmalar bo'yicha schyotlar to'g'ri korrespondentlanganligini aniqlash lozim. Buning uchun xodimlar bilan ish haqi bo'yicha hisob-kitob schyotlari ma'lumotlari asosida ish haqi bo'yicha yig'ma hisoblar tekshiriladi. Hisob jurnal-order shaklida olib borilganda xodimlar bilan ish haqi bo'yicha hisob-kitob schyotlarining kredit bo'yicha obroti 10 va 10/1-sonli jurnal-order ma'lumotlari bilan, ushbu schyot bo'yicha debet ma'lumotlari esa - 1, 2, 8-sonli jurnal-order ma'lumotlari bilan solishtiriladi.

Ma'lum bir sanaga ish haqi bo'yicha tahliliy hisob ma'lumotlarini Bosh kitob va buxgalteriya balansidagi xodimlar bilan ish haqi bo'yicha hisob-kitoblar schyotining sintetik hisobi ma'lumotlarini bilan muvofiqdigi aniqlanadi. Buning uchun o'zining 1-sanasiga xodimlar bilan ish haqi bo'yicha hisob-kitoblar schyotining qoldig'i hisob-kitob-to'lov qaydnomasining yakuniy summalari bilan solishtiriladi.

Tafovutlar paydo bo'lsa ularning sabablari aniqlanadi. Ish haqi jamg'armasidan turli to'lovlar va chegirmalarni chiqarib tashlash yo'li bilan pul xarajatlarini yashirib ko'rsatish, bo'naklarni to'liq ushlab qolmaslik, pul hujjatlarini qaytadan hisobdan chiqarish va ular bo'yicha

to'lovlarni xodimlar bilan ish haqi bo'yicha hisob-kitoblar schyotining debetiga o'tkazish, bir hisob-kitob qaydnomasidan qoldiqni ikkinchisiga ko'chirishda debitorlik qarzni kamaytirib yoki kreditorlik qarzni ko'paytirib ko'rsatish, hisob qarovsiz qoldirilganligi yuqorida qayd etilganlarning asosiy sabablaridir.

Auditorlik tekshiruvi vaqtida aniqlangan xato va kamchiliklar, talablariga rioya qilinmagan me'yoriy hujjatlar ko'rsatilgan va hisobotning ko'rsatkichlariga miqdoriy ta'siri aniqlangan holda, auditorning ishchi hujjatlarida qayd etiladi.

Xodimlar bilan ish haqi bo'yicha hisob-kitoblarning buxgalteriya hisobida eng ko'p uchraydigan xato va kamchiliklar quyidagilardir:

- xodimlarga to'lovlar qonuniy va maqsadga muvofiq amalga oshirilganligini tasdiqlovchi hujjatlarning yo'qligi yoki ular noto'g'ri va o'z vaqtida yuritilmasligi;

- o'rtacha ish haqi asosida hisoblanadigan to'lovlardagi xatolar (mehnat ta'tili uchun, vaqtinchalik ishga qobiliyatsizligi uchun va boshqalar);

- daromad solig'i noto'g'ri hisoblanishi, imtiyozlar asossiz ravishda qo'llanilishi;

- tunda va ishdan tashqari vaqtda ishlaganligi hamda boshqalar uchun turli qo'shimcha to'lovlar noto'g'ri hisoblanishi;

- ish haqini to'lash va boshqa to'lovlar hisobi schyotlarining noto'g'ri korrespondentlanishi.

Korxonalarda xodimlar bilan hisob-kitoblar hisobini auditorlik tekshiruvini o'tkazishda yuqoridagi ishlab chiqilgan uslubiy tavsiyalardan foydalanish auditorlarga o'ziga xos dastur vazifasini o'taydi degan umiddamiz.

8.4. Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitob muomalalari auditi

Xo'jalik subyektlari har doim ham bevosita o'z kassasidan yoki hisob-kitob schyotidan hisoblashishlarni amalga oshira olmaydi. Bunday hollarda xodimlarga hisobdorlik asosida bo'naklar naqd pullarda beriladi, ular to'lovlarni amalga oshiradilar. Bular ma'muriy xo'jalik muomala xarajatlari va xizmat safarlari uchun beriladigan bo'naklardir. Ushbu xo'jalik muomalalari 4220 – “Xizmat safari uchun berilgan bo'naklar”, 4230 – “Umumxo'jalik xarajatlari uchun berilgan bo'naklar” va 6970 – “Hisobdor shaxslarga to'lanadigan qarzarlar” schyotlarida hisobga olinadi.

Naqd pulsiz hisob-kitob yo'li bilan amalga oshirib bo'lmaydigan mayda ma'muriy-xo'jalik, operatsion va xizmat safari xarajatlari uchun

kassadan korxonaga beriladigan pul bo'naklari hisobdor summalar deb ataladi.

Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblar auditining asosiy vazifalari: hisobdor summalar to'g'ri va maqsadli ishlatilganligini tekshirish; xo'jalik yuritish nuqtai nazaridan qonunga xilof va maqsadga muvofiq bo'lmagan xarajatlarni aniqlash; xizmat safarlari bilan bog'liq xarajatlarni qoplash bo'yicha belgilangan tartibga rioya qilinishini tekshirish.

Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblar auditi mazkur obyekt bo'yicha ichki nazorat va hisob tizimining holatini o'rganishdan boshlanadi. Ichki nazorat tizimini baholashda aniqlangan, uning kuchli tomonlari (nazorat barcha test qilinadigan yo'nalishlar bo'yicha amalga oshirilganligi, muomalalar haqqoniyligi, tegishli tarzda ruxsat etilganligi va hisobda aks ettirilganligi), shuningdek, kuchsiz tomonlari (hisobdor shaxslar ro'yxati, hisobdor summalar beriladigan muddatlar va boshqalarning buyruq bilan tasdiqlanganligi) hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblarni batafsil tekshirishda e'tiborga olinadi. Bu muomalalar ko'p hollarda yoppasiga tekshiriladi. Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblar auditining vazifalari quyidagilardan iborat (8.7-jadval).

8.7-jadval

Hisob-kitoblar auditining vazifalari

№	Audit vazifalari mazmuni
1.	Xizmat safari xarajatlarining qoplanish tartibiga rioya qilinishini aniqlash
2.	Hisobdor shaxslar tomonidan qilingan xarajatlarning qonuniyligi va maqsadga muvofiqligini aniqlash
3.	Xo'jalik xarajatlarining asoslilikini aniqlash
4.	Xizmat safari va xo'jalik xarajatlari yuzasidan korxonaga ma'muriyati farmoyishlarining qonuniyligini aniqlash
5.	Bo'nak hisobotlari va ularga ilova qilingan hisobdor summalarning sarflanganini isbotlovchi hujjatlar (transport chiptalari, mexmonxonaga va boshqa tashkilotlari pattalari (kvitantsiyalar), olingan moddiy boyliklarning schyotlari, har xil ishlar naqd pul hisobidan bajarilgan shartnomalar) rasmiylashtirilishini tekshirish
6.	Kassa hujjatlarining (kassir hisobotlari, kassa kirim va chiqim orderlari va ularni qayd qilish daftarlari) tekshirish
7.	Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblar bo'yicha analitik va sintetik hisob registrlarining ma'lumotlari (7-ASK.- jumal-order) ni tekshirish
8.	Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblarni audit qilishda buxgalteriya hisobi holati bilan tanishishi, hujjatlarining to'g'ri va o'z vaqtida rasmiylashtirilishi, xizmat safarlari va xo'jalik xarajatlari yuzasidan korxonaga rahbarining farmoyishi bor-y o'qligi, xodimni bu safarga yuborish va xo'jalik xarajatlarining asoslilikini aniqlash

Auditor buxgalteriya xodimlarining ushbu sohadagi, qonunlar va yuqori tashkilotlarning me'yoriy hujjatlaridan xabardorliklariga hamda ularning nusxalari korxonada buxgalteriyasida mavjudligiga ishonch xosil qilishi, shuningdek ushbu me'yoriy hujjatlarga amal qilinish darajasini tekshirishi kerak. Buning natijasida quyidagilar aniqlanishi mumkin:

- ilgari hisobdor pullar yuzasidan qarzi bo'lgan yoki bu pullar yuzasidan hisoblashmagan, hisobot topshirmagan shaxslarga, korxonada haqiqatda ishlamaydigan shaxslarga pul berilmayotganligi;

- navbatdagi mehnat ta'tiliga chiqarish va bir yo'la xizmat safariga yuborish xollari mavjudligi;

- xizmat safari vaqtida mehnat qobiliyatini yuqotib, kasalxonada davolanishda bo'lgan xodimlarga turar joy va kundalik xarajatlari to'lash tartibiga rioya qilinishini, bu muddatning 2 oydan oshmaganligini aniqlash kerak.

Hisobdor shaxslarga bo'naklar berilishining asoslilikini aniqlash xo'jalik ehtiyojlari uchun hisobdor summa berish talablariga rioya qilishni tekshirishdan iborat. Bunda auditor hisobini berish uchun bo'nak olgan shaxslar, hamda berilgan bo'naklar summasi. va muddatining korxonada rahbari buyrug'iga muvofiqiligini aniqlaydi.

Bo'nak berish uchun xizmat safari to'g'risidagi buyruq va xizmat safari guvohnomasi asos bo'ladi. Xizmat safari uchun hisobdor summa berilganligini tasdiqlaydigan kassa chiqim orderlarini tekshirish mobaynida barcha rekvizitlarining to'liq to'ldirilganligiga, xususan, bo'nak berish uchun asosning aks ettirilganligiga e'tibor beriladi. Muayyan hisobdor shaxs tomonidan oldingi olingan bo'nak bo'yicha to'liq hisobot berilganidagina, unga bo'nak beriladi.

Hisobi beriladigan bo'nak berishning asoslilikini tekshirish amallari kassa muomalalarini tekshirish mobaynida amalga oshirilishi mumkin. Bunda aniqlangan tafovutlar to'g'risidagi axborotlar ichki hisob-kitob muomalalarini tekshirayotgan auditorga beriladi.

Hisobdor shaxslar tomonidan bo'nak hisobotlarining o'z vaqtida taqdim qilinishini tekshirish, bo'nak hisobotlari haqiqatda taqdim qilingan muddatlarni, xizmat safari to'g'risidagi buyruqqa yoki xizmat safari guvohnomasida ko'rsatilgan muddatlarga solishtirish yo'li bilan amalga oshiriladi.

Agar auditor ushbu qoidaga amal qilinmayotganligini aniqlasa, unda 21-son BHMS ning talablariga muvofiq belgilangan muddatlarda qaytarilmagan hisobdor summalarning 9430-«Boshqa operatsion

xarajatlar» schyotida aks ettirilishi (Debet 9430, Kredit 4220, 4230) va keyinchalik ushbu summalarning hisobdan chiqarishini tekshirish zarur.

Hisobi beriladigan summalar ishlatilishining asoslilikini hujjatlar bo'yicha tekshirish ularning sarflanishini tasdiqlaydigan hujjatlar mavjudligini va to'g'riligini, ularning keyinchalik aks ettirilishini aniqlash yo'li bilan amalga oshiriladi.

Xo'jalik muomala ehtiyojlari uchun qilingan sarflarning qonuniyligi va maqsadga muvofiqligi bo'nak hisobotida aks ettirilgan ma'lumotlarni unga ilova qilingan hujjatlar (chiptalar, kassa kirim orderi kvitantsiyalari, material (ish, xizmat) lar haqini to'lash haqidagi cheklar va b.) ma'lumotlariga taqqoslash yo'li bilan amalga oshiriladi. Bunda nafaqat isbotlovchi hujjatlar mavjudligi va ularning bo'nak hisobotlariga mosligi bilan birga ushbu hujjatlarning to'g'ri rasmiylashtirilganligini ham aniqlash zarur.

Avvalo, «Buxgalteriya hisobi» to'g'risidagi qonunning 9-moddasiga muvofiq, hujjatlarda majburiy rekvizitlarning mavjudligi aniqlanadi. Masalan, tovar chekida do'kon shtampi, sanasi, sotib olingan tovar nomining yuqligi tovarning do'kondan sotib olinganligini yoki ushbu sarflarning ishlab chiqarishga mo'ljallanganligini aniqlashni qiyinlashtiradi.

Jismoniy shaxslar tomonidan qilingan xaridlar uchun tuzilgan dalolatnomalarda ularning tuzilgan joyi va sanasi, tovarning nomi, uning miqdor ko'rsatkichi, umumiy qiymati, sotgan shaxs (xususiy tadbirkor) ning familiyasi, ismi-sharifi va soliq to'lovchi xos raqami (INN), tadbirkorning davlat ro'yxatidan o'tganligi to'g'risida guvohnoma rekvizitlari yoki jismoniy shaxsning pasport ma'lumotlari va yashash joyi ko'rsatilishi lozim.

Tovarlar hisobdor shaxslar tomonidan chakana savdo korxonalarida naqd pulga sotib olinganida pul mablag'lari sarflanganligi to'g'risida hujjatlar mavjudligini aniqlash zarur.

Tovarlar ulgurji savdo korxonalarida yoki ishlab chiqaruvchida naqd pulga sotib olinganida kassa kirim orderi kvitantsiyasi, tovar hujjati (schyot, nakladnoy, tovar-transport nakladnoyi) va schyot-faktura taqdim etilishi lozim. Bu hujjatlar tegishli tarzda rasmiylashtirilgan bo'lishi kerak. Shuningdek, barcha hujjatlarda QQS alohida satr bilan ajratib ko'rsatilganligiga va mosligiga alohida e'tibor beriladi.

Auditor hisobdor shaxslar tomonidan sotib olingan buyumlarning kirim qilinganligi va ushbu buyumlarning ishlab chiqarishga yoki

foydalanishga berilganlik fakti tasdiqlanmasdan bevosita xarajat schyotlariga olib borish xollari yo'qligini aniqlaydi.

Bo'nak hisobotlarini tekshirish mobaynida ham pul bilan hisob-kitob qilishning belgilangan chegarasiga rioya qilinayotganligiga ham alohida e'tibor qaratish zarur. Dastlabki hujjatlarda (yuk xati (nakladnoy), schyot-faktura, kassa kirim orderi kvitantsiyasi, bajarilgan ishlar dalolatnomasi ko'rsatilgan summalar belgilangan limit bilan solishtiriladi. Qilingan sarflarni tasdiqlovchi hujjatlar tekshirilishi mobaynida QQS ajratib ko'rsatilishi va budjetga to'lanishining qonuniyligi aniqlanadi.

Auditor bo'nak hisobotlarida ko'rsatilgan schyotlar bog'lanishlari (korrespondentsiyalar) ni ko'rib chiqishda qilingan sarflarga e'tibor qaratishi zarur. Jumladan:

- asosiy, yordamchi va umum ishlab chiqarish bilan bog'liq xarajatlar (Debet-2010, 2310, 2510, 2710 schyotlar, Kredit 4230);

- davr sarflariga taalluqli xarajatlar (Debet 9410, 9420, 9430 schyotlar, Kredit 4290);

- kelgusi davr sarflari va xizmat ko'rsatuvchi xo'jaliklar sarflariga taalluqli xarajatlarga (Debet 3190, Kredit 4290);

Shunindek, ishlatilmagan hisobi beriladigan summalarning kassaga topshirilishi (kassir hisobotiga ilova qilingan kassa kirim orderi) va schyotlarda aks ettirilishi (Debet 5010, Kredit 4210, 4220, 4230 schyotlar) ham tekshirilishi kerak.

Korxonra rahbarining buyrug'i (farmoyish) ga muvofiq xodimlarning doimiy ish joyidan tashqarida xizmat maqsadida boshqa erga ma'lum muddatga qiladigan safari xizmat safari hisoblanadi. Xizmat safari rahbarning buyrug'i bilan rasmiylashtiriladi, unda xodim xizmat safariga boradigan joyning nomi, xizmat safarining muddati, maqsadlari ko'rsatiladi.

Xizmat safariga boradigan xodimga korxonra rahbari imzolagan, muhr bosilgan safar guvohtonomasi beriladi. Xizmat safari bilan bog'liq xarajatlarga shu maqsad uchun belgilangan summa miqdorida naqd pul (bo'nak) beriladi.

O'zbekiston Respublikasi hududidagi xizmat safarlari to'g'risidagi yo'riqnomaga muvofiq, «Xizmat safari deb ishchini tashkilot, muassasa, birlashma, korxonra rahbarini farmoyishi bo'yicha, o'zining doimiy ish joyidan tashqarida xizmat topshirig'ini bajarish uchun boshqa joyga, ma'lum bir muddatga yuborilishi (borib kelish) tushuniladi.

Tashkilot tarkibiga kiruvchi filiallar (shaxobchalar), uchastkalar va boshqa bo'linmalar boshqa erda joylashgan hollarda doimiy ish joyi bo'lib mehnat shartnomasida belgilangan ishlab chiqarish bo'linmasi hisoblanadi.

Doimiy ishi yo'lda yoki ko'chib yurish bilan bog'liq bo'lgan, yohud doimiy harakatlanuvchi tusga ega bo'lgan ishchilarni xizmat yuzasidan borib kelishlari xizmat safari hisoblanmaydi.

Ishchilarni xizmat safari muddati tashkilot rahbari tomonidan belgilanadi va har bir holat uchun yo'ldagi vaqtni hisobga olmagan holda 40 kundan ko'p bo'lmasligi kerak.

Ushbu tartib shuningdek ishchilarni taftish va tekshirishlarni o'tkazish uchun xizmat safariga yuborishga ham taalluqlidir.

Montaj, sozlash va qurilish ishlarini bajarish uchun yuboriladigan ishchilar, rahbarlar va mutaxassislarni xizmat safarlari muddati 12 oydan ko'p bo'lishi mumkin emas.

Xizmat safari muddatini uzaytirish istisno tariqasida faqat xizmat safariga yuborgan tashkilot rahbarining yozma ruxsatnomasiga asosan ruxsat beriladi⁸⁴.

Xizmat safariga doir bo'nak hisobotlarini tekshirish mobaynida auditor xizmat safari guvohnomasi mavjudligi, unda xizmat safarining maqsadi, kelish va ketish to'g'risidagi belgilar ko'rsatilganligini; sarflarni tasdiqlovchi dastlabki hujjatlar ma'lumotlar va sutkaliklar hisob-kitob bilan taqqoslash orqali amalga oshiriladi. Auditor xizmat safari muddatining (xizmat safari guvohnomasida kelish va ketish to'g'risidagi belgilar ma'lumotlari bo'yicha), belgilangan me'yorlar chegarasidagi va unda oshgan sutkalik xarajatlarning to'g'ri aniqlanganligini tasdiqlaydi. Xizmat safari joyiga yetib borish va orqaga qaytish yo'l haqi xarajatlari hisobotga ilova qilingan havo, temir yo'l, suv va jamoat avtotransportlari (taksidan tashqari) yo'l hujjatlari bo'yicha aniqlanadi.

Xizmat safariga jo'natilgan xodimlarning yumshoq vagonda, dengiz transportlarida - tarif stavkalarining I-IV guruhlar bo'yicha to'lanadigan kayutalarda, daryo floti kemalaridagi I - II toifa kayutalarda, hamda I - klassli chipta bo'yicha havo transportlarida yo'l haqi xarajatlari korxonahabarining to'lovni ruxsat etish to'g'risidagi farmoyishi bilan rasmiylashtirilishi lozim.

Yo'l haqi xarajatlariga majburiy sug'urta summasi ham qo'shilib, u mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxiga olib boriladi. Shuningdek, korxonahabarining qaroriga muvofiq xodimga to'lanadigan, ixtiyoriy sug'urta

⁸⁴O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining 2003-yil 24-iyuldagi 712- sonli qarori bilan tasdiqlangan.

xarajatlari ham tannarxga olib boriladi (Xarajatlar tarkibi to'g'risidagi Nizom). Bunda soliqqa tortish maqsadida hisobga olinadigan bunday sarflarining umumiy miqdorini ham tekshirish zarur.

Temir yo'l transporti vagonlarida o'rin-ko'rpalardan foydalanganlik uchun xarajatlar tegishli ma'lumotnoma yoki chiptaga qo'yilgan belgilar bilan tasdiqlanishi lozim. Mehmonxonada yashash xarajatlarini tasdiqlovchi hujjatlarga asosan qoplanadi va tannarxga olib boriladi.

Xizmat safarida va yo'lda bo'lgan vaqt uchun sutkalik xarajatlar xizmat safariga yuborilgan ishlarga jamoa shartnomalari, jamoa kelishuvlari va mehnat shartnomalarida ko'zda tutilgan miqdorlarda, lekin quyidagi miqdorlardan kam bo'lmagan holda belgilanadi (respublika bo'yicha o'rnatilgan eng kam oylik ish haqiga nisbatan koeffitsiyentlarda):

Toshkent shahrida, shahar va viloyatlar markazlarida - 0,1, boshqa shaharlar va aholi yashaydigan punktlarda - 0,08. Ushbu ko'rsatilgan xarajatlarni qoplash haqiqatda qilingan xarajatlarni hujjatlar bilan tasdiqlashsiz amalga oshiriladi.

Soliqqa tortish maqsadlarida ushbu sarflar faqat amaldagi normalar doirasida qabul qilinadi (ammo 1 sutkada eng kam oylik ish haqiga nisbatan: Toshkent shahri va viloyat markazlari uchun 0,1 va boshqa joylar uchun 0,08 koeffitsiyentdan oshmasligi lozim).

Xizmat safari xarajatlarining belgilangan normalardan oshig'i soliqqa tortiladigan foydani hisoblashda hisobga olinmasligi sababli, auditor normadan oshgan xarajatlarni hisoblashning to'g'riligi va soliqqa tortiladigan foydani tuzatish (korrektirovka) to'g'riligini tekshirishi zarur.

Boshqa sarflarni, masalan, telefon schyotlarini to'lashning maqsadga muvofiqligini tasdiqlovchi hujjatlar asosida aniqlanadi. Bunda sarflarning ishlab-chiqarish tavsifi va ularni tannarxga olib borishning qonuniyligi aniqlanadi. Ushbu maqsadda telefon orqali gaplashganlik uchun schyotning majudligi va korxonaning xizmat telefoniga muvofiqligi aniqlanadi. Hisobdor shaxsga to'langan, noishlab chiqarish tavsifidagi sarflar korxonaning uz mablag'lari hisobidan qoplanadi va daromad soliqi ushlab uchun xodimning yalpi daromadlariga qo'shilishi lozim. Auditor norma doirasidagi va normadan oshgan xizmat safari sarflarini arifmetik tekshiruvdan o'tkazish zarur.

Hisobdor shaxslar bilan chet el xizmat safari bo'yicha hisob-kitoblarni tekshirishda O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 2000- yil 5- iyunda 932-raqam bilan ro'yxatga olingan vazirliklar, idoralar, korxonalar va tashkilotlar xodimlari O'zbekiston Respublikasi tashqarisiga xizmat safariga yuborilganda xizmat safari

xarajatlari uchun mablag'lar berish tartibidagi talablarga rioya qilinishi aniqlanadi. Xodimlarning xizmat safari xarajatlari O'zR Moliya vazirining 2002- yil 7- martdagi 43-son buyrug'iga ilova (O'zR Adliya vazirligi tomonidan 06.03.2002 y. 932-1 son bilan ro'yxatga olingan) «Vazirliklar, idoralar, korxonalar va tashkilotlar xodimlarining xizmat safarlarida xorijiy valyutadagi xizmat safari xarajatlari me'yorlari» asosida qoplanadi.

Bo'nak hisoboti safardan qaytgandan so'ng 3 (uch) kun ichida topshirilishi shart. Xizmat safari xarajatlarining to'g'ri va haqiqiyliigi, bo'nak hisoboti va berilgan topshiriqlarning bajarilgani to'g'risida hisobot asosida aniqlanadi. Bo'nak hisobotiga xizmat safari vaqtida belgilangan joyga kelgan va u erdan ketgan vaqti o'sha tashkilotning muhri, mas'ul shaxs imzosi qo'yilgan xizmat safari guvohnomasi, yo'l xarajatalari chiptalari, mehmonxona pattalari (kvitantsiyalari), telefon orqali gaplashganligi uchun qo'langan pul uchun pattalar va boshqa pul xarajatlarini isbotlovchi hujjatlar ilova qilinadi.

Auditor xizmat safari xarajatlarining haqiqiy asosligini tekshirishda ba'zi bir ishlarga, jumladan telefon orqali gaplashganligi uchun aloqa tashkiloti kvitantsiyasini ko'rishda, bu gaplashish ushbu korxonaga manfaatiga va xizmat safari maqsadiga to'g'ri kelish yoki kelmasligini ham aniqlashi lozim. Xususiyy va davlat tasarrufidan chiqarilgan korxonalarda xizmat safari xarajatlarini tekshirishda korxonaga va uning egasi schyotlari, pul mablag'lari, kundalik xarajatlarining bir-biriga qo'shilib ketmasligini ta'minlash zarur.

Tekshirish davomida aniqlangan hamma kamchiliklar, jumladan ortiqcha -to'lovlar, asossiz xarajatlar, bo'nak hisobotlariga ilova qilingan qalbaki hujjatlar va shunga o'xshash qoidani buzish hollari ro'yxatiga kiritilishi kerak.

Auditor bo'nak hisobotlari va ularga ilova qilingan hujjatlarni yoppasiga tekshiradi, buning uchun u jamg'aruv qaydnomalaridagi yozuvlarni kreditlarni tasarrufchilari tasdiqlangan bo'nak hisobotlariga solishtirib ko'radi. Avvalo, u kimga berilganligini tekshiradi. Qoidaga ko'ra, xizmat safarlari xarajatlariga beriladigan bo'naklar shu korxonadan ishlaydigan shaxslarga berilishi lozim.

Ayrim korxonalarda xodimlarga go'yo xo'jalik hamda xizmat safarlari uchun bo'nak ajratilgandek bo'lib, aslida ularning shaxsiy ehtiyojlari uchun pul berilishiga yo'l qo'yiladi. Shuning uchun auditor xodimning xizmat safariga jo'natish guvohnomasi borligini, uning muddatini, yo'l xarajatlarini, amaldagi me'yorlar bo'yicha sutkalik to'lov summasi qanchaligini, hisobdor shaxslar bo'naklar bo'yicha hisobotlarni

o'z vaqtida topshirishlari va sarflanmay qolgan mablag'lar qoldiqlarini kassaga topshirishlarini aniqlaydi.

Takrorlash uchun savollar

1. Mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-kitoblar auditida qanday me'yoriy hujjatlarga asoslaniladi?

2. Mehnatga haq to'lash bo'yicha eng ko'p uchraydigan xatolar nimalardan iborat?

3. Ish beruvchi va xodim o'rtasidagi mehnat munosabatlari qanday tekshiriladi?

4. Hisoblangan mehnat haqi va undan ushlanma va to'lovlar to'g'riligini qanday tekshiriladi?

5. Xodimlar mehnatiga haq to'lash hisobini to'g'ri rasmiylashtirilishini tekshirish qanday ketma-ketlikda amalga oshiriladi?

6. Asosiy ishlab chiqarishdagi xodimga mehnat haqi hisoblanganda qanday buxgalteriya o'tkazmalari bilan aks ettiriladi?

7. Xodimning daromadidan soliq summasi qanday tartibda hisoblanadi?

8. Korxonaning asosiy shtatida bo'lmagan ishchilar tomonidan bajarilgan ish, xizmatlar hajmi qanday tekshiriladi?

9. Mehnatga haq to'lash bo'yicha xatoliklar aniqlanganda auditorning hatti-harakatlari qanday bo'ladi?

10. Boshqaruv xodimlarining maoshlariga sarflangan mablag'lar qaysi xarajatlar tarkibiga olib boriladi?

11. Hisoblangan mehnat haqi va undan ushlanadigan to'lovlar to'g'riligi qanday tekshiriladi?

12. Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblarni tekshirish qanday amalga oshiriladi?

13. Korxonada xodimlari bilan boshqa muomalalar bo'yicha hisob-kitoblar qanday tekshiriladi?

9-bob. PUL MABLAG‘LARI HARAKATI BILAN BOG‘LIQ MUOMALALAR AUDITING USLUBIY MUAMMOLARI

9.1. Pul mablag‘lari harakati bilan bog‘liq muomalalar auditining maqsadi, vazifalari va axborot manbalari. Auditning asosiy qonun va me‘yoriy hujjatlari

Kassa muomalalarini yuritish O‘zbekiston Respublikasi Markaziy Banki Boshqaruvining qarori bilan tasdiqlangan qoida bilan tartibga solinadi. Ushbu qoidaga muvofiq, barcha yuridik shaxslar, mulkchilik shaklidan qat‘iy nazar, o‘zlarining pul mablag‘larini bank muassasalarida saqlashlari shart.

«Yuridik shaxslar o‘rtasidagi hisob-kitoblar hamda tadbirkorlik faoliyatini amalga oshirish bilan bog‘liq fuqarolar ishtirokidagi hisob-kitoblar bank muassasalari orqali faqat naqd pulsiz amalga oshiriladi.

Tashkilotlar tomonidan bank muassasalaridan olingan naqd pullar qanday maqsadlar uchun olingan bo‘lsa, faqat shunga sarflanadi.

Tashkilotlar o‘z kassasida kassadagi naqd pullar qoldig‘i limitlari doirasida naqd pullarga ega bo‘lishlari mumkin. Kassalardagi naqd pullar qoldig‘i limitlari va tushumni ishlatish me‘yorlarini bank muassasalari ushbu tashkilotlar rahbarlari bilan kelishgan holda belgilaydi. Ichki ishlar vazirligi, Mudofaa vazirligi, Milliy xavfsizlik xizmati va Favqulodda vaziyatlar vazirligi organlari bundan mustasno.

Zarur bo‘lgan hollarda ko‘rsatilgan limitlar qayta ko‘rib chiqilishi mumkin.

Mulkchilik shaklidan qat‘iy nazar savdo va maishiy xizmatlar sohasi tashkilotlarining tushumdan ish haqi, pensiya va nafaqalar to‘lashga foydalanishlari man etiladi»⁸⁵.

Kassa muomalalarini yuritish uchun korxonada shtatidan kassir ajratiladi. U o‘zi qabul qilib olgan pul va boshqa boyliklarni but saqlashi uchun to‘liq moddiy javobgar shaxs hisoblanadi.

Pul mablag‘larini auditorlik tekshiruvidan o‘tkazishning asosiy maqsadi: korxonada kassasidagi milliy (5010) va xorijiy valyutadagi (5020) naqd pul mablag‘larini, bankdagi hisob-kitob (5110), valyuta (5200) schyotlari va boshqa maxsus (5500), pul ekvivalentlari (5610) hamda yo‘ldagi pul (o‘tkazmalari) mablag‘lari (5710) schyotlariga doir muomalalarni auditorlik tekshiruvidan o‘tkazib, moliyaviy hisobotning

⁸⁵ O‘zbekiston Respublikasi Markaziy Banki Boshqaruvining 2015- yil 16- maydagi 12\17-sonli qarori bilan tasdiqlangan «Yuridik shaxslar tomonidan kassa operatsiyalarini amalga oshirish qoidalari».

«Pul mablag'lari» bo'limi bo'yicha ma'lumotlarning ishonchliligi va bankdagi schyotlarda pul mablag'larini hisobga olish uslubiyotining O'zbekiston Respublikasida amal qilayotgan me'yoriy hujjatlarga muvofiqchiligi to'g'risida xulosa bildirish, ularni saqlanishi va ishlatilishining maqsadga muvofiqchiligi, buxgalteriya hisobida to'g'ri aks ettirilishi hamda qonuniyligini ta'minlashdan iborat.

Ushbu maqsadni amalga oshirish uchun quyidagi vazifalarni hal etish zarur:

- inventarizatsiya o'tkazish yo'li bilan kassadagi mavjud pul mablag'lari, qimmatli qog'ozlar miqdori va summalarining haqiqiy qoldig'ini aniqlash;

- kassa muomalalarini hisobga olishda «Yuridik shaxslar tomonidan kassa muomalalarini amalga oshirish qoidalari»ga rioya qilinayotganligini aniqlash;

- bank muassasasidagi hisob-kitob, valyuta va boshqa maxsus schyotlar bo'yicha amalga oshirilgan muomalalarni tekshirib chiqish;

- o'tkazilgan tekshirish asosida oraliq dalolatnoma tuzish va xulosa qilish.

Fanga oid o'quv adabiyotida pul mablag'lari auditorlik tekshiruvini o'tkazishning maqsadi quyidagicha ifodalangan:

«Tekshiruvning asosiy maqsadi - pul mablag'lari oqimini aks etuvchi schyotlarda amalga oshirilgan operatsiyalarning qonuniyligi, ishonchliligi va xo'jalikni samarali yuritish maqsadlariga muvofiqchiligi aniqlashdir.

Tekshirish maqsadlari va foydalanadigan ma'lumot manbalari pul mablag'lari turlaridan kelib chiqqan holda farqlanadi. Chunonchi, kassa operatsiyalari auditor o'tkazilganda tekshiruv maqsadi quyidagilarga rioya qilinganligini aniqlashdan iborat:

- naqd pul va boshqa boyliklar kassada but saqlanishi, ularni bankdan olib kelishda saqlash sharoitlari;

- chek daftarchalari belgilangan tartibda saqlanishi, chekdan ko'chirmalar va ular bo'yicha pul olish tartibi;

- kassaga pul kirim qilish va undan pul berish operatsiyalarini hujjatli rasmiylashtirish qoidalari;

- kassada naqd pul limit chegarasida saqlanishi hamda xizmat safarlari, xo'jalik xarajatlari va boshqa ehtiyojlar uchun hisobotli pul berilishi;

- banklardan, yuridik va jismoniy shaxslardan naqd pul va tushumlar o'z vaqtida va to'liq kirim kilinishi;

• kassa operatsiyalarini amalga oshirishda kassa intizomiga rioya qilinishi;

• kassa operatsiyalari hisobi va kassa daftarini yuritish, kassada saqlanayotgan boshqa boyliklar bo'yicha tahliliy hisob daftarlari yuritilishi;

• jo'natilgan mahsulot (ishlar, xizmatlar) va boshqa moddiy boyliklar uchun yuridik shaxslar bilan naqd pul orqali hisob-kitob qilish tartibi;

• banklardan chek orqali olingan naqd pul maqsadga muvofiq ishlatilishi;

• ish kuni yakunlangandan keyin limitdan ortiq bo'lgan naqd pul banklarga to'liq qaytarilishi;

• ishonch qog'ozlari rasmiylashtirilmasdan turib begona shaxslarga naqd pul berish holatlari mavjudligi.

• Kassa operatsiyalarini tekshirishda ma'lumot manbasi quyidagilar hisoblanadi:

• naqd pullarni kirim qilish va berish bo'yicha dastlabki hujjatlarni rasmiylashtirish (kirim va chiqim kassa orderlari KO-1, KO-2);

• kassa daftari (KO-4 shakli), kirim va chiqim kassa hujjatlarini ro'yxatga olish daftari (KO-3, KO-Za);

• kassa hujjatlariga oid dastlabki tasdiqlovchi hujjatlar;

• 5010 - «Milliy valyutadagi pul mablag'lari», 5110 - «Hisob-kitob schyoti», 5610 - «Pul ekvivalentlari» (turlari bo'yicha), schyotlari, 006 - «Qat'iy hisobot blankalari» balansdan tashqari schyoti va boshqa hisob-kitob schyotlari bilan korrespondentlangan schyotlar bo'yicha hisob registrlari, balanslar va boshqa hisobot shakllari.

Yana bir guruh olimlarning fikrlariga ko'ra, ushbu muomala bo'yicha auditning birinchi galdagi vazifasi quyidagicha, «Kassada amalga oshirilgan xo'jalik operatsiyalari audit nazoratida birinchi bajariladigan vazifa kassadagi naqd pullar holatini nazorat o'tkazilayotgan kun holatiga dalolatnoma bilan rasmiylashtirishdir. Kassadagi pul mablag'larining audit uchun asosiy manba bo'lib kirim-chiqim kassa orderlari, kassa kirim-chiqim orderlarini ro'yxatga olish daftari, kassa daftari, kassir hisoboti sanaladi».

Kassadagi pul mablag'larini hisobga olish audit obyektini quyidagi 9.1-jadval ma'lumotlari asosida guruhlashtirish mumkin.

**Kassadagi pul mablag'lari hisobiga oid muomalalarning
audit obyektlari**

Ko'rsatkichlar nomi	Schyotlar raqami	Moliyaviy hisobot shakllaridagi ko'rsatkichlar	
		1-shakl	4-shakl
		Satr raqami	Satr raqami
Kassadagi pul mablag'lari	5000	330	010-240
Hisob-kitob schyotidagi pul mablag'lari	5100	340	010-240
Chet el valyutasidagi pul mablag'lari	5200	350	250-280
Bankdagi maxsus schyotlardagi pul mablag'lari	5500	360	
Pul ekvivalentlari	5600	360	
Yo'ldagi pul mablag' (o'tkazma) lari	5700	360	

Pul mablag'lariga oid muomalalarni tekshirishda auditor quyidagi me'yoriy hujjatlardan foydalanadi, 9.2-jadval.

Auditda foydalaniladigan me'yoriy hujjatlar

Ng	Me'yoriy hujjatlar nomi
1	2
1	O'zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi qonun. -T., 2016.
2	O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonun. -T., 2000.
3	«Mahsulot (ish, xizmat) larni ishlab chiqarish va sotish xarajatlarining tarkibi hamda moliyaviy natijalami shakllantirish tartibi to'g'risida» gi Nizom. O'zR Vazirlar mahkamasining 1999 yil 5 fevraldagi 54-son qarori bilan tasdiqlangan.
4	O'zbekiston Respublikasi 1-son «Hisob yuritish siyosati va moliyaviy hisobot» nomli buxgalteriya hisobining milliy standarti. O'zR Adliya vazirligida 1998- yil 14- avgustda 474-son bilan ro'yxatga olingan
5	O'zbekiston Respublikasi 9-son «Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot» nomli buxgalteriya hisobining milliy standarti. O'zR Adliya vazirligida 1998- yil 4- noyabrda 519-son bilan ro'yxatga olingan
6	O'zbekiston Respublikasi 19-son «Yo'qlama qilishni tashkil etish va o'tkazish» nomli buxgalteriya hisobining milliy standarti. O'zR Adliya vazirligida 1999- yil 2- noyabrda 833-son bilan ro'yxatga olingan
7	O'zbekiston Respublikasi 21-son «Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo'llash bo'yicha yo'riqnoma» nomli buxgalteriya hisobining milliy standarti. O'zR. Adliya vazirligida 2002- yil 23- oktyabrda 1181-son bilan ro'yxatga olingan
8	O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki Boshqaruvining 2015- yil 16- maydagi 12\17-sonli qarori bilan tasdiqlangan «Yuridik shaxslar tomonidan kassa operatsiyalarini amalga oshirish qoidalari»

1	2
9	Moliyaviy hisobotlar. O'zR moliya vazirligining 2002- yil 27- dekabrda «Moliyaviy hisobotlar shakllari va ularni to'ldirish bo'yicha qoidalar» 140-son buyrug'i bilan tasdiqlangan
10	O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki Boshqaruvining 2013 yil 26 aprelda 9\1-sonli qaroriga ILOVA. O'zbekiston Respublikasida naqd pulsiz hisob- kitoblar to'g'risidagi NIZOM [O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 2013 yil 3 iyunda ro'yxatdan o'tkazildi, ro'yxat raqami 2465]
11	O'zbekiston Respublikasi hududidagi xizmat safarlari to'g'risidagi yo'riqnom. O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi va Mehnat va aholini ijtimoiy muhofaza qilish vazirligining 2003- yil 24- iyuldagi 83-son va 7\12-sonli qarori bilan tasdiqlangan
12	Vazirliklar, idoralar, korxonalar va tashkilotlar xodimlariga O'zbekiston Respublikasidan tashqaridagi xizmat safari xarajatlari uchun mablag'lar berish taribi. O'zR Moliya Vazirining 7.03.2002-yil 43-son buyrug'iga ilova. O'zR Adliya vazirligi tomonidan ro'yxatga olingan 06.03.2002 y. N 932-1.

Xulosa qilib aytganda, auditor (auditorlar guruhi) kassadagi pul mablag'lari va kassa muomalalarini hujjatli tekshirishni boshlashdan oldin, odatda, kassadagi naqd pullar, qimmatli qog'ozlar va qat'iy hisobot blanklarini inventarizatsiyadan o'tkazishlari shart. Bunda pul mablag'larini hisobga olishga doir respublikamizdagi qonunlar va me'yoriy hujjatlarga asoslanish zarur.

9.2. Pul mablag'lari harakati bilan bog'liq muomalalari auditi uslubi

Kassa muomalalari odatda, kassir, bosh buxgalter yoki unga vakolatli shaxs ishtirokida kassadagi pul mablag'larini inventarizatsiya qilishdan boshlanadi. Korxonada bir nechta kassa mavjud bo'lgan hollarda pul qoldig'ining kamomadi bo'lgan taqdirda, uni boshqa kassa hisobidan qoplanishi, kassa daftaridagi qoldiqni o'zgartirish mumkinligini oldini olish maqsadida auditor boshqa kassa eshiklarini muhrlab qo'yadi.

Auditor kassirdan inventarizatsiya o'tkazish vaqtigacha bo'lgan kassa muomalalari bo'yicha kassa hisobotini talab qiladi. Shuningdek, barcha kirim va chiqim hujjatlari uning tomonidan hisobotga kiritilganligi va inventarizatsiya vaqtiga kelib kassaga kirim qilinmagan va hisobdan chiqarilmagan pul mablag'lari yo'qligi to'g'risida tilxat berishi lozim.

Shundan keyin kassir, pul kupuralarini guruhlashtirishni boshlaydi hamda auditor va bosh buxgalter ishtirokida ularni to'la hisob-kitobini o'tkazadi, bank muassasasidan olingan muhrlangan pul mablag'lari ham sanovdan o'tkazilishi kerak.

Auditor shunga ahamiyat berishi kerakki, kassa chiqim orderida yoki uning o'rini bosadigan boshqa hujjatda pul oluvchining tilxati bilan tasdiqlanmagan kassa pullarini berish, kassadagi naqd pul qoldig'ini qoplashga qabul qilinmaydi. Kassa kirim orderlari bilan tasdiqlanmagan naqd pullar ortiqcha pul sifatida kirim qilinadi. Xo'jalik yurituvchi subyekt rahbari va bosh buxgalteri imzosi bilan tasdiqlanmagan kassa chiqim hujjatlari, kassadan vaqtinchalik pul olinganligini bildiruvchi tilxat va shunga o'xshash boshqa hujjatlar inobatga olinmaydi va kamomad deb hisoblanadi.

Auditor to'g'ri rasmiylashtirilgan kassa hujjatlarini kassirga hisobot tuzish va unda tekshiruv paytida bo'lgan qoldiqni ko'rsatish uchun beradi. Tekshiruv paytida kassada ish haqi to'liq tarqatilib ulgurmagan vedomostlar bor bo'lsa, auditor bosh buxgalter va kassirga vedomostlarni belgilangan tartibda hisobotga qo'shishni taklif etadi. Agarda kassani tekshirish, ish haqi tarqatish davriga to'g'ri kelib, ko'p xodimlarga ish haqi tarqatilmagan vedomostlar bo'lsa, bunday vedomostlar kassir hisobotiga qo'shilmadan, dalolatnomada kassa hisobotiga kiritilmagan, qisman to'langan chiqim hujjatlari (to'lov vedomostlari) sifatida yozib qo'yilishi mumkin. Bu holda har bir to'lov vedomostida qaysi tartib raqami bo'yicha ish haqi berilganligi va uning jami summasi ko'rsatiladi. Ushbu yozuv kassir, bosh buxgalter va auditor imzolari bilan tasdiqlanadi.

Shuningdek, kassani tekshirishda kassada saqlanayotgan qimmatli qog'ozlar (aksiyalar, obligatsiyalar, sertifikatlar va boshqalar), qat'iy hisobot blankalari, sanatoriya va dam olish uylari yo'llanmalari, aviachiptalar va boshqa qimmatli qog'ozlar ham tekshirilib, ularning mavjudligi dalolatnomada ko'rsatiladi.

Auditor kassadagi pul mablag'larini tekshirish bilan birga ayni paytda seyflar (yonmaydigan shkaflar), kassaning jihozlanishi, ish kunining oxirida kassa eshiklariga seyflar (shkaflar) muhrlanishi, signalizatsiya o'rnatilganligi va uning ishlashi, kassani qo'riqlashning tashkil etilishi, kassir «olindi», «to'landi» degan shtamplar bilan ta'minlanganligi ham tekshiriladi.

Auditor bankdagi hisob-kitob schyotidan olingan pullarni to'liq va o'z vaqtida kirim qilinganligini tekshirishda muomalalarni o'zaro taqqoslash usulini qo'llaydi. Bunda, I-sonli jurnal orderining vedomost tomonida 5010 - «Milliy valyutadagi pul mablag'lari» schyotining debeti bo'yicha aks ettirilgan summalarni 22-sonli jurnal orderda aks ettirilgan 5110 - «Hisob-kitob schyoti» ning kredit oborotlari bilan solishtiriladi ular bir-biriga to'g'ri kelishi shart. To'g'ri kelmaslik hollari uchraganda

summalar kassa kirim orderlari, bank ko'chirmalari, kassir hisobotlari, cheklar koreshoklari bilan solishtiriladi, zarur hollarda esa bevosita bank muassasasida tekshiriladi.

Agar bank ko'chirmalarida o'chirilgan, to'g'rilangan, shuningdek qoldiqlar to'g'ri kelmasa, bankdagi hisob-kitob schyotidan ishonchli ko'chirmani olish zarur.

Kassa muomalalarini tekshirishda kassa hisobotiga ilova qilingan hujjatlarning quyidagi shakllaridan foydalaniladi:

KO-3 yoki KO-3a shakl. «Kirim va chiqim kassa hujjatlarini ro'yxatga olish jumali», ordersiz rasmiylashtiriladigan pul kirimi hujjatlari, KO-4 shakl «Kassa daftari», KO-5 shakl «Kassir tomonidan qabul qilingan va berilgan pullarni hisobga olish daftari», 5010 - «Milliy valyutadagi pul mablag'lari», 5020 - «Xorijiy valyutadagi pul mablag'lari», 5520 - «Chek daftarchalari», 5610-«Pul ekvivalentlari», 5710-«Yo'ldagi pul mablag'lari» va 5810-«qimmatli qog'ozlar» schyotlari yuritiladigan hisob registrlari (Jurnal-orderlar, vedomostlar, daftarlar, Bosh daftar, tegishli sanaga tuzilgan balanslar va boshqalar).

Bunda kassa hujjatlarini rasmiylashtirishga ham e'tibor berish zarur, xususan har bir hujjatda oluvchilar imzosi borligi; kirim hujjatlariga «olindi» degan, chiqim hujjatlariga esa «to'landi» degan shtamplar bosilganligi hamda ularning sanasi ko'rsatilganligi, shuningdek ularda o'chirilgan va tuzatilgan izlar yo'qligi aniqlanishi lozim.

«Kassa operatsiyalarini tekshirayotganda auditor kassa operatsiyalari tartibiga qanday rioya qilinayotganini, kassa intizomini, naqd pul bilan amalga oshirilgan operatsiyalar qonuniyligi va maqsadga muvofiqligini aniqlashi lozim.

Naqd pullarni olish va berishda amalga oshirilgan operatsiyalar bilan bog'liq bo'lgan hujjatlar to'g'ri rasmiylashtirilganligini tekshirish, barcha kirim va chiqim kassa orderlari, to'lov qaydnomalari va boshqa hujjatlar aniq, o'chirilmasdan va to'g'rilanmasdan to'ldirilganligi, barcha orderlar va ularning ilovalari operatsiya sodir etilgan sana va kassirning imzosi qayd etilgan holda, «olingan» yoki «to'langan» degan tamg'alar bilan tasdiqlanganligiga ishonch hosil qilish lozim. Chiqim orderlarida (qaydnomalarida) «to'langan» degan tamg'a bosilmaganligi ayrim holatlarda ulardan qayta foydalanishga olib keladi»⁸⁶.

⁸⁶ Tulaxodjaeva M.M., Ilxamov Sh.I., Fayziev Sh.N. va boshq. Audit. 1.2-jild. Darslik. -T.: Norma, 2008. - 153 b.

Amaliyotda kassa muomalalariga doir suiste'mol qilishlar asosan ish haqi va hisobdor summalar bo'yicha ko'p uchraydi. Bunda vedomostlarga «o'lik jonlar» ni kiritish, berilishi lozim bo'lgan jami summani oshirib ko'rsatish, kassa hisobotiga qayta qo'shish maqsadida chiqim hujjatlarini oldingi kassa hisobotlaridan chiqarib olib, sanasini o'zgartirish va tuzilayotgan kassa hisobotiga kiritib, undagi summani ikkinchi marta hisobdan chiqarish hollari ham uchraydi.

Auditor bulardan tashqari kassa muomalalarini tekshirish jarayonida quyidagilarga ham alohida e'tibor berishi lozim:

- kassani har oyda to'satdan tekshirilishi;
- kassirning kassa hisobotlarini o'z vaqtida buxgalteriyaga topshirishi;

- kassa hisobotlarida va kassa daftarida hisobotlarni hamda unga ilova qilingan hujjatlarni tekshirishga qabul qilinganligi to'g'risida bosh buxgalter yoki bosh buxgalter o'rinbosarining imzosi borligi;

- mehnatga haq to'lash, xizmat safari, xo'jalik sarflari va boshqa maqsadlar uchun bankdan olingan naqd pullarning maqsadga muvofiq ishlatilishi;

- kassadagi naqd pul qoldiqlarining korxonaga uchun bank tomonidan belgilangan limitga to'g'ri kelishi;

- deponent qilingan mehnat haqi summolari va realizatsiyadan tushgan naqd pul mablag'larining bankka o'z vaqtida topshirilishi;

- kassadan naqd pullarni begona shaxslarga berish hollari va shunga o'xshashlar;

- naqd pul olish uchun to'ldirilmagan cheklarga rahbar va bosh buxgalter tomonidan imzo qo'yilishi va cheklarni kassirga bankdan pul olish mobaynida mustaqil to'ldirish uchun berish hollari;

- naqd pul olish uchun chek daftarchasi bosh buxgalter seyfida saqlanishi holati;

- korxonada «Kassa kirim va chiqim hujjatlarini qayd qilish daftari» (KO-Z shakl) va «Kassa daftari» (KO-4 shakl) ning mavjudligi, daftarlarning barcha varaqlari raqamlanib, oxirgi betida varaqlar soni ko'rsatilganligi, ip o'tkazib bog'langanligi hamda rahbar va bosh buxgalter imzosi bilan tasdiqlanib, muhrlanganligi;

- kassa chiqim orderlari, to'lov vedomostlari va boshqa chiqim pul hujjatlarida tegishli mansabdor shaxslar va pul oluvchilar imzolarining mavjudligi va ularning haqiqiyliigi;

- kassa hujjatlariga maxsus «so'ndirilgan» (pogasheno) shtamp bosilishi;

- pul mablag'lari, xarajatlar va boshqa balans schyotlariga olib borilib hisobot takdim etilmaydigan muomalalarning qonuniyligi;

- kassa muomalalariga oid schyotlar bog'lanishlari (korrespondentsiyalari) ning to'g'riligi;

- to'lanmagan summalarning o'z vaqtida deponentga o'tkazilishi va h.k.

Auditor yuqoridagi faktlarga rioya qilinmaganligi to'g'risida buzilish hollari mavjud bo'lganda bu muomalalarning sababini, ular kimning farmoyishi bilan amalga oshirilganligi va buning orqasida suiiste'mol, tovlamachilik holatlari berkitilmaganligini ham aniqlashi lozim.

Auditorlik tekshiruvi amaliyotida shunaqangi suiiste'molliklar bo'ladi, bular asosan moddiy javobgar shaxslarning hisob-kitoblari bilan bog'liq bo'ladi. Masalan, ko'pincha bankdan ortiqcha pul olish maqsadida korxonalarda ikkilamchi to'lov vedomostlari tuziladi, vedomostlarga «o'lik jonlar» kiritiladi yoki o'tgan yillardagi vedomostlar asos qilib olinadi. Shuning uchun auditorlar to'lov vedomostlari, chiqim kassa orderlaridagi sanalarga, ushbu hujjatlarda rahbar, bosh buxgalter va kadrlar bo'yicha xodimning imzolari borligi va haqiqiylikiga katta e'tibor berishlari lozim.

Banklarda hisob-kitob schyotidagi pul mablag'lari. Yuridik va jismoniy shaxslar o'zlariga hisob-kitob va kassa xizmatlarini ko'rsatish uchun banklarni mustaqil ravishda tanlaydilar hamda bir yoki bir necha banklarda milliy va xorijiy valyutadagi talab qilib olinguncha depozit schyotlar hamda depozit schyotlarning boshqa turlarini ochish huquqiga egalar.

Banklarda schyotni ochish O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki boshqaruvining 2001 - yil 6 -oktyabrdagi 25G'4-son (1-son) qarori bilan tasdiqlangan «O'zbekiston Respublikasi banklarida ochiladigan bank schyotlari to'g'risida yo'riqnomaga (O'zR AV 29.09.2003 y. 1080-1-son bilan ro'yxatga olingan O'zR MB Boshqaruvi qaroriga muvofiq o'zgartirishlar kiritilgan) asosan amalga oshiriladi.

Ushbu yo'riqnomaga muvofiq, bank (schyoti) schyoti deganda, bank schyoti shartnomasini tuzish orqali bank mijoz (schyot egasi) schyotiga kelib tushgan pul mablag'larini qabul qilish va kiritib qo'yish, mijozning schyotidagi tegishli mablag'larni o'tkazish va berish hamda schyot bo'yicha boshqa operatsiyalarni amalga oshirish to'g'risidagi

farmoyishlarni bajarish vazifasini o'z zimmasiga olishi natijasida bank bilan mijoz o'rtasida vujudga keladigan munosabatlar tushuniladi.

Bank schyotlari quyidagi turlarga bo'linadi:

- a) talab qilib olinguncha (asosiy va ikkilamchi) depozit schyotlar;
- b) jamg'arma depozit schyotlar;
- v) muddatli depozit schyotlar;
- g) depozit schyotlarning boshqa turlari (akkreditivlar bo'yicha muddatsiz foizsiz depozitlar va shu kabilar);
- d) ssuda schyotlari.

Mijoz tomonidan har qanday schyot ochilayotganda bank schyotiga xizmat ko'rsatish shartnomasi tuziladi. Bank schyoti shartnomasi bo'yicha yuzaga keladigan munosabatlar Fuqarolik kodeksi va boshqa qonunchilik hujjatlari bilan tartibga solinadi. Xo'jalik yurituvchi subyektning birinchi marta milliy valyutada ochgan talab qilib olinguncha depozit schyoti uning asosiy schyoti hisoblanadi. Mijozlar qonunchilik asosida bir yoki bir necha banklarda ikkilamchi talab qilib olinguncha depozit schyotlari ochishlari mumkin.

Mijozlar tomonidan schyotlar ochish uchun bankka ushbu Yo'riqnomada ko'zda tutilgan zaruriy hujjatlar taqdim qilingan kundan boshlab, banklar ikki bank ish kuni mobaynida ularga schyotlar ochishi shart (O'zR AV 29.09.2003 y. 1080-1-son bilan ro'yxatga olingan O'zR MB Boshqaruvi qarori tahriridagi xat boshi).

«Auditor bankdagi schyotlarga doir muomalalar auditini bankdagi milliy va chet el valyutasidagi pul mablag'lari to'g'risidagi ma'lumotlarni hamda ularga ilova qilingan soliq hisobotini tekshirishdan boshlaydi. Bunda dastavval bankda ochilgan schyotlar soni va raqami hamda qaysi bankda ochilganligi aniqlanadi. Bu ma'lumotlar auditorga barcha schyotlar bo'yicha bank ko'chirmalarini va har bir schyot bo'yicha hisob registrlarini tekshirish uchun kerak bo'ladi.

So'ngra auditor korxonaga va bank o'rtasidagi o'zaro munosabatlarning yuridik asoslarini aniqlaydi, bank xizmati ko'rsatish to'g'risidagi shartnomaning O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi normalariga muvofiqligini tekshiradi.

Bankdagi schyotlar bo'yicha pul mablag'lari kirimi va chiqimiga doir muomalalar bankda tegishli dastlabki hujjatlar bilan rasmiylashtiriladi. Ushbu dastlabki hujjatlarning shakllari va to'ldirish tartibi O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki yo'riqnomalarida belgilangan. Bunday hujjatlarga quyidagilar kiradi:

- bank ko'chirmalari (bank tomonidan tasdiqlanib ilova qilingan hisob-kitob to'lov hujjatlarining shakllari bilan);

- to'lov topshiriqnomasi;

- to'lov talabnomasi;

- to'lov orderi;

- inkassa topshiriqnomasi (farmoyishi);

- hisob-kitob schyotiga naqd pul topshirish uchun ariza;

- valyutani majburiy sotish uchun topshiriqnoma;

- valyuta sotib olish uchun topshiriqnoma;

- rezidentning sotib olingan valyutani so'mga aylantirish to'g'risidagi farmoyishi va boshqalar;

- bank hisob-kitob hujjatlariga ilova qilinadigan va amalga oshirilgan muomalalarning qonuniyligini asoslovchi dastlabki hujjatlar»⁸⁷.

Yuqoridagilarga asoslanib, auditor hujjatlarning to'g'ri rasmiylashtirilishini tekshiradi, hujjatlarni arifmetik tekshiruv va bankdagi schyotlar bo'yicha amalga oshirilgan muomalalarning qonuniyligini tekshiruvdan o'tkazadi.

«Bank operatsiyalarini tekshirishda auditor banklarda hisob-kitob va boshqa schyotlar mavjudligi va bank operatsiyalarini amalga oshirishda amaldagi qonunchilikka rioya qilinishini tekshiradi. Tekshiruv korxonada tomonidan banklarda ochilgan barcha schyotlar bo'yicha amalga oshiriladi. Tegishli schyotlar bo'yicha ko'chirmalarda qayd etilgan mablag'lar qoldig'i hisobda mavjud bo'lgan mablag'lar qoldig'i bilan solishtiriladi. Ko'chirmalarni rasmiylashtirilishida suiste'molchiliklarni yashirish maqsadida schyotning debeti va krediti bo'yicha oborot atayin bir xil summaga kamaytirilishi mumkin. Shuning uchun, auditor bank ko'chirmalariga muvofiq schyotning debeti va krediti bo'yicha oborot hisob registrlaridagi ko'rsatkichlar bilan muvofiqligini tekshirishi lozim»⁸⁸.

Auditor bankdagi schyotlardan akseptsiz (roziliksiz) hisobdan chiqarishga doir muomalalarni tekshirishga alohida e'tibor qaratishi lozim. Bunday holatlar faqat sud qarori, bevosita qonun ko'rsatmalari, mijozning bank shartnomasi asosida amalga oshirilishi mumkin.

Bankdagi schyotlar bo'yicha muomalalar O'zbekiston Respublikasi soliq qonunchiligiga muvofiq soliqlar yoki yig'implarni undirish

⁸⁷Do'smurotov R. Audit asoslari. Darstlik -T., 2003., 207- b.

⁸⁸Audit 1,2 jild. Darstlik. M.M. Tulaxodjaeva, Sh.I.Ilxamov va boshqalar -T : Norma, 2008. 166-167 b

to'g'risidagi qarorni ta'minlash uchun ishlatilishi mumkin. Ushbu cheklashlar O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksiga muvofiq ijro qilish navbati soliq to'lashga doir majburiyatlardan oldin to'lanadigan to'lovlarga taalluqli emas. Bankdagi muomalalarni to'xtatish soliq organidan bunday muomalalarni to'xtatish to'g'risidagi qaror qilingan paytdan to' ushbu qaror bekor qilingunga qadar amal qiladi.

Moliyaviy hisobotning ishonchligini tasdiqlash uchun undagi ko'rsatkichlarning sintetik va analitik hisob, bank ko'chirmasi ma'lumotlariga mosligini tekshirish kerak. Bunday tekshiruvni quyidagi ketma-ketlikda amalga oshirish maqsadga muvofiq:

1. Korxonaning nechta: hisob-kitob schyoti, valyuta schyoti va maxsus schyoti borligi, shuningdek ular sayisi bank muassasalarida ochilganligini anislash.

2. Schyotlar sonini anislab, balansning «Hisob-kitob schyoti», «Valyuta schyoti», «Bankdagi maxsus schyotlar» moddalari bo'yicha qoldiqlarni va bu schyotlar b o'yicha bank ko'chirmalaridagi ushbu balans sanasiga b o'lgan qoldiqlarni solishtirish, shuningdek bank ko'chirmalarida aks ettirilgan summalarni ilova silingan dastlabki hujjatlarda aks ettirilgan summalar bilan taqqoslash.

3. Amalga oshirilgan muomalalarning O'zbekiston Respublikasida amal qilayotgan qonunchilik va me'yoriy hujjatlarga muvofisligini tekshirish.

4. Bankdagi schyotlardan olingan k o'chirmalar va k o'chirmalarga ilova silingan, muomalalarni tasdiqlovchi hujjatlarning to'g'ri rasmiylashtirishini tekshirish.

5. Bank ko'chirmalarida va bankdagi pul mablag'lari hisobga olinadigan registrlarda pul mablaglarining kirimi va chiqimi bo'yicha oborotlarni jamlashni va kun oxiriga qoldiq chiqarishning to'g'riligini arifmetik tekshirish.

6. Bank ko'chirmalaridagi hisob registrlaridagi va Bosh daftardagi yozuvlarni hamda Bosh daftardagi qoldiqlar va balans moddalarining mosligini tekshirish.

7. Bank muomalalarining buxgalteriya hisobi schyotlarida to'g'ri aks ettirilganligini aniqlash.

8. Bank ko'chirmasida aks ettirilgan nar bir muomala tegishli dastlabki hujjatlar (schyot-fakturalar, to'lov topshirismalar, to'lov talabnomalar, shartnomalar va boshqalar) bilan tasdiqlanishi.

Dastlabki hujjatlar qyyidagi tartibda guruhlanadi: oldin bank ko'chirmalariga kirim hujjatlari, ulardan keyin esa barcha chiqim hujjatlari ketma-ket ilova qilinadi.

Bank ko'chirmalarini bunday tartibda tekshirish bank hujjatlarini amalga oshirilgan muomalalarning mohiyatiga ko'ra tekshirish bilan birga amalga oshirilishi kerak. Bunda auditor quyidagilarni aniqlashi lozim (9.3-jadval).

Bulardan tashqari, korxonaning to'lovga layoqatsizligi yuzaga kelmayotganligi va bunday holda korxonaning moliyaviy ahvolini yaxshilash borasida qanday choralar ko'rilganligi ham aniqlanadi.

9.3-jadval

Bank muomalalari auditing mazmuni

No	Tekshiruv mazmuni
1.	Tovarsiz schyotlar va boshqa noqonuniy muomalalar bo'yicha avanslar va to'lovlarning noto'g'ri o'tkazilishiga yo'l ko'yilmayotganligi (tekshirilayotgan korxonaga aloqador bo'lmagan, boshqa korxonalar sarfiga doir schyotlarni to'lash va h.k.)
2.	Tovar-moddiy qiymatliklarni mavsumiy jamg'arish, bajarilgan ishlar uchun buyurtmachilar tomonidan taqdim qilingan schyotlarni to'lash maqsadida olingan bank ssudalaridan o'z vaqtida va to'g'ri foydalanish, ssuda olish uchun taqdim qilingan hujjatlarning to'g'riligi
3.	Bankdan olingan limitlangan va limitlanmagan chek daftarchalarining hisobda to'g'ri aks ettirilganligi va qonuniy foydalanilayotganligi (ularning hayotiy hisobda turadigan hujjatlar sifatida hisobga olinishi), ular hisobdor shaxslarga tilxat bo'yicha berilayotganligi
4.	Hisobdor shaxslar tomonidan chek daftarchalarining ishlatilishi to'g'risida hisobot tuzilishi, hisobdor shaxslar hisobotlaridagi qoldiq va oborotlarning maxsus ssuda schyoti bo'yicha qoldiq va oborotlarga mos kelishi
5.	Cheklarning raqamlari, sanalari va summalarning transport hujjatlarida ko'rsatilishi va h.k
6.	Akkreditivlar orqali amalga oshiriladigan muomalalarning to'g'riligi va qonuniyligi

Tekshiruv jarayonida bajariladigan amallar auditorning ishchi hujjati bilan rasmiylashtiriladi. Tafovutlar aniqlanganida farq summalarini ko'rsatish va ularning sabablarini ochib berish zarur.

Shunday qilib, bank muomalalarining auditi 5110 - «Hisob-kitob schyoti», 5210 - «Mamlakat ichidagi valyuta schyotlari», 5220 - «Xorijdagi valyuta schyotlari», 5510 - «Akkreditivlar», 5520 - «Chek daftarchalari» va 5530 - «Boshqa maxsus schyotlar» bo'yicha amalga oshiriladi.

Bank muomalalarini tekshirish mobaynida auditor 5710 - «Yo'ldagi pul jo'natmalari» schyotida, aks ettirilgan summalarning haqqoniyligini ham tekshirish lozim. Ko'pchilik hollarda buyurtmachilar bajarilgan ishlar uchun oldindan o'tkazilgan to'lovlar muddati o'tib ketganida debitor qarzlarni hisobotda kamaytirib ko'rsatish maqsadida summalarni 5710 - «Yo'ldagi pul mablag' (o'tkazma) lari» schyotga olib boradilar.

Amaldagi tartibga ko'ra 5710 schyotda bank muassasasi kassasiga yoki pochtaga topshirilib, biroq korxonaning 5110 - «Hisob-kitob schyoti» yoki maxsus schyotiga kelib tushmagan pullar (daromadlar) shuningdek, tekshirilayotgan korxonaga boshqa korxonaga yoki yuqori tashkilotdan o'tkazilgan, lekin tekshirilayotgan korxonaning hisob-kitob schyotiga hisobot oyida kelib tushmagan, ya'ni oy oxiriga yo'lda bo'lgan summalar aks ettirilishi lozim. Buxgalteriya hisobida 5710 - schyotga doir muomalalarni aks ettirish uchun quyidagi hujjatlar asos bo'ladi: daromad topshirilganda bank muassasasi kassasi yoki pochta tomonidan berilgan pul topshirilganligi haqidagi patta; pul muomalalarini o'tkazishda esa pulni qabul qilib olgan bank muassasasi yoki pochta bo'limining nomi, raqami, sanasi va summa ko'rsatilgan korxonaga avizosi.

5110 - «Hisob-kitob schyoti» ga kelib tushgan pul mablag'larini tekshirishda, ularni kirim qilishning to'g'riligi aniqlanadi. Chunonchi, kassa muomalalarini tekshirish jarayonida barcha bank ko'chirmalarida bankka topshirilgan naqd pul badallari alohida belgilab qo'yilishi lozim.

Hisob-kitob va valyuta schyotlaridan pul mablag'larini hisobdan chiqarish bo'yicha bankdan olingan naqd pullarning o'z vaqtida to'liq qabul qilinishi hamda maqsadga muvofiq ishlatilishiga alohida e'tibor qaratish zarur. Pul mablag'larini o'tkazish, mol yetkazib beruvchilarga qarzlarning qoplanishi, ulardan foydalanishning haqqoniyligi va asoslilikini ta'minlash maqsadida ushbu schyotlar tekshiriladi.

Auditor aktseptlangan topshiriqlar bilan aloqa bo'limi orqali pul o'tkazilganda xatoga yo'l qo'yilmaganligini xam tekshirishi lozim. Bunda joriy va deponentlangan ish haqi, ijro varaqalari bo'yicha ushlangan summalar yoki hisobdor summalar va h.k. tekshiriladi.

Pul o'tkazilayotgan vaqtda o'tkazilish xususiyatlari va o'tkazilayotgan summa to'g'riligi (dastlabki hisob hujjatlariga solishtirish yo'li bilan) shuningdek, o'tkazishlarni oladigan shaxslar ro'yxatining ishonchlilikini tekshirilishi lozim.

Auditor dastavval, hisob-kitob schyoti bilan bog'liq bo'lgan bank muomalalariga doir namunaviy buxgalteriya yozuvlarining tasniflagichi bilan tanishib chiqishi zarur. Bu eng ko'p uchraydigan muomalalarni

aniqlash va schyotlar bog'lanishining to'g'riligini tekshirishga imkon beradi. Agar korxonada bunday tasniflagich yo'q bo'lsa, Bosh daftardagi schyotlar boshlanishidan foydalanib, tegishli axborotga ega bo'lish mumkin. Bunda korxonada faoliyatiga xos bo'lmagan muomalalarga doir schyotlar bog'lanishiga alohida e'tibor qaratish zarur.

Agar bank xizmat ko'rsatish shartnomasida bank tomonidan korxonaning pul mablag'laridan foydalanishi ko'zda tutilgan bo'lsa, auditor olingan foizlarning korxonada har oyda daromad sifatida aks ettirilishi yoki ularning hisob-kitob schyotiga haqiqatda o'tkazilishiga qarab aks ettirilishini tekshirishi lozim. Olinadigan foizlarni noto'g'ri aks ettirish nafaqat hisobot davridagi moliyaviy natijalarning buzib ko'rsatilishiga, balki korxonaga nisbatan soliq organi tomonidan moliyaviy jazo choralari (jarimalar) qo'llanilishiga olib kelishi mumkin.

Shuningdek, auditor hisob-kitob schyotiga doir muomalalar bo'yicha quyidagilarni ham tekshiradi:

- hisob registrlarini yuritish tartibi;
- bankda ochilgan har bir hisob-kitob schyoti bo'yicha sintetik hisob registrining yuritilishi, yig'ma registr tuzilishi;
- hisob-kitob schyotidagi pul mablag'lari harakatiga doir muomalalarning sintetik hisob registrlarida o'z vaqtida aks etirilishi;
- har bir bank ko'chirmasi ma'lumotlarining hisob registrlariga yozib borilishi;
- bank ko'chirmasi va hisob registrlaridagi summalar tengligi.

Sotilgan mahsulotlar, bajarilgan ish va ko'rsatilgan xizmatlar haqini to'lash hisobiga xaridorlar va buyurtmachilar tomonidan o'tkazilgan pul mablag'larining to'liq kirim qilinishini tekshirish mobaynida
5110- «Hisob-kitob schyoti»ning debeti bo'yicha yozuvlar
4010- «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar» bo'yicha hisob registrlarining kredit oborotlari taqqoslanishi zarur.

Banklar va boshqa moliya-kredit tashkilotlaridan kredit ko'rinishida olingan pul mablag'larining kirimi, pul mablag'larining boshqa hisob-kitob schyotlaridan qabul qilinishi

- 6810 - «Qisqa muddatli bank kreditlari»,
- 6820 - «Qisqa muddatli qarzarlar»,
- 7810-«Uzoq muddatli bank kreditlari»,
- 7820 - «Uzoq muddatli qarzarlar»,
- 5510 - «Akkreditivlar»,
- 5520 - «Chek daftarchalari»,

5530 - «Boshqa maxsus schyotlar», hamda bank ko'chirmalari va ularga ilova qilingan xatlar bo'yicha buxgalteriya hisobi registrlarining yozuvlari qarama-qarshi solishtirish yo'li bilan tekshiriladi.

Bank kassasiga topshiriladigan naqd pul mablag'larining to'liq kirim qilinishini tekshirishga auditor alohida e'tibor qaratishi lozim. Buning uchun bank ko'chirmalari, ularga ilova qilingan hujjatlar bilan 5010 - «Milliy valyutadagi pul mablag'lari» schyotining krediti bo'yicha yuritiladigan hisob registri ma'lumotlari qarama-qarshi tekshiriladi.

Pul mablag'laridan qanchalik haqqoniy va asosli foydalanishni aniqlash uchun ularning mol yetkazib beruvchilardan qarzlarni qoplashga hisob-kitob schyotidan o'tkazilishini, 6010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» schyoti bo'yicha hisob-kitob muomalalarini auditorlik tekshiruvdan o'tkazish bo'limida tashkil qilish kerak.

5100 - «Hisob-kitob schyotidagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar» schyotining krediti va

2010 - «Asosiy ishlab chiqarish»,

2310 - «Yordamchi ishlab chiqarish»,

2510 - «Umum ishlab chiqarish xarajatlari»,

2720 - «Boshqa ishlab chiqarishlar» va boshqa xarajat schyotlarining debeti bo'yicha muomalalar sinchiklab tekshirilishi kerak. Chunki, mazkur holatlarda bajarilmagan ish va xizmatlar uchun pul o'tkazish yashiringan bo'lishi mumkin.

Bankdagi hisob-kitob schyotidan pul mablag'larining hisobdan o'chirilishini tasdiqlovchi dastlabki hujjatlarni, xarajatlarni hisobga oladigan schyotlar bilan bog'liqlikda batafsil tekshirish va tahlil qilish, ilmiy-tadqiqot ishlariga qilingan sarflarni, ijtimoiy-madaniy xizmatlar uchun to'lov va boshqa xarajatlarni hisobdan o'chirishga doir xatolar aniqlashga yordam beradi. Bunday xatolar moliyaviy natijalarning buzib ko'rsatilishiga va soliq bilan bog'liq noxush oqibatlarga olib kelishi mumkin.

Bankdagi hisob-kitob schyotidan hisobdan o'chirilgan naqd pul summalari (bank ko'chirmasi va unga ilova qilingan hujjatlar, 5110-schyotning kredit oboroti yuritiladigan registr bo'yicha) va naqd pul mablag'larining kassaga kirimini (kassir hisoboti va 5010-schyot debet oboroti yuritiladigan registr bo'yicha) tekshirish hisob-kitob schyotiga doir muomalalarni auditorlik tekshiruvdan o'tkazishda qarama-qarshi tekshiruv bo'lib hisoblanadi. Bunda auditor tomonidan quyidagilar aniqlanishi lozim:

• hisob-kitob schyotidan naqd pul mablag'ini olinganligini ifodalovchi bank ko'chirmasiga kassa-kirim orderi ilova qilinganligi va uning to'g'ri rasmiylashtirilganligi;

• 5110 - «Hisob-kitob schyoti» ning kredit oboroti (2-jurnal-order) va 5010- «Milliy valyutadagi pul mablag'lari» schyotining debet oboroti (1-jurnal-orderning vedomost tomoni) bo'yicha sintetik hisob registrlari yozuvlarining tengligi.

Hisob-kitob schyotiga doir muomalalarni tekshirish mobaynida aniqlangan kamchiliklarni auditor ish hujjatlarida qayd qilib boradi va auditorlik tekshiruvining mazkur bo'limi bo'yicha tuziladigan oraliq dalolatnoma bilan rasmiylashtiradi hamda auditorlik hisobotida aks ettiradi.

Valyuta schyotlariga doir muomalalar auditi. Bozor iqtisodiyoti sharoitida xo'jalik yurituvchi subyektlar nafaqat milliy valyutadan, balki O'zbekiston qonunchiligiga muvofiq, chet el valyutasidagi pul mablag'laridan ham foydalanishlari mumkin.

Xo'jalik subyektlari O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki boshqaruvining qarori⁸⁹ bilan tasdiqlangan «O'zbekiston Respublikasi banklarida ochiladigan bank schyotlari to'g'risida» yo'riqnoma ga muvofiq xorijiy valyutada talab qilib olinguncha depozit schyotlarini hamda ikkilamchi talab qilib olinguncha, jamg'arma, muddatli va boshqa depozit schyotlarning xorijiy va milliy valyutadagi turlarini ochishi mumkin.

Mijozlar tomonidan xorijiy valyutada talab qilib olinguncha depozit schyotlarini hamda ikkilamchi talab qilib olinguncha, jamg'arma, muddatli va depozit schyotlarning xorijiy va boshqa milliy valyutadagi turlarini ochish uchun bankka quyidagi hujjatlar taqdim qilinadi:

1) tadbirkorlik subyektlari tomonidan:

a) schyot ochish to'g'risida ariza;

b) davlat ro'yxatidan o'tganligi to'g'risidagi guvohnomaning nusxasi;

v) imzolar namunalari va muhr izi qo'yilgan varaqcha.

2) tadbirkorlik subyekti bo'lmagan rezident yuridik shaxslar,

jumladan budjet tashkilotlari tomonidan:

a) schyot ochish to'g'risida ariza;

b) soliq organlari tomonidan soliq to'lovchining identifikatsiya raqami berilganligi to'g'risidagi guvohnomaning nusxasi;

v) imzolar namunalari va muhr izi qo'yilgan varaqcha.

⁸⁹ 2001 - yil 6- oktabrdagi 5/4-son (1-son) qarori.

3) norezidentlar (jismoniy shaxslar bundan mustasno) tomonidan:

a) schyot ochish to'g'risida ariza;

b) agar qonunchilikda boshqacha tartib nazarda tutilgan bo'lsa, soliq organlari tomonidan soliq to'lovchining identifikatsiya raqami berilganligi to'g'risidagi guvohnomaning nusxasi;

v) imzo namunalari va muhr izi qo'yilgan varaqcha;

4) rezident va norezident jismoniy shaxslar tomonidan:

a) schyot ochish to'g'risida ariza;

b) shaxsini tasdiqlovchi hujjat (pasport yoki unga tenglashtirilgan hujjatlar) taqdim qilinadi.

Hujjatdagi ma'lumotlar schyot ochish to'g'risidagi arizaga yoziladi.

Mazkur bankda mijoz tomonidan ilgari ochilgan schyot mavjud bo'lsa, faqat schyot ochish to'g'risida (belgilangan shaklda) ariza taqdim qilinadi.

Sotilgan mahsulot (ish, xizmat) lar to'lovi uchun quyidagi xorijiy valyutalar qabul qilinishi mumkin:

- AQSh dollari;

- Ingliz funt sterlingi;

- YEVRO;

- Shveysariya franki;

- Yapon ienasi.

Xo'jalik yurituvchi subyektlar tashqi iqtisodiy faoliyatni amalga oshirishda mahsulotni (ish va xizmatlar) xorijga sotishdan tushumni xorijiy valyutada oladilar. Chet eldan mahsulotni sotib olish ham xorijiy valyutada amalga oshiriladi. Ushbu operatsiyalarni amalga oshirish uchun ular O'zbekiston va chet el banklarida valyuta schyotlarini ochadilar. Xorijiy valyuta bilan amalga oshirilgan operatsiyalarni aks etish O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi, Davlat Soliq qo'mitasi va Markaziy bank qarori bilan tasdiqlangan va Adliya vazirligi tomonidan 2001- yil 16 - noyabrda 1085-son bilan ro'yxatga olingan «Chet el valyutasidagi operatsiyalarni buxgalteriya hisobi, statistika va boshqa hisobotlarda aks ettirish tartibi to'g'risida Nizom» bilan tartibga solinadi.

Valyuta operatsiyalarining buxgalteriya hisobi chet el valyutasining har bir turi (AQSh dollari, funt sterling, nemis markasi va boshqalar) bo'yicha alohida olib boriladi va xo'jalik operatsiyalari amalga oshirilgan sanasidagi O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki belgilagan kurs bo'yicha «Mamlakat ichidagi valyuta schyotlari» va «Chet eldagi valyuta schyotlari» schyotlarida so'm ekvivalentida aks ettiriladi.

Bankdagi valyuta schyotlari bo'yicha muomalalarni tekshirish mobaynida auditor quyidagilarga alohida e'tibor qaratishi lozim (9.4-jadval).

9.4-jadval

Valyuta schyoti bo'yicha muomalalarni tekshirishdagi auditorlik muolajalari

№	Auditorlik muolajalari
1.	Joriy valyuta muomalalari va kapitalning harakati bilan bog'liq valyuta muomalalari huquqiy rejimiga rioya qilinishini tekshirish
2.	Valyuta muomalalarini amalga oshirish uchun O'zbekiston Respublikasi Markaziy Bankining litsenziyasiga ega bo'lgan, vakolatli banklar orqali valyuta muomalalarini amalga oshirishni tekshirish
3.	Vakolatli banklarda ayrim valyuta muomalalarini amalga oshirish uchun O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki tomonidan beriladigan ruxsatnomalar va litsenziyalarning mavjudligini tekshirish.
4.	Yuridik shaxs-rezidentlar tomonidan ular ixtiyorida mavjud bo'lgan, legal kelib chiqishga ega valyuta mablag'lari chegarasida chet el valyutasidagi hisob-kitoblarni amalga oshirilganligini tekshirish

Valyuta schyotlari bo'yicha muomalalarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazish bankda ochilgan, shu jumladan chet ellardagi ham har bir valyuta schyoti bo'yicha amalga oshiriladi.

Bunda shuni e'tiborga olish kerakki, agar O'zbekiston korxonasi xorijiy bankda, O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki litsenziyasi bo'yicha ochilgan schyoti bo'lsa, bu litsenziya unga valyuta tushumini qabul qilish uchun asos bo'la olmaydi. Shuning uchun O'zbekiston Respublikasi Markaziy Bankida xorijiy bankdagi schyotga valyutani har bir kirimi uchun maxsus ruxsatnoma bo'lishi lozim.

Audit jarayonida, rezident bo'lib hisoblangan, eksport qiluvchi tashkilotlar valyuta tushumi qabul qilinishining to'liqligi va to'g'piligini tekshirishda, auditor vakolatli banklardagi ularning valyuta schyotlari bo'yicha quyidagilarni aniqlashi kerak:

- tashkilot valyuta tushumini chet ellik hamkorining reklamatsiyasini qoniqtirish hisobiga jarima to'lash yoki zararlarni qoplash, ya'ni o'zaro talablarni hisobga olish to'g'risidagi talablarni;
- eksport kontraktlari kabi, import kontraktlarini bajarish mobaynida ham o'zaro qarz surishish hollariga yo'l qo'yilmaganligi;
- O'zbekiston Respublikasiga o'tkazilishi lozim bo'lgan va xorijdagi rezidentning ixtiyoriga yoki mulki qatoriga o'tgan tushumdan to'lovlar amalga oshirilmaganligini.

Olingan daromad pul o'tkazish amalga oshirilgunga qadar faqat ushbu daromad olingan tashqi iqtisodiy muomala bilan bevosita bog'liq bo'lgan bank komissiyalari va chiqimlarni to'lash uchun ishlatilishi mumkin.

Valyuta tushumining to'liq kirim qilinishini tekshirish uchun yil davomida tushgan valyuta summasi eksport qilingan tovar qiymati bilan taqqoslanadi.

Valyuta schyotiga doir muomalalarini tekshirish mobaynida valyuta sotish va sotib olishga doir muomalalarning to'g'ri aks ettirilganligiga alohida e'tibor qaratish lozim. Chunki, korxonalarda buxgalter ko'p hollarda hisobga olish uslubiyotida ham, kurs farqlarini hisob-kitob qilishda ham valyutani so'mga hisoblab o'tkazishda ko'plab xatolarga yo'l qo'yadilar.

Audit jarayonida auditor mulkchilik shakllaridan qat'iy nazar, barcha xo'jalik yurituvchi subyektlar xorijiy valyutadagi tushumni majburiy tartibda sotishga alohida e'tiborini qaratishi lozim.

Bunda xorijiy valyutadagi tushum deganda eksport qilingan tovarlar va xizmatlar uchun korxonalarining vakolatli banklardagi hisob raqamlariga va kassalariga amalda tushgan xorijiy valyutadagi pul mablag'lari (keyingi o'rinlarda tushum deb ataladi) tushuniladi:

a) vositachilik faoliyatidan daromad oluvchi korxonalar uchun majburiy sotish maqsadlari uchun xorijiy valyutadagi tushum deganda bajarilgan bitimlar bo'yicha olingan vositachilik haqi (foizlar) miqdori tushuniladi;

b) banklar bo'yicha xorijiy valyutadagi tushum deganda vositachilik haqi ko'rinishida olingan mablag'lar, vakolatli banklarning xorijiy banklardagi hisob raqamlari bo'yicha qo'shilgan foizlar, shuningdek banklar tomonidan norezidentlardan olingan xorijiy valyutadagi boshqa daromadlar (maslahat xizmatlari ko'rsatishdan olingan daromadlar, olingan jarimalar, penya va h.k.) tushuniladi;

v) sug'urta tashkilotlari bo'yicha xorijiy valyutadagi tushum deganda sug'urta muddati tamom bo'lgandan keyin sug'urta to'voni to'lovlari chiqarib tashlangan holda hisoblab chiqilgan sug'urtalanuvchilarning sug'urta badallari sifatida olingan mablag'lar, shuningdek boshqa tushumlar tushuniladi.

Xorijiy valyutadagi tushumni majburiy sotishdan:

a) xalq iste'mol tovarlari ishlab chiqarishga ixtisoslashtirilayotgan, ustav fondida xorijiy sarmoya ulushi 50 % dan ortiq bo'lgan xorijiy investitsiyalar ishtirokidagi korxonalar ro'yxatdan o'tkazilgan paytdan

boshlab 5 yil muddatga ozod qilinadi. Mazkur korxonalar, agar ushbu tovarlarni o'zining ishlab chiqarishi ulushi xo'jalik faoliyatidan olingan tushum umumiy miqdorining 60 %dan ortiqni tashkil etsa, xalq iste'mol tovarlari ishlab chiqarishga ixtisoslashayotgan korxonalar deb hisoblanadi;

b) xayriya maqsadlariga hadya sifatida tushuvchi xorijiy valyutadagi mablarlar, grantlar, ulardan maqsadli foydalanilgan taqdirda, ustav sarmoyaga ulushlar, shuningdek korxonalarning chet eldagi xorijiy yuridik va jismoniy shaxslarga sotilgan aksiyalari va boshqa qimmatli qog'ozlariga haq to'lash uchun tushgan mablag'lar ozod qilinadi;

v) xorijiy valyutadagi kreditlar;

g) valyuta bozorida sotib olingan xorijiy valyutadagi mablag'lar;

d) bajarilmagan import kontraktlar bo'yicha qaytariladigan avans to'lovlari;

e) mikrofirmalar, kichik korxonalar o'zlari ishlab chiqargan tovarlar (ishlar, xizmatlar) ni eksport qilishdan tushadigan valyuta tushumi.

Dehqon va fermer xo'jaliklari uyushmasi a'zolari tomonidan mustaqil ravishda yoki ular tomonidan tashkil etiladigan dehqon va fermer xo'jaliklari etishtirgan meva-sabzavot mahsulotlarini va ularni qayta ishlash mahsulotlarini eksport qiluvchi tayyorlov kooperativlari orqali tuziladigan barter kontraktlar bo'yicha valyuta tushumi majburiy sotilmaydi.

Majburiy sotilishi kerak bo'lgan xorijiy valyutadagi tushum:

a) korxonalar bo'yicha O'zbekiston Respublikasidan tashqarida bojxona tartibotlari, yuklarni transportda tashish, sug'urtalash, ekspeditsiya qilishga, vositachilik haqi bo'yicha xarajatlar miqdoriga, kontraktlarga muvofiq xorijiy banklarning va O'zbekiston Respublikasi vakolatli banklarining kreditlari uchun foizlar, shu jumladan, xorijiy valyutadagi kafilliklar foizlari bo'yicha to'lovlar miqdoriga (muddati o'tkazib yuborilgan va muddati kechiktirilgan qarzar foizlaridan tashqari) kamayadi;

b) banklar bo'yicha:

• bank mijozlarining depozit hisob raqamlari va omonatlaridagi mablag'lar qoldiqlari bo'yicha xorijiy valyutada to'lanadigan foizlar miqdoriga;

• xorijiy banklardan olingan xorijiy valyutadagi kreditlar uchun foizlar bo'yicha to'lovlar, shuningdek xorijiy banklarning xorijiy valyutada haq to'langan xizmatlari qiymatiga;

• xorijiy valyutadagi tushumning chet elda asbob-uskunalar ijarasi (lizing) uchun haq to'lanadigan qismiga kamayadi;

v) O'zbekiston Respublikasi hududida erkin almashtiriladigan valyutaga xomashyo xarid qilishga istisno tariqasida ruxsat berilgan korxonalar bo'yicha valyuta tushumining bir qismini majburiy sotish miqdori eksport qilinadigan mahsulotni ishlab chiqarish uchun zarur bo'lgan xomashyo va materiallarni respublika ichida xarid qilish uchun foydalaniladigan valyuta xarajatlari miqdoriga kamayadi.

Korxonalar foydasiga xorijiy valyutada tushgan tushum, agar O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki tomonidan o'zgacha ruxsat bo'lmasa, respublika vakolatli banklaridagi hisob raqamiga majburiy o'tkazilishi kerak. Buning uchun vakolatli bankda korxonalariga:

- xorijiy valyutadagi tushumni to'liq miqdorda o'tkazish uchun xorijiy valyutadagi talab qilib olinadigan ikkilamchi (tranzit) depozit hisob raqami (keyingi o'rinlarda tranzit valyuta hisob raqami deb ataladi) ochiladi;

- xorijiy valyutadagi tushum majburiy sotilgandan keyin korxonalar ixtiyorida qoladigan mablag'larni hisobga olish uchun xorijiy valyutadagi talab qilib olinadigan depozit hisob raqami (keyingi o'rinlarda valyuta hisob raqami deb ataladi) ochiladi.

Majburiy sotilishi kerak bo'lgan mablag' korxonalar tomonidan mazkur tartib talablari hisobga olingan holda aniqlanadi.

Auditorlik tekshiruvi mobaynida, auditor markazlashtirilmagan valyuta tushumini majburiy sotish korxonaning tranzit valyuta hisob raqamiga tushgan sanadan boshlab 5 bank kunidan kechikmay, markazlashtirilgan eksport bo'yicha esa 3 bank kunidan kechikmay amalga oshirilganligiga e'tibor qaratishi kerak. Bunda 500 AQSh dollariga teng bo'lgan miqdordan oshmaydigan xorijiy valyutadagi tushumdan majburiy sotishni har o'n kunda amalga oshirishga ruxsat beriladi.

Oldindan to'langan to'lov (avanslar) korxonalarning tranzit valyuta hisob raqamiga tushganda ushbu mablaglar eksport qiluvchilarning buyurtmanomalari bo'yicha keyinchalik eksport haqiqatda amalga oshirilgandan keyin majburiy sotilgan holda valyuta hisob raqamlariga o'tkazilishi mumkin.

Sotilgan xorijiy valyutaning so'mdagi teng qiymati majburiy sotish amalga oshirilgan sanadan boshlab bir kundan kechikmay korxonalarning hisob raqamlariga o'tkaziladi.

Eksport qiluvchi korxonalarning valyuta hisob raqamlarida mablag'lar vaqtincha bo'lmagan taqdirda vakolatli banklar eksport (qiluvchi korxonalar bilan eksport qilishdan kelgusida tushadigan volute

tushumlari hisobiga valyutani sotish yuzasidan faktoring shartnomalari tuzishlari mumkin.

Auditor tovar va xizmatlarni markazlashtirilmagan eksport bo'yicha sotishdan olingan xorijiy valyutadagi tushumning 50 % vakolatli banklarga majburiy sotilishi kerakligini ham tekshirishi lozim.

Vakolatli banklar tomonidan valyuta tushumining bir qismi korxonalar tomonidan majburiy sotilishi tartibida sotib olingan xorijiy valyutadagi mablag'lar belgilangan tartibda birjadan tashqari valyuta bozorida operatsiyalarni amalga oshirish uchun foydalaniladi.

Valyutani majburiy va qaytarib sotish mobaynida qonunchilikda belgilangan, sotish tartibining majburiy shartlari kabi, bu muomalalarni buxgalteriya hisobida aks ettirish ham tekshirilishi lozim. Valyutani ixtiyoriy sotishda esa asosan ushbu muomalalarning buxgalteriya hisobida aks ettirishi tekshiriladi.

Auditor balansning valyuta moddalari har oyda qaytadan baholanishi to'g'riligini va vujudga kelgan kurs farqlari tegishli ravishda - ijobiyi 9540 «Valyutalar kurslari farqlaridan olingan daromadlar» schyotiga, salbiysi esa - 9620 «Valyutalar kurslari farqlaridan zararlar» schyotiga o'tkazilganligini tekshiradi. Shuningdek, auditor kassadagi, bankdagi depozit va ssuda schyotlaridagi, shu jumladan akkreditivlar, chet el valyutasidagi pullarga oid hujjatlar, chet el valyutasidagi qisqa muddatli va uzoq muddatli qimmatli qog'ozlar, chet el valyutasida ifodalangan debitorlik va kreditorlik qarzlari, kreditlar va zayomlar valyuta qiymatida hisoblanishini esda tutishi lozim.

Qaytadan baholash natijasida vujudga kelgan to'plangan ijobiy va salbiy kurs farqlari 9540 - «Valyuta kurslari farqlaridan olingan daromadlar» yoki 9620 - «Valyutalar kurslari farqlaridan zararlar» schyotlaridan hisobdan chiqariladi va ular yopilishi yoki hisobdan chiqarilishiga qarab, boshqa holatlarda esa xo'jalik operatsiyalar sodir etilganligiga qarab - debitorlik va kreditorlik qarzlari bo'yicha moliyaviy natijalarga o'tkaziladi. Kurs farqi bo'yicha buxgalteriya hisobini soddalashtirish maqsadida, ijobiy va salbiy kurs farqi kurs farqini hisobdan chiqarish amalga oshirilgan hisobot oyining oxirida chet el valyutasining birligiga to'g'ri kelgan kurs farqining o'rtacha miqdori bo'yicha hisobdan chiqarish ruxsat etilgan.

Kurs farqi to'g'ri soliqqa tortilishini tekshirishda, auditor ijobiy kurs farqi soliqqa tortish bazasini oshirishini, salbiy kurs farqi esa - uni kamaytirishini esda tutishi lozim. Zararlikka yo'l qo'ymaslik maqsadida xo'jalik yurituvchi subyektlarga salbiy kurs farqini moliyaviy-xo'jalik

faoliyati natijalariga uni qoplashga yetarli bo'lgan daromadlar chegarasida hisobdan chiqarish ruxsat etilgan. Yagona soliq to'lovchilar uchun inobatga olinadigan kurs farqi ijobiy kurs farqi hisoblanadi. Bunda yagona soliqni hisoblashda salbiy kurs farqi soliqqa tortish bazasini kamaytirmaydi.

Xorijiy valyutani sotish va sotib olishda sodir bo'ladigan kursdagi farq ijobiy bo'lsa - 9540 - «Valyuta kurslari farqlaridan olingan daromadlar» schyotida, salbiy bo'lsa - 9620 - «Valyuta kurslari farqlaridan zararlar» schyotida hisobga olinadi.

Xorijiy valyutaning sotilishi buxgalteriya hisobida quyidagicha aks ettiriladi:

- valyuta schyotidan xorijiy valyutani Markaziy bank kursi bo'yicha o'tkazilishi:

Debet 5500 - «Bankdagi maxsus schyotlardagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar»,

Kredit 5200 - «Chet el valyutasidagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar».

Markaziy bank kursi bo'yicha xorijiy valyutaning chiqarilishi:

Debet 9210 - «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi»,

Kredit 5500 - «Bankdagi maxsus schyotlardagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar».

Valyuta bozorida kelishilgan kurs bo'yicha sotilgan xorijiy valyutaning so'm ekvivalentining hisob-kitob schyotiga o'tkazilishi:

Debet 5110 - «Hisob-kitob» schyoti,

Kredit 9210 - «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi».

Korxonalar bankda hisob-kitob schyoti va valyuta schyotlaridan tashqari maxsus schyotlarga ham ega bo'lishlari mumkin. Bunday schyotlar mamlakatimizdagi va chet ellardagi akkreditivlarda, chek daftarchalarida, boshqa to'lov hujjatlarida (veksellardan tashqari), joriy, alohida va boshqa maxsus schyotlarda saqlanayotgan milliy va xorijiy valyutalardagi pul mablag'larini hisobga olish uchun mo'ljallangan. Bankda maxsus schyotlarni ochish korxonalar o'rtasida ayrim hisob-kitoblarni yuritish xususiyatlaridan ham kelib chiqadi. Auditorlik tekshiruvi har bir maxsus schyot bo'yicha o'tkaziladi.

Bankdagi maxsus schyotlar bo'yicha muomalalarni hisobga olish uchun

5510 - «Akkreditivlar»,

5520 - «Chek daftarchalari»,

5530 - «Boshqa maxsus schyotlar),

tayinlangan bo'lib, ularda pul mablag'lari harakati ham sumda, ham valyutada aks ettiriladi.

Alohida saqlash talab qilinadigan pul mablag'lari harakatini nazorat qilish uchun 5510 «Akkreditivlar», 5520 «Chek daftarchalari» schyotlar ma'lumotlari tekshiriladi. Pul mablag'larining maqsadli tayinlanishiga ko'ra 5530 «Boshqa maxsus schyotlar» schyotiga quyidagi analitik schyotlar ochilishi mumkin:

- maqsadli (tadbirlarni) mablag' bilan ta'minlashni (bolalar bog'chasi, yashilarni saqlash va boshqalar) hisobga olish uchun;
- kapital qo'yilmalarni mablag' bilan ta'minlashga mablag'larni to'plash uchun;
- bank kartalaridan foydalanib hisob-kitoblarni amalga oshirishda pul mablag'larini saqlash uchun mo'ljallangan bankdagi maxsus kartochka schyoti.

Auditor 5510, 5520 va 5530 - schyotlar bo'yicha analitik hisobning tuzilishi, pul mablag'larining mavjudligi va harakati to'g'risidagi ma'lumotlar olish imkonining ta'minlashini tekshirishi lozim.

Maxsus schyotlar bo'yicha muomalalarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazish yuqorida bayon qilingan umumiy uslubiyot bo'yicha amalga oshiriladi. 5510 «Akkreditivlar» schyotiga doir muomalalarni tekshirishda qo'shimcha ravishda hisob-kitoblarning akkreditiv shaklini qo'llash qoidalariga rioya qilinishini tekshirish zarur:

- hisob-kitoblarning mazkur shakli shartnomada ko'zda tutilganligi;
 - akkreditivlarning amal qilish muddatlariga rioya qilinishi;
 - akkreditivdan naqd pul mablag'larining to'lanmaganligi;
 - akkreditivni yopishni rasmiylashtirishning to'g'riligi.
- 5530 - «Boshqa maxsus schyotlar» schyoti «maxsus kartochka schyoti» analitik schyoti bo'yicha muomalalarni tekshirishda quyidagilarga e'tibor qaratish lozim:

• maxsus kartochka schyotini ochish uchun shartnoma mavjudligi, korxonalar korporativ kartasiga ega shaxslar ro'yxati, berilgan bank kartasining tiplari;

• trans chegara to'lovlarini amalga oshirish mobaynida amaldagi valyuta qonunchiligiga rioya qilinishi (O'zbekiston Respublikasi hududidan tashqaridagi chet el valyutasidagi hisob - kitoblar);

- naqd pulsiz hisob-kitoblarni amalga oshirish uchun O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki tomonidan berilgan ruxsatnoma mavjudligi;
- korporativ kartalar egalarining hisobotlari mavjudligi;

- ish haqi va boshqa ijtimoiy to'lovlarni to'lash uchun korporativ kartalar ishlatilmaganligi;
- kurs farqlarini to'liq aks ettirish va hisob-kitob qilish to'g'riligi va h.k.

Takrorlash uchun savollar

1. Pul mablag'lari auditida qanday ma'lumot manbalaridan foydalaniladi?
2. Kassa, hisob-kitob schyoti, valyuta schyoti va boshqa maxsus schyotlarni tekshirishda qanday me'yoriy hujjatlar qo'llaniladi?
3. Kassa muomalalari auditida qanday amalga oshiriladi? Uning kassani taftish qilishdan farqi nimada?
4. Kassa operatsiyalarini tekshirishda ma'lumot manbalari bo'lib nimalar hisoblanadi?
5. Kassa operatsiyalari tekshiruvining asosiy bosqichlari nimalardan iborat?
6. Pul hujjatlari va qimmatli qogozlar qanday tekshiriladi?
7. Kassa muomalalari bo'yicha savolnoma qanday maqsadlar uchun tuziladi? Kassa auditida eng ko'p uchraydigan xatolarni ta'riflang.
8. Hisob-kitob schyoti bo'yicha muomalalarni tekshirish qanday amalga oshiriladi?
9. Valyuta schyoti auditining xususiyatlari nimalardan iborat?
10. Bankdagi maxsus schyotlar bo'yicha muomalalar qanday tekshiriladi?
11. Banklarda schyotlarni ochish va yopish qanday me'yoriy hujjatlar bilan tartibga solinadi?
12. Banklardagi maxsus tranzit schyotlari bilan ishlash tartibi qanday?
13. Xorijiy valyuta bilan amalga oshirilgan operatsiyalarni aks ettirish qanday me'yoriy hujjatlar bilan tartibga solinadi?
14. Pul mablag'lari va kassa operatsiyalarini yuritishda odatda uchraydigan xato va kamchiliklar nimalardan iborat?

10-bob. EKSPORT-IMPORT VA VALYUTA MUOMALALARI AUDITI

10.1. Eksport muomalalari auditining maqsadi, vazifalari va manbalari

Tashqi iqtisodiy faoliyat har qanday mamlakat iqtisodiyotining ajralmas qismi hisoblanadi va ikkita asosiy yo'nalish: savdo va investitsiyalar bo'yicha taraqqiy topadi. Bunda eksport, import, reeksport, reimport, barter kabi tashqi iqtisodiy faoliyat muomalalarini amal qilishi xorijiy valyutalardagi hisob - kitoblardan foydalanish ehtiyoji va zaruriyatini keltirib chiqaradi.

Mamlakatimiz Birinchi Prezidenti I.A. Karimov ta'kidlaganidek: «Respublikamizning katta eksport imkoniyatlari O'zbekistonning jahon iqtisodiyotiga chiqishini ta'minlashning, xalqaro hamjamiyatdagi mavqeyining mustahkamlanishi va uning milliy valyutasi tan olinishining muhim omili hisoblanadi».

Hozirgi kunda jahon iqtisodiyotining jadal rivojlanishi mustaqil Respublikamizning iqtisodiy taraqqiyoti uchun jahon xo'jaligiga integratsiyalashuv jarayonini taqozo qilmoqda. Xorijiy investitsiyalarning to'g'ridan-to'g'ri kapital qo'yilmalar ko'rinishida respublika iqtisodiyotiga keng jalb qilinishi uchun huquqiy, ijtimoiy - iqtisodiy va boshqa zarur shart-sharoitlarni yaratish, qo'shma korxonalar tashkil etilishiga ko'maklashish, shuningdek investorlarning manfaatlari himoya qilinishini ta'minlash maqsadida mamlakatimiz rahbari yo'lboshchiligida amalga oshirilayotgan iqtisodiy islohotlar natijasida tashkil qilinayotgan korxonalar eksportbob tavarlar ishlab chiqarilishi respublikamizga xorijiy valyuta tushumlari oqimini ko'paytirish imkoniyatini vujudga keltirmoqda.

Tashqi iqtisodiy faoliyat korxonalar faoliyatini so'nggi paytlarda yanada jadallashib borishi, ularning xo'jalik faoliyati bilan chambarchas bog'liq bo'lgan eksport-import, valyuta muomalalari tushunchasiga ilmiy jihatdan asoslangan aniqliklarni kiritishni talab qiladi.

Chunki, hozirgi kunga qadar eksport-import, valyuta muomalalari mazmuniga bag'ishlab yozilgan turli xil adabiyotlarda eksport-import valyuta muomalalari turlicha talqin qilingan bo'lib, bunda valyuta muomalalari va ular bilan bog'liq bo'lgan tushunchalar mohiyatini tushuntirib berishda bugungi kundagi mavjud qonunchilik bilan cheklanib qolganini ko'rishimiz mumkin.

Bundan tashqari iqtisodchi olimlar tomonidan valyuta muomalalari

mohiyatini ochib berishga qaratilgan fikrlari turfa xilligi ham valyuta muomalalari mohiyatiga aniqlik kiritish maqsadida ma'lum bir mezonlarni belgilab olishni talab qiladi.

V.V. Petrovning fikriga ko'ra: valyuta muomalalari deganda "valyuta qiymatliklarni harakati va ularning baholarini korrekcirovkasi bilan bog'liq muomalalar" tushuniladi.

Mazkur tarifda valyuta muomalalarining mohiyatini yoritib beruvchi asosy mezonlardan biri sifatida ularning harakati nazarda tutilgan bo'lib, bundan tashqari valyuta muomalalari mohiyatini yoritib beruvchi o'ziga hos mezon sifatida valyuta qiymatliklari baholarini korrekcirovka qilish ya'ni qiymat faqat bir valyutada ifodalanmaganligi bois valyuta boyliklari qiymatiga tegishli tuzatishlar kiritish talabi taklif qilinganligi muhim ilmiy ahamiyat kasb etadi.

Iqtisodchi olimlar I.A. Hamidov, A.M. Alimovlarning fikriga ko'ra: "Valyuta muomalalari deyilganda mulkchilik huquqining valyuta boyliklariga o'tishi valyuta boyliklaridan xalqaro muomalada to'lov vositasi sifatida foydalanilishi qarzlari va boshqa majburiyatlarning topshirilishi valyuta boyliklarini mamlakat hududiga olib kirish, o'tkazish va jo'natish bilan bog'liq harakatlar" tushuniladi. Mazkur ta'rifda valyuta muomalalarini faqat qonuniy jixatdan shakllantirilishi nuqtai nazaridan yoritib berilgan xolos. Bundan tashqari valyuta muomalalariga turli adabiyotlarda turlicha ta'riflar umumiy tushunchalar tarzida keltirilib o'tilgan.

Masalan K. Axmadjonovning fikriga ko'ra: "Valyuta muomalalari-bu valyuta boyliklariga nisbatan O'zbekiston Respublikasining amaldagi qonunlarga muvofiq korxonalarda amalga oshirilgan muomalalardir" deb ta'riflanadi. Mazkur ta'rifda ham valyuta muomalalariga qonunchilik nuqtai nazardan yondashilgan.

Tashqi iqtisodiy faoliyat korxonalari xo'jalik faoliyatining o'ziga xos hususiyatlaridan yana biri shundaki, bunda mazkur korxonalar "Inkotermis" (xalqaro tijorat terminlar) qoidalari doirasida o'z kontragenti bilan bir necha turdagi tashqi iqtisodiy faoliyat bitimlarini tuzadi. Ushbu bitimlarda shakllantiriladigan o'zaro talab va majburiyatlarni o'z vaqtida samarali bajarilishi bevosita ularni buxgalteriya hisobini to'g'ri va aniq tashkil qilishi bilan bog'liqdir.

Mazkur bitimlar ham ma'lum bir ma'noda amaldagi qonunchilikka muvofiq qisman valyuta muomalalari deb ataladi.

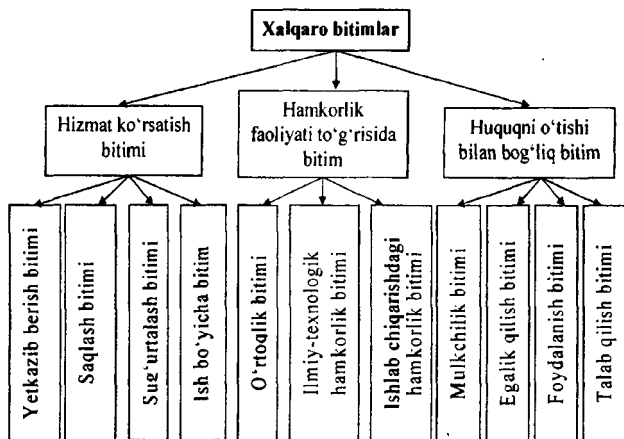
Shuningdek iqtisodchi olimlar A.V. Brizgalin, V.R. Bernik, A.N. Golovkinlarning fikriga ko'ra valyuta muomalalariga berilgan

quyidagi ta'rifda: "Valyuta muomalalari – bu predmeti valyuta qiymatliklari bo'lgan milliy qonunchilikda yoki xalqaro kelishuvlar bilan tartibga solinadigan bitimlar va boshqa harakatlardir" deyiladi. Mazkur ta'rifda faqatgina valyuta qiymatliklari harakatini asosi bo'lgan valyuta bitimlari nazarda tutilgan bo'lib, odatda Tashqi iqtisodiy faoliyat bitimlari ham to'liq bajarilmaslik holatlari uchrab turadi. Bu esa valyuta muomalalarining asosiy mezonini hisoblangan mablag'lar harakatini vujudga keltirmaydi va bitimlarning o'zigagina valyuta muomalalari deb ayta olmaymiz.

Bitimlarning tarkibida mulkchilik va boshqa huquqlarni o'tishi, shu jumladan, xorijiy valyutadagi foydalanish bilan bog'liq muomalalar, ya'ni xalqaro pul ko'chirishlarni amalga oshirishda va xalqaro hisob-kitoblarni xorijiy valyutalarda amalga oshirish uchun bir mamlakatdan ikkinchisiga o'tishi bilan bog'liq muomalalar amal qiladi.

Tashqi iqtisodiy faoliyat bitimlarini 3 ta asosiy guruhga ajratib ko'rsatishimiz mumkin.

Mazkur bitimlar tasnifini quyida keltirilgan chizmada ko'rish imkoniyatiga ega bo'lamiz (10.1-chizma).



10.1 - chizma. Tashqi iqtisodiy faoliyat bitimlari tasnifi

Keltirib o'tilgan bitim shakllari Tashqi iqtisodiy faoliyatini tarkibiy tuzilishi jarayonlari hisoblanib har qaysisi o'ziga hos xususiyati bilan valyuta muomalalarini shakllanishga o'z ta'sirini ko'rsatadi.

Valyuta muomalalari hisobini to'g'ri tashkil qilinishi valyuta muomalalarini turkumlangan holda hisobga olishni taqozo qiladi. Chunki, valyuta muomalalari, ayniqsa, kapital harakati bilan bog'liq valyuta muomalalari o'z xususiyatiga ko'ra O'zbekiston Respublikasi Markaziy bankining maxsus ruxsatnomasiga ko'ra amalga oshirilishi lozim. Binobarin, «Valyuta operatsiyasini amalga oshirishda rezident quyidagilarga majbur:

bir valyuta operatsiyasi bo'yicha barcha hisob-kitob va to'lovlarni asosiy depozit hisobvarag'i ochilgan tijorat banki orqali valyuta operatsiyasi shartlariga muvofiq amalga oshirish;

valyuta operatsiyasi shartlariga o'zgartirishlar kiritilganda (shartnomaning muddati uzaytirilishi, to'lov muddatining kechiktirilishi, qarzni so'ndirish jadvalining o'zgartirilishi, qarzning to'liq so'ndirilishi yoki shartnomaning bekor qilinishi va boshqalar) tijorat bankini xabardor qilish»⁹⁰.

Bu esa valyuta muomalalari amalga oshirilishi paytida kapital harakati bilan bog'liq valyuta muomalalarini aniqlab olishni talab qiladi. Ushbu talabga rioya qilinishi esa korxonalarni valyuta muomalalarini noto'g'ri tartibda amalga oshirilishini oldini oladi. Xorijiy valyuta va xorijiy valyutada ifodalangan qimmatbaho qog'ozlar bilan muomalalar O'zbekiston Respublikasi «Valyutani tartibga solish to'g'risida»gi qonuniga muvofiq, joriy valyuta muomalalari va kapital harakati bilan bog'liq valyuta muomalalariga bo'linadi.

Korxonalarning joriy valyuta muomalalari turkumi tarkibida eksport va import bo'yicha hisob-kitoblar eng asosiy ahamiyatga ega bo'lgan valyuta muomalalaridan biri sanaladi.

Tashqi iqtisodiy faoliyatning import muomalalari har tomonlama olib haraganda mamlakat iqtisodiyoti uchun muammoli salbiy ta'sir qiladigan jarayon hisoblanadi. Bunda to'lovsizlik kabi muammolar ko'proq uchraydi.

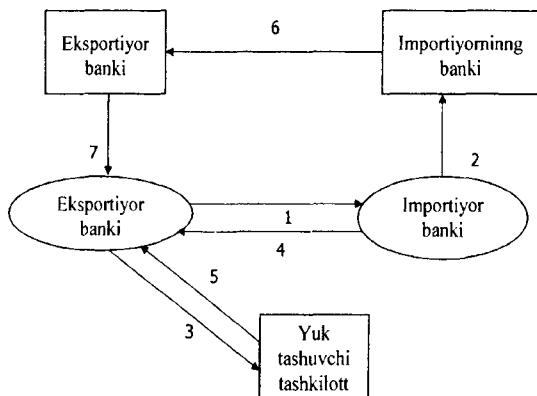
O'zbekiston Respublikasining «Valyutani tartibga solish to'g'risida»gi qonuni ish va xizmatlar, intellektual faoliyat natijalari eksporti va importi bo'yicha hisob-kitoblarni amalga oshirish uchun xorijiy valyutalarni o'tkazib berish bilan bog'liq valyuta muomalalarini joriy xalqaro muomalalar va kapital harakati bilan bog'liq valyuta muomalalariga

⁹⁰ O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki Boshqaruvining 2013-yil 23-noyabrda 22/2-sonli qaroriga ILOVA. Kapital harakati bilan bog'liq ayrim valyuta operatsiyalarini amalga oshirish tartibi to'g'risida NIZOM (AV 23.11.2017-y. 2536-l-son bilan ro'yxatga olingan MB Boshqaruvining Qarori tahriridagi xatboshi).

ajratadi. Bunda muomalalarni turkumlash mezon (kriteriyasi) bo'lib to'lovni taqdim qilish yoki olishni 90 kungacha muddatga uzaytirish hisoblanadi.

Bunda valyuta muomalalarining barcha turlarini to'la qamrab olish imkoniyati yuzaga kelmaydi. Masalan, muddatli valyuta muomalalari valyuta muomalalarining asosiy turlaridan biri hisoblanadi. Lekin u kapitallar va kreditlarning harakati bilan bevosita bog'liq bo'lmasligi mumkin yoki valyutaviy svop muomalalarini olaylik. Bu valyuta muomalalari joriy va muddatli valyuta muomalalarining o'zaro uyg'unligi natijasida yuzaga kelgan. Mazkur turkumlash o'z-o'zidan valyuta muomalalarini to'liq ko'rinishda qamrab olmaydi va valyuta muomalalarini amalga oshirishda asos bo'la olmaydi.

Halqaro hisob-kitoblarga joriy valyuta schyotlarini, xorijiy valyutada yozilgan veksellar va cheklarni hamda xorijiy valyutada yozilgan qimmatli qog'ozlarni kiritish mumkin (10.2-chizma).



10.2-chizma. Xalqaro hisob-kitoblarni oddiy ko'rinishi.

Xalqaro hisob-kitob muomalalari o'z navbatida ikki yirik guruhga bo'linadi:

1. Sof to'lovlar.
2. Hujjatlashtirilgan to'lovlar.

Bunda turkumlash uchun mezon bo'lib, to'lov shartlari quyidagilar hisoblanadi.

Sof to'lovlar uchun uch to'lov sharti xos:

- a) tovarlar summasini oldindan to'lash;

- b) tovar summasini tovarni qabul qilib olgandan so'ng to'lash;
- v) ochiq hisob varaqlar bo'yicha hisoblashish. Hujjatlashtirilgan to'lovlar uchun ikkita to'lov sharti xos;
- a) tovarlar bilan bog'liq hujjatlarni to'lov amalga oshirilgandan so'ng berish;
- b) tovarlar bilan bog'liq hujjatlarni veksel akseptlangandan so'ng berish.

10.2. Import muomalalari auditi

Import muomalalari auditi dasturiga muvofiq "kalit lahzalari" bo'lib import moddiy qiymatliklari (tovar, uskuna va h.k) bilan muomalalarni buxgalteriya hisobida to'liq va to'g'ri aks ettirilganligini tekshirish hisoblanadi. Ushbu bosqichda audit o'tkazishda eng muhim tovarlar yoki uskunani buxgalteriya hisobida aks ettiriladigan dastlabki qiymatini aniqlanishini nazorat qilish hisoblanadi.

Korxonalar hisob siyosatiga muvofiq kelib tushgan import tovarini hisobga olish tartibi aniqlanishi kerak. Tovarlarini belgilanishidan kelib chiqib uning xarid qiymatini shakllanishi buxgalteriya hisobining turli xil schyotlarida amalga oshirilishi mumkin.

Ulgurji va chakana savdodan kelib tushgan tovarlarni kirim qilishda korxonalar savdoning turidan kelib chiqib ikkinchli tartibli ulgurji savdosida 2911- "Ombordagi import tovarlar" chakana savdosida 2921- "Chakana savdodagi import tovarlari" syotlarini ochish va yuritib borish mumkin.

Import muomalalarini buxgalteriya hisobida to'g'ri aks ettirish nuqtai nazaridan auditor dastavval diqqat e'tiborini chetdan tashib keltirilgan tovarlar va uskuna qiymatini shakllantirish tartibiga qaratish lozim.

O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan 1998-yil 27-avgustda 44-son bilan tasdiqlangan 4-son "Tovar-moddiy zaxiralari" nomli buxgalteriya hisobining milliy standartlariga ko'ra tovarning haqiqiy qiymati tovarning shartnoma qiymati va uni o'zlashtirish bilan bog'liq xarajatlardan kelib chiqadi. Aynan tovarning ana shu haqiqatdagi qiymati 2910- "Ombordagi tovarlar" schyotida hisobga olinishi lozim. Importyor korxonalar uchun ham va auditor uchun ham import tovarning haqiqatdagi qiymatini shakllanishini ma'lum bir vaqt davomida ro'y berishini hisobga olishi zarur bo'lib uni sotib olish bo'yicha barcha xarajatlarni alohida schyotlarda jamlash maqsadga muvofiq hisoblanadi. Hozirgi kunda amaldagi schyotlar rejasiga muvofiq material qiymatliklarini haqiqatdagi

qiymatini shakllantirish uchun 1510- “Materiallarni tayyorlash va xarid qilish” schyoti qo‘llanilib import tovarlarini haqiqatdagi qiymatini shakllantirish uchun mazkur schyotga 1511- “Import tovarlarni haqiqatdagi qiymati” maxsus ikkinchli tartibli schyotini yuritish maqsadga muvofiq hisoblanadi. Ushbu schyotning debetida import qiymatliklarining qiymatini shakllanishi bilan bog‘liq barcha xarajatlar aks ettiriladi va so‘ngra import mulkining haqiqatdagi shakllangan qiymati uni kirim qilayotganda 1511 schyotining kreditidan 1011- “Import materiallar” yoki 2911- “Ombordagi import tovarlar” schyotlar debetiga kirim qilinadi. Biroq buxgalteriya hisobini yuritishning tartib-qoidalariga ko‘ra korxonalariga kelib tushgan import materiallarning haqiqatdagi qiymatini moddiy mulkni hisobini yuritiladigan buxgalteriya hisobining schyotlari (1011- “Import materiallar”, 0711- “O‘rnatiladigan import uskunalar” 2911- “Ombordagi import tovarlar” 0811- “Ombordagi Tashqi aktivlarga qo‘yilmalar” va h.k)da to‘g‘ridan-to‘g‘ri aniqlashlariga hech narsa to‘sqinlik qilmaydi.

Import tovarlarining analitik hisobi asosida hisob partiyasi tushunchasi yotadi. Hisob partiyasi deganda bitta shartnoma va bitta transport hujjati bilan rasmiylashtirish bo‘yicha olingan yoki yuklab jo‘natilgan tovarlarning ma‘lum bir miqdori tushuniladi. Hisob partiyasi odatda tovarning xarakteridan va partiyani tashish, yukni tushirib boshqasiga ortish va yukni qo‘riqlash jarayonida saqlash imkoniyatlaridan kelib chiqib tuziladi. Amaliyotda agar xorijiy mol yetkazib beruvchi har bir transport schyoti taqdim etsa, unda hisob partiyasi sifatida bitta schyot bilan rasmiylashtirilgan partiya tushuniladi. Auditor nuqtai nazaridan agar korxonada import tovarlarini hisob partiyalariga bo‘linishini qo‘llamas, ham tovarlar hisobi tartibi, ham mol yetkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblar tartibini buzib ko‘rsatilishi ehtimolini ortishiga olib keladi. Shunday qilib import tovarlarini kirim qilishda kelib chiqadigan xatoliklar riskidan qochish uchun hisob partiyasi bo‘yicha olib borilishi lozim bo‘lib, partiya ichida esa zarur bo‘lganida tovarlarni nomlari bo‘yicha hisob yuritilishi maqsadga muvofiq bo‘ladi.

Tovarlarni balans hisobiga qabul qilishda uni xorijiy mol yetkazib beruvchidan O‘zbekistonlik importiyorgacha bo‘lgan yo‘ldagi aniq joylari bo‘yicha tahliliy hisobda aks ettirish muhim ahamiyatga egadir. Shunday qilib, tovar yo‘l qismlarini quyidagi bir necha qismlarga ajratishimiz mumkin:

chegaradagi ombordagi import tovarlari (agar ular qandaydir sabablarga ko‘ra joylashtirilgan bo‘lsa);

portlardagi va chegaralardagi temir yo'l bekatlaridagi import tovarlari;

O'zbekiston Respublikasi yo'llaridagi import tovarlari.

Agarda auditor tekshirish jarayonida import tovarlarining aniq joylashgan manzillari nazorat qilinmayotganligi aniqlansa, unda u ichki nazorat tizimini past sifatli ekanligi to'g'risida xulosa chiqarishi lozim.

Import tovarining haqiqatdagi qiymatini to'g'ri shakllantirilishini tekshirishda auditor avvalambor quyidagilarni aniqlashi lozim:

Import tovari qiymatini va uni o'zlashtirish bo'yicha xarajatlarni buxgalteriya hisobi schyotlarida o'z vaqtida aks ettirilishini:

Tovarning haqiqatdagi qiymatiga kiritiladigan xarajatlarni to'liqligi asoslanganligi.

Shu bilan bog'liq o'z vaqtida aks ettirilganligini tekshirishda Tashqi savdo shartnomasiga muvofiq mulkchilik huquqini o'tishi paytigacha va material resurslar hisobi schyotlarida yoki 1510- "Materiallarni tayyorlash va xarid qilish" kalkulyatsion schyotida ushbu import tovarining qiymatini aks ettirish paytiga e'tibor qaratish lozim. Xarajatlarni to'liqligini tekshirishda auditor 2910- "Ombordagi tovarlar" schyotida haqiqatdagi qiymati to'liq shakllangan tovarlargina hisobga olinganligiga ishonch hosil qilishi lozim:

- mol yetkazib beruvchiga to'lab beriladigan shartnoma bahosi;
- material qiymatliklarni o'zlashtirish bilan bog'liq axborot-maslahat xizmatlari qiymati;
- material ishlab chiqarish zaxiralar birliklarini o'zlashtirish bilan bog'liq to'lanadigan soliqlar, bojxona bojlari;
- vositachilik korxonalariga o'zlashtirilgan tovarlar uchun mukofotlar;
- sug'urta xarajatlarini hisobga olgan holda material qiymatliklarni tayyorlash va yetkazib berish bo'yicha xarajatlar;
- mol yetkazib beruvchilarning kreditlari (tijorat kreditlari) bo'yicha foizlar;
- qarz mablag'larga agarda ular material qiymatliklarni o'zlashtirish bilan bog'liq bo'lsa va ular materiallarni korxonalariga omborlariga kiritish sanasiga qadar amalga oshirilgan bo'lsa to'lanadigan foizlar;
- material qiymatliklarni o'zlashtirish bilan bevosita bog'liq boshqa xarajatlar.

Mahsulot ishlab chiqarish, ishlarni bajarish va xizmatlarni ko'rsatish bilan bog'liq bo'lmagan holda material qiymatliklarni rejalashtirilgan maqsadlarga foydalanishga yaroqli holatga keltirish uchun ularga qayta ishlov berish va texnik tavsifini yaxshilash xarajatlar.

Umumxo'jalik va shunga o'xshash xarajatlar agarda ular bevosita material qiymatliklarni o'zlashtirish bilan bog'liq bo'lmasa haqiqatdagi xarajatlarga kiritilmaydi. Bundan tashqari, tovarni jo'natish punkitidan belgilangan punkitigacha yetkazib berish xarajatlari, shuningdek transport xarajatlari (yukni tushirib ortish, saqlash xarajatlari) yetkazib berish bazasiga mos kelishi kerak. Importyor import tovarlar tannarxiga boshqa xarajatlarni kiritmaganligiga ishonch hosil qilishi uchun yetkazib berish bazis bilan solishtirilishi lozim. Chunki shunday vaziyat ro'y bersa ham buxgalteriya hisobi ham soliqqa tortish maqsadlarida korxonaning tovardan foydalanishdan foydasini kamaytirish kelib chiqadi.

10.1-jadval

№	Muomalalar mazmuni	Korrespondentsiyalanadigan schyotlar	
		Debet	kredit
1	Xorijiy mol yetkazib beruvchiga tovar qiymati to'lab berildi	6010	5210
2	Qo'shilgan qiymat solig'ini to'lash uchun bojxona summasi depozitga o'tkazma qilindi	3190	5110
3	Bojxona to'lovlari (bojlar, yig'implar) hisoblanadi	9410	3190
4	Bojxonada qo'shilgan qiymat solig'i hisoblandi	4411	3190
5	Bojxonada to'langan qo'shilgan qiymat solig'i summasi hisobga qabul qilindi	6410	44111
6	Tovarlarni tashish uchun transport xarajati to'landi	3190	5110
7	Transport xarajatlari hajmiga sarflarning oshishi ro'y berishi	9410	3190
8	Transport xarajatlari bo'yicha QQS aks ettirildi	4411	3190
9	Yuk xati xarajatlar bo'yicha QQSni hisobdan chiqarilishi hisobda aks ettirildi	6410	4411
10	Mulkchilik huquqini o'tish sanasidagi O'zbekiston Respublikasi Markaziy bankining rasmiy kursi bo'yicha kalkulyatsion schyotga tovar kirim qilinishi	1511	6010
11	Kurs farqi aks ettirilishi		
	-ijobiy	6010	9540
	-salbiy	9620	6010
12	Yuk xarajatlari summasini kalkulyatsion schyotga hisobdan chiqarildi	1511	9410
13	Tovarni to'liq import qiymati bo'yicha kirim qilinishi	2911	1511

Import muomalalarni buxgalteriya hisobida aks etirishning to'g'riligini baholashda auditor sintetik hisob schyotlari korrespondentsiyasini korxonaga hisob siyosatiga qabul qilingan hisobga

olish tartibida mos tushishini tekshirishi lozim. Bunda import material qiymatliklari (tovarlari) hisobda aks ettirishning korxonalar buxgalteriya kasbiy maxoratidan kelib chiqib bir necha variantlari amal qilishi mumkin. Masalan, transport xarajatlari import tovarlari qiymatiga kiritilishi mumkin.

Tashqi iqtisodiy faoliyati import material qiymatliklari va nomoddiy qiymatliklari bilan bog'liq bo'lgan korxonalar tez-tez xorijiy mol yetkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblarni amalga oshirish uchun valyuta mablag'larni xarid qilish va sotish muomalalarini amalga oshiradi. Shundan kelib chiqqan holda valyutalarni xarid qilish bo'yicha muomalalarni valyuta qonunchiligida mos kelishini hamda importyorning buxgalteriya hisobida aks ettirilishini to'liqligi va ishonchliligini auditorlik tekshiruvidan o'tkazish tartibi ko'rib chiqish maqsadga muvofiq hisoblanadi.

Auditorlik tekshiruvini o'tkazishning vaqt aspekti xo'jalik faoliyatining turli xil davrlarini qamrab oladi va demak, ushbu ko'rinishdagi muomalalarini hisobda aks ettirishni tekshirish dasturi bo'yicha auditor xo'jalik faoliyatini amalga oshirish davridan kelib chiqib valyutani oldi-sotdisi qonunchilik nuqtai nazaridan ishonchli shakllantirilganligini hisobga olishi lozim.

Import muomalalarining alohida bosqichi bo'lib, import uskunalarini hisobda aks ettirilishni ishonchliligini baholash hisoblanadi.

10.3. Valyuta muomalalari auditori

Valyuta muomalalari auditorining asosiy maqsadi xo'jalik yurituvchi subyektlarning Tashqi iqtisodiy faoliyatlari bilan bog'liq, ya'ni chet el valyutasidagi xo'jalik muomalalari buxgalteriya hisobida to'g'ri aks ettirilganligi va moliyaviy hisobotdagi ko'rsatkichlar ishonchli ekanligi to'g'risida fikr shakllantirishdan iborat.

«Xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan quyidagilarni amalga oshirishni nazarda tutuvchi bitimlar chet el valyutasidagi operatsiyalar hisoblanadi:

a) mol-mulkni (asosiy vositalar, nomoddiy aktivlar, tovar-moddiy zaxiralari va boshqa aktivlarni) chet el valyutasiga sotib olish yoki sotish;

b) chet el valyutasiga ishlar, xizmatlar ko'rsatish va ulardan foydalanish;

v) to'lash yoki olish summasi chet el valyutasida belgilangan kreditlar va qarzlarni olish yoki berish;

g) chet el valyutasidagi majburiyatlarni o'ziga qabul qilish yoki

majburiyatlarni qoplash»⁹¹.

2017-2021 yillarda O'zbekiston Respublikasini rivojlantirishning beshta ustuvor yo'nalishi bo'yicha Harakatlar strategiyasiga muvofiq mahalliy eksport qiluvchi korxonalarni va fermer xo'jaliklari faoliyatini, ularning tashqi bozorlarda raqobatdosh mahsulotlar ishlab chiqarish va eksport qilishini iqtisodiy rag'batlantirish, shuningdek, valyuta bozorini yanada liberallashtirish maqsadida "2017-yilning 1-avgustidan eksport qiluvchi xo'jalik subyektlariga mahsulotlar (ishlar, xizmatlar) eksport qilishdan valyuta tushumlarining 25 foizini majburiy sotish bo'yicha talab bekor qilingan"⁹².

Auditor chet el valyutasidagi muomalalarini dastlabki hisobi ularning turlari bo'yicha o'ziga hos tartibda rasmiylashtirilib borilganligiga ishonch hosil qilishi kerak. Ya'ni har bir xorijiy valyuta turini va ularni qiymati aks ettirilayotgan valyuta mablag'lari bilan bog'liq valyuta muomalalari hisobini yuritib borish uchun ochilgan valyuta schyotlariga nisbatan kirim va chiqim muomalalarini rasmiylashtirishda asos sifatida talab qilinadigan tegishli hujjatlar ro'yxati bir-biridan farqlanadi.

«Chet el valyutasidagi operatsiyalar, shu jumladan quyidagilar bo'yicha operatsiyalar, buxgalteriya hisobida ular amalga oshirilgan sanadagi O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki kursi bo'yicha so'm ekvivalentida aks ettiriladi:

a) kassadagi, bankdagi depozit va ssuda hisobraqamlaridagi, akkreditivlardagi valyuta mablag'lari, valyutadagi ssuda qarzlari;

b) chet el valyutasidagi debitorlik va kreditorlik qarzlari, kreditlar va qarzlari;

v) tuzilgan shartnomalar bo'yicha chetdan keltirilgan tovar-moddiy boyliklar va boshqa aktivlarni bojxona yuk deklaratsiyasini rasmiylashtirish sanasida kirim qilish;

g) chet el valyutasida bojxona to'lovlarini amalga oshirish;

d) chet el valyutasida ifodalangan pul hujjatlari;

⁹¹Chet el valyutasidagi operatsiyalarni buxgalteriya hisobida aks ettirish tartibi to'g'risida NIZOM (O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi, Iqtisodiyot vazirligi, Davlat soliq qo'mitasi, Markaziy banki, Davlat statistika qo'mitasining 2004 yil 2-sentyabrdagi 98, 41, 2004-57, 257-V, 8-son qarori bilan TASDIQLANGAN. Mazkur Nizomga quyidagilarga muvofiq o'zgartirishlar kiritilgan AV 30.07.2013-y. 1411-1-son bilan ro'yxatga olingan MV, IV, DSQ, MB Boshqaruvi, Davlatqo'm Qarori; AV 12.01.2015 y. 1411-2-son bilan ro'yxatga olingan MV, IV, DSQ, MB Boshqaruvi, Davlatqo'm Qarori).

⁹²O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017-yil 28-iyuldagi PQ-3157-sonli «Mahalliy eksport qiluvchi korxonalarni rag'batlantirish bo'yicha qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida» gi qarori

e) chet el valyutasidagi qimmatli qog'ozlar»⁹³.

Tashqi iqtisodiy faoliyatning eksport muomalalari bilan bog'liq valyuta muomalalarini dastlabki hisobida asosan quyidagi birlamchi hujjatlarda keng foydalaniladi (audit manbalari hisoblanadi):

- texnik hujjatlar-mashina va uskunalar, Mahsulotlar tavsifi va formulyarli, o'rganish, montaj qilish, naladka qilish, boshqarish va ta'mirlash bo'yicha chizmalar, yo'riqnomalar, texnik spetsifikatsiyalar va h.k.;

- tovar – jo'natuvchi hujjatlar – tovar sifati to'g'risidagi sertifikat, jo'natish spetsifikatsiya, qadoqlash varaqasi komplekt qaydnomalar va h.k.;

- transport, ekspeditorlik va sug'urta hujjatlari - temir yo'l yuk-xati va uning nusxalari (xalqaro yuk xabarlashuvi temir yo'l yuk-xatlari dublikati, O'zbekiston Respublikasi ichki yuk xabarlashuvi temir yo'l yuk-xati kvitansiyasi), bagaj kvitansiyasi, konosament, avtotransport, daryo va havo habarlashuvi, sug'urta polisi yoki sertifikat va h.k.;

- ombor hujjatlari-port yoki O'zbekiston Respublikasi bojxonasidagi omborxonaga qabul qilish dalolatnomasi, xorijiy portning yukni saqlash qabul qilinganligi qilinganligi to'g'risidagi tilxati;

- hisob-kitob hujjatlari, schyot-faktura, hisob-kitob spetsifikatsiyasi (qachonki tovar turli xil qismlar majmuasidan iborat bo'lib, ushbu qismlar har biri o'z narxiga ega bo'lgan holatlarda rasmiylashtiriladi), o'tkazma veksel (tratta):

- bank hujjatlari-xorijiy valyutani o'tkazib berishga ariza, inkassa topshiriqnomasi, akkreditiv ochish to'g'risida ariza, O'zbekiston Respublikasi bojxonasi to'lovlari maqsadida ochilgan depozitga mablag'larni ko'chirish to'g'risida topshiriqnoma, korxonaning bankdagi hisob-kitob, valyuta va boshqa pullik schyotlari bo'yicha ko'chirmalar:

- bojxona hujjatlari - bojxona yuk deklaratsiyasi (BYuD), tovarning kelib chiqish sertifikat, boj to'lovlar, aksizlar yig'imga to'langanligi to'g'risida ma'lumotnoma;

- da'vo - arbitraj hujjatlari-da'vo xati, sudga yoki arbitrajga kiritilgan da'vo xati, sud yoki arbitrajning da'voni qondirish yoki rad etish to'g'risidagi qarori;

- tovarlar kamomadi yoki buzilishi bo'yicha hujjatlar - kamomad bo'yicha tijorat dalolatnomasi, avariya sertifikat.

Valyuta qonunchiligiga muvofiq eksport muomalalari bilan bog'liq

⁹³Chet el valyutasidagi operatsiyalarni buxgalteriya hisobida aks ettirish tartibi to'g'risida NIZOM.

hisob-kitoblar joriy valyuta muomalalari turkumiga tegishli bo'lib, mazkur muomalalar dastlabki hisobida eng asosiy hujjat eksport shartnomasi hisoblanadi. Ya'ni eksport bitimlari tomonlarning huquqlari, majburiyatlari va mas'uliyatlaridan tarkib topgan shartnoma bilan rasmiylashtiriladi. Bunda quyidagi muhim bo'limlar mavjudligi talab qilinadi: shartnoma predmet va tomonlar aniqlanishi: tovarlar, ishlar yoki xizmatlar narxi va shartnomaning umumiy summasi: tovarlarning turi, sifati va yetkazib berish muddatlari: to'lov shartlari va hisob-kitob shakllari tovarlarni qadoqlash va markirovkalash; sotuvchi kafolati; shartnoma shartlari buzilganda qo'llaniladigan jarima sanksiyalari va zararni qoplash; sug'urtalash; engib bo'lmas kuchlar holati, arbitraj.

Chet el valyutasidagi pul mablag'lari analitik hisobi kassa kitobida sintetik hisobi esa 1 va 2- jurnal-orderlarda hamda 1 va 2 qaydnomalarda so'm ekvivalentida yuritiladi. Valyuta hisobvarag'idan mablag'larni olish O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi va O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki belgilagan tartibda va maqsadlarda amalga oshiriladi.

Vakolatli banklar 5200 "Chet el valyutasidagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlari"dan ko'chirmalarni so'mdagi ekvivalentisiz beradi. Ba'zi hollarda ham xorijiy valyutada ham so'mda berish mumkin. Bu juda ham qulay hisoblanadi.

Birinchi holatda korxonalar valyuta muomalalarini Markaziy bankning kursi bo'yicha muomala sodir bo'lgan sanadagi kurs bo'yicha o'zi mustaqil qayta hisoblashni amalga oshiradi.

Auditor buxgalteriya hisobida xorijiy valyutadagi muomalalarni valyuta schyotida aks ettirish xorijiy valyutani so'mga qayta hisoblash qoidasiga amal qilinganligini tekshirishi lozim. Bunda qayta hisoblash valyuta tushumlari va valyuta chiqimlari sanalarida amalga oshiriladi. Shuningdek, valyuta schyotidagi qoldiqlar ham kurs o'zgarganda qayta hisobga olinadi.

Tashqi iqtisodiy faoliyatni amalga oshirayotgan korxonalar hisob-kitob schyoti bilan birga valyuta schyotini: tranzit valyuta schyoti, joriy valyuta schyoti va zarurat tuqilganda xorijdagi valyuta schyotini ochish huquqiga ega.

Buxgalteriya hisobining schyotlar rejasiga muvofiq, 5210- "Mamlakat ichidagi valyuta schyotlari" korxonaning ichki hisob schyotiga muvofiq bir necha analitik schyotlarga bo'linishi mumkin. Yirik bo'lmagan korxonalarda 5210- "Mamlakat ichidagi valyuta schyotlari" bo'yicha yozuvlar 01-son jurnal-orderda ro'yxatga olib boriladi.

Soddalashtirilgan hisob yuritilganda esa 4 - qaydnomada ro'yxatga olinadi. Hisobchilikning yagona jurnal-order shaklini qo'llovchi korxonalarda xo'jalik muomalalari 2/1 - son jurnal orderda aks ettiriladi.

Valyuta schyotlaridagi mablag'larning harakati ularni:

- eksport muomalalari bo'yicha Mahsulotlar realizatsiyasi, bajarilgan ish va ko'rsatilgan xizmatlardan tushumlarni:

- banklararo valyuta birjasidagi savdolaridan yoki undan tashqari zaruriy shartlarga rioya qilgan holda valyutalarni o'zlashtirish natijasida kirim qilinishi bilan bog'liqdir.

Rezident yuridik shaxslar vakolatli banklar orqali Tashqi valyuta bozoridan so'mga xorijiy valyutani joriy ehtiyojlarga ya'ni valyuta muomalalari xarakteriga ega bo'lgan va shuningdek, asosiy faoliyat bo'yicha shartnoma majburiyatlarini tasdiqlovchi hujjatlarni vakolatli bankga taqdim qilish sharti bilan asosiy faoliyat bo'yicha majburiyatlarni so'ndirish maqsadida xarid qilib olishlari mumkin.

Audit jarayonida korxonaning valyuta schyoti bo'yicha barcha muomalalar bank ko'chirmalari asosida ro'yxatga olinganligi tekshiriladi. Ushbu ko'chirmalar asosida 5200- "Chet el valyutasidagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar"da sun'iy hisob aks etadi. Bank ko'chirmalariga valyuta mablag'lari harakati bo'yicha tegishli yozuvlarni tasdiqlovchi hujjatlar ilova qilinadi. Masalan: to'lov topshiriqnomasi, to'lov talabnomasi, akkreditivga ariza, o'tkazmaga ariza, memorial-order va h.k.

Har bir valyuta harakatini analitik hisobini alohida kartochkalarda yuritish maqsadga muvofiq hisoblanadi.

Yuqorida ta'kidlab o'tilgan tartib-qoidalar valyuta muomalalari dastlabki hisobning tarkibiy qismi bo'lib, bunda auditor e'tiborni valyuta muomalalarni rasmiylashtirish jarayonida qo'llaniladigan hujjatlarni tahlil qilishga qaratishi lozim. Chunki valyuta muomalalari ham buxgalteriya hisobining obyekt sifatida buxgalteriya hisobini tashkil qilishning umumiy tartibda qabul qilingan tamoyillarga mos ravishda dastlabki tegishli hujjatlarda aks ettirilgan holda hisobga olinishi va tan olinishi kerak. Audit jarayonida valyuta muomalalarini hujjatlashtirishdagi muommolarni tahlil qilib chiqadigan bo'lsak, ulardan biri valyuta muomalalarini buxgalteriya hisobida aks ettirish sanasi, ya'ni tegishli hujjatlarni rasmiylashtirish sanasi hisoblanadi.

Tashqi iqtisodiy faoliyat hisobi ham so'mda ham xorijiy valyutada yuritiladi. Shu sababli, xorijiy valyuta muomalalari sanasida O'zbekiston Respublikasi Markaziy bankining kursi bo'yicha so'mda qayta hisoblanadi, Bunday qayta hisoblash natijasida maxsus pul birligi «xorijiy

valyutadagi so'm» paydo bo'ladi. Bu esa parallel hisob yuritishni anglatadi va yakuniy natijada valyuta schyotlari bo'yicha balans so'mda aks ettiriladi.

Valyuta qiymatliklari va muomalalarning buxgalteriya hisobi bir-biri bilan bog'liq bo'lgan ikkkita vazifani yechimini ta'minlashga yo'naltirilgandir. Birinchidan, mazkur muomalalarni korxonada faoliyatining tarkibiy qismi sifatida aks ettirilishi kerak. Ikkinchidan, hisobda mulk va majburiyatlarning real holati to'g'risidagi axborot ta'minlanishi kerak.

Birinchi masalani yechish uchun barcha pul o'lchov birliklarini yagona valyutaga birlashtirish kerak yoki xo'jalik faoliyati haqidagi axborotlarni jamlash va umulashtirish uchun yagona o'lchov birligini tizimlashtirish zarur.

Ikkinchi masalani yechish uchun yagona valyutadan foydalanishi bilan bog'liq holda real valyutadagi hisob-kitoblar va to'lovlardagi hisobni parallel tarzda amlga oshirib borish zarurdir. Bu debitorlik va kreditorlik qarzlari bo'yicha qarorlarni qabul qilishni hamda nazorat qilishning imkonini beradi.

Bundan tashqari hisob jarayonida valyuta bitimlaridagi valyuta qiymatliklari naqdligi va ulardan maqsadli qonuniy tarzda foydalanishi ustidan nazorat yuritiladi.

Bu yerda buxgalteriya hisobining uzluksizlik tamoyilini ta'minlash talab qilinadi. Ushbu muammoni yechimi sifatida bugungi kunda amaliyotda "valyutalar" ni milliy valyutaga konvertatsiya qilinayotganda bitta barqaror valyuta "qiymat almashinuvi" jarayonlarida balanslashtiruvchi valyuta vazifasini o'taydigan valyutadan foydalanishni amaliyotda ko'rishimiz mumkin. Ya'ni, egri kotirovka qo'llanilib, bir necha xorijiy valyutalar qiymati oldin bitta barqaror xorijiy valyutada hisobga olinib, sintetik (jamlanma-yig'ma) hisob axboroti shakllantiriladi va so'ngra ushbu valyutada yig'ilgan mablag'lar milliy valyutada konvertatsiya qilinib moliyaviy hisobotlarda aks ettiriladi. Biroq, bu yerda yagona mexanizm amal qilmoqda va ushbu mexanizm valyuta kurslarini o'zaro qarama - qarshi holati keskin o'zgarishini hisobga olgan holda to'la-to'kis mukammal mexanizm deb baholay olmaymiz.

Audit jarayonida Tashqi iqtisodiy faoliyat korxonalarida valyuta mablag'larini vakolatli banklardagi valyuta schyotlarida (tranzit va joriy) saqlanishi ta'minlanganligini tekshirishi kerak. Tranzit valyuta schyotida kelib tushgan chet el valyutasini to'liq hajmda o'tkazish bilan bog'liq muomalalar hisobi yuritilib boriladi. Joriy valyuta schyotida chet el valyutasi tushumi bir qismini majburiy sotishdan keyin korxonada ixtiyorida

qoladigan mablag'ni hisobga olishga xizmat qiladi.

Vakolatli bank valyuta schyoti ochilgan mijoziga xorijiy valyutada kassa-hisob-kitob xizmatini, naqd valyutani inkassatsiyasi, mijozning xorijiy hamkorlariga valyuta mablag'larini o'tkazib berish, xorijiy valyutada kreditlash va boshqa shu kabi bank xizmatlarini ko'rsatadi. Kassa hisob-kitob xizmati bank va mijoz o'rtasida O'zbekiston Respublikasi Fuqorolik Kodeksining 775-moddasiga muvofiq tuzilgan bitim doirasida tartibga solinadi. Ushbu bitimga asosan valyuta schyoti bo'yicha hisob-kitob-kassa xizmatlariga to'lovlar korxonaning ishlab chiqarish va muomala xarajatlariga bank ko'chirmalariga asosan olib boriladi.

Xorijiy valyutalardagi kassa muomalalarini hisobga olish uchun korxonalarda maxsus kassa amal qilishi lozim. Bunda valyutalar bo'yicha kassir bilan alohida to'liq moddiy javobgarlik to'g'risida shartnoma tuziladi. Kassada xorijiy valyutadagi limit o'rnatiladi. Kassa barcha yo'riqnomalar, nazorat va ma'lumot materallari (xorijiy valyutalar bo'yicha ma'lumotnomalar, pul cheklari namunalari, yevro cheklar va h.k.) bilan ta'minlanishi kerak.

Kassirlar kassadan valyutalarni chiqim qilish va va kassaga kirim qilish bo'yicha muomalalarni amalga oshirish qoidalariga qat'iy tartibda amal qilishlari shart.

Kassir mijozlardan xorijiy valyutadagi pul hujjatlarini qabul qilib olayotganda ularning haqiqiyliги va to'lovga yaroqliligini mavjud nazorat ma'lumotlari bo'yicha va shuningdek hujjatlar rekvizitlarini to'g'ri va to'liq to'ldirilganligini tekshirishi shart. Kassirda cheklar va nazorat materiallarini namunalari bo'lmasa, bunday cheklar to'lovga qabul qilinmaydi.

Kassaga haqiqiyliги va to'lovga yaroqliligi shubha bo'lmagan naqd xorijiy valyutalargina qabul qilinishi lozim.

Zararlangan, yupqa holatga kelib qolgan, to'lovga yaroqliligi shubha bo'lgan pul belgilari mijozlardan kassir tomonidan qabul qilinmaydi.

Soxta pul belgilari shuningdek ularni haqiqiyliгiga shubha bo'lsa, mazkur valyutalar mijozga qaytarib berilmaydi. Ular alohida restrlarda ro'yxatga olinadi va "Soxta" yoki "Shubhali" belgisi bilan vakolatli bankka qaytariladi. Bunda mijozga qabul qilib olingan valyuta soxtaligi yoki uni shubxaliligi to'g'risida kvitantsiya beriladi. Kvitatsiyada valyutani nomi va o'ziga hos xususiyatlari ko'rsatib o'tiladi.

Tovarlar va xizmatlar to'loviga ular bo'yicha tuzilgan shartnomalar doirasida bir necha xorijiy valyutalarni qabul qilinishiga ruxsat etiladi.

Boshqa xorijiy valyutalarni dollarda qayta hisoblanishi bozor kursi bo'yicha amalga oshirilishi lozim. Bunda vakolatli bank ma'lumotiga asoslanishi lozim. Qayta hisoblash jadvali tashrif buyuruvchilar uchun taqdim etilishi ko'zda tutiladi.

Valyutadagi hisob-kitoblarni amalga oshirishda qaytimlar odatda to'lov vositasida beriladi.

Xorijiy valyutalarda kassa muomalalarini to'g'ri va aniq tashkil qilinishini ta'minlash maqsadida vakolatli banklarning tegishli nazorati va auditorlik tekshiruvlari o'tkazilib turishlari maqsadga muvofiq hisoblanadi.

Xorijiy valyutadagi mablag'lar holati va harakati to'g'risidagi axborotlarni umumlashtirish uchun 5200- "Chet el valyutasidagi pul mablag'larni hisobga oluvchi schyotlar"dan foydalaniladi. Ushbu schyotning debeti bo'yicha korxonalar valyuta schyotlariga pul mablag'larining tushumi aks ettirilsa, kreditda esa valyuta schyotlaridan pul mablag'lari chiqimi aks ettiriladi. Valyuta schyotlari bo'yicha muomalalar bankning valyuta schyotlaridan ko'chirmalari va ularga ilova qilingan pul-hisob-kitob hujjatlariga asosan aks ettiriladi. Ushbu bank ko'chirmalarini tekshirish paytida aniqlangan va valyuta schyotlarining debet yoki kreditiga xato olib borilgan summalar 6960- "Da'volar bo'yicha to'lanadigan schyotlar"da aks ettiriladi.

Rezident – korxonalar tomonidan O'zbekiston Respublikasi ichki valyuta bozorida xarid qilingan xorijiy valyuta to'liq hajmda ularning vakolatli bankdagi xorijiy valyuta schyotiga kiritiladi.

Vakolatli banklar kapital harakati bilan bog'liq valyuta muomalalarini korxonaning topshirig'iga ko'ra faqatgina O'zbekiston Respublikasi Markaziy bankning mazkur muomalalarini amalga oshirish huquqini beradigan oxirgi ruxsatnomasi mavjud bo'lgan taqdirdagina amalga oshirish mumkin.

Korxonalar ushbu subschyotlarni hisob-kitoblarda foydalaniladigan valyutalar (AQSh dollari, YEVRO va h.k) turlari bo'yicha hamda xorijiy valyutadagi asosiy to'lov valyutasi (masalan, AQSh dollari)da ochish mumkin.

Birinchi holatda korxonalar bankdan har bir valyuta turi bo'yicha ochilgan valyuta schyotlar bo'yicha ko'chirma oladi. Ikkinchi holatda esa faqat asosiy valyuta schyoti bo'yicha ko'chirma oladi. Bunda boshqa valyutalardagi tushumlar yoki to'lovlarni bank mustaqil ravishda asosiy valyutaga konvertatsiya qilib buxgalteriya hisobini yopadi.

Tashqi iqtisodiy faoliyat subyektlari ichki valyuta bozorida xorijiy

valyutalarni oldi-sotdisi bo'yicha muomalalarni vakolatli banklar orqali amalga oshiradilar. Vakolatli banklar korxonalar topshiriqnomalariga muvofiq xorijiy valyutalarni boshqa korxonalarga, banklararo valyuta bozorida yoki O'zbekiston Respublikasi Markaziy Bankiga sotish mumkin.

Rezident korxonalar tomonidan ichki valyuta bozoridan sotib olingan xorijiy valyuta to'liq hajmigada ularning vakolatli bankdagi joriy valyuta schyotiga kirim qilinadi.

Hozirgi kunda kelib rezident yuridik shaxslar ichki valyuta bozoridan vakolatli banklar orqali xorijiy valyutalarni quyidagi muomalalarni amalga oshirilishi uchun sotib olishlari mumkin:

- a) joriy valyuta muomalalarini;
- b) kapital harakati bilan bog'liq valyuta muomalalarni;
- v) vakolatli banklardan olingan xorijiy valyutalardagi kreditlarni so'ndirish hamda ularga hisoblangan foizlarni va maqsadsiz foydalanilgan taqdirda jarimalarni to'lash;
- g) xorijga safarga jo'natilayotgan xodimlarga safar xarajatlariga to'lovlar;
- d) xorijdagi vakolatxonani saqlash xarajatlari uchun O'zbekiston Respublikasi Markaziy bankning ruxsati bilan xorijda ochilgan valyuta schyotlariga to'lovlar;
- e) hukumat qonunlariga muvofiq davlat tomonidan undiriladigan xorijiy valyutadagi majburiy to'lovlar.

Xorijiy valyutalarni oldi-sottisida kelib chiqadigan kurs farqlari ijobiy bo'lsa 9540- "Kurs farqlaridan olingan daromadlar" schyotida, salbiy kurs farqlari esa 9620- "Kurs farqlaridan zararlar" schyotida aks ettiriladi.

Agarda xorijiy valyutani joriy valyutaga kirim qilish kuni sotib olish kuni bilan mos kelmasa, unda oldi-sotdi muomalasi bo'yicha ijobiy yoki salbiy kurs farqlari vujudga keladi.

Xorijiy valyutani xarid qilish vakolati banklar orqali O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki o'rnatgan tartibda amalga oshiriladi. Bu yerda xorijiy valyutani oldi-sotdisi bitimlari bevosita vakolatli banklar o'rtasida va shuningdek, valyuta birjalari orqali amalga oshirilishi mumkin.

Auditor o'zlashtirilgan valyuta faqat uni xarid qilish maqsadlari uchun foydalanilishi lozimligini bilishi kerak. Xorijiy valyutani xarid qilish bo'yicha muomalalar qoidasiga ko'ra "Komissiya shartnomasi" bilan rasmiylashtiriladi. Ushbu shartnomaga muvofiq bitim vakolatli bank nomidan, lekin xaridor mablag'lari hisobiga amalga oshiriladi. Valyutani

o'zlashtirish uchun asos mijoz tomonidan vakolatli bankka taqdim etiladigan "xorijiy valyutani xarid qilish uchun topshiriqnomasi" hisoblanadi. Ushbu topshiriqnomada quyidagi rekvizitlar ko'rsatilgan bo'ladi:

- valyuta o'zlashtirilayotgan muomala nomi va kodi;
- valyutani o'zlashtirish uchun asos bo'ladigan hujjatlar (import bitim pasporti va h.k.) nomi, sanasi va tartib raqami;
- korxonaning xarid qilingan valyutani uning vakolatli bankdagi maxsus tranzit valyuta schyotiga kirim qilish to'g'risidagi farmoyishi;
- valyutani xarid qilishni asoslovchi vakolatli bank belgisi.

Xarid qilingan xorijiy valyuta to'liq hajmida maxsus tranzit valyuta schyotiga vakolatli bank undan maqsadli foydalanilayotganini tekshirishi uchun kirim qilinadi.

So'mga ichki valyuta bozorida o'zlashtirilgan xorijiy valyuta (maxsus tranzit valyuta schyotiga kirim qilish sanasidagi O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki kursi bo'yicha xarid qilingan valyutani qayta hisoblash yo'li bilan aniqlanadigan summada) kirim qilinadi:

Debet 5210.3 "Mamlakat ichidagi maxsus valyuta schyoti",
Kredit 5110 "Hisob-kitob schyoti".

Ko'rsatib o'tilgan tartibda O'zbekiston milliy valyutasi (so'm)ni hisob-kitob schyotidan o'tkazib berish sanasi bilan xarid qilingan valyutani maxsus tranzit valyuta schyotiga kirim qilish sanasi mos tushgan sharoitlardagina o'rinlidir. Shunga ko'ra, ushbu belgilangan sanalar mos tushmagan holatlardagina o'tkazilgan, lekin maqsad bo'yicha hali foydalanilmagan so'mdagi mablag'lar yo'ldagi pullar sifatida hisobga olinishi va quyidagi buxgalteriya ikkiyoqlama yozuvlar orqali aks ettirilishi lozim:

Debet 5710 - "Yo'ldagi o'tkazilgan pullar",
Kredit 5110 - "Hisob-kitob schyoti".

Xorijiy valyutani vakolatli bank orqali o'zlashtirayotganda ko'pincha uni xarid qilingan sanasini bank ko'chirmasiga va boshqa hujjatlarda zarur axborotni bo'lmaganligi bois kuzatib borishning iloji yo'q. Shuning uchun ham bunday vaziyatlarga xarid qilingan valyuta faqat uni haqiqatda maxsus tranzit valyuta schyotiga kurs farqlarini aniqlamasdan turib kirim qilish paytida hisobga olinadi va quyidagi buxgalteriya ikkiyoqlama yozuvlari orqali rasmiylashtiriladi:

Debet 5210.3 - "Maxsus tranzit valyuta schyoti",
Kredit 5710 - "Yo'ldagi o'tkazmalar".

"Valyutani tartibga solish to'g'risida"gi qonunda yoki boshqa bir me'yoriy hujjatlarda xorijiy valyutani o'zlashtirayotgan korxonalar uchun

ularning maxsus tranzit valyuta schyotida xorijiy valyutadagi summani xarid qilish maqsadida mo'ljallangan mablag'larni 100 %gacha zaxira sifatida tashkil qilish majburiyati belgilab berilmagan. Shuningdek, ushbu zaxirani tashkil qilish muddati valyutani xarid qilish sanasigacha 60 kalendar kundan oshmasligi talabi qo'yilishi maqsadga muvofiq bo'lar edi. Bu esa bevosita import tovarlarni xarid qilishda to'lovlarni kechiktirmasdan amalga oshirish imkonini beradi.

Xorijiy valyutani o'zlashtira turib, korxonalar vakolatli bankka komission mukofatlar to'lash bo'yicha xarajat qiladi. Ba'zida birja kursini O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki kursidan oshib ketish evaziga zarar ko'rish holatlari ham uchrab turadi. Bular quyidagi buxgalteriya ikkiyoqlama yozuvlari orqali rasmiylashtiriladi.

Xorijiy valyutani xarid qilish bilan bog'liq xarajatlar aks ettirilganda:

Debet 9620 "Valyuta kurslari farqidan zararlar",

Kredit 5710 "Yo'ldagi pullar" va h.k.

Agarda xorijiy valyutaning rasmiy kursi uni vakolatli bankdan sotib olingan kursidan yuqori bo'lsa, kelib chiqqan farq operatsion daromadlar tarkibiga kiritiladi:

Xorijiy valyutani Markaziy bank kursini sotib olingan kursidan oshishidan farq aks ettirildi:

Debet 5710 - "Yo'ldagi pullar" va h.k.

Kredit 9540 - "Valyuta kurslari farqlaridan daromadlar".

Xorijiy valyutani o'zlashtirish bo'yicha muomalalami sodir etishdan moliyaviy natija (foyda, zarar) ichki valyuta bozoridagi kurs bo'yicha xarid qilingan xorijiy valyuta summasi bilan uni xarid qilish sanasida O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki kursi bo'yicha hisoblangan summasi o'rtasidagi farqdan kelib chiqadi. Kurs farqi bitimini sodir etish davridagi xorijiy valyutaning rasmiy kursi o'zgarishi va shuningdek vakolatli banka komission mukofatlarni to'lash xarajatlari natijasida shakllanadi. Oy oxirida natijalar 9910 «Yakuniy moliyaviy natija»ga olib boriladi.

Depozit schyotiga zarur summani kiritish faktiga quyidagi buxgalteriya ikkiyoqlama yozuvi bajariladi:

Zaxira qilinayotgan summa depozit schyoti o'tkaziladi;

Debet 5540 "Bankdagi maxsus depozit schyotlari",

Kredit 5110 "hisob-kitob schyoti".

Depozitdan foydalanish uchun foizlarni hisoblash va to'lash tartibi bank omonati shartnomasi bo'yicha tomonlar kelishuvi bilan belgilanadi.

Tovarlarni yetkazib berish bo'yicha majburlarni qisman bajarilishi (o'tkazilgan xorijiy valyutani qisman qaytarilishi)da mutanosib ravishda depozit omonati qaytarilishi amalga oshiriladi.

Ko'rsatilgan maqsadlar uchun xorijiy valyutani xarid qilish bo'yicha xarajatlar hisobi tartibi ularni paydo bo'lish davriga bog'liq bo'ladi.

Import tovarlarni buxgalteriya hisobiga qabul qilinishigacha paydo bo'ldigan xarajatlar tegishli qiymatliklarni o'zlashtirishning haqiqiy tannarxiga kiritilishi lozim. Bunda olib borilgan xarajatlar dastlab debitorlik qarzi sifatida tan olinadi va quyidagi buxgalteriya ikkiyoqlama yozuvi orqali rasmiylashtiriladi.

Import tovarlarini hisobga qabul qilingunga qadar paydo bo'lgan xorijiy valyutani xarid qilish bo'yicha xarajatlar aks ettiriladi:

Debet 6010 - "Mol yetkazib beruvchi va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar",

Debet 3190- "Boshqa kelgusi davr xarajatlari" schyoti,

Kredit 5110- "Hisob-kitob schyoti",

Kredit 5710 - "Yo'ldagi pullar va boshqalar".

Import tovarlari hisobga qabul qilinganidan keyin xorijiy valyutani xarid qilish xarajatlari ularning haqiqiy tannarxini shakllantiradi, ya'ni,

Xorijiy valyutani xarid qilish xarajatlari import tovarlarini hisobga qabul qilingan haqiqiy qiymatiga kiritiladi:

Debet 2911-"Import tovarlar", 1011-"Import materiallar", 0811- "Oborotdan tashqari aktivlarga qo'yilmalar" va h.k.,

Kredit 6010"- Mol yetkazib beruvchi va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar",

Kredit 3190 -"Boshqa kelgusi davr xarajatlari» schyoti.

Agar xorijiy valyutani xarid qilish bo'yicha xarajatlar import tovarlarni buxgalteriya hisobiga qabul qilinganidan keyin paydo bo'lsa, ular umumiy tartibda operatsion xarajatlarga olib boriladi va quyidagi buxgalteriya ikkiyoqlama yozuvi orqali aks ettiriladi:

Import tovarlari hisobga qabul qilingandan keyin paydo bo'lgan xorijiy valyutani xarid qilish xarajatlari aks ettiriladi:

Debet 9430- "Boshqa operatsion xarajatlarschyoti"

Kredit 5110- "hisob-kitob schyoti", 5710- "Yo'ldagi pullar" va h.k.

Misol-1 «Invest» chet el korxonasi tovarlarni yetkazib berilishi import shartnomasi bo'yicha oldindan to'liq to'lovni amalga oshirish maqsadida 01.03.201.. sanasida vakolatli bankka 100000 AQSh dollarini o'zlashtirish topshirdi va shu bilan bog'liq holda 3000000 so'm unga o'tkazib berdi hamda ushbu summaning 20 % miqdorida depozit schyotiga

omonat o'tkazdi (600000). Bank komissiyasi - 30000 so'm.

02.03.201... sanasida vakolatli bank ichki valyuta bozorida valyutani o'zlashtirishda va 03.03.201.. sanada uni o'zining mijozini maxsus tranzit valyuta schyotiga kirim qildi. Xuddi shu kuni valyuta mol yetkazib beruvchiga o'tkazib berildi va foydalanmay qolgan so'mdagi mablag'lar hisob-kitob schyotiga kirim qilinadi.

O'zlashtirilgan import tovarlar 100000 AQSh dollaridagi shartnoma qiymati 10.03.201.. sanasida hisobga qabul qilindi.

- AQSh dollarining rasmiy kursi valyutani xarid qilish sanasiga (02.03.201..) -1040 so'm;

- maxsus tranzit valyuta schyotiga valyutani kirim qilish va mol yetkazib berish sanasiga (03.03.201..)-1030so'm;

- import tovarlari hisobiga qabul qilish sanasiga (10.03.201..) -1020 so'm;

- ichki valyuta bozorida dollarni xarid qilish kursi 02.03.201.. sana holatiga-1040 so'mni tashkil etdi.

Keltirilgan muomalalar quyidagi buxgalteriya ikkiyoqlama yozuvlari orqali rasmiylashtiriladi (10.2-jadval).

10.2-jadval

Import tovarlarini oldindan to'lash uchun xorijiy valyutani xarid qilish bo'yicha muomalalar hisobi

Muomalalar mazmuni	Summa, so'm.	Schyotlar korrespondentsiyasi	
		Debet	Kredit
1	2	3	4
Valyutani xarid qilish uchun hisob-kitob schyotidan pul mablag'lari o'tkazildi	3000000	5710	5110
Zaxira qilinayotgan summa depozit schyotiga o'tkazildi	600000	5540	5110
Vakolatli bank ichki valyuta bozorida valyuta o'zlashtirdi 100000 doll.-1040 so'm	2840000	3190	5710
O'zlashtirilgan alyuta maxsus tranzit valyuta schyotiga kirim qilindi: 100000 doll.-1030 so'm	2830000	5210.3	3190
Valyutani kirim qilish sanasidagi O'zbekiston Respublikasi markaziy banki kursi bilan uni xarid qilish sanasidagi kurs o'rtasidagi salbiy kurs farqi aks ettirildi 100000 doll. (1030so'm.-1040 so'm).	10000	9620	3190

1	2	3	4
Maxsus tranzit valyuta schyotidan xorijiy mol yetkazib beruvchiga oldindan to'lov o'tkazildi: 100000 doll.-1030 so'm.	2830000	6010	5210.3
Valyutani xaridi bo'yicha xarajatlar aks ettirildi, shu jumladan: Bank komission mukofat ushlab qoldi.	30000	6010	5710
Valyutani xarid qilishning birja kursini O'zbekiston Respublikasi Markaziy bank kursidan oshishidan zarar 100000 doll. (1050so'm.-1040 so'm)	10000	6010	5710
Valyutani xarid qilishga sarflanmay qolgan mablag'lar hisob-kitob schyotiga kirim qilindi 3000000 so'm.-10000 so'm.	120000	5110	5710
O'zlashtirilgan tovarlar hisobga qabul qilindi (100000 doll.-1020so'm.) Q30000 so'm.Q10000 so'm	2860000	2911	6010
Oldindan to'lovni amalga oshirish sanasidagi O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki kursi bilan import tovarlarini hisobga qabul qilish sanasidagi O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki kursi o'rtasidagi salbiy kurs farqi aks ettirildi 100000doll. (1020so'm-1030so'm)	10000	9620	6010
Depozit omonatidan qaytarilgan summa hisob-kitob schyotiga kirim qilindi	600000	5110	5540

Auditor import qilinadigan ishlar va xizmatlar uchun joriy valyutani o'zlashtirish bilan shartlangan xarajatlar buxgalteriya hisobida operatsion xarajatlar sifatida qabul qilinishi lozimligini bilishi kerak. Mazkur muomalalar quyidagi buxgalteriya ikki yoqlama yozuvi orqali rasmiylashtirilishi kerak:

O'zlashtirilayotgan ishlar va xizmatlar to'lovi maqsadida xorijiy valyutani xarid qilish bo'yicha xarajatlar aks ettirildi:

Debet 9620 - "Valyuta kurslari farqlaridan zararlar»,

Kredit 5110 - "hisob-kitob schyoti", 5710 - "Yo'ldagi pullar" va h.k.

Agarda xorijiy valyuta importyor ixtiyoriga o'tkazib berilayotgan intellektual faoliyat natijalarini to'lovi maqsadida o'zlashtirilayotgan bo'lsa ko'rsatib o'tilgan xarajatlar xuddi tovarni importida bo'lgani kabi nomoddiy aktivlarning qiymatiga kirim qilinishi yoki operatsion xarajatlarga olib

borilishi kerak.

Misol 2. "Invest" korxonasi 01.03.20... sanada xorijiy hamkordan 200000 yevroga sanoat namunasiga mutlaq huquqni o'zlashtiradi. 05.04.20... sanasida o'zlashtirilgan huquqni to'lovni amalga oshirish maqsadida vakolatli bankka zaruriy xulosani taqdim etdi va 200000 yevroni o'zlashtirishga torshiriq berdi. Bunda hisob-kitob schyotidan 7200000 so'm o'tkazildi. Bank komissiyasi-50000 so'm.

06.04.20... sanasida vakolatli bank ichki valyuta bozoridan valyutani o'zlashtirdi.

07.04.20... sanasida valyuta maxsus tranzit valyuta schyotiga kirim qilindi va mutlaq huquqni to'lovi uchun o'tkazib berildi. Foydalanilmay qolgan so'mdagi mablag'lar hisob-kitob schyotiga kirim qilindi.

Yevroning rasmiy kursi:

- mutlaq huquqni hisobga kirim qilish sanasida (01.03.20...) - 1010 so'm;

- valyutani xarid qilish sanasida (06.03.20...) - 1030 so'm;

- uni maxsus tranzit valyuta schyotiga kirim qilish va joriy hamkorlarga o'tkazib berish sanasida (07.03.20...) - 1030 so'm;

- ichki valyuta bozoridagi yevroning xarid kursi esa 06.03.20... sanasi holatiga - 1040 so'mni tashkil etdi.

Keltirilgan muomalalar quyidagi buxgalteriya hisobi yozuvlari orqali rasmiylashtiriladi (10.3-jadval):

10.3-jadval

Sanoat namunasi mutlaq o'zlashtirishga to'lovni keyin amalga oshirish uchun xorijiy valyutani xarid bo'yicha muomalalar hisobi

Muomalalar mazmuni	Summa, so'm	Korrespondentsiyalanadigan schyotlar	
		Debet	Kredit
1	2	3	4
Sanoat namunasi mutlaq huquq hisobga qabul qilindi 200000 yevro -35.10 so'm	7020000	0850	6010
Xorijiy valyutani xarid qilish uchun hisob-kitob schyotidan pul mablag'i ko'chirib berildi	7200000	5710	5110
Vakolatli bank ichki valyuta bozoridan valyutani o'zlashtirdi 200000 yevro -35.30 so'm	7060000	3190	5710
O'zlashtirilgan valyuta maxsus tranzit valyuta schyotiga kirim qilindi 200000 yevro-35.50 so'm	7100000	5210.3	3190

1	2	3	4
Vakolatni kirim qilish sanasida O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki kursi bilan uni xarid qilish sanasidagi kursi o'rtasidagi ijobiy kurs farqi aks ettirildi 200000 yevro (35.50 so'm-35.30so'm).	40000	3190	9540
Maxsustranzit valyuta schyotidan xorijiy hamkor oldidagi qarzdorlik to'lab berildi 200000 yevro-35.50 so'm	7100000	6010	5210.3
Mutlaq huquqni to'lash sanasidagi O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki kursi bilan uni buxgalteriya hisobiga kirim qilish sanasidagi O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki kursi o'rtasidagi salbiy kurs farqi aks ettirildi 200000 yevro (35.50 so'm-35.10 so'm.)	80000	9620	6010
Valyuta xaridi bo'yicha xarajalar aks ettirildi, shu jumladan: Bank komission mukofoti ushlanib qoldi Valyutani xarid qilishning birja kursini O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki kursidan o'shishidan zarar 200000 yevro.(35.40so'm.-35.30so'm.)	50000 20000	0850 0850	5710 5710
Valyutani xarid qilishga sarflanmay qolgan mablag'lar hisob-kitob schyotiga kirim qilindi 7200000 so'm - 70660000 so'm.-20000 so'm.	70000	5110	5710

Korxonada o'z xodimlarini O'zbekiston Respublikasidan tashqariga xizmat safarlariga jo'natish maqsadida xorijiy valyutani o'zlashtirishlari uchun valyutani xarid qilish to'g'risidagi topshiriqnomaga bilan birga quyidagi hujjatlarni ham vakolatli bankka taqdim etishlari shart:

- xorijiy valyutani olishga ariza;
- xodimni safarga jo'natish to'g'risidagi buyruq;

- kunlik xarajatlar me'yorlari to'g'risidagi buyruq.

Bunday holatda xorijiy valyutani xarid qilish bo'yicha xarajatlar operatsion xarajatlar deb tan olinadi.

Vakolatli bank o'zlashtirilgan valyutani har bir safarga jo'natilayotgan xodimning yoki safarga ketayotgan guruh rahbari nomiga yozilgan valyutani xaridi to'g'risida ma'lumotnoma bilan birgalikda beradi. Bunda quyidagi buxgalteriya ikki yoqlama yozuvi rasmiylashtiriladi:

Naqd xorijiy valyuta kassaga kirim qilindi:

Debet 5020- "chet el valyutasidagi pul mablag'lari",

Kredit 5210.3- "maxsus tranzit valyuta schyoti".

Korxonada vakolatli bankka o'zlashtirilgan valyutani safarga jo'natilayotgan xodim nomiga xorijiy bankda ochilgan talab qilib olinguncha schyotiga o'tkazib berish to'g'risidagi topshiriqnoma berish mumkin. Ushbu muomala quyidagi buxgalteriya ikki yoqlama yozuvi orqali rasmiylashtiriladi.

Safar xarajatlarini moliyalashtirish uchun valyuta o'tkazib beriladi:

Debet 6970 - "hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblari",

Kredit 5210.3 - "Maxsus tranzit valyuta schyoti".

Xizmat safari davomida foydalanilmagan hisobdorlik summalari vakolatli bankka 10 ish kun ichida xodim tomonidan ularni ichki valyuta bozoriga qaytarib sotish maqsadida topshirilishi lozim. Safar bekor qilingan holatlarda mazkur talab xodimning jo'nab ketishi ko'zda tutilgan sanadan boshlab 5 ish kuni davomida bajarilishi lozim.

3-misol "Invest" korxonasi o'z xodimini O'zbekiston Respublikasidan tashqariga xizmat safariga jo'natish maqsadida 01.03.20 sanada vakolatli bankka 8000 AQSh dollari o'zlashtirishga va 03.03.20 sanasida uni mijozning maxsus tranzit valyuta schyotiga o'tkazib berdi. Xuddi ana shu kuni valyuta schyotidan yechib olindi va kassaga kirim qilindi. Foydalanilmay qolgan so'mdagi mablag'lar esa hisob-kitob schyotiga kirim qilindi.

Dollarning rasmiy kursi:

- valyutani xarid qilish sanasiga (02.03.20...) - 1040 so'm;

- valyutani maxsus tranzit valyuta schyotiga kirim qildi va kassaga tushumi sanasiga (03.03.20...) - 1030 so'm;

- ichki valyuta bozorida dollari xarid kursi 02.03.20... sanasi holatiga -1050 so'mni tashkil etdi.

Keltirib o'tilgan muomalalar quyidagi buxgalteriya ikkiyoqlama yozuvlari orqali rasmiylashtiriladi (10.4-jadval).

Muomala mazmuni	Summa, so'm	Korrespondentsiyalanadigan schyotlar	
		Debet	Kredit
Hisob-kitob schyotidan valyutani xarid qilish maqsadida pul mablag'lari o'tkazildi	235000	5710	5110
Ichki valyuta bozorida vakolatli bank valyutani o'zlashtirdi 8000dollar.- 28.40 so'm	227200	3190	5710
O'zlashtirilgan valyuta maxsus tranzit valyuta schyotiga kirim qilindi 8000 Dol.-28.30 so'm	226400	5210.3	3190
Valyutani kirim qilish sanasidagi O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki kursi bilan uni xarid qilish sanasidagi kursi o'rtasidagi salbiy kurs farqi aks ettirildi 8000 dol.(28.30 so'm.-28.40 so'm)	800	9620	3190
Valyuta xaridi bo'yicha xarajatlar aks ettirildi shu jumladan: Bank komission mukofot ushlab qoldi	5000	9620	5710
Valyutani xarid qilishning birja kursini O'zbekiston Respublikasi markaziy banki kursidan olinishidan zarar 8000dollar. (28.50 so'm-28.40 so'm)	800	9620	5710
Valyutani xarid qilingan sarflanmay qolgan mablag'lar hisob-kitob schyotiga kirim qilindi 23500 so'm-227200 so'm-800 so'm.	2000	5110	5710
Kassaga naqd valyuta kelib tushdi 8000 dollar.-28.30 so'm	226400	5020	5210.3

Eksport tovarlari kelishuvlarga ko'ra vositachi korxonaga hisoblangan vositachilik mukofotlari summasi vositachi korxonaning tranzit valyuta schyotida qoladi va eksport valyuta tushumi sifatida o'atilgan tartibda majburiy sotuvga qo'yiladi.

a) Norezidentlardan:

- ustav kapitaliga badallar;
- kapital ishtiroki uchun olingan daromadlar (dividentlar);
- qimmatbaho qog'ozlarni sotishdan tushumlar;

- qimmatbaho qog'ozlar bo'yicha foizlar devidendlar;
- jalb qilingan kreditlar (depozitlar, omonatlar) ko'rinishida olingan va shuningdek, taqdim qilingan kreditlar (depozitlar, omonatlar)ni so'ndirishda summalar (hisoblangan foizlarni hisobga olgan holda);

- xayriya maqsadlarida ehsonlar ko'rinishidagi tushumlar.

b) Rezidentlardan:

- eksportdan valyuta tushumi qismini majburiy sotgandan so'ng mablag'lar hisobiga valyutadagi to'lovlar:

- ichki valyuta bozorida xarid qilingan valyutadagi mablag'lar.

v) O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki litsenziyasi asosida hududda tovarlar, ish va xizmatlar savdosini amalga oshirayotgan korxonalarining valyuta tushumlari.

Valyuta savdosi bo'yicha uning qolgan qismi bank tomonidan korxonaning tranzit schyotidan joriy valyuta schyotiga o'tkazib beriladi.

Auditor buxgalteriya hisobida xorijiy valyutalarni valyuta schyotiga aks ettirishda umumiy qoida hisoblanib, xorijiy valyutalar majburiy tartibda so'mga ularni kelib tushishi va chiqib ketishi sanalari bo'yicha hamda O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki kursi o'zgargan sanada valyuta schyotidagi mablag'lar qoldig'i so'mda qayta hisobga olinishi kerakligini bilishi lozim.

10.4. Valyuta muomalalari auditining uslubiyoti

Valyuta muomalalarini audit qilishda ishchi schyotlar rejasiga muvofiq amaliyotga tatbiq qilingan valyuta schyotlari valyuta muomalalarini turkumlanishi bilan bog'liq holda bir necha turlarga, shu jumladan joriy valyuta schyoti, tranzit valyuta schyoti va boshqa shu kabi valyuta schyotlariga bo'linadi.

Valyuta mablag'lari seyflarda ularni turlari bo'yicha ularni saqlashi kerak. Korxonada bosh buxgalteri har chorakda kamida bir marotaba inventarizatsiya o'tkazishi shart.

Kassa muomalalarini tekshirishga kirishdan avval, auditor kassadagi valyuta mablag'lari nazoratini tekshirish sinovlar ro'yxatini tuzadi va buxgalter xodimlaridan ro'yxatga berilgan savollarga ichki nazorat va hisob holatini aniqlash imkonini beruvchi hamda kassadagi valyuta mablag'larni tekshiruvchi dasturiga qanday sinovlarni qo'shish zarurligini aniqlab beruvchi javoblarni oladi.

Masalan: vakolatli bankdagi joriy valyuta schyotlaridan olingan valyuta mablag'larini kassaga o'z vaqtida kirim qilinganligini tekshirishga qaratilgan sinovlar valyuta muomalalarini o'zaro nazorat qilish metodini

qo'llashni nazarda tutadi. Bundan 5020- "Chet el valyutasidagi pul mablag'lari" schyotining va 5210.1- "joriy valyuta schyoti"ning debeti bo'yicha 1 qaydnomada aks ettirilgan summalarni jurnal-order ma'lumotlari bilan taqqoslaydi va 2 jurnal-order bo'yicha 5110 "hisob-kitob schyoti"ning krediti va 5020- "Chet el valyutasidagi pul mablag'lari» schyotining debeti mos kelishi kerak.

Agarda farq mavjud bo'lsa – summalarni kassa kirim orderlari, bank ko'chirmalari, kassir hisobotlari, cheklar bilan taqqoslashi kerak va zarur bo'lganida vakolatli bankka tegishli savollar bilan murojaat qilishi lozim.

Valyuta muomalalarini audit qilishda qo'llaniladigan sinovlar ro'yxati valyuta mablag'larini nafaqat vakolatli banklar kirim qilinishiga muvofiq tekshirish, balki valyuta mablag'larni boshqa kelib tushishi manbalari (tovarlar, xizmatlar, ishlar, realizatsiyai uchun to'lovlar: hisobdorlik summalarni qaytarilishi, moddiy zararni qoplash va h.k)ni tekshirish ham hisobga olinadi.

Turli xil xarajatlarga naqd xorijiy valyuta mablag'larini hisobdan chiqarish bo'yicha kassa muomalalari iloji boricha tekshiruvga tegishli bo'lgan barcha davrdagi kassa hisobotlariga ilova qilingan hujjatlarga asosan tekshiriladi.

Bunda bir qator sinovlardan foydalanish zarur: valyuta mablag'larini oluvchilarning bergan tilxatlariga asosan shtamplar tegishli kassa hujjatlari so'ndiriliyaptimi: valyuta mablag'larini olishda soxta shaxslar bormi: kassadan xarajatlarga va boshqa balans schyotlariga ular bo'yicha muomalalarning navbatdagi hisobotlarini taqdim etmasdan turib pullik mablag'lar o'tkazilishi qonuniymi va h.k.

Xorijiy valyutadagi kassa muomalalarini tekshirish jarayonida auditor quyidagilarni tekshiradi:

- naqd xorijiy valyutalar, yo'l cheklar yoki xorijiy valyuta qiymatliklarini saqlash va tarqatishga mo'ljallangan kassa ishlari bo'yicha korxonada kassiri hisobotlarini buxgalteriyaga topshirilishi davriyligi, kassa hisobotlariga bosh buxgalter yoki uning o'rinbosarlarining hisobotlarini va unga ilova qilingan hujjatlarni qabul qilinganligini hamda tekshirilganligi to'g'risida tilxati mavjudmi;

- vakolatli bankdan olingan xorijiy valyutalar ko'rinishidagi pul mablag'laridan maqsadli foydalanayaptimi;

- valyuta tushumlari vakolatli bankdagi tranzit valyuta schyotiga kirim qilish uchun topshirilayaptimi, valyutani majburiy sotilishi hukumat tomonidan o'rnatilgan tartib bo'yicha amalga oshirilayaptimi;

- valyuta mablag'larining alohida tartibda hisobga olinishi

ta'minlanganmi;

• kassa hujjatlari maxsus («TO'LANGAN», «QOPLANGAN» shtamplar bilan rasmiylashtirilgan holda yopilganmi;

• kassadan valyuta mablag'larni xarajatlarga va boshqa sintetik schyotlarga hisobotlarsiz to'lovlar maqsadida o'tkazilib berilishi qonuniyligi.

Auditor tekshiruv jarayonidagi vaziyatdan kelib chiqqan holda kassadagi valyuta ko'rinishidagi pul mablag'lari harakati bo'yicha muomalalarni tekshirish uchun yuqoridagi sinovlardan zarurini auditorlik tekshiruvi dasturiga kiritadi.

Audit tekshiruvidan o'tkazilayotgan korxonada naqd xorijiy valyuta, valyuta mablag'lari, xorijiy valyutadagi qimmatbaho qog'ozlar va qat'iy hisobda turadigan blankalar mavjudligini tekshirish auditorlar kelgan zahoti amalga oshiriladi.

Auditor kassadagi mavjud pullik xorijiy valyuta mablag'larini tekshirishga kirisha turib, quyidagilarni amalga oshirishi lozim:

• tekshirilayotgan korxonaga bitta kassir xizmat ko'rsatadimi yoki buxgalter ushbu majburiyatni o'z zimmasiga olganmi;

• kassir faqat tekshirilayotgan korxonada faoliyat yuritadimi yoki boshqa korxonalarga ham o'rindoshlik bo'yicha o'z majburiyatlariga egami;

• kassirning moddiy javobgarligi to'g'risidagi majburiyati bormi va u «Kassa muomalalarini yuritish qoidalari bilan tanishganmi?».

Kassadagi xorijiy valyutadagi mablag'lar holati va harakatini tekshirayotganda korxonada kassiri va bosh buxgalter ishtirok etishi lozim. Odatda korxonalarda xorijiy valyutadagi naqd pul mablag'lari va qimmatbaho qog'ozlar, yul cheklari kabi boshqa valyuta qiymatliklari hisobini yuritib borish uchun alohida kassir faoliyat ko'rsatishi kerak. Bu esa o'z navbatida kassadagi valyuta mablag'lari bo'yicha «mas'uliyat markazi»ni tashkil qilinishi evaziga valyuta mablag'laridan samarali foydalanish uchun ichki nazoratni ta'minlab beradi kassa tekshirilayotganda jumladan kassadagi qoldiqlarni olish paytida begona shaxslarni hech qanday aralashuviga yo'l qo'yilmaydi. Tekshiruv paytida barcha kassadagi muomalalar to'xtatiladi. Kassalar ko'pligi sababli tekshirishga ulgurmasa, barcha kassalar auditor tomonidan muxrlanadi, kalitlar kassirlarda, muhr esa auditorida qoladi.

Auditor kassadan xorijiy valyutadagi pul, qimmatbaho qog'ozlar ko'rinishidagi mablag'larni korxonada kassiri va bosh buxgalter ishtirokida qayta sanab bo'lgandan so'ng tekshirish chog'ida aniqlangan xorijiy

valyutadagi pul, qimmatbaho qog'ozlar ko'rinishidagi mablag'lar summasi to'g'risida alohida dalolatnoma tuzadi. Mazkur dalolatnomani tekshiruv o'tkazgan auditor, korxonada bosh buxgalter va kassir imzolaydi. Turli shaxslarni tushuntirish xatlari, rasmiylashtirilmagan kassa ordirlari, qaydnomalari syotlar va h.k.lar kassadagi qoldiq sifatida hisobga olinmaydi va auditor tomonidan isbotlovchi hujjat sifatida qabul qilinmaydi.

To'g'ri rasmiylashtirilgan kassa hujjatlarini auditor kassirga hisobot tuzish uchun qaytarib beradi.

Boshqa korxonalariga tegishli valyuta mablag'lari tekshiruv o'tkaziyotgan korxonada kassasida saqlanishi qonunchilik doirasida ta'qiqlanganligini e'tiborga olib auditor kassadagi barcha mavjud valyuta boyluklarni tekshirilayotgan korxonaga tegishli deb hisoblashi lozim.

Kassada xorijiy valyutadagi mablag'lar kamomadi yoki ortiqchaligi aniqlansa auditor bu to'g'risida kassani tekshirish dalolatnomasida qayd etishi lozim. Kassir auditorga kamomad yoki ortiqchaligi sabablari bo'yicha tushuntirish xatlari yozib berishi shart.

Sezilarli darajada kamomad yoki suiiste'mol qilish holatlari aniqlanadigan bo'lsa, auditor korxonada raxbariga darhol lavozimidan chetlashtirilishi va ishni qonunchilik nazorat organlariga oshirish to'g'risida tavsiya berishi kerak.

Auditor 2 - son jurnal – order va vedomost (qaydnomaga) asosan jurnal-order va qaydnomadagi sanalarda mos ko'chirmalar ma'lumotlarini 5210 schyotining debeti bo'yicha tekshiradi (metod skanirovanie, ya'ni bir schyotning debeti bo'yicha yoki krediti bo'yicha balansga chiqiladi) va shuningdek korrespondentsiyalanadigan schyotlar va boshqa ma'lumotlarni to'g'ri qo'yilganligini tekshiradi.

Auditor Tashqi faoliyat muomalalarini sodir etishdagi valyuta muomalalari realizatsiyasidagi va boshqa valyuta muomalalaridan valyuta tushumi qanday o'tkazilishini tekshiradi.

Tekshiruv jarayonida O'zbekiston Respublikasi Markaziy Bankining "Korxonada birlashma, tashkilotlarni valyuta tushumi qismini vakolatli banklar orqali sotish va O'zbekiston Respublikasi ichki valyuta bozorida o'tkazish tartibi to'g'risida"gi yo'riqnomasiga asoslanishi lozim.

Korxonada xorijiy valyutani sotishni (valyuta tushumi qismini majburiy sotishni hisobga olgan holda) 9220 - "Boshqa aktivlarni realizatsiyasi schyoti"da aks ettiriladi. Bunda muomalalar schyotlarda quyidagi ko'rinishda aks ettiriladi:

Debet 9220

Kredit 5210 yoki 5710-sotilgan valyutani balans qiymati va valyutani sotish bo'yicha xarajatlar summasiga:

Debet 5110

Kredit 9220 – sotilgan valyuta uchun olingan so'mdagi summaga.

Valyuta muomalalari hisobining rivojlangan mamlakatlar amaliyotida asosiy e'tibor kurs farqlarini sharoitida tartibga solishda, ya'ni kurs farqlarini xo'jalik jarayoni bo'yicha devirsifikatsiyasi darajasiga e'tibor qaratiladi. Bunda Moliyaviy hisobotning Xalqaro standartlari talablariga ko'ra valyuta muomalalari kurs farqlarini hisobga olish tartibidan keng foydalaniladi.

“Valyuta kurslarini o'zgarishiga ta'sir” deb nomlanuvchi moliyaviy hisobotning xalqaro standarti 27-bandiga qisman “Almashinuv bilan bog'liq farqlanishlar “29-30-bandlarda ta'kidlab o'tilgan pul pozitsiyalari bo'yicha hisob-kitoblarda paydo bo'ladigan yoki korxonalar xorijiy valyutadagi kurslari bo'yicha qisqa muddatli pul pozitsiyalari bo'yicha hisobotlarni tuzishdagi kurslar oldingi hisobot davrlaridagi kurslardan farqi sifatida 31-bandni hisobga olmagan holda davr daromadlari sifatida hisobga olish ko'zda tutilgan.

29-bandda e'tirof etilishicha: “Kompaniyalarning o'rtasidagi pul pozitsiyalridan kelib chiqadigan almashinuvdagi farqlar taqqoslama moliyaviy hisobotlarga yoki birlashgan hissadorlik schyotiga olib borilishi lozim”.

30-bandda aniqlanishicha: Agarda xorijiy valyutadagi qarzlar xorijiy valyutadagi boshqa bitimlar xedj sifatida mo'ljallangan bo'lsa va xorijiy hisob bo'limidagi netto investitsiyalarga nisbatan samarali xedj hisoblansa bitimlar yoki qarzlar bo'yicha kelib chiqadigan almashinuv farqlari netto –investitsiyalarni kelib chiqadigan almashinuv farqlardan qoplanadigan hissadorik hajmigan hisobga olib borilishi kerak.

31-bandda ta'kidlashicha: hisobvaraqlar xorijiy valyutada qo'yilgan aktivlarni yaqin orada o'zlashtirilgani natijasida bevosita paydo bo'ladigan hamda majburiyatlrga ta'sir qiladigan va xedjlashtirish vositalari amalda mavjud bo'lmagan holda valyutalarni qadrsizlanishi hisobiga yoki tezkor devalvatsiya natijasi biln bog'liq bo'lgan farqlarni aniqlashtirilgan summasi qayta tiklash qiymatidan yoki foydalanishdan olingan summasi yoki qaysi ko'rsatkich pastligiga qarab aktiv saldosi qiymatidan oshmasligi sharti bilan mos aktivlar bo'yicha o'tkaziladigan summaga olib borilishi mumkin.

Yuqorida ta'kidlab o'tilgan fikrlar shundan dalolat beradiki, kurs farqlarini boshqarishda yoki tartibga solishda ularni kelib chiqish

manbalarini va paydo bo'lish manbalarini hisobga olgan holda qoplash manbalarini to'g'ri aniqlash maqsadga muvofiq bo'ladi.

Xorijiy valyutadagi mulk va majburiyatlarni baholash hamda ularni kurs farqlari ta'sirida qayta hisoblashda Yevropa mamlakatlarida shakllangan metodlar muhim ahamiyat kasb etadi. Masalan, Germaniya mol yetkazib beruvchilar va turli xil debitorlar va kreditorlar bilan xorijiy valyutadagi hisob-kitoblar ta'sischi korxonalar buxgalteriya hujjatlarida va qaram tarkibiy bo'linmalar hujjatlarida dastlabki qiymat bo'yicha aks ettiriladi. Balans hisobotini tuzish sanasida quyidagilar bajariladi:

- debitorlar hisob-kitoblar bo'yicha dastlabki qiymatdan anchagina past ko'rsatkich bo'yicha o'tkaziladi va qiymat balansni yopishdagi ayirboshlash kursi bo'yicha o'tkaziladi:

- mol yetkazib beruvchilar va turli xil kreditorlar bilan hisob-kitoblar balansni yopish sanasidagi ayirboshlash kursi qiymati va dastlabki qiymatga nisbatan anchagina yuqoriroq ko'rsatkich bo'yicha o'tkaziladi.

Xorijiy valyuta bilan muomalalar va u bilan bog'liq foyda va zararlarni qayta hisobga olish nisbatan qonunchilikda ko'rsatib o'tilgan yagona talab ularni hisobga olish bo'yicha tanlangan buxgalteriya metodi to'g'risida to'liq axborotni taqdim etish zarurligi va uni keyin o'zgartirmasligidir. Amaliyotda nemis kompaniyalari barcha metodlarni qo'llashda va bunda ularni qo'llash natijasida kelib chiqadigan hisob-kitoblarni turlicha talqin qilinishi kuzatiladi.

Xorijiy valyutani qayta hisoblashning Niderlandiya tajribasiga ko'ra kompaniyaning xususiy xorijiy valyutasi yoki undagi majburiyatlari tezkor (spot) bitimlarni (u yoki bu pozitsiyada yopiladigan) ham hisobga olgan holda balansni yopish sanasidagi kurs bo'yicha qayta hisoblanishi lozim. Qayta hisoblashdan barcha zararlar yoki barcha tushumlar foyda va zararlar hisobotida ularni paydo bo'lishi bo'yicha hisobga olinishi mumkin. Muqobil variant sifatida uzoq muddatli muomalalarni qayta hisoblashdan tushumlar ularni amal qilish muddati vaqti bo'yicha taqsimlanishi mumkin.

Xorijiy valyutalardagi muomalalar 2 turga bo'linadi.

1. "O'z-o'zidan ta'minlangan"-xorijiy tarkibiy tuzilma mustaqil boshqaruvga ega deb qaralsa, qayta hisoblash balansini yopish sanasidagi kurs bo'yicha amalga oshiriladi. Balansni qayta hisoblashdan foyda va zararlar bevosita zaxiralarga olib boriladi, foyda va zararlar to'g'risidagi hisobotni yopish kursi yoki o'rtacha ayirboshlash kursi bo'yicha qayta hisoblashdan foyda va zararlar foyda orqali yoki to'g'ridan-to'g'ri zaxiralarga tushadi.

2. «Birlashgan»- Bosh kompaniyaning faoliyati kengayishi sifatida qaraladi. Bunday holatlarda vaqtinchalk metod qo'llaniladi va qayta hisoblashdan barcha foyda va zararlar "foйда va zararlar" hisoboti orqali hisobga olinadi.

Xorijiy valyutani qayta hisoblashning Italiya tajribasiga ko'ra xorijiy valyutadagi muomalalar dastlab ularni sodir etish kunidagi ayirboshlash kursi bo'yicha hisobga olinadi. Agarda xedjirlashtirish tezkor bitim kursini qo'llashni ma'qul topmasa balans hisobotini tuzish sanasiga barcha pullik aktivlar va pullik passivlar yilning so'nggi oyidagi o'rtacha kurs bo'yicha qayta hisobga olinadi. Qayta hisoblashdan foyda balans hisobotining passiv qismida kechiktirilgan daromad sifatida ko'rsatiladi. Qayta hisoblashdan zararlar ushbu kechiktirilgan daromad hisobidan sundiriladi, agarda ular yetishmasa, foyda va zararlar to'g'risidagi hisobotga olib boriladi. Xorijiy valyutadagi pullik moddalar to'lab berilganda, olingan foyda va zararlar ham foyda va zararlar to'g'risidagi hisobotda ko'rsatiladi. Xorijiy valyutadagi investitsiyalar uchun esa LAS 21 standartini qo'llash lozim bo'ladi.

Lyuksenburg buxgalteriya tizimining qiziqarli xususiyati shundan iboratki, bunda buxgalteriya hisoboti hujjatlari har qanday erkin ayirboshlanadigan valyutada hisoblanishi mumkin. Shuning uchun ham xorijiy valyutani qayta hisoblashga nisbatan hech qanday ko'rsatmalar amal qilmaydi, lekin amaliyotda balansni yopishdagi ayirboshlash kursi va vaqfli metodlar uchrab turadi.

Xorijiy valyutani qayta hisoblash tajribasiga ko'ra, kompaniyalar xususiy buxgalteriya hisobotlarida Monetar - nomonetar metod qo'llaniladi. Quyida ko'rsatib o'tilgan hollardan tashqari qayta hisoblashdan farqlar foyda va zararlar moddalarida ko'rsatiladi. Kompaniya ko'rsatkichlaridagi farq quyidagicha hisobga olinadi:

1. Qayta hisoblashdan barcha zararlar foyda va zararlar moddalarida ko'rsatiladi.

2. Qisqa muddatli muomalalardan foyda faqat oxirgi yil uchun daromadlar to'g'risidagi hisobot tuzilganda ko'rsatiladi.

3. Uzoq muddatli muomalalardan foyda ko'rsatilishi kechiktiriladi, har qanday tegishli zararlar bilan taqqoslanadi va yakuniy ko'rsatkichlar olingandan so'ng foyda va zararlar moddalarida ko'rsatiladi.

Asosiy fondlarni moliyalashtirishga boradigan uzoq muddatli zayomlar ko'rsatkichlaridagi farq foyda va zararlar moddasiga tegishli bo'ladi va o'sha aktivlarni xizmat qilish muddatidagi vaqt bo'yicha taqsimlanadi.

Xorijiy valyutani qayta hisoblashning Irlandiya tajribasiga ko'ra, xorijiy valyutani qayta hisoblash bo'yicha qo'yiladigan talablar Buyuk Britaniyada amal qiladigan qoida bilan aynan to'liq o'xshashdir.

Xorijiy valyutani qayta hisoblashning Fransiya tajribasiga ko'ra, xorijiy valyutadagi muomalalar ularni sodir etish sanasidagi ayirboshlash kursi bo'yicha qayta hisoblanadi. Yil yakunida pullik moddalar balansni yopish kunidagi kurs bo'yicha qayta hisobga olinadi. Bunda Fransuz buxgalteriya tizimining konservativ yondoshuv kuchini yaxshi iylustratsiya qiladigan foyda va zararlarning buxgalteriya talqinining xususiyati amal qiladi.

Zararlar odatda foyda va zararlar to'g'risidagi hisobotlarda ko'rsatiladi, zararlar asosiy moliyaviy kapitalni qarzga olishdan kelsa ham bunday qarzlar amal qilish muddati davoida hisobdan chiqariladi. Foyda odatda uni olgunga qadar hisobga olinmaydi.

Buxgalteriya hisobining konsolidatsiyalashgan hisobotlarida ham foyda ham zarar foyda va zararlar to'g'risidagi hisobotlarda ko'rsatiladi.

O'z-o'zini moliyalashtirish asosida boshqa mamlakatlarda o'tkaziladigan operatsiyalar hisobi uchun ularni yakunlashidagi ayirboshlash kursi yoki ularni sodir etish vaqti davomidagi o'rtacha kurs bo'yicha qayta hisoblanadi va foyda va zararlar to'g'risidagi hisobotda ko'rsatiladi. Qayta hisoblashdagi farq bevosita to'g'ridan-to'g'ri zaxiraga tushadi. Xolding kompaniyalari ishtirokidagi o'tkaziladigan xorijiy muomalalar uchun ham monetar nomonetar metod qo'llanib, bunda qayta hisoblashdagi farq ham ???foйда foyda va zararlar to'g'risidagi hisobotlarda ko'rsatiladi.

Ko'rib turganimizdek, ko'pchilik mamlakatlarda kompaniya o'zining buxgalteriya ma'lumotlarini buxgalteriya hisobining foyda va zararlar to'g'risidagi hisobotida bir valyutani boshqasida aks ettirishda farqlanish mavjud bo'lib, uning xorijdagi shu'ba korxonasi uchun ushbu farqlanish to'g'ridan-to'g'ri zaxiralarga olib boriladi.

11-bob. KORXONA USTAV, QO'SHILGAN VA REZERV KAPITALLARI AUDITINING USLUBIY MUAMMOLARI

11.1. Korxonada ustav, qo'shilgan va rezerv kapitallari auditining asosiy qonun va me'yoriy hujjatlari. Auditning axborot manbalari, maqsadi va vazifalari

Ustav kapitalini auditorlik tekshiruvini o'tkazishdan maqsad, ustav kapitalining shakllanishi, holati aks ettirilgan moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining ishonchligi hamda uni hisobga olish uslubiyotining me'yoriy hujjatlarga mosligi to'g'risida fikr bildirishdan iborat.

Ustav, qo'shilgan va rezerv kapitallarini shakllanishi, harakati, shuningdek zaxiralarni tashkil etish va foydalanish auditini o'tkazishda auditor quyidagi asosiy hujjatlarga amal qilishi lozim:

11.1-jadval

Ustav, qo'shilgan va rezerv kapitallari auditini tartibga soluvchi me'yoriy-huquqiy hujjatlar

No	Me'yoriy-huquqiy hujjatlar
1	O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi 2002- y.
2	O'zbekiston Respublikasi Soliq Kodeksi 2008- y.
3	«Aksiyadorlik jamiyatlari va aksiyadorlar huquqlarini himoya qilish to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi qonuni (keyingi o'zgarishlar va qo'shimchalar bilan).
4	«Mas'uliyati cheklangan va qo'shimcha mas'uliyatli jamiyatlar to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi qonuni.
5	Fermer xo'jaliklari to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi qonuni (keyingi o'zgarishlar va qo'shimchalar bilan).
6	«Dehqon xo'jaliklari to'g'risida» O'zbekiston Respublikasi qonuni (keyingi o'zgarishlar va qo'shimchalar bilan).
7	«Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi qonuni. 2016- yil 13-aprelda qabul qilingan.
8	Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi qonuni. 2000- yil 26- mayda qabul qilingan
9	O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining 2002- yil 7- fevraldagi 31-sonli buyrug'i bilan tasdiqlangan «Moliyaviy hisobot shakllari va ulami to'ldirish qoidalari» (keyingi o'zgarishlar va qo'shimchalar bilan)
10	1-sonli «Hisob siyosati va moliyaviy hisobot» O'zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti (BHMS). O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan 1998- yil 26- iyulda 17-07/86-son bilan tasdiqlangan
11	19-sonli «Inventarizatsiyani tashkil etish va o'tkazish» O'zbekiston Respublikasi BXMASi. O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan 1999- yil 19-oktyabrda EG/17-19-2075-son bilan tasdiqlangan

Ustav (nizom), qo‘shilgan, zaxira kapitali va zaxiralarni shakllanishi va harakatining auditorlik tekshiruvini o‘tkazish uchun auditor (auditorlik tashkiloti) tomonidan quyidagi asosiy hujjatlardan foydalaniladi (11.2-jadval):

11.2-jadval

Audit manbalari

No	Hujjatlar nomi
1	Xo‘jalik yurituvchi subyekt Nizomi
2	Ta‘sis shartnomasi
3	Ta‘sischilar majlislarining bayonnomalari
4	Davlat ro‘yxatidan o‘tganligi to‘g‘risidagi guvohnoma
5	Korxonalarni xususiylashtirish va aksionerlash bilan bog‘liq bo‘lgan hujjatlar
6	Statistika, davlat soliq idoralari, nafaqa jamg‘armasi, bandlik jamg‘armasi, ijtimoiy sug‘urta jamg‘armasi idoralarida ro‘yxatdan o‘tganligi to‘g‘risida guvohnomalar
7	Bank xizmati ko‘rsatish to‘g‘risida guvohnoma
8	Ta‘sis hujjatlariga kiritilgan va ro‘yxatga olingan o‘zgarishlar
9	Emissiya prospekti
10	Aksiyadorlik jamiyatlari uchun aksiyadorlar reestri
11	Aksiyadorlarning yillik majlisi bayonnomalaridan ko‘chirma
12	Aksiyadorlar, ta‘sischilarning majlisi bayonnomalaridan ko‘chirma
13	Direktorlar Kengashi majlislarining qarorlaridan ko‘chirma
14	Ijro direksiyasining buyruqlari va farmoyishlari
15	Ma‘lum bir faoliyatni amalga oshirish uchun litsenziyalar va ruxsatnomalar
16	Ta‘sischilar va aksiyadorlar bilan yozishuvlar. Ichki Nizomlar
17	Ustav kapitaliga ta‘sischilar tomonidan o‘z ulushlarini pul, natura, nomoddiy shaklda yoki qimmatli qog‘ozlar ko‘rinishida kiritilganini tasdiqlovchi hujjatlar (bank ko‘chirmalari, kirim kassa orderlari, Nizom kapitaliga ulush sifatida natura ko‘rinishida taqdim etilgan mol-mulkni kirim qilish to‘g‘risida dalolatnomalar va boshqalar)
18	Ustav kapitaliga natura va nomoddiy ko‘rinishida kiritiladigan ulushlarning baholash uslubi
19	Xo‘jalik yurituvchi subyekt davlat ro‘yxatidan o‘tganidan keyingi boshlang‘ich faoliyat davri bo‘yicha hisobot
20	Moliyaviy hisobot. Dastlabki hujjatlar va hisob registrlari

Me‘yoriy hujjatlarga muvofiqlik masalasini tekshirish uchun ustav kapitalini shakllantirish va hisobga olish qoidalarini o‘zida mujassamlashtirgan me‘yoriy hujjatlar to‘plami zarur. Auditor bunday to‘plamni tekshirilayotgan korxonaning o‘ziga xos xususiyatlarini hisobga olgan holda shakllantirishi lozim.

11.2. Auditning rejasi va dasturini tayyorlash

Auditorlik faoliyatining milliy andozalariga muvofiq auditor Nizom, qoʻshilgan va zaxira kapitalarini shakllanishi va harakati hamda zaxiralar tashkil etilishi va ulardan foydalanish boʻyicha auditorlik tekshiruvining oʻtkazish rejasini tuzishi va audit dasturini tayyorlashi lozim. 11.3.-jadvalda auditning namunaviy rejasi keltirilgan.

11.3.-jadval

Taʼsis hujjatlari va taʼsischilar bilan hisob-kitob boʻyicha auditning umumiy rejasi

Tekshirilayotgan korxonalar _____
 Audit davri _____
 Odam-soat miqdori _____
 Auditorlik guruhining rahbari _____
 Auditorlik guruhining tarkibi _____
 Rejalashtirilgan auditorlik tavakkalchiligi _____
 Rejalashtirilgan auditorlik ahamiyatligi _____

T. r	Rejalashtirilgan ishlar turi	Oʻtkazish davri	Ijrochi	Izoh
1	2	3	4	5
1.	Taʼsis hujjatlarining auditi			Iqtisodiy subyektning umumiy jamlangan audit oʻtkazish rejasiga muvofiq
2.	Nizom kapitali shakllanishining auditi			
3.	Taʼsischilar bilan hisob-kitoblar auditi			
4.	Dividendlar boʻyicha soliqlarni hisoblash, ushlab qolish va oʻtkazish auditi			

Auditorlik tashkiloti rahbari _____
 (Imzo)

Auditorlik guruhi rahbari _____
 (Imzo)

11.4-jadvalda taʼsis hujjatlari va taʼsischilar bilan hisob-kitoblar auditining namunaviy dasturi keltirilgan.

Taʼsischilar (taʼsis majlisi) tomonidan tasdiqlangan va amaldagi qonunchilikka asosan roʻyxatga olingan Nizom korxonaning taʼsis hujjati hisoblanadi. Davlat tassarufida boʻlgan korxonalar aksiyadorlik jamiyatiga aylantirilganda taʼsis hujjatlari boʻlib, shuningdek, davlat mol-mulkiga boshqarish huquqiga ega boʻlgan vakolatli idora tomonidan tasdiqlangan emissiya prospekti ham hisoblanadi. Taʼsis hujjatlarining tekshiruvchi ular amaldagi qonunchilikka muvofiqligi va ularga oʻzgarishlar qonuniy kiritilganligini aniqlash maqsadida amalga oshiriladi.

**Ta'sis hujjatlari va ta'sischilar bilan hisob-kitoblar auditing
namunaviy dasturi**

T/r	Auditorlik muolajalar ro'yxati	O'tkazish davri	Ijrochi	Auditorning ishchi hujjatlari	Izoh
1	2	3	4	5	
1. Ta'sis hujjatlarining auditi					
1.1	Ta'sis hujjatlarini tekshirish			Ta'sis hujjatlarining nusxalari	
1.2	Faoliyatning ma'lum bir turlari bilan shug'ullanish huquqini beruvchi hujjatlarni tekshirish			Ruxsatnomalar, litsenziyalar nusxasi	
1.3	Nizom kapitali, ta'sis hujjatlariga muvofiq taqsimlangan ulushlar miqdorlari aks etilishini tekshirib chiqish			Ta'sis hujjatlari, buxgalteriya hisobi registrlari, balans nusxalari	
1.4	Xo'jalik yurituvchi subyektning ta'sis hujjatlarini, aksiyadorlar, mulkdorlar, rahbariyat qarorlarini buxgalteriya hisobining faoliyat turlarini aks etuvchi ma'lumotlar bilan solishtirish			Ta'sis hujjatlari, buxgalteriya registrlarining nusxalari	
1.5	Nizom kapitaliga ta'sischilar tomonidan ulush sifatida kiritilgan mol-mulkka egalik qilish huquqini tasdiqlovchi hujjatlarni tekshirish			Sotib-olish-sotish shartnomalari, patentlar, mualliflik huquqlari, to'lov va notarial hujjatlari	
1.6	Ta'sis hujjatlaridagi o'zgarishlar ro'yxatga olinganligini tekshirish			Ro'yxatga olingan va qaytadan ro'yxatga olingan ta'sis hujjatlarining nusxalari	
2. Nizom kapitali shakllanishini tekshirish					
2.1	Nizom kapitaliga qo'yilmalar buxgalteriya hisobida to'g'ri aks etilganligini tekshirish			Buyruqlar, qabul qilish dalolatnomalari, buxgalteriya hisobi registrlari	
2.2	Ta'sischilar va muddatlar bo'yicha Nizom kapitali shakllanishini tekshirish			Ta'sis hujjatlari, xo'jalik operatsiyalar daftarlarining nusxalari	

1	2	3	4	5
2.3	Nizom kapitaliga qo'yilmalar bo'yicha qarzarlar, aksiyadorlardan sotib olingan xususiy aksiyalar miqdorlarini tekshirish			Buxgalteriya hisobi registrlari, balans
2.4	Nizom kapitaliga ulush sifatida kiritilgan moddiy qiymatliklar, o'zgarmas mulk to'g'risida hisobotlar, huquqlar va boshqalar to'g'ri baholanganligini tekshirish			Baholash usuli, ta'sischi majlislarining bayonnomalari
2.5	Nizom kapitaliga ulush sifatida kiritilgan moddiy qiymatliklar, o'zgarmas mulk to'g'risida hisobotlar, huquqlar va boshqalar buxgalteriya hisobida rasmiylashtirilishini tekshirish			Buyruqlar, dalolatnomalar, buxgalteriya hisobi registrlari, ishchi reja
2.6	Nizom kapitali oshganligi buxgalteriya hisobida rasmiylashtirilishini tekshirish			Buyruqlar, dalolatnomalar, buxgalteriya hisobi registrlari, bayonnomalar, kapital o'zgarganligi to'g'risida hisobot
2.7	Nizom kapitali kamayganligi buxgalteriya hisobida rasmiylashtirilishini tekshirish			Buyruqlar, dalolatnomalar, buxgalteriya hisobi registrlari, bayonnomalar, kapital o'zgarganligi to'g'risida hisobot

3. Ta'sischi bilan hisob-kitoblar auditi

3.1	Nizom kapitaliga ulushlar bo'yicha ta'sischi qarzlari» schyotida ta'sischi bilan hisob-kitoblar aks etilishini tekshirish			Ma'lumotnomalar, buxgalteriya hisobi registrlari, balans
3.2	Ta'sischi bo'yicha qarzar schyotlari» schyotida ta'sischi bilan hisob-kitoblar aks etilishini tekshirish			Ma'lumotnomalar, hisob-kitoblar buxgalteriya hisobi registrlari
3.3	Ta'sischi olgan daromadlar to'liq va to'g'ri hisoblanganligini tekshirish			Hisob-kitoblar, ma'lumotnomalar, buxgalteriya hisobi registrlari, smetalar
3.4	Dividendlar hisobi tashkil etilganligi va to'lanishini tekshirish			Direktorlar Kengashi qarorlari, Aksiyadorlar yillik majlisining qarori.

1	2	3	4	5
3.5	Aylanma va aylanmadan tashqari aktivlar ta'sischi ulushi sifatida Nizom kapitaliga amalda kiritilganligini tekshirish			Buyruqlar, dalolatnomalar, buxgalteriya hisobi registrlari, balans
3.6	Ta'sischi bilan hisob-kitob qilish natijasida aylanma va aylanmadan tashqari aktivlar amalda chiqarilishini tekshirish			Bayonnomalar, buyruqlar, hisob-kitoblar, dalolatnomalar, buxgalteriya hisobi registrlari, balans
3.7	Ta'sischi tarkibidan chiqarilishida hisob-kitoblarni tekshirish			Bayonnomalar, ma'lumotnomalar, hisob-kitoblar, dalolatnomalar, buxgalteriya hisobi registrlari, pul mablag'larining harakati to'g'risida ma'lumotlar
4. Dividendlarga oid solislarni hisoblash, ushlab solish va o'tkazilishini tekshirish				
4.1	Dividendlar bo'yicha soliqlar to'g'ri hisoblanganligini tekshirish			Dalolatnomalar, hisob-kitoblar, ma'lumotlar
4.2	Boshqa majburiy to'lovlar to'g'ri hisob-kitob qilinganligini tekshirish			Dalolatnomalar, hisob-kitoblar, ma'lumotlar

Audit o'tkazish vaqtida auditor ushbu iqtisodiy subyekt amaldagi qonunchilikka muvofiq huquqiy maqomi va faoliyat ko'rsatish huquqini tekshirishi lozim. Buning uchun quyidagi asosiy hujjatlardan foydalaniladi: mijozning Nizomi va korxonaning ta'sis shartnomasi.

O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksiga muvofiq, yuridik shaxs o'z faoliyatini Nizom yoki ta'sis shartnomasiga asosan amalga oshiradi. Yuridik shaxsning ta'sis shartnomasi tuziladi, Nizom esa, ta'sischi tomonidan tasdiqlanadi. Nizomda yuridik shaxsning funksiyalari, uning kapitali, tizimi, boshqaruv tizimining tashkil etish tartibi va vakolatlari, qayta tashkil etish yoki tugatish tartiblari belgilanadi hamda buxgalteriya hisobini yuritish va nazorat tamoyillari ifodalanadi. Ta'sis hujjatlariga o'zgarishlar kiritilishi mumkin. Ushbu o'zgarishlar davlat ro'yxatidan o'tgandan keyin kuchga kiradi.

Audit o'tkazish davrida davlat ro'yxatidan o'tganligi to'g'risidagi guvohnoma, shu jumladan Nizom va ta'sis hujjatlarining yangi tahriri (agar ularga o'zgarishlar kiritilgan bo'lsa) mavjudligi tekshirilishi lozim.

Nizomda zaxira va boshqa jamg'armalarni tashkil etish hamda foydani taqsimlash tartibi, qayta tashkil etish, tugatish, mol-mulklarni

taqsimlash, tashqi iqtisodiy faoliyatni amalga oshirish tartibi va boshqalar ko'zda tutilganligi aniqlanadi.

Audit o'tkazish vaqtida, korxonaga qachon va qayerda ro'yxatga olinganligi, ushbu korxonaning hisob-kitob va boshqa schyotlari qaysi bankda ochilganligi, ta'sischi kim va Nizom kapitalida ularning ulushi, har bir ta'sischi Nizom kapitalidagi ulushi va umuman Nizom kapitali qonunchilikka oid hujjatlar talablariga muvofiqligi aniqlanadi.

Tekshirish jarayonida, shuningdek, kichik tadbirkorlik faoliyatini amalga oshirayotgan subyektlarining patentlari, aksiyadorlik jamiyatlari uchun emissiya prospekti va aksiyadorlar reestri, direktorlar Kengashi, aksiyadorlarning yillik majlisi va ta'sischiarning joriy qarorlari bayonnomalaridan ko'chirmalar, ijro direksiyasining buyruqlari va farmoyishlari, ta'sischi va aksiyadorlar bilan yozishuvlar, xo'jalik yurituvchi subyektning ichki nizomlari va tartibga solish kabi hujjatlari o'rganib chiqiladi.

Tekshiruv vaqtida korxonaning tashkiliy-huquqiy shakli, tizimi va uning O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksiga muvofiqligi, xo'jalik yurituvchi subyektning iqtisodiy boshqarish tizimi va tegishli boshqaruv qarorlarini qabul qilishda barcha bosqichlardagi rahbarlarning vakolatlari, iqtisodiy subyekt O'zbekiston Respublikasi hududida va xorijda mustaqil balansga ega bo'lgan filiallar va boshqa bo'linmalar tashkil qilish huquqiga ega ekanligi aniqlanadi.

Korxonaga faoliyatining qaysi bir turlari bilan shug'ullanishi va uning ro'yxatga olingan Nizomida ko'zda tutilgan faoliyatlardan chetga chiqishlar mavjudligi o'rganib chiqiladi. Faoliyatning ayrim turlari davlat ro'yxatidan o'tishni yoki litsenziyalashni talab qilishini unutmaslik lozim. Shu bois, auditorlar tekshiruv vaqtida korxonaga ayrim faoliyat turlari, masalan: savdo-sotiq, qimmatli qog'ozlar bilan operatsiyalar, bank faoliyati, qurilish-montaj ishlari va boshqalarni amalga oshirish uchun litsenziyaga ega ekanligini aniqlaydilar.

Agar ushbu faoliyatni amalga oshirish uchun korxonaning litsenziya (ruxsatnoma)si bo'lmasa, ushbu faoliyat bo'yicha amalga oshirilgan operatsiyalar qonunsiz deb hisoblanadi.

Ta'sis hujjatlarini tekshiruvda, korxonaga Nizom (to'langan) kapitali qanday shakllanishini, amaldagi qonunchilikka muvofiq barcha ta'sischi ulushlarini o'z vaqtida Nizom kapitaliga kiritayotganliklarini (korxonaga ro'yxatdan o'tkazilguncha ulushning 30 %, qolgan 70 % esa bir yil davomida kiritilishi, aksiyadorlik jamiyatlari uchun esa - 75 %, yil davomida - 25 % kiritilishi) aniqlashi lozim.

Auditor ta'sischi tarkibi va Nizom kapitaliga faqat xususiy mablag'larni qo'yish mumkinligini nazarda tutib, ular tomonidan berilgan ulushlar manbalarini o'rganib chiqadi. Nizom jamg'armasiga budjet manbalarini, kreditlarni, siyosiy va maxsuslashtirilgan jamoat tashkilotlari mablag'larini yo'naltirish taqiqlanadi. Auditor qatnashchilar tarkibida nolikvid balansga ega bo'lgan yoki qarz to'lashga qurbi yetmaydigan (inqirozga uchragan) deb e'lon qilingan korxonalar mavjudligini aniqlaydi. Korxonaning tashkiliy tizimi va u Fuqarolik Kodeksiga muvofiqligini tekshirish lozim.

Korxonalar shu'ba va qaram bo'lgan xo'jalik jamiyatlarni tashkil etish huquqiga ega. Agar tekshirilayotgan korxonalarda bundaylar mavjud bo'lsa, auditor bunday jamiyatlar bilan, alohida balansga o'tkazilgan bo'linmalar bilan hisob-kitoblar hisobi bo'yicha schyotlarda amalga oshirilgan hisob-kitoblar hisobi yuritish tartibini tekshirishi lozim. Ushbu schyotlardan shu'ba va (qaram bo'lgan) jamiyatlarni tashkil etgan korxonalar bilan bir qatorda, shu'ba (qaram bo'lgan) korxonalarining o'zlari ham ushbu korxonalar o'rtasidagi o'zaro hisob-kitoblarni amalga oshirishda foydalanadilar, bundan Nizom kapitaliga qo'yilmalar bo'yicha hisob-kitoblar istisno.

Auditor korxonalar ta'sischi tarkibida sodir etilgan o'zgarishlarni ham e'tibordan chetda qoldirishi mumkin emas. Amaliyotda ta'sischi mijozdan katta miqdordagi zayomlar olganligi va kelajakda nafaqat ta'sischi, umuman faoliyat ko'rsatayotgan korxonalar tarkibidan ham chiqib ketganligi holatlari uchraydi.

Ta'sis hujjatlarini o'rganish vaqtida auditor ushbu xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan amalga oshirilishi lozim bo'lgan xo'jalik operatsiyalar ro'yxatini aniqlaydi. Bunday ma'lumotlar kelajak tekshiruvlarni amalga oshirish uchun kerak bo'ladi. Auditor, xususan, xorijda filiallar, vakolatxonalar tashkil etilishi, tashqi iqtisodiy faoliyat bilan shug'ullanish Ustavda ko'zda tutilganligini aniqlaydi. Shuningdek, Ustavni ishlab chiqishda tadbirkorlar tomonidan imtiyozli soliqqa tortish uchun «asos tayyorlashga» manfaatdorliklarini ko'zda tutish lozim.

11.3. Ustav kapitali auditi

Ustav kapitali shakllanishining tekshiruv vaqtida Ustav kapitali o'z vaqtida, ya'ni uning belgilangan muddatlarda shakllanganligi, e'lon qilingan kirim ulushi to'liq kiritilganligi va shakllanish manbalari (ta'sischi korxonalar yoki ishtirokchilarning xususiy mablag'lari hisobiga, uchinchi shaxslar ulushlari hisobiga) aniqlanadi.

Ustav kapitali – bu xo‘jalik yurituvchi subyektning Nizomida ro‘yxatga olingan kapitalning eng kam miqdoridir.

Boshqacha qilib aytganda, Nizom kapitali (jamg‘armasi) bu korxonada tashkil etilishida, uning ta‘sis hujjatlari bilan belgilangan miqdorda faoliyatini amalga oshirish uchun ishtirokchilar (mulk egalari) tomonidan mol-mulkka kiritilgan ulushlarining yig‘indisi hisoblanadi.

21-son BHMS⁹⁴ga binoan, Korxonada ustav kapitalining holati va harakati to‘g‘risidagi axborotlarni umumlashtirish quyidagi schyotlarda amalga oshiriladi:

8310 - «Oddiy Aksiyalar»;

8320 - «Imtiyozli aksiyalar»;

8330 - «Pay va ulushlar».

Bozor sharoitida Nizom kapitali, bir tomondan, korxonada mol-mulki qiymatini, ikkinchi tomondan esa – ta‘sischilar, investorlar oldida korxonada majburiyatlari bo‘yicha summalarini ifoda etadi. Nizom kapitali bo‘yicha moliyaviy-xo‘jalik operatsiyalarni aks etish tartibi bo‘yicha o‘zgarishlar respublikada hosil bo‘lgan zamonaviy bozor iqtisodiyoti talablaridan kelib chiqqan. Nizom kapitalining shakllanishi amaldagi qonunchilik va ta‘sis hujjatlari bilan tartibga solinadi. Nizom kapitalining shakllanishi xo‘jalik subyektining mulkka egalik qilish shaklidan kelib chiqqan holda: aksiyadorlik jamiyatlarida - aksiyadorlar aksiyalarga yozilganligi hisobiga, mas‘uliyati cheklangan jamiyatlarda - har bir ishtirokchining bergan ulushi hisobiga, davlat korxonalarida – mazkur iqtisodiy subyektga birlashtirilgan davlat mulki hisobiga amalga oshiriladi.

Nizom kapitalining tekshiruvida auditor uning summasi haqiqiy ekanligiga ishonch hosil qilishi kerak. U buxgalteriya balansi va xususiy kapital to‘g‘risidagi hisobotda aks ettiriladi. «Nizom kapitali hisobi bo‘yicha schyotlar»ga oid qoldiq korxonaning ta‘sis hujjatlarida aks ettirilgan Nizom kapitali miqdoriga muvofiq bo‘lishi lozim.

Auditor xo‘jalik subyektini davlat ro‘yxatiga olingandan keyin ushbu korxonaning buxgalteriyasida Nizom kapitali ta‘sischilarning Nizom kapitaliga ulushlarini kiritish bo‘yicha qarzlarni hisobga olish schyotlarining debetlash va Nizom kapitalini hisobga olish bo‘yicha schyotlarining kreditlashini hisobga olishlari kerakligini nazarda tutishi lozim.

⁹⁴21-son "Xo‘jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo‘jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo‘llash to‘g‘risida yo‘riqnoma" O‘zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti (BHMS), O‘z R. AV 2002-yil 23-oktabrda 1181-son bilan ro‘yxatga olingan.

Agar, tekshirish vaqtida ushbu schyotlar bo'yicha balansdagi qoldiqlar teng bo'lsa, bu ta'sischi tomonidan Nizom kapitaliga o'z ulushlarini kiritilmaganligini ifodalaydi. Bunday korxonalar ta'sis etilmagan (tashkil topmagan) deb hisoblanadi va tugatilishi lozim.

Korxonaning Nizom kapitaliga ulush sifatida binolar, inshootlar, jihozlar va boshqa moddiy qiymatliklar, nomoddiy aktivlar, qo'shma korxonalar ishtirokchilari davlatlarining pul mablag'lari ko'rinishidagi valyutalar va erkin konvertatsiya qilinadigan valyuta sifatida kiritilishi mumkin.

Auditor ta'sischi tomonidan kiritilgan ulushlarni dastlabki hujjatlar asosida va asosiy vositalar va pul mablag'lari, nomoddiy aktivlar, ishlab chiqarish zaxiralari va boshqalarni hisobga olish schyotlarining debeti bilan korrespondentlangan Nizom kapitali ulushlar bo'yicha ta'sischi tomonidan qarz schyotning kreditidagi yozuvlari asosida tekshiradi.

Masalan, kirim kassa orderlari, asoslovchi hujjatlar ilova qilingan bankning hisob-kitob va valyuta schyotlaridan ko'chirmalar asosida ta'sischi tomonidan ulushi hisob-kitob va valyuta schyotlariga to'liq va o'z vaqtida kirim qilinganligi tekshiriladi.

Ta'sis hujjatlarida qayd etilgan va Nizom kapitaliga ulush sifatida kirim qilingan moddiy qiymatliklar, nomoddiy aktivlar ta'sischi tomonidan kelishuvi bo'yicha aniqlanadi va baholanadi. Valyutalar va valyuta qiymatliklari jamiyat ro'yxatdan o'tkazilgan kuniga amalda bo'lgan O'zbekiston Respublikasi Markaziy Bankining kursi bo'yicha baholanadi. Nizom kapitaliga ulush sifatida kiritilgan qimmatli qog'ozlar va boshqa moliyaviy aktivlar ta'sischi tomonidan kelishuviga asosan baholanadi.

Nizom kapitaliga yoki aksiyalarni to'lash uchun haqiqatda kiritilgan moddiy qiymatliklar, nomoddiy aktivlar jamiyat aktiviga o'tkazish davrida amalda bo'lgan bozor narxlariga bilan baholanadi. Bozor narxlariga ega bo'lmagan nomoddiy aktivlar ta'sis hujjatlarida qayd etilgan yoki tomonlar kelishuvi bilan belgilangan narxlar bilan baholanadi. Ushbu obyektlarni baholash, odatda, yuqori malakali mutaxassislariga topshiriladi.

Nizom kapitaliga ulush sifatida amalda kiritilgan valyuta va valyuta qiymatliklari, jamiyatga kirim qilinishi vaqtida amalda bo'lgan rasmiy kurs bo'yicha baholanadi. Qimmatli qog'ozlar oxirgi birja kursi bo'yicha baholanadi.

Moliyaviy aktivlar va birjada kotirovkaga ega bo'lmagan qimmatli qog'ozlar tomonlar kelishuviga asosan baholanadi. Murakkab sharoitlarda hamda amaldagi qonunchilik talab qilganda, Nizom kapitaliga ulush

sifatida kiritilgan aktivlarning to'g'ri baholanishi mustaqil auditor xulosasi bilan tasdiqlanadi.

Ulush sifatida Nizom kapitaliga amalda kiritilgan moddiy va valyuta qiymatliklari, nomoddiy va moliyaviy aktivlarning baholanishi ularni ta'sis hujjatlari va dastlabki kelishuvlardagi baholanishidan farq qilishi mumkin.

Asosiy vositalarni qabul qilish-topshirish dalolatnomalari, ma'lumotlar, nomoddiy aktivlar kelib tushishini tasdiqlovchi hujjatlar va asosiy vositalar va nomoddiy aktivlarni hisobga olish schyotlarining debet aylanmalariga asosida o'tkazilgan uskunalar, binolar, inshootlar, ma'naviy mol-mulkka egalik huquqlarining qiymati aniqlanadi. Materiallarni qabul qilish dalolatnomalari, tovar-transport yuk xatlari, ishlab chiqarish zaxiralarini hisobga olish bo'yicha schyotlari ma'lumotlariga ko'ra kelib tushgan moddiy qiymatliklar qiymati aniqlanadi.

Har bir qo'yilma, Nizom kapitalini shakllantirish tartibiga izoh qilingan hujjatlar bilan tasdiqlanishi lozim. Bundan tashqari, Nizom kapitaliga ulush sifatida kiritilayotgan mablag'larning alohida turlari ta'sischi - jismoniy shaxslarning shaxsiy mulk egaligini tasdiqlovchi hujjatlarga ega bo'lishi lozim. Bularga, masalan, xususiylashtirilgan xonadon, ma'naviy mol-mulk, transport vositalari va boshqalar kiradi. Shunday qilib, auditor ta'sischi kiritgan ulushlarga oid ularning har biri bo'yicha yuritiladigan varaqalar yoki qaydnomalarda aks ettirilgan ulushlar bo'yicha qarzlari, to'lash muddatlari, kiritilgan aktivlar summasi va qarzlarni qoplanishi bo'yicha tahliliy hisobni tekshiradi.

Ishtirokchilarning Nizom kapitaliga kiritilgan ulushlari hisobda va balansda ular amalda kelib tushishi bo'yicha aks ettiriladi. Korxonaning Nizom kapitaliga ulushning amalda kelib tushish vaqti bo'lib quyidagilar hisoblanadi:

- pul mablag'lari uchun - pullar hisob-kitob (valyuta) schyotiga kiritilgan sanasi;

- moddiy va nomoddiy aktivlar uchun - moddiy va nomoddiy aktivlarni qabul qilish-topshirish dalolatnomalari va ushbu obyektlar kelib tushganligini tasdiqlovchi boshqa hujjatlar rasmiylashtirilgan sanasi.

Korxonaning Nizom kapitaliga ta'sischi tomonidan kiritilgan ulushlarning to'liqligi uning ta'sis hujjatlarida qayd etilgan va Nizom kapitali hisobining schyotlaridagi aks etilgan miqdorini Nizom kapitali ulushlar bo'yicha ta'sischi qarzi schyotidagi miqdori bilan solishtirish yo'li bilan aniqlanadi.

Nizom kapitalini tekshirish vaqtida buxgalteriya hisobida to'g'ri rasmiylashtirilganligi va 13-sonli jurnal-orderda Nizom kapitali hisobi

bo'yicha schyotda qonuniy va to'g'ri aks etilganligi, ular amaldagi qonunchilikka muvofiq ekanligi aniqlanishi lozim.

Ta'sischilar soni va ularning korxonaga Nizom kapitalidagi ulushlarini tekshirish vaqtida, auditor tegishli yuridik shaxs turi uchun ta'sischilarning eng ko'p soni va har bir ta'sischi Nizom kapitaliga kiritadigan eng ko'p ulushi hamda Nizom kapitalining eng kam miqdori amaldagi qonunchilik bilan belgilanishini unutmasligi kerak.

Nizom kapitali ta'sis hujjatlari bilan belgilangan miqdordan ko'p bo'lmasligi kerakligini qayd etish lozim. Shu bois, audit o'tkazishning eng muhim masalalaridan biri bo'lib Nizom kapitali miqdori barqarorlik tamoyiliga, ta'sis hujjatlari bilan belgilangan miqdorga muvofiqligini tekshirish hisoblanadi. Lekin, amaldagi qonunchilik va ta'sis hujjatlarida qayd etilgan holatlarda, uni oshirish yoki kamaytirish mumkin. Xususan, korxonaga yangi ishtirokchilarni qabul qilishda, ular tomonidan qo'shimcha ulushlar kiritishda yoki korxonaga faoliyati natijasida olingan foydaning bir qismi kapital miqdorini oshirishga yo'naltirilganda bunday holatlar vujudga kelishi mumkin.

Nizom kapitalining taqsimlanmagan foyda hisobiga ko'payishi taqsimlanmagan foyda hisobi schyotining debeti va Nizom kapitali hisobi schyotlarining krediti bo'yicha aks etiladi. Nizom kapitalining kamayishi Nizom kapitali hisobi schyotlarining debeti va chiqib ketayotgan ta'sischilarning ulushi bo'yicha schyotining krediti bo'yicha aks ettiriladi.

Aksiyadorlik jamiyatlarida Nizom kapitali yangi Aksiyalarni chiqarish (emissiya) yoki ularning nominal qiymatini oshirish hisobiga ko'payishi mumkin, kamayishi esa - aksiyalarni ushlab turuvchilardan qisman sotib olish va Aksiyalarni nominal qiymati kamayishi yoki ularni umumiy miqdori qisqarishi hisobiga vujudga keladi. Shu bois, tekshirishni amalga oshirayotganda, auditor korxonaning Nizom kapitalida va ta'sis hujjatlarida sodir etilgan o'zgarishlar asosli ekanligini tekshirishi lozim. Zarur bo'lganda Nizom kapitali ta'sischilarning maqsadli qo'yilmalari hisobiga ko'payishi mumkin.

O'tkazilgan tekshiruv sifatli bo'lishining asosiy omili - bu auditor ishtirokida kirish ulushi sifatida kiritilgan mol-mulk va nomoddiy aktivlarning inventarizatsiyani amalga oshirish hisoblanadi. Amaliyotda ta'sischi tomonidan chiqarilgan aksiyalar summasidan ko'p bo'lgan aksiyalarni hisobga olish holatlari uchragan. Ayrim holatlarda, mol-mulk tarkibi hisobida yaroqsiz holga kelgan asosiy vositalar, buyumlar va xo'jalik asboblari yoki nomoddiy aktivlar hisobida - ma'naviy ahamiyatini yo'qotgan nou-xau (know-how) hisobda aks ettirilishi kuzatiladi.

11.4. Qo'shilgan kapital auditi

Qo'shilgan kapitalning tekshiruvini qo'shilgan kapital hisobi schyotlari bo'yicha amalga oshiriladi. Ushbu schyotlar Aksiyalarni nominal qiymatidan yuqori bo'lgan narxlar bo'yicha birinchi bor sotilishida vujudga kelgan emissiya daromadi va Nizom kapitalini shakllantirishdagi kurs farqlarini hisobga olish uchun mo'ljallangan.

Auditor ushbu kapital to'g'ri shakllanishi va to'ldirilishini tekshirishi lozim.

21-son BHMS⁹⁵ ga muvofiq, oddiy va imtiyozli aksiyadan olingan, nominal qiymat summasidan yuqori bo'lgan qo'shilgan kapital mavjudligi va harakati to'g'risidagi axborotlarni umumlashtirish, ya'ni aksiyalarni birlamchi joylashtirishda nominal qiymatdan yuqori bahoda sotishdan olingan emissiya daromadi, hamda ustav kapitalini shakllantirish jarayonida vujudga keladigan kurs farqlari quyidagi schyotlarda amalga oshiriladi:

8410 - «Emissiya daromadi»;

8420 0 - «Ustav kapitalini shakllantirishdagi kurs farqi».

Odatda, aksiyalar birinchi bor nominal qiymatidan yuqori bo'lgan narxlarda, ya'ni mukofot bilan sotiladi. Nominal qiymati Nizom kapitaliga o'tkaziladi, emissiya daromadi esa (bozor qiymatini nominal qiymatidan oshib ketishi) qo'shilgan kapitalga o'tkaziladi.

Shuningdek, korxonada «Nizom kapitali (fondi) hisobi schyotlari» bo'yicha, ya'ni, e'lon qilingan, obuna bo'lgan, to'langan kapital bo'yicha tahliliy hisob olib borilishi lozim.

Dastlabki obuna sifatida rasmiylashtirilmasdan sotilgan aksiyalar pul mablag'lari bo'yicha schyotlarning debetida va «Nizom kapitali hisobi bo'yicha schyotlar» yoki «qo'shilgan kapital hisobi bo'yicha schyotlar» ning kreditida aks ettiriladi.

Aksiyalarni sotib olish uchun obuna bo'lishga oid shartnomalar bilan belgilangan summaga aksionerlik jamiyatining buxgalteriyasida, uning aktiviga pul yoki boshqa mol-mulk kelib tushishidan qat'iy nazar, Nizom va qo'shilgan kapital tashkil ettiriladi. Hisobda obuna summasiga debitorlik qarzi aks ettiriladi.

Tekshiruvda auditor korxonadan tomonidan chiqarilgan va to'langan aksiyalar turlari, ularning egalariga oid schyotlari, yoki ta'sischi va

⁹⁵21-son "Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo'llash to'g'risida yo'riqnoma" O'zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti (BHMS), 340-band. O'zR. AV 2002-yil 23-oktabrda 1181-son bilan ro'yxatga olingan.

qo'yuvchilarning xususiy schyotlari bo'yicha ma'lumot taqdim etish imkoniyati borligiga katta ahamiyat beradi.

Aksiyalarga obuna bo'lish to'g'risidagi shartnomalarda aksiyalarning sotilish narxi, qarzlarni qoplash muddatlari, to'lovlar valyutasi yoki obuna bo'yicha olinadigan aksiyalarni to'lash uchun mol-mulk turlari va qiymati ko'zda tutiladi. Aksiyalarga egalik qilishdan kelib chiqadigan huquqlarni obunachi, odatda, shartnomaga muvofiq, obuna bo'lgan aksiyalar bo'yicha to'liq to'lovlarni amalga oshirgandan keyin oladi.

Aksiyadorlik jamiyatlariga mol-mulk, pul mablag'lari aksiyalarga obuna bo'lish to'g'risidagi shartnomaga asosan beriladi. Qo'shilgan kapital tekshiruvi vaqtida jamiyatning o'zi tomonidan sotib olingan aksiyalar hisobi tashkil etilganligi tekshiriladi.

Xususiy aksiyalar aksiyadorlik jamiyatlari tomonidan quyidagi maqsadlar uchun sotib olinadi:

- aksiyalar kursini belgilangan darajada ushlab turish;
- aksiya egalari qolgan har bir aksiyaga dividendlarni ko'paytirish;
- aksiyalarni o'z xodimlari orasida tarqatish yoki qolgan aksiyalar nominal qiymatini oshirish;
- nazorat o'rnatish maqsadida boshqa firmalar tomonidan aksiyalarni sotib olinishiga yo'l qo'ymaslik.

Buxgalteriya hisobida sotib olingan xususiy aksiyalar sotib olingan xususiy aksiyalar bo'yicha schyotlarda sotib olingan narxlar bo'yicha aks ettiriladi.

Sotib olingan xususiy aksiyalarni jamiyat o'z balansida ushlab turishi yoki ularni jamg'arma bozorida qaytadan sotishi mumkin. Aksiya egalari qarori bilan Nizom kapitali sotib olingan xususiy aksiyalar summasiga kamaytirilishi, aksiyalarning o'zi esa bekor qilinishi mumkin. Lekin, «Aksiyadorlik jamiyatlari va aksiyadorlar huquqini himoya qilish to'g'risida»gi qonunga muvofiq bunday aksiyalar hisobda bir yildan ortiq bo'lgan muddatda ushlab turilishi mumkin emas. Auditor buni tekshirib ko'rishi kerak, chunki sotib olingan va balansda bir yildan ortiq muddatda hisobda bo'lgan aksiyalar bekor qilingan deb hisoblanadi. Korxonada ushbu muddat o'tgandan keyin ularni sotishi yoki Nizom kapitalini shu summaga kamaytirgan holda, bekor qilishi lozim.

Emitent o'zining xususiy aksiyalarini sotib olgan barcha holatlarda, bir vaqtning o'zida aksiyadorlik kapitali kamaygani bilan birga, uning mol-mulki ham kamayadi. Keyinchalik, sotib olish va xususiy aksiyalarni ikkinchi marotaba sotish operatsiyalari sodir etilganda, agar aksiya sotib olingan qiymatdan ortiq narxlarda sotilsa, ortiqcha olingan summa 9590-

«Moliyaviy faoliyat bo'yicha boshqa daromadlar» schyotining kreditiga yozib qo'yiladi.

Aksiyalar sotib olingandan past narxlarda sotilsa, oradagi farq 9690-«Moliyaviy faoliyat bo'yicha boshqa xarajatlar» schyotining debetida aks ettiriladi.

Sotib olingan aksiyalarning bekor qilinishi bir vaqtning o'zida Nizom kapitalini kamaytirish yo'li bilan amalga oshiriladi:

Debet «Nizom kapitali hisobi schyotlari»,

Kredit «Sotib olingan xususiy aksiyalar hisobi schyotlari».

Bularni tekshirayotganda auditor qimmatbaho qog'ozlar bilan operatsiyalar qonuniy ravishda amalga oshirilayotganligini bilishi kerak.

11.5. Rezerv kapitali auditi

Rezerv kapitali, agar Nizomda ko'zda tutilgan bo'lsa, sof foydani rezerv qilish yo'li bilan xususiy kapitalni to'ldirib borish uchun tashkil etiladi. O'zbekiston Respublikasi amaldagi qonunchilikka muvofiq aksiyadorlik jamiyatlari jamiyat Nizomi bilan belgilangan, lekin Nizom kapitalidan 15 % kam bo'lmagan miqdorda rezerv kapitali tashkil etish huquqiga ega.

21-son BHMS ga ko'ra, «Korxonada ta'sis hujjatlariga asosan foyda hisobidan shakllantiriladigan rezerv kapitali, mulkni qayta baholashdan yuzaga keladigan inflyatsiya rezervlari, pul mablag'laridan tashqari tekinga olingan mulklar to'g'risidagi axborotlarni umumlashtirish quyidagi schyotlarda amalga oshiriladi:

8510 - «Mulknini qayta baholash bo'yicha tuzatishlar»;

8520 - «Rezerv kapitali»;

8530 - «Tekinga olingan mulk».

Auditor rezerv kapitali hisobi bo'yicha buxgalteriya o'tkazmalari to'g'ri ekanligini tekshirishi lozim.

Korxonada Nizom kapitalini xorijiy kapital ishtirokida shakllantirishda qo'shilgan kapital deb ko'rsatiladigan kurs farqi hosil bo'lishi mumkin. Nizom kapitaliga ulush sifatida haqiqatda kiritilgan, moddiy qiymatliklar, nomoddiy va moliyaviy aktivlarni baholash ularni ta'sis hujjatlarida va dastlabki kelishuvlarda baholashdan farq qilishi mumkin.

Auditor, shuningdek, rezerv kapitali to'g'ri tashkil etilganligi va to'ldirilganligi, ya'ni: foydadan ajratmalar hisobiga tashkil etilgan rezerv kapitali Nizom kapitalining 15 %dan kam emasligi, mol-mulkni (asosiy vositalarni) qayta baholashdan hosil bo'lgan barcha inflyatsiya rezervlari rezerv kapitali ko'payishiga o'tkazilganligi, bepul kelib tushgan mol-mulkning barchasi rezerv kapitalning ko'payishiga o'tkazilganligini

tekshiradi. Tekshirish manbasi bo'lib korxonada Nizomi, O'zbekiston Respublikasi hukumati qayta baholash to'g'risidagi qarori, qayta baholash bo'yicha hisob-kitoblar, mol-mulkni bepul olish to'g'risida shartnomalar, qabul qilish-topshirish dalolatnomalari, bildirishnomalar (avizo) va boshqalar hisoblanadi.

Rezerv kapitali ishlab chiqarishni rivojlantirish, korxonada faoliyati tugatilganda ish haqi va soliqlarni budjetga to'lash, inflyatsiya bo'yicha zararlarni qoplash, aksiyadorlik jamiyati hay'ati qaroriga muvofiq Nizom kapitalini to'ldirish, qayta baholash summalarini qoplash va aksiyadorlik jamiyatining boshqa yo'nalishlari uchun foydalaniladi. Ochiq turdagi aksiyadorlik jamiyatlarida foyda yo'qligi yoki u yetarli emasligida rezerv kapitali imtiyozli aksiyalar bo'yicha dividendlarni to'lash uchun yo'llanishi mumkin.

Auditor rezerv kapitali mablag'lari korxonada xodimlariga moddiy yordam ko'rsatishga, mehnatga haq to'lashga yoki mukofotlar to'lashga ishlatilganligi holatlari bilan to'qnash kelishi mumkin. Shu bois, auditor rezerv kapitali ishlatilishini rezerv kapitali schyotidagi yozuvlarni tahlil qilish yo'li orqali ta'sischi bilan hisob-kitoblar hisobi va taqsimlanmagan foyda schyotlari bilan korrespondentlanishini sinchkovlik bilan tekshirishi lozim.

Takrorlash uchun savollar:

1. Korxonada ustav, qo'shilgan va rezerv kapitali auditining maqsadi va vazifalari nimalardan iborat?

2. Ustav kapitali shakllanishi qanday teshiriladi?

3. Ustav kapitali va ta'sis hujjatlarini qaysi hujjatlar orqali rasmiylashtiriladi?

4. Qo'shilgan kapital tarkibini tekshirish qanday amalga oshiriladi?

5. Rezerv kapitali nima, u qanday shakllanadi va tekshiriladi?

12 - bob. MOLIVAVIY NATIJALAR AUDITI USLUBIYOTINING MUAMMOLARI

12.1. Moliyaviy natijalar auditining asosiy qonun va meyoriy hujjatlari. Tekshiruv uchun axborot manbalari

Ma'lumki, xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy natijalari auditning eng muxim obe'kti hisoblanadi. Moliyaviy natijalar – bu xo'jalik yurituvchi subyektning ma'lum hisobot davrida tadbirkorlik faoliyati jarayonida o'ziga qarashli mablag'ning oshishi yoki kamayishi. "Yakuniy moliyaviy natija – bu korxonaning hisobot davrida jami faoliyat turlaridan olingan daromadlari bilan jami ko'rilgan zararlarning farqidir".

Haqiqatdan ham turli mulk ko'rinishidagi xo'jalik subyektlarining moliyaviy natijalari daromadlar va xarajatlarga bevosita bog'liqdir. Subyektlardagi mavjud resurslardan samarali foydalanish davr talabidir. Aks holda xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyatida yuqori natijalarga erishib bo'lmaydi. Shuning uchun daromadlar, xarajatlar, ularning turlari, xarakati, hisobga olinishi va tashkil topish manbalari doimiy ravishda nazorat qilib boriladi. Shunday nazorat turlaridan biri bu auditorlik tekshiruvidir.

X. Musayevning yozishicha, "Turli mulkdagi korxonalarning muhim ko'rsatkichi foyda hisoblanadi. Foyda iqtisodiy kategoriya sifatida barcha daromadlar bilan barcha xarajatlar o'rtasidagi farqdan iborat. Foydaning miqdori daromatlarga bevosita bog'liqdir".

Bizningcha moliyaviy natijalari auditi ma'lum xususiyatlarga ega bo'lib, ularni quyidagicha ifodalash mumkin:

- moliyaviy natijalarning shakllanishi bir qancha ko'rsatkichlarga bog'liqligi;

- moliyaviy natija hisobot davridagi subyekt faoliyatining yakuni hisoblanadi;

- subyektning foyda bilan ishlashi yoki hisobot davrini zarar bilan yakunlashi moliyaviy natijalarini shakllantiruvchi ko'rsatkichlarga bevosita bog'liqligi;

- moliyaviy natijalarga oldindan aniq bo'lmagan xavf-xatarlar, tasodifiy xodisalar o'z ta'sirini ko'rsatishi.

Auditor, «Moliyaviy natijalarni tekshirish uchun quyidagi ma'lumot manbalaridan foydalaniladi:

- subyektning ta'sis hujjatlari;
- ta'sisshilar majlis bayonnomalari;
- buyruqlar, farmoyishlar;

- hisob registrlari, jurnal-orderlar;
- moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot (2 shakl);
- Bosh kitob, qaydnomalar va h.k. hisob schetlari.

Z.T. Mamatovning yozishicha, «Yakuniy moliyaviy natija (foyda yoki zarar) ishonchligini tekshirish chog'ida auditor, Bosh kitob, 12 va 15-son (APK) jurnal-orderlari, 70 va 71-son (APK) vedomostlari va balansdagi qaydlar bo'lgan moliyaviy natijalar to'g'risidagi ma'lumotlarning muvofiqligini aniqlashi lozim».

Korxonalar faoliyati bo'yicha moliyaviy natijalarning auditorlik tekshiruv jarayonida quyidagi me'yoriy hujjatlardan foydalaniladi:

O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi 1996-yil 29-avgust 257-1-son (o'zgarishlar bilan).

O'zbekiston Respublikasi Soliq Kodeksi 2007-yil 25-dekabrda 136-sonli O'zbekiston Respublikasi qonuni bilan tasdiqlangan (o'zgarishlar bilan).

O'zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi qonuni. 2016- yil 13-aprel.

O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonuni. 2000-yil 26- may (o'zgarishlar bilan).

«Auditorlik tashkilotlari faoliyatini yanada takomillashtirish hamda ular ko'rsatayotgan xizmatlar sifati uchun javobgarlikni oshirish to'g'risida»gi 2007-yil 4-apreldagi PQ-615-sonli O'zbekiston Respublikasi Prezidentining Qarori (22.12.2009 y. PQ-1245-sonli o'zgartirishlar bilan).

«Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarining ahamiyatini oshirish to'g'risida» 2000-yil 22-sentyabrdagi 365-son qaroriga o'zgartirish va qo'shimchalar kiritish haqida»gi 2007-yil 17-maydagi 99-sonli Vazirlar Mahkamasining qarori.

«Mahsulot (ish, xizmatlar)ni ishlab chiqarish va sotish bo'yicha xarajatlar tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi to'g'risida»gi nizom, 1999- yil 5- fevraldagi 54-sonli O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining qarori (o'zgarishlar bilan).

O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligining 2002-yil 27-dekabrda 140-sonli buyrug'i bilan tasdiqlangan «Moliyaviy hisobot shakllari va ularni to'ldirish qoidalari», Adliya Vazirligidan 2003- yil 24- yanvarda 1209-son bilan ro'yxatdan o'tgan (o'zgarishlar bilan).

70- sonli «Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to'g'risida auditorlik xulosasi» nomli O'zbekiston Respublikasi AFMS.

9- sonli «Muhimlik va auditorlik tavakkalchiligi» nomli O'zbekiston Respublikasi AFMS.

3- sonli "Auditni rejalashtirish" nomli O'zbekiston Respublikasi AFMS.

Shunday qilib, auditor xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyatini moliyaviy natijalarini tekshirishda yuqorida qayd qilingan me'yoriy-huquqiy hujjatlarga asoslanishi maqsadga muvofiqdir.

12.2. Moliyaviy natijalar auditining maqsadi va vazifalari.

Moliyaviy natijalar auditini uchun reja va dastur

Moliyaviy natijalar auditidan maqsad xo'jalik yurituvchi subyekt buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotda foyda va zararlarni ishonchli va aniq aks ettirilganligi, sof foyda to'g'ri va qonuniy taqsimlanganligi va foydalanganligini aniqlashdan iborat.

Moliyaviy natijalar auditining asosiy vazifalari quyidagilarga qaratilgan:

- moliyaviy natijalarning shakllanishi va to'g'ri hisoblanganligini tekshirish;
- foydaning to'g'ri ishlatilishini tekshirish;
- moliyaviy natijalarni buxgalteriya hisobi schyotlarida to'g'ri aks ettirilganligini aniqlash;
- moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotlarning asosligi va to'g'ri tuzilganligini tekshirish.

Auditning samaradorligi uni to'g'ri rejalashtirishga bevosita bog'likdir. Auditorlik tashkilotlari turli mulkchilik shaklidagi xo'jalik yurituvchi subyektlarning faoliyatlarini tekshiradi. Ushbu faoliyatlar o'z navbatida bir-biridan fark kiladi. Misol uchun, ishlab chikarish bilan shug'ullanuvchi korxonalarni xo'jalik jarayonlari ko'p hollarda xomashyofarni sotib olish. Ularni ishlab chikarishda foydalanish, tayyor maxsulotlar olish va ularni sotish bilan bog'liq bo'lsa, savdo bilan shugullanuvchi korxonalarining faoliyatlari esa tovarlarni sotib olish va qayta sotish bilan bog'liq bo'ladi. Shuning uchun xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyatini audit qilishga rozilik berish va shartnoma tuzishdan oldin audit rejasi tuziladi.

Auditning rejalashtirilishi ushbu jarayonning muhim tarkibiy qismi bo'lib o'z ichiga auditorlik tekshiruvini umumiy hajmini aniqlash, audit dasturini tuzish, auditda qo'llaniladigan usullarni belgilash, tekshirish muddatlarini ko'rsatiladigan xizmatlarni va audit xatarini aniqlash kabi masalalarni o'z ichiga oladi. Maxsus adabiyotlarda auditni rejalashtirishga auditning strategiyasi va taktikasini aniqlash deb ham e'tirof etilgan. Audit strategiyasi qo'yilgan maqsad va vazifalarni ma'lum ketma-ketlikda va

aniq istiqbolga asoslanib bajarilishini ta'minlasa, audit taktikasi esa qo'yilgan maqsadlarga erishishning shakl va usullarini ifodalaydi⁹⁶. Auditni rejalashtirishdan asosiy maqsad audit jarayonidagi umumiy ish hajmini aniqlash, tekshirish muddatlarini belgilash, auditni o'tkazishda qo'llanilishi mumkin bo'lgan ilg'or usullar tarkibini, ko'rsatiladigan auditorlik xizmati qiymatini hamda auditorlik xatarini aniqlashdan iborat. Auditni rejalashtirish 3-son «Auditni rejalashtirish» nomli AMS talablari asosida amalga oshiriladi. Ushbu standartlarga asosan auditni rejalashtirishda quyidagi tamoyillar hisobga olinishi kerak bo'ladi: rejaning to'likligi; rejaning uzluksizligi; rejaning ixchamligi.

Audit standartlariga asosan uning rejalashtirilishi quyidagi uch bosqichda amalga oshiriladi:

- auditning dastlabki rejasini tuzish;
- auditning umumiy rejasini tuzish;
- audit dasturini tuzish.

Auditning dastlabki rejasini auditorlik tekshiruvini o'tkazishga rozilik berishdan va auditorlik shartnomasidan oldin tuziladi. Ma'lumki ko'pmulkchilikka asoslangan korxonalarining faoliyatlari, ulardagi jarayonlar, audit obyektlari har xil bo'ladi. Shuning uchun auditorlik tashkilotlari auditning dastlabki rejasini tuzadi. Ushbu rejadan xo'jalik yurituvchi subyektning turi va faoliyat yo'nalishi; korxonaning tarkibiy tuzilishi va boshqarilishi; korxonada mablag'larining turlari va shakllanish tartibi; moliyaviy xo'jalik ko'rsatkichlar va ularning bajarilishi; korxonada ichki nazoratni tashkil etilishi; xo'jalik yurituvchi subyektning boshqa shaxslar bilan o'zaro hisob-kitoblari kabi masalalar o'z ifodasini topadi.

Yuqoridagi masalalarni o'rganish va auditning dastlabki rejasini tuzishda auditorlik tashkiloti korxonaning nizomi, korxonada faoliyatini qayd etishga asos bo'lgan hujjatlar, hisob siyosatini aks ettiruvchi hujjatlar, moliyaviy hisobot, bank, moliya, solik organlarining xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyatiga oid ma'lumotnomalari, korxonalar o'rtasida tuzilgan shartnomalar va ularning bajarilishi ma'lumotlaridan foydalanadi. Yig'ilgan ma'lumotlar tahlili natijasi va dastlabki rejaga asosan audit o'tkazishga rozilik oladi va shartnoma tuziladi⁹⁷.

Auditorlik shartnomasining maqsadi va qo'yilgan vazifalariga qarab auditning umumiy rejasini tuziladi. Auditning umumiy rejasida tekshirishga mo'ljallanayotgan xo'jalik yurituvchi subyektning nomi, audit davri, auditga ajratilgan muddat, auditorlik guruhining tarkibi,

⁹⁶ Auditorlik faoliyati milliy standartlari. – T.: O'zbekiston, www.lex.uz

⁹⁷ Auditorlik faoliyati milliy standartlari. – T.: O'zbekiston, www.lex.uz

rejalashtirilayotgan ishlarning turi, uning bajaruvchilari ko'rsatiladi. Auditning umumiy rejasida auditorlik isboti va auditorlik xatarining darajasi ham keltiriladi. Ushbu reja auditorlik guruhi rahbari tomonidan imzolanadi va auditorlik tashkiloti rahbari tomonidan tasdiqlanadi. Quyida moliyaviy natijalar audit rejasi keltirilgan (12.1-jadval).

12.1-jadval

Moliyaviy natijalar audit rejasi

Tekshirilayotgan korxonona		"Fayz" XK MCHJ		
Audit o'tkazish davri		02.02-12.02. 2015		
Odam-soat miqdori		2 / 70 (140)		
Auditorlik guruhi rahbari		Muxiddinov F.SH.		
Auditorlik guruhi tarkibi		Ahmedov G.U., Kaxxarova M.U.		
Auditorlik tavakkalchiligi %		3		
Ahamiyatlilik darajasi %		5		
№	Rejalashtirilayotgan ish turlari	Bajarilish davri	Bajaruvchi	Izoh
1.	Daromadlar auditi	Ikki kun	Auditor	
2.	Xarajatlar auditi	Ikki kun	Auditor	
3.	Foyda (zarar) auditi	Ikki kun	Auditor	

Audit rejasiga asosan audit dasturi tuziladi. Ushbu dasturda rejadagi vazifalarga yanada aniqliklar kiritilib bajaruvchilar o'rtasida taqsimlanadi. Dasturda audit obyektlari, ularni tekshirishda qo'llaniladigan va auditorlik isbotini ta'minlaydigan "usullar", auditorlarning ishchi hujjatlari keltirilgan bo'ladi.

O'zining mazmun mohiyatiga ko'ra, auditorlik dasturi audit o'tkazish uchun uslubiy manba va nazorat vositasi bo'lib xizmat qiladi. Auditor audit o'tkazish jarayonida ayrim operatsiyalarni chuqurroq tekshirish zaruriyati kelib chiqsa, bunday hollarda audit dasturiga tegishli o'zgarishlar kiritiladi va qabul qilingan tartiblarga asosan hujjatlashtiriladi. Yuqoridagi audit rejasiga asosan quyida moliyaviy natijalarni tekshirish audit dasturi keltirilgan (12.2-jadval).

Audit dasturi

T.r.	Amallar ro'yxati	Bajaruvchi	Auditorlik ishchi hujjatlari
Daromadlar auditi			
1	Sotishdan olingan sof tushumning to'g'riligini tekshirish	Auditor	Oborot qaydnomasi, to'lov qaydnomalari
2	Asosiy faoliyatdan olingan boshqa daromadlarni tekshirish	Auditor	Buxgalteriyabalansi, jurnal-orderlar, qaydnomalar
3	Moliyaviy faoliyatdan olingan daromadlarni tekshirish	Auditor	Moliyaviy hisobot, Bosh kitob; Buxgalteriya balansi, moliyaviy hisobot
4	Favqulodda foydani tekshirish	Auditor	Moliyaviy hisobot, Bosh kitob; Buxgalteriya balansi, moliyaviy hisobot
5	Daromadlarning so'nggi moliyaviy natijalar schyotiga to'g'ri o'tkazilganligini tekshirish.	Auditor	Buxgalteriya balansi, Bosh kitob, moliyaviy hisobot, oborot qaydnomasi
Xarajatlar auditi			
6	Xarajatlarning rejalashtirishini tekshirish. Xarajatlarning tarkibini aniqlash. Mahsulot tannarxining auditi	Auditor	Buxgalteriya balansi, to'lov qaydnomalari, moliyaviy hisobot, jurnal-orderlar, to'lov topshiriqnomasi, Bosh kitob, kassa
7	Davr xarajatlarning auditi Moliyaviy faoliyat xarajatlari va favqulodda zararlarni tekshirish	Auditor	kirim va chiqimorderlari, mashinogrammlar Moliyaviy hisobot
Taqsimlanmagan foyda (zarar) auditi			
8	Moliyaviy natijalarning qoldig'ini tekshirish	Auditor	buxgalteriya balansi, Bosh kitob, hisob registrlari, oborot qaydnomasi, kaydnomasi, jurnal-orderlar
9	Xarajatlarning auditi. Foyda (zarar)ning auditi	Auditor	jurnal-orderlar
10	Hisob registrlari va hisobotlarda moliyaviy natijalarni tekshirish	Auditor	moliyaviy hisobot, mashinogrammlar

Audit rejasi va dasturi asosida o'tkazilgan tekshiruvlar ma'lum tartibda umumlashtirilib boriladi va hujjatlashtiriladi. Ushbu hujjatlar o'z navbatida auditorlik hisoboti va auditorlik xulosalarini tuzishga asos bo'lib xizmat qiladi.

12.3. Moliyaviy natijalar harakati bilan bog'liq muomalalarni tekshirish uslubiyoti

Ma'lumki, xo'jalik yurituvchi subyektlarning muhim ko'rsatkichi foyda hisoblanadi.

Audit muolajalarini amalga oshirishda moliyaviy natijalar, jumladan daromadlar va xarajatlarning hisobi to'g'ri yuritilishi, balans hisobotlarida, satrlarida to'g'ri aks ettirilishi juda muhimdir.

«Daromadlar auditi ularning turlari va shakllanishiga qarab o'tkaziladi. Auditor daromadlarning shakllanishini quyidagi buxgalteriya hisobi schetlaridagi yozuvlar orqali tekshiradi:

9000 - «Asosiy faoliyatdan olingan daromadlarni hisobga oluvchi schetlar»;

9200 - «Asosiy faoliyatdan olingan boshqa daromadlar hisobi schetlari»;

9500 - «Moliyaviy faoliyatdan olingan daromadlar hisobi schetlari»;

9700 - «Favqulodda foyda (zarar) lar hisobi schetlari»;

9800 - «Soliqlar va yig'imlarni to'lash uchun foydaning ishlatish hisobi schetlari»;

9900 - «Yakuniy moliyaviy natija» va boshqa schetlar.

Asosiy faoliyatdan daromadlar tayyor mahsulotlarni, tovarlarni sotishdan olingan daromadlar, sotilgan ishlar va xizmatlardan olingan daromadlardan iborat. Ushbu daromadlar 9010- «Tayyor mahsulotni sotishdan olingan daromadlar», 9020- «Tovarlarni sotishdan olingan daromadlar», 9030 - «Bajarilgan ishlar va xizmatlardan olingan daromadlar» schetlarining kreditida va 4010-«Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schetlar, 5110-«hisob-kitob» schetining debetida aks ettirilgan bo'ladi. Naqd pulga sotilgan tovarlar, tayyor mahsulotlardan olingan tushumlar esa bevosita 5010, 5020 schetlarida ifodalangan bo'ladi. Realizatsiyadan olingan daromadlar oy oxirida yakuniy moliyaviy natijalar schetiga o'tkazilgan bo'ladi. Shu maqsadlarda auditor, 9000-schyotining debetidagi yozuvlar bilan 9900-schyotining kreditidagi yozuvlarni o'zaro solishtirib ko'radi. Ushbu ma'lumotlar Bosh kitob, oborot vedomostlari va «Moliyaviy natijalar to'g'risida hisobot» (2-shakl) ko'rsatkichlari bilan taqqoslanadi. Daromadlarning auditi jarayonida asosiy faoliyatdan olingan boshqa daromadlar, ya'ni asosiy vositalarni sotishdan olingan daromadlar (9310), boshqa aktivlarni sotishdan olingan daromadlar (9320), undirilgan jarimalar (9330), boshqa asosiy faoliyatning daromadlari (9340, 9320) tekshirilib chiqiladi. Undirilgan jarimalar pul mablag'larini hisobga olib boruvchi schetlarda

(5110, 5210, 5220) ifodalangan bo'ladi. Oy oxirida ushbu daromadlar xam 9900 - «Yakuniy moliyaviy natija» schetiga o'tkazilgan bo'ladi. Auditor ushbu operatsiyalarning buxgalteriya hisobi schetlarida to'g'ri aks ettirilganligiga e'tiborini kuchaytirishi kerak».

Subyektlar moliyaviy faoliyatidan xam daromad oladi. Ushbu daromadlarga korxonaga kapitalini boshqa xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyatiga jalb qilish tufayli olingan daromadlar, foizlar ko'rinishidagi daromadlar, lizing operatsiyalaridan olingan daromadlar, qimmatbaho qog'ozlarga jalb qilingan mablaglarning kayta baholanishidan olingan daromadlar, valyuta schetidagi mablaglarning ijobiy kursidan olingan daromadlar va boshqa moliyaviy faoliyatning daromadlari kiradi. Audit jarayonida Ushbu daromadlarning qonuniyligi 9510, 9520, 9530, 9540, 9550, 9560, 9590- schetlar orqali tekshirib chiqiladi.

Mahsulot (ish va xizmat) larni sotishdan olingan moliyaviy natija mahsulot (ish va xizmat) larni sotishdan olingan sof tushumdan shu mahsulot (ish va xizmat) larning ishlab chiqarish tannarxini chegirish asosida aniqlanadi. Tahlilda sotishning uchta qatori xarakterlanadi: mahsulot (ish va xizmat) larni sotishdan moliyaviy natija; asosiy vositalarni hisobdan chiqarish va sotishdan natija; boshqa aktivlarni sotishdan olingan natija. Ularni buxgalteriya hisobida alohida hisob obyektini yoki daromadlarning yuzaga chiqish shakli yoki o'rni sifatida tarkiblanishi belgilangan. Bunda asosiy vositalarning hisobdan chiqarilishi va sotilishi, boshqa aktivlarni sotishdan olingan natijalar asosiy ishlab chiqarishning boshqa jarayonlari sifatida qaraladi.

Audit jarayonida moliyaviy natijalarning tarkibi, tuzilishi va dinamik o'zgarishlarini aniqlash uchun quyidagi jadval tuzishni taklif etamiz (12.3 - jadval).

12.3-jadval ma'lumotlaridan ko'rinadiki, biz tekshirayotgan «Fayz» HK MChJda joriy yilda o'tgan yilga nisbatan 62575 ming so'mga sof foydasi ko'paygan.

Sof foydani ko'payishiga asosan, mahsulot sotishdan yalpi foydani 330751 ming so'mga ortgani ijobiy ta'sir etgan. Shu bilan birga davr xarajatlari o'tgan yilga nisbatan 137262 ming so'mga ko'p sarflangan.

Demak korxonaga rahbariyati birinchi navbatda davr xarajatlarini qisqartirish choralarini ko'rishi lozim bo'ladi.

Moliyaviy (natija) faoliyatdan olingan daromadlar ham oy oxirida 9900-«Yakuniy moliyaviy natija» schetiga o'tkazilgan bo'ladi. Auditor ushbu operatsiyalarning to'g'riligini ma'lum hujjatlarga asosan tekshiradi.

«Fayz» MChJda moliyaviy natijalarning tarkibi, tuzilishi va dinamik o'zgarishining tahlili*

Ko'rsatkichlar	Yil boshiga		Yil oxiriga		O'zgarishi (+,-)	
	Summa, ming so'm	Soliq to'langungacha bo'lgan foydaga nisbatan salmog'i, % (1/5*100)	Summa, ming so'm	Soliq to'langungacha bo'lgan foydaga nisbatan salmog'i,%	Summadagi	Salmog'i %
1. Mahsulot (ish, xizmat)lar sotishdan olingan yalpi foyda	2412138	3058,8	2742889	1867,5	330751	- 1191,3
2. Davr xarajatlari va asosiy faoliyatning boshqa jarayonlaridan daromad va xarajatlar	- 2548314	3231,4	- 2685576	1828,4	137262	- 1403
3. Asosiy faoliyatning boshqa daromadlari	275951	874,1	63461	43,2	- 212490	- 830,9
4. Asosiy faoliyatning yalpi moliyaviy natijasi	78859	100,0	146875	100,0	68016	
5 Daromad soliqi to'lagunga qadar foyda (zarar)	78859	100,0	146875	100,0	68016	
6 Daromad (foyda)dan soliq va boshqa soliqlar	6309	8,0	11750	8,0	5441	-
7. Hisobot davridagi sof foyda yoki zarar	72550	92,0	135125	92,0	62575	-

* Manba. «Fayz» MChJning moliyaviy hisobot ma'lumotlari.

Shunday qilib, turli mulkdagi subyektlarning, jumladan ishlab chiqarish korxonalarining daromadlari ma'lum ketma-ketlikda audit qilinadi va uning natijalari auditorlik hisoboti hamda auditorlik xulosasida o'z aksini topadi.

Bizga ma'lumki, xo'jalik yurituvchi subyektlarning faoliyati bevosita xarajatlar bilan bog'liq. «Xarajat – bu mahsulotlarni ishlab chiqarish, tovarlarni sotish va xizmatlar ko'rsatish bilan bog'liq bo'lgan sarflarning puldagi ifodalanishidir. Xarajatlarning turlari va moddalari korxonalarining faoliyatidan kelib chiqadi. Ishlab chiqarish korxonalarining xarajatlari asosan xom-ashyo, materiallar, yoqilg'i, mehnat resurslaridan iborat bo'lsa, savdo firmalarining aksariyat xarajatlari esa tovarlarni sotib olish, tashish, saqlash va realizatsiya qilish bilan bog'liq bo'lgan xarajatlardan iborat. Qurilish tashkilotlarining xarajatlari o'z navbatida yangi obyektlarni qurish, faoliyat ko'rsataetgan binolarni ta'mirlash bilan bog'liq bo'lgan xarajatlardan iborat».

Ishlab chiqarilayotgan mahsulotlarning tannarxi bevosita xarajatlar, resurslardan oqilona foydalanishga bog'liq. Korxonadagi moddiy, moliyaviy va mehnat resurslaridan qanchalik samarali foydalanilsa ishlab chiqarilayotgan mahsulotlarning tannarxi va qiymati shunchalik past bo'ladi. Bu o'z navbatida korxonaning moliyaviy barqarorligiga ijobiy ta'sir qiladi. Shu bois xarajatlar doimiy ravishda nazorat qilib borilishi kerak. Xarajatlarning auditi natijasida ichki imkoniyatlar, resurslardan oqilona foydalanish yo'llari aniqlanadi. Auditor xarajatlarning iqtisodiy mazmuni, tarkibi va ularning turlarini chuqur bilishi kerak. Xarajatlarning turlarini quyidagicha ifodalash mumkin:

- o'zgaruvchan xarajatlar;
- doimiy xarajatlar;
- asosiy xarajatlar;
- qo'shimcha xarajatlar;
- bevosita (to'g'ri) xarajatlar;
- bilvosita (egri) xarajatlar;
- me'riy xarajatlar;
- umumiy xarajatlar;
- sof xarajatlar;

Xarajatlarning turlari ma'lum moddalardan iborat bo'lib, alohida hisobga olinadi va nazorat qilib boriladi. Xarajatlar audit obyekti sifatida o'rganiladi, ularni pasaytirish yo'llari belgilanadi. Shuni ham qayd qilish kerakki, korxonalar faoliyatida xarajatlarning asossiz kamaytirilishi kutilayotgan natijalarni beravermasligi mumkin.

Xarajatlar auditida mahsulot tannarxini aniqlash alohida o'rin tutadi.

Mahsulot tannarxini audit qilishda quyidagilarga e'tibor beriladi:

- mahsulot tannarxiga kiritilgan xomashyo va materiallarning to'g'ri baholanishi va hisobga olinishi;

- mahsulot tannarxi va qiymatining korxonada hisob siyosati va Soliq qonunchiligiga mos kelish-kelmasligi;

- mahsulot tannarxining to'g'ri hisobga olinishi;

- ishlab chiqarish jarayoni bilan bog'liq operatsiyalarning buxgalteriya hisobi schyotlarida to'g'ri aks ettirilishi;

- tayyor mahsulotlarning to'liq kirim qilinishi va sotishga tayyorlash.

Mahsulot tannarxi to'g'ri va o'zgaruvchan xarajatlarga bevosita bog'liq, «Ishlab chiqarish hajmi qanchalik oshib boraversa, mahsulot tannarxidagi o'zgaruvchan xarajatlarning xissasi ham shunchalik oshib boraveradi». Shuning uchun mahsulot tannarxi audit qilinganda korxonaning biznes-rejaga, ishlab chiqarish dasturiga, xarajatlar smetasiga, rejali kalkulyatsiyaga alohida e'tibor beriladi.

Mahsulot tannarxi sarf qilinayotgan xomashyo va materiallar, ular bo'yicha belgilangan narxlarga bevosita bog'liqdir. Auditor xomashyolar bo'yicha belgilangan baholarning «LIFO», «FIFO» va «O'rtacha narx» usullariga alohida e'tibor berishi kerak.

Korxonalarda mahsulot hajmiga bevosita bog'liq bo'lmagan xarajatlar ham mavjud. Misol uchun, ishlab chiqarishni xom-ashyo, materiallar bilan ta'minlash bilan bog'liq xarajatlar, ishlab chiqarishdagi asosiy vositalarning ishlash holatini ta'minlash bilan bog'liq xarajatlar. asosiy vositalarni ijaraga olish bilan bog'liq xarajatlar, ishlab chiqarishdagi ishchilarning texnika xafsizligini ta'minlash bilan bog'liq bo'lgan xarajatlar. Ushbu xarajatlarning hajmi ma'lum davrda mahsulot hajmi o'zgarganda ham o'zgarmaydi.

Korxonaning moliyaviy faoliyatidan kelib chiqadigan xarajatlari foiz ko'rinishidagi xarajatlar, kurs farqlaridagi zararlar hamda boshqa turdagi moliyaviy faoliyat xarajatlaridan iborat. Auditor ushbu xarajatlarning to'g'riligini 9600- «Moliyaviy faoliyat bo'yicha xarajatlar hisobi schetlari» orqali tekshiradi. Mazkur schet 6820, 7510, 6920 va boshqa schetlar bilan korrespondentsiyada bo'lib, oy oxirida 9900- «Yakuniy moliyaviy natija» scheti bilan yopiladi. Auditor ushbu schetlardagi yozuvlarning qonun talablariga mos kelish-kelmasligini tekshiradi.

Shunday qilib xarajatlar auditini quyidagi ketma-ketlikda o'tkazish maqsadga muvofiqdir: xarajatlarning rejalashtirishini tekshirish; xarajatlarning tarkibini aniqlash; mahsulot tannarxini tekshirish; davr

xarajatlarini tekshirish; moliyaviy faoliyat xarajatlari va favquloddagi zararlarni tekshirish; tekshirish natijalarini rasmiylashtirish.

Korxonalarining xo'jalik faoliyatida shunday voqealar sodir bo'lishi mumkinki, ular faqat odatdagidek emas yoki faqat oldindan ko'ra bilmaydigan zararlarni oldindan ko'rib bilmaydi, lekin bu favqulodda emas, chunki valyuta kursining barqaror emaslik sharoitida bu odatdagi foyda va zarar hisoblanadi.

Demak quydagi moddalar favqulodda foyda va zararlarga kiritilmaydi: dargumon debitor qarzlarni hisobdan chiqarilishi yoki shu maqsad uchun tashkil qilingan rezerv; valyuta muomalalaridan yoki kurslar farqidan olingan daromad yoki yo'qotishlar; narxlardagi tuzatishlar; aktivlar qiymatini qaytadan baholashdan olingan natija; Soliq summalari bo'yicha tuzatishlar; oldingi yillar foydasi yoki zarari.

Xorijiy amaliyotda favqulodda zararlarga quydagilar kiritiladi: tabiiy ofatlardan ko'rilgan yirik yo'qotishlar; siyosiy voqealar, masalan, urush natijasida yo'qotishlar; mazkur davlatning qonuniyatchiligidagi o'zgarishlar; ma'lum bir faoliyatni taqiqlash va boshqalar natijasidagi yo'qotishlar.

Shuni ham aytish kerki, tegishli modda favqulodda rolatga to'g'ri kelishi va kelmasligiga korxonalar faoliyat ko'rsatayotgan tashqi muhit ham ta'sir qiladi. Masalan g'o'zani qator orasiga ishlov beradigan paytda sovuqdan nobud bo'lish holati janubiy viloyatlar uchun favqulodda holat, chunki u erlarda aprel-may oylarida g'o'zani sovuq urib ketishi yaqin orada takrorlanmaydigan favqulodda holat bo'lsa, shimoliy viloyatlar uchun buni odatdagi holat deb ta'riflash mumkin.

Favqulodda voqealar sodir bo'lganda bu voqealardan olingan foyda va zararlar quyidagi schetlarda hisobga olinadi; 9710 "Favquloddagi foyda", 9720 "Favquloddagi zarar".

Bular tranzit schetlar bo'lib 9710-passiv, 9720-aktiv schetlariga mansubdir.

Favqulodda voqealardan olingan daromadlar summasiga 9710 "Favquloddagi foyda" scheti kreditlanib, turli schetlar debetlanadi. Sodir bo'lgan zarar summasiga esa 9720 "Favquloddagi zarar" scheti debetlanib turli schetlar kreditlanadi.

• Bu schetlarning debet va kredit oborotlari hisobot davri oxirida quyidagi provodkalar bilan yakuniy moliyaviy natijaga o'tkaziladi:

Favqulodda voqealardan olingan foyda summasiga:

Debet 9710 "Favqulodda foyda" – 101000 so'm;

• Kredit 9910 "Yakuniy moliyaviy natija" – 101000 so'm.

Favqulodda voqealardan sodir bo'lgan zarur summasiga:
Debet 9910 "Yakuniy moliyaviy natija" – 214800 so'm;
Kredit 9720 "Favquloddagi zarar" – 214800 so'm.

Odatda korxonada faoliyatining yakuniy moliyaviy natijasi yil oxirida aniqlanadi. Buning uchun korxonada buxgalteriyasida 9910 "Yakuniy moliyaviy natija" scheti ochiladi. Bu schet hisobot yilida korxonada faoliyatining yakuniy moliyaviy natijasini shakillanishi to'g'risidagi axborotni umumlashtirish uchun tayinlangan.

Yakuniy moliyaviy natija (foyda yoki zarar) quyidagicha aniqlanadi: asosiy faoliyatlardan sodir bo'lgan zarar (xarajat)lar olib tashlanadi.

9910 "Yakuniy moliyaviy natija" scheti tranzit bo'lib aktiv passiv schetlarga mansub. Debeti bo'yicha zarar (xarajat)lar, krediti buyicha – korxonaning foydasi aks ettiriladi. Bu – schetning debet oboroti bilan kredit oborotini solishtirish yo'li bilan hisobot davridagi yakuniy moliyaviy natija aniqlanadi.

Har bir hisobot davriining oxirida 9910 "Yakuniy moliyaviy natija" schetining debet va kredit tomonlari ko'rsatkichlari jamlanib, bu schetning umumiy saldosi hisoblab chiqariladi. hisoblab topilgan saldo hisobot davrida Soliqqa tortilgunga qadarbo'lgan umumiy balans foydasi (yoki zarari)ni ko'rsatadi.

Hisobot yilining oxirida 9810 "Daromad (foyda) soliqi bo'yicha xarajatlar" va 9820 "Yig'imlar va boshqa majburiy ajratmalar bo'yicha xarajatlar" schetlarida foyda (daromad)dan hisoblangan umumiy summa aks ettiriladi. Yillik hisobotni tuzishda xotima provodkalar bilan hisoblangan Soliq va yig'imlar summasi quyidagi provodka bilan hisobdan chiqariladi.

Debet 9910 "Yakuniy moliyaviy natija";

Kredit 9810 "Daromad (foyda) soliqi bo'yicha xarajatlar".

Kredit 9820 "Yig'imlar va boshqa majburiy ajartmalar bo'yicha xarajatlar";

9910 "Yakuniy moliyaviy natija" schetida qolgan sof foyda (yoki zarar) summasi – quyidagi provodka bilan taqsimlanmagan foydaga o'tkaziladi:

Sof foyda summasiga Debet 9910 "Yakuniy moliyaviy natija", Kredit 8710 "hisobot davriining taqsimlanmagan foydasi (qoplanmagan zarari)". Zarar summasiga Debet 8710, Kredit 9910 "Yakuniy moliyaviy natija"scheti.

Korxonada faoliyatining boshidan yig'ib kelgan va hisobot davrida sodir bo'lgan mavjud taqsimlanmagan foyda yoki qoplanmagan zarar

summasining harakati to'g'risidagi axborotlar quyidagi schetlarda hisobga olinadi.

8710 "hisobot davrining taqsimlanmagan foydasi (qoplanmagan zarari)";

8720 "Jamharilgan foyda (qoplanmagan zarar)".

Bu schetlar nazariy jihatdan passivdir, lekin amaliyotda 8710 – schet debet saldoga ham ega bo'lishi mumkin, ya'ni korxonada hisobot davrini zarar bilan yakunlanishi ham mumkin.

Jamharilgan foyda – bu har qanday zararlar, dividendlar va mulkdorlar qarori bo'yicha xususiy kapitalga reinvestitsiya qilingan summalar chiqarilib tashlagandan qolgan xo'jalik yurituvchi subyektning faoliyatini boshidan boshlab olgan sof foydasidir.

8710 "hisobot davrining taqsimlanmagan foydasi (qoplanmagan zarari)" schetida korxonaning hisobot yili bo'yicha taqsimlanmagan foydasi (qoplanmagan zarari) hisobga olinadi.

Dividendlar va mulkdorlar qaroriga binoan boshqa ajratmalar qilingandan so'ng hisobot yilining taqsimlanmagan foydasi 8710 "hisobot davrining taqsimlanmagan foydasi (qoplanmagan zarari)" schetidan 8720-"Jamharilgan foyda (qoplanmagan zarar)" schetiga o'tkaziladi.

Ilgari aytganimizdek, 8710 "hisobot davrining taqsimlanmagan foydasi (qoplanmagan zarari)" scheti, agar xo'jlik faoliyatidan olingan foydasidan zararlar va to'langan dividendlari ko'p bo'lsa, debet saldoga ham ega bo'lishi mumkin. Bunday xollarda zarar summasi quyidagi provodka bilan jamharilgan foydani kamaytirishga o'tkaziladi:

Debet - 8720 "Jamharilgan foyda (qoplanmagan zarar)";

Kredit - 8710 "hisobot davrining taqsimlanmagan foydasi (qoplanmagan zarari)".

Dividendlar to'laganda 6610 "To'lanadigan dividendlar" scheti debetlanib quyidagi schetlar kreditlanadi:

5010, 5110, 5210 - schetlar pul mablag'lari bilan to'lansa:

9010 "Tayyor mahsulot sotishda olingan daromadlar" scheti sotish bahosida ishlab chiqarilgan mahsulot bilan to'lansa. Shu bilan birga natura shaklida to'langan mahsulotning haqiqiy tannarxiga 9110 "Sotilgan tayyor mahsulotlar tannarxi" scheti debetlanib 2810-"Ombordagi tayyor mahsulot" scheti kreditlanadi.

4610 "Ustav kapitali (fondi)ga badallari ta'sischilarning qarzi" scheti - dividendlar aksiyalar bilan to'lansa.

9910 "Yakuniy moliyaviy natija" schetining sintetik va analitik hisobi 15 - jurnal - orderida yuritiladi. Bu jurnal orderiga yozish uchun asos

bo'lib buxgalteriyaning ma'lumotnomasi, bankning hisob – kitob scheti va boshqa schetlardan bergan ko'chirmasi va boshqa hujjatlar hisoblanadi.

Chorak va hisobot yili oxirida jurnal – order ko'rsatkichlari chorak va yillik hisobot shakllarini tuzish uchun asos bo'lib hisoblanadi.

Korxonaning moliyaviy hisobot ma'lumotlaridan kelib chiqib yilning sof foydasiga oid quyidagi 12.4-jadvalni keltirish mumkin.

12.4- jadval

Sof foyda va uning o'zgarishiga ta'sir etuvchi omillar tahlili

(ming so'mda)

Ko'rsatkichlar	Yil boshiga	Yil oxiriga	Farqi (+,-)	O'sish sur'ati (%)
1. Mahsulot (ish, xizmat)lar sotishdan olingan yalpi foyda	14357748	10488087	-3869661	73,0
2. Davr xarajatlari	2412138	2742889	330751	113,7
3. Asosiy faoliyatning boshqa daromadlari	275951	63467	-212484	22,9
4. Asosiy faoliyatning foydasi	139775	120780	-18995	86,4
5. Moliyaviy faoliyatning daromadlari	486614	599686	113072	123,2
6. Moliyaviy faoliyat bo'yicha xarajatlar	547530	573591	26061	104,7
7. Daromad (foyda)dan Soliq va boshqa Soliqlar	6309	11750	5441	186,2
8. hisobot davridagi sof foyda yoki zarar	72550	135125	62575	186,2

Jadval ma'lumotlaridan shuni xulosa qilish mumkinki, tahlil qilinayotgan «Fayz» MChJ hisobot davrida sof foyda hajmi o'tgan yilga nisbatan 62575 ming so'mga ko'paygan yoki uning o'sish surati 186,2 %ni tashkil etgan. Bu o'zgarishga quyidagi omillar ta'sir ko'rsatgan:

- mahsulot (ish, xizmat)lar sotishdan olingan yalpi foydaning kamayishi o'z navbatida sof foyda hajmini 3869661 ming so'mga pasaytirgan;

- davr xarajatlari summasini ko'payishi sof foyda hajmini 330751 ming so'mga kamaytirgan;

- asosiy faoliyatdan ko'rilgan boshqa operatsion daromadlarning kamayishi sof foyda hajmini 212484 ming so'mga kamaytirgan;

- asosiy faoliyatning foydasining kamayishi sof foyda summasining 18995 ming so'mga kamayishiga olib kelgan;

- moliyaviy faoliyatning daromadlari ko'payishi sof foydaning 113072 ming so'm ko'payishiga olib kelgan;

- moliyaviy faoliyat bo'yicha xarajatlarning ko'payishi sof foyda hajmining 26061 ming so'm kamaytirgan;

- daromad (foyda)dan soliq va boshqa soliqlarning ko'payishi sof foyda summasini 5441 ming so'mga pasaytirgan.

Omili tahlil natija ko'rsatkichini yaxshilashning ichki imkoniyatlarini izlab topish yo'llarini aniqlab beradigan eng muhim iqtisodiy dastaklardan biridir. Binobarin, audit jarayonida moliyaviy natijalarni omili tahlil qilishdan ko'zlangan asosiy maqsad foyda turlari va ularning o'zgarishiga ta'sir qiluvchi ijobiy va salbiy omillarni hisoblash hamda foyda miqdorini oshirish bo'yicha yig'ma rezervlar summasini aniqlash va ularni ishlab chiqarishga safarbar qilishdan iborat.

Mahsulot (ish va xizmat)larni sotishdan olingan yalpi foyda summasining o'tgan yilga nisbatan -3869661 ming so'mga kamayishi sof foyda summasining o'zgarishiga olib kelgan. Davr xarajatlari, asosiy faoliyatning boshqa jarayonlaridan olingan zararlar summasining, foydadan soliqlar summasining o'tgan yillarga nisbatan o'sishi natijasida korxonada sof foydasi o'tgan yilga nisbatan solishtirma narxlarda hisoblaganda kamaygan.

Tahlil etishda har bir omilning sof foyda o'zgarishidagi mutlaq qiymatlari aniqlanadi. Ularning o'zgarishlariga baho berish orqali korxonada foydani o'stirish yuzasidan ichki imkoniyatlarning mavjudligi o'rganiladi.

Audit qilinayotgan obyektida sof foyda hajmini oshirish uchun katta imkoniyat bo'lgan. Hisoblangan 7 ta omildan 6 tasining ta'siri salbiy bo'lgan. Agar ushbu omillar o'tgan yilgi darajada saqlanib qolinganda edi, sof foyda so'mmasi yanada oshgan bo'lar edi. Demak, sof foyda hajmini oshirish bo'yicha imkoniyatlar bor ekan.

Binobarin, "Fayz" MChJ boshqaruv ma'muriyati kelajakda omili tahlil natijasida aniqlangan ichki imkoniyatlardan to'liq foydalanish, ularni amaliyotga safarbar qilish yo'llarini ishlab chiqmog'i kerak.

Shunday qilib, iqtisodiyotni modernizatsiyalash sharoitida foyda ko'rsatkichlarini tahlil qilish, unda albatta natija ko'rsatkichga omillar ta'sirini aniqlashni taqozo etadi. Foyda ko'rsatkichlarini ushbu omili tahlil usuli amaliyotga joriy qilinsa, korxonalarining erkin raqobat sharoitida ularning raqobatbardoshligini ta'minlash uchun, bankrotlik holatini oldini olish, moliyaviy va iqtisodiy salohiyatni oshirish uchun asos bo'ladi. Ushbu omili tahlil usuli korxonalarining xo'jalik faoliyatiga iqtisodiy

tashxis qo'yishda ham foydalanilishi mumkin deb hisoblaymiz.

Audit jarayonlari haqida so'z yuritganda ta'kidlash lozimki, moliyaviy natijalar auditi bu kichik bir jarayon bo'lmasdan, audit muolajalarining, jumladan moliyaviy hisobot auditing asosiy qismi hisoblanadi. Chunki moliyaviy natijalar auditi amalga oshirilganda faqat oxirgi foyda shakllanishi emas balki, umuman, moliyaviy natijalarga ta'sir etuvchi barcha omilar (daromadlar, xarajatlar, ishlab chiqarish jarayoni, aktivlar tarkibi va moddiy boyliklarning hisobdan chiqarilishi, pul mablag'lari xarakati, kapital tarkibi va tuzilmasi va xokazo) qamrab olinsa maqsadga muvofiq bo'ladi. O'z faoliyatlari jarayonida auditorlar quyidagi keng tekshiruv amallaridan foydalanishlari mumkin (12.5-jadval).

12.5 – jadval

Auditorlik tekshiruvi amallari

Tekshiruv usullari	Tekshiruv amallari
Organoleptik amallar	
1	2
Inventarizatsiya	Inventarizatsiya jarayonini tashkil qilish. Moddiy obyektlarni mavjudligi va holatini tekshirish. Moliyaviy xavzalar va hisob – kredit munosabatlarini tekshirish, hujjatlashtirish, hujjatlarni me'yoriy-huquqiy tartibga solinishi hamda buxgalteriya ishlovlari berilishi
Ishlarni qayta nazorat o'lchovlari	Qilingan ishlarni qayta o'lchovini tashkil etish, nazorat uslubi va o'tkazilish tartibini tanlash, qurilish-montaj ishlarini tekshirish, nazorat natijalarini rasmiylashtirish
Tanlab kuzatish	Nazorat obyektlarini aniqlash. kuzatishlar o'tkazish. natijalarni qayd qilish
Yoppasiga kuzatish	Nazorat obyektlarini aniqlash. kuzatishlar o'tkazish. natijalarni qayd qilish
Texnologik jarayonlarga amal qilinishi bo'yicha amallar	
Texnologiya nazorati	Texnologiya nazoratini tashkil etish, azorat usulbi va o'tkazilish tartibini tanlash, natijalarini rasmiylashtirish
Kimyoviy – laboratoriya tekshiruvi	Mutaxassislarni jalb qilish, namunalar olish, tadqiqotlar o'tkazish, rasmiylashtirish
Har xil turdagi ekspertiza	Tashkil qilish, o'tkazish va ekspertiza natijalarini rasmiylashtirish
Loyiha va smeta	Loyiha va smeta hujjatlarining me'yoriy-huquqiy asoslanganligi tekshiruvi, ekspertiza xulosalarini tuzish.
Xizmat ko'rib chiqishlari (slujebnoe rassledovanie)	Xizmat tekshiruvlarini tashkil etish. Mansabdor shaxslarni va salbiy holatlarning boshqa qatnashchilari bilan so'rovlar o'tkazish, hujjatli tekshiruv va me'yoriy normalar bilan taqqoslash, xulosa va takliflarini asoslash
Iqtisodiy tahlil	Tashkil qilish, nazorat obyektlarida iqtisodiy tahlilni o'tkazilish uslublarini tanlash, tahlil jadvallarini tuzish

1	2
Statistik hisob - kitoblar	Obyektlarni tanlash, hisob-kitoblarni axborot ta'minoti va uslublari, statistik hisob-kitoblarning jadvallari, grafiklarini tuzish
Iqtisodiy matematik modellar	Tadqiqot obyektlari va uslublarini tanlash, iqtisodiy matematik hisob-kitoblar va ularning natijalarini rasmiylashtirish.
hujjatlarni tadqiq etish	Nazorat obyektlarini tanlash va ularning huquqiy - me'yoriy ta'minlanganligi. Sanoq-hisob va buxgalteriya muolajalari: hujjatlarni shakli va mazmuni bo'yicha tekshirish, qarama-qarshi tekshiruv, operatsiyalarning o'zaro nazorati, analitik va logik tekshiruvlar. hujjatlar tadqiqoti natijasida aniqlangan xo'jalik faoliyatining xato va kamchiliklarning guruhlash
Tekshiruv natijalarini umumlashtirish va rasmiylashtirish	
Kamchiliklarni guruhlash	Xo'jalik faoliyati kamchiliklarini iqtisodiy bir xilligi va davriy ketma-ketligi bo'yicha tasniflash va guruhlash
Oraliq nazorat natijalarini hujjatlashtirish	Moddiy qimmatliklar inventarizatsiyalari ro'yxatlarini g'azna taflishi dalolatnomalarini, qimmatliklar saqlanayotgan joylarni ko'rikdan o'tkazish dalolatnomalarini tuzish va boshqalar
Analitik guruhlash	Jadvallar, chizmalar, grafiklar, ro'yxatlar tuzish
Tergov - yuridik asoslash	Agar zarur bo'lsa, mijozning so'roviga muvofiq hujjatlarning asl nusxalarini olish, mansabdor shaxslardan, moddiy - javobgar shaxslardan va boshqa xodimlardan tushintirish xatlarni olish
Nazorat natijalarini umumlashtirish	Nazorat natijalarini auditorlik hisobotida va uning ilovalarida umumlashtirish. Auditorlik xulosasini taqdim etish

Albatta, 12.5 - jadval bo'yicha tekshiruv amallariga to'la tasnif berib bo'lmaydi.

Takrorlash uchun savollar

1. Moliyaviy natijalar auditining me'yoriy asoslari nimadan iborat?
2. Auditning maqsadi, vazifalari va manbalarini gapirib bering.
3. Moliyaviy natijalar auditining rejasi va dasturini tayyorlash bosqichlari nimadan iborat?
4. Moliyaviy natijalar shakllanishi va taqsimlanishi qanday tekshiriladi?
5. Mahsulot sotishdan olingan yalpi foydani tekshirishni gapirib bering.
6. Asosiy faoliyatdan olingan boshqa daromadlarni tekshirish nimadan iborat?
7. Moliyaviy faoliyat bo'yicha daromad va xarajatlarni qanday tekshiriladi?
8. Favqulodda foyda va zararlarni tekshirishni gapirib bering.

13-bob. AUDITORLIK TEKSHIRUVI NATIJALARI BO'YICHA AUDITORLIK HISOBOTI VA XULOSASINI TAYYORLASH

13.1. Audit natijalarini umumlashtirish

Auditorlik hisobotini va xulosasini shakllantirish audit rejasi va dasturining barcha bo'limlari bo'yicha o'tkazilgan auditorlik tekshiruv natijalarini umumlashtirish va baholash jarayonida vujudga keladi.

Audit natijalarini baholash ishlari asosan quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- ishchi hujjatlarni sharhlash va yakuniy ishchi hujjatlarni tayyorlash;
- aniqlangan kamchiliklarning jiddiylik darajasini baholash;
- auditorlik dalillarning yetariligidini baholash;
- faoliyat ko'rsatayotgan korxonada tamoyili bilan bog'liq omillarni baholash;
- buxgalteriya hisobotidagi axborotlarni taqdim qilish va bayon qilish;
- hisobot tuzilganidan so'ng sodir bo'lgan hodisalarni baholash;
- tekshiruv natijalari bo'yicha auditorning mijoz-korxonada rahbariyatiga taqdim qiladigan yozma axborotini tuzish;
- auditorlik hisoboti va xulosasini tuzish.

Auditorlik tekshiruv o'tkazish mobaynida asosan tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyektning dastlabki hujjatlari, hisob registrlari va hisobotlarida aks ettirilgan haqiqiy axborotlar tahlil qilinadi va baholanadi. Faqat ayrim hollardagina auditorlar taxmin va hisob-kitoblarga asoslangan moliyaviy axborotlarni baholaydilar.

Ta'kidlash joizki, tekshiruv natijalari va xo'jalik yurituvchi subyekt mutaxassislarining hisob-kitoblarini baholashda auditorlar ma'lum darajada professional ehtiyotkorlikka rioya qilishlari zarur.

Auditor quyidagi hollardagi kabi, katta nomuvofiqliklar mavjudligini ko'rsatuvchi holatlarni obyektiv baholashi zarur:

- xo'jalik yurituvchi subyekt xodimlariga ma'lum bo'lgan, ammo auditor tomonidan ochildirilmagan xatolarni aniqlash faktlari;
- tekshiruv uchun zarur bo'lgan, auditorga o'z vaqtida taqdim qilinmagan dastlabki hujjatlar yoki ma'lumotlarga doir xo'jalik muomalalari;
- mutaxassislarining hisob-kitoblaridagi nomuvofiqliklar;

- inventarizatsiya natijasida aniqlanib dalolatnoma va taqqoslash vedomostlari bilan rasmiylashtirilgan, lekin yetarli darajada tahlil qilinmagan va tuzatilmagan katta tafovutlar;

- katta tafovutlarning tasdiqlanmaganligi va auditor so'rovlariga kutilgan javobgar olinmaganligi;

- tekshiruv uchun tanlab olingan, zarur dastlabki hujjatlar yoki tegishli ruxsat etuvchi ko'rsatmalar taqdim qilinmagan xo'jalik muomalalari.

Auditor to'plangan dalillar yetarilishini baholashda ushbu holatlar aniqlangan bosqichni (rejalashtirish, audit o'tkazish) hisobga olishi kerak. Shuningdek, katta xatolar xatarini dastlabki baholash va tekshirish rejalari ham e'tiborga olinishi lozim.

Agar bunday holatlar rejalashtirish bosqichida aniqlangan va hisobga olingan bo'lsa, unda auditor to'plangan dalillarning yetarilishiga va rejalashtirilgan hamda qo'shimcha auditorlik amallarini bajarishning maqsadga muvofiqligiga baho berishi zarur.

Auditorlik tekshiruvining asosiy bosqichlarini o'tkazish natijalari audit o'tkazishdan qo'yilgan maqsadga erishilganlik darajasini baholagan holda auditorning ishchi hujjatlarida qayd qilinishi lozim. Masalan, audit o'tkazish dasturining «Debitor va kreditor qarzlarni tekshirish» bo'limi bo'yicha o'tkazilgan audit natijalarini baholashda quyidagi auditorlik amallarini tahlil qilish va baholash maqsadga muvofiq:

Keyingi pul kirimlari va tegishli schyotlar qoldiqlaridan to'langan to'lovlarga doir dastlabki hujjatlarni tekshirish. Auditorlar, odatda buxgalteriya balansi tuzilgandan keyingi to'lovlar audit o'tkazilgan oxirgi kunga qadar amalga oshirilgan to'lovlarni ham tekshiradi. Bu tekshiruv natijalari hisob ma'lumotlarining ishonchliligini joriy majburiyatlarni balansda aks ettirishning to'liqligi va haqqoniyliqi nuqtai nazaridan baholashga imkon beradi. Ushbu amallarni bajarish natijasida joriy majburiyatlar to'liq va haqqoniy aks ettirilganligi to'g'risida olingan dalillar, buxgalteriya hisoboti tuzilganidan so'ng to'langan qarzlarga nisbatan yetarli darajada deb baholanishi mumkin. Shundan so'ng auditor to'lovi tasdiqlanmagan qarzlarni summalarining katta-kichikligini baholaydi.

Schyotlarni buxgalteriya hisoboti tuzilganidan so'ng tayyorlangan moddiy javobgar shaxslar hisobotlari bilan, hisob ma'lumotlari bo'yicha qoldiqlar bilan solishtirish. Buxgalteriya hisoboti tuzilgan kundan oldin olingan barcha schyotlar (yetkazib berilgan tovarlar, bajarilgan ish va ko'rsatilgan xizmatlar uchun) joriy davrdagi hisobda va shu davr uchun tuzilgan hisobotda aks ettirilishi kerak. Shuning uchun buxgalteriya

balansi tuzilgan sanadan so'ng tayyorlangan materiallar harakati to'g'risidagi hisobotlar va schyotlardagi sanalar, mulklar va majburiyatlarning balansda to'g'ri aks ettirilganligini tekshirish maqsadida taqqoslanishi maqsadga muvofiq.

Mavjud qoldiqlarni schyot-fakturalar ma'lumotlari, moddiy javobgar shaxslar hisobotlari va to'lov hujjatlari bilan solishtirish. Agar debitor va kreditor qarzlarning miqdori xo'jalik yurituvchi subyekt moliyaviy ahvoli uchun sezilarli darajada bo'lsa, auditorlar hisobga olishning to'g'riligi va aniqligini tekshirishi, shuningdek, hisob ma'lumotlari bo'yicha majburiyatlarning oshirib ko'rsatilmaganligini aniqlashlari lozim. Bu holda dastlabki hujjatlar ma'lumotlari analitik hisob registrlari (jurnallar, aylanma yoki saldo vedomostlari)da aks ettirilgan axborotlar bilan, oldin eng katta qoldiqlilaridan boshlab (chunki ular bo'yicha oshirib ko'rsatish ehtimoli ko'proq) solishtiriladi. Olingan ma'lumotlar bo'yicha hisob yozuvlarida (masalan, bitta schyotni hisob registrida ikki marta aks ettirish va shunga o'xshash) majburiyatlar debitor va kreditor qarzlari oshirib ko'rsatilish holatlarining katta-kichikligini baholash zarur.

Mol yetkazib beruvchilar va boshqa kontragentlar bilan hisob-kitoblarni tasdiqlash. Audit o'tkazish mobaynida bunday tasdiqni olish majburiy emas. Lekin, ushbu amal ko'pchilik hollarda katta navf keltirishi mumkin. Masalan, mol yetkazib beruvchilardan olingan javoblar quyidagilarni tasdiqlash uchun ishlatilishi mumkin:

- mol yetkazib beruvchilar bo'yicha debitor qarzlari ularning asosli da'vosi hisoblanadi;

- buxgalteriya hisobi ma'lumotlari mol yetkazib beruvchilarga barcha mavjud qarzlarni o'zida aks ettiradi;

- sotib olingan moddiy resurslar, ko'rsatilgan xizmatlar va bajarilgan ishlar tegishli hisobot davrida aks ettirilgan.

Bunda audit o'tkazish mobaynida kontragentlardan tasdiqini olish zarurligi to'g'risida guvohlik beradigan omillarni belgilab qo'yish kerak: xaridlarni ichki nazorat tizimining bo'shligi; moliyaviy muammolar; tovar-moddiy qiymatliklar bo'yicha qoldiqlar chiqarishda yoki qarzdorlarni tekshirishda yo'l qo'yilgan xatolar to'g'risidagi faktlar; bir necha mol yetkazib beruvchilardan qilingan katta xaridlar; xaridlar to'g'risidagi hisobot buxgalteriya balansini tuzish sanasiga tayyorlanmagan. Tasdiqlash ishlarining natijalarini umumlantirib, eng avvalo, ularning ishonchligini baholash zarur. Bunda qarzlarning yozma va og'zaki shaklda tasdiqlangan miqdori va ahamiyatligi baholanadi.

Yozma shaklda olingan dalil-isbotlarni eng ishonchli deb tan olish qabul qilingan. Yozma tasdiqlarning ishonchliligi ularning to'g'ri rasmiylashtirilishiga bog'liq. Tasdiqlar ishonchliligi tahlilidan kelib chiqib, tasdiqlangan va tasdiqlanmagan summalarining katta-kichikligi, shuningdek majburiyatlarning ishonchliligi to'g'risida auditor fikrini shakllantirish uchun olingan dalillar yetariligi baholanadi.

Debitor va kreditor qarzlari analitik hisobi ma'lumotlarining tengligini tekshirish. Dastlabki hujjatlarni tekshirib chiqish yoki debitor va kreditor qarzlari tasdiq'ini olish munosabati bilan auditorlar hisob-kitoblarni hisobga oladigan analitik hisob registrlarini tekshirib chiqishi, hamda ularni Bosh daftar ma'lumotlari bilan taqqoslashi lozim. Hisob-kitob muomalalari hisobga olinadigan schyotlarni tahlil qilishda quyidagilar aniqlanishi mumkin:

- mol yetkazib beruvchilar schyotlari bo'yicha debet qoldiqlar;
- mansabdor shaxslar, direktorlar, raislar, shu'ba va tobe korxonalariga va boshqa o'zaro bog'liq tomonlardan qarzlari summalarini;
- mol yetkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblarga doir haddan tashqari katta tuzatishlar;
- da'vo muddati o'tib ketgan yoki o'tayotgan to'lanmay qolgan schyot-fakturalar.

Barcha belgi qo'yilgan summalar yakuniy ishchi hujjatlarini tayyorlashda tahlil qilinishi va hisobga olinishi lozim. Ushbu ishlarning natijalarini boshqa olingan dalillar bilan taqqoslash maqsadga muvofiq. Masalan, da'vo muddati o'tib ketayotgan to'lanmay qolgan schyotlar va mol yetkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblari bo'yicha debet qoldiqlarining aniqlangan summalariga ma'lumotlar muvofiqligi to'g'risida tasdiq olinishi mumkin. Bu holda auditor analitik hisob ma'lumotlarining ishonchliligi haqida yetarli dalillarga ega bo'ladi. Agarda olingan tasdiqlar natijalariga ko'ra kontragentda bunday qarzdorlikning yo'qligi aniqlansa, u holda auditor analitik hisob ma'lumotlarini ishonchsiz deb baholashi mumkin.

Analitik hisob registrlari ma'lumotlarini bosh daftar bilan taqqoslash mijoz tomonidan vaqti-vaqti bilan o'tkaziladigan nazorat tartibi bo'lib hisoblanadi. Qoidaga ko'ra, auditorlar qilingan taqqoslashlarni, aniqlangan g'ayri oddiy summalarini tahlil qiladi, jami summalarini qayta jamlab chiqadi.

13.2. Auditorlik hisoboti va uni tuzish tartibi

70-son AFMS ga muvofiq «auditorlik hisoboti — auditorlik tekshiruvining borishi, buxgalteriya hisobini yuritishning belgilangan tartibidan aniqlangan chetga chiqishlar, moliyaviy hisobotdagi qoida buzarliklar to'g'risidagi mufassal ma'lumotlardan, shuningdek auditorlik tekshiruvini o'tkazish natijasida olingan boshqa axborotlardan iborat bo'lgan xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariga, mulkdoriga, qatnashchilari (aksiyadorlari)ning umumiy yig'ilishiga yo'llangan hujjat»⁹⁸ – deb e'tirof etilgan.

Auditning maqsad va vazifalaridan kelib chiqib, umumlashtirilgan va baholangan tekshiruv natijalarini kamida ikkita hujjat bilan rasmiylashtirish maqsadga muvofiqdir:

1. Audit haqida shartnoma ko'zda tutilgan davr ichidagi korxonaning moliya-xo'jalik faoliyatini auditorlik tekshiruvidan o'tkazish to'g'risida hisobot.

2. Moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik xulosasi.

O'zbekiston Respublikasining «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonunning 18-moddasiga muvofiq: «Auditorlik hisoboti auditorlik tekshiruvining borishi, buxgalteriya hisobini yuritishning belgilangan tartibidan aniqlanagan chetga chiqishlar, moliyaviy hisobotdagi qoidabuzarliklar to'g'risidagi mufassal ma'lumotlardan, shuningdek auditorlik tekshiruvini o'tkazish natijasida olingan boshqa axborotdan iborat bo'lgan va xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariga, mulkdorga qatnashchilarining umumiy yig'ilishiga yo'llangan hujjat».

70-sonli «Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to'g'risida»gi auditorlik xulosasi nomli AFMS ga muvofiq auditorlik xulosasi tarkibi quyidagicha:

- kirish qismi;
- tahliliy qism;
- yakuniy qism.

Auditorlik tekshiruvining buyurtmachisi bilan kelishgan holda, auditorlik hisoboti qo'shimcha qismlardan ham iborat bo'lishi mumkin.

Auditorlik hisobotining har bir beti raqamlangan, auditorlik tekshiruvini o'tkazgan auditor (auditorlar) va auditorlik tashkilotining rahbari tomonidan imzolangan bo'lishi shart.

Auditorlik hisoboti buyurtmachining rekvizitlarini ko'rsatgan holda

⁹⁸ O'zbekiston Respublikasi auditorlik faoliyatining milliy standarti (70-son AFMS) «Moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi» (O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 2016-yil 1-dekabrda ro'yxatdan o'tkazildi, ro'yxat raqami 2844).

auditorlik tekshiruvining buyurtmachisiga taqdim etiladi.

Auditorlik hisobotining kirish qismida auditorlik tashkilotining rekvizitlari, shu jumladan auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun berilgan litsenziyaning raqami va sanasi, auditorlik va auditorlar tekshiruvida qatnashgan boshqa shaxslar haqida ma'lumotlar hamda auditorlik tekshiruvini o'tkazish uchun asos va xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyatining umumiy tavsifi ko'rsatiladi.

Auditorlik hisobotining tahliliy qismi auditorlik faoliyati milliy standartiga tayanadi va quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- xo'jalik yurituvchi subyektda ichki nazoratning holatini tekshirish natijalari (batafsil bayoni);

- buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotning holatini tekshirish natijalari;

- moliya-xo'jalik faoliyatini amalga oshirish mobaynida qonunchilikka rioya qilinishini tekshirish natijalari;

- soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni hisoblash hamda to'lashning to'g'riligini tekshirish natijalari;

- aktivlar (mablag'lar) saqlanishini tekshirish natijalari.

Korxonadagi ichki nazoratning ahvolini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborotlar quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- ichki nazorat tizimi xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyati tavsifi va miqyoslariga mos kelishini umumiy baholash;

- auditorlik tekshiruvi mobaynida aniqlangan, ichki nazorat tizimining xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyati tavsifi va miqyoslariga ma'lum darajada mos kelmaslik holatlarini bayon qilish.

Xo'jalik yurituvchi subyekt buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotining holatini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborotlar quyidagilarni o'z ichiga olishi lozim:

- buxgalteriya hisobining yuritilishi va moliyaviy hisobotni tuzishning belgilangan tartibiga rioya qilinishini baholash;

- buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotni tayyorlash tartibini auditorlik tekshiruvidan o'tkazish jarayonida aniqlangan ma'lum qoidabuzarlik holatlarini bayon qilish.

Xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan moliya-xo'jalik faoliyatini amalga oshirish mobaynida qonunchilikka rioya qilinishini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborotlar quyidagilarni o'z ichiga olishi lozim:

- xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan sodir etilgan moliya-xo'jalik muomalalarining qonunchilikka mos kelishini baholash;

• xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan amalga oshirilgan moliya-xo'jalik muomalalarini auditorlik tekshiruvidan o'tkazish jarayonida aniqlangan katta nomuvofiqliklarni bayon qilish.

Soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni hisoblash hamda to'lashning to'g'riligini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborotlar quyidagilarni o'z ichiga olishi lozim:

• soliqlar va boshqa majburiy to'lovlar bo'yicha tuzilgan va tegishli organlarga taqdim qilingan hisob-kitoblarning to'g'riligini baholash;

• soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni hisoblashning belgilangan tartibini buzish faktlarini, soliqla tortiladigan bazani aniqlashdagi xatolarni bayon qilish.

Aktivlar saqlanishini tekshirish natijalari ularni inventarizasiya qilishga asoslanishi va ularning haqiqatda mavjudligi hamda butligi to'g'risidagi axborotlarni o'z ichiga olishi lozim.

Auditorlik hisobotining yakuniy qismida aniqlangan xato-kamchiliklar va qoidabuzarliklarni bartaraf qilish bo'yicha auditorlik tashkilotining tavsiyalari, hamda xo'jalik yurituvchi subyektning moliya-xo'jalik faoliyati samaradorligini oshirish bo'yicha maslahatlar va takliflari aks ettiriladi.

70-sonli AFMS ga muvofiq, «Auditorlik tashkiloti tuzilgan auditorlik hisoboti uchun qonunchilikka muvofiq javobgar hisoblanadi. Shuningdek, auditorlik hisobotidagi axborotlar mahfiy hisoblanadi va uni oshkor etish mumkin emas. Ushbu axborotlarga aloqador shaxslar axborotlarni oshkor qilganligi uchun qonunchilikka muvofiq javobgarlikka tortiladi»⁹⁹.

Auditorlik tekshiruvining natijalari asosida tuzilgan hisobotda korxonalar moliya-xo'jalik faoliyati va uning natijalarining umumiy holati, shuningdek, buxgalteriya hisobini yuritish va hisobot tuzish holati, tahlil ishlarining darajasi hamda korxonadagi hisob-tahlil xodimlarining tavsifi aks ettiriladi. Auditorlik hisoboti ma'lumotlari korxonalar bozor sharoitlariga qanday moslashayotganligi va muvaffaqiyatli rivojlanishi hamda foydasini ko'paytirishga qodirligini yoki aksinchaligini bildirishi lozim. Albatta, tekshirilayotgan korxonadagi ahvol bezab ko'rsatilmasdan, auditorga taqdim qilingan axborot haqiqiy bo'lgandagina ehtirolarga berilmagan va real auditorlik hisoboti hamda xulosa shakllanadi. Aks holda, auditorlik tekshiruvini befoyda va uni o'tkazish uchun sarflangan mablag' esa zoe ketadi.

⁹⁹ O'zbekiston Respublikasi auditorlik faoliyatining milliy standarti (70-son AFMS) «Moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi» (O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 2016-yil 1-dekabrda ro'yxatdan o'tkazildi, ro'yxat raqami 2844).

Auditor hisobotda keltirilgan kamchiliklar bo'yicha ularni bartaraf qilishga qaratilgan o'z takliflarini ham ko'rsatib o'tishi lozim. Lekin tekshirilayotgan korxonada xodimlariga «yaxshilik» qilish maqsadida auditor shaxsan o'zi dastlabki hujjatlar, hisob registrlari va buxgalteriya hisobotlaridagi xatolarni to'g'rilashi mutlaqo mumkin emas.

Shu bilan birga auditorlarga u yoki bu noxush dalillarni boshqacha qilib yoritishga yoki tekshiruvchilar uchun qulay xulosa tuzib berishga majburlash maqsadida ruhiy, jismoniy yoki boshqacha taz'yiqlar o'tkazgan hollarda ular qat'iylik va prinsipiallik bilan ish tutishlari lozim.

Auditor aniqlangan xato yoki kamchiliklar to'g'risida korxonada rahbariyatiga bildiradi va ularni tuzatish bo'yicha aniq tavsiyalar beradi.

Agar buxgalteriya (moliyaviy) hisobni yuritish, tegishli hisobotlarni tuzish va O'zbekiston Respublikasi qonunchiligiga rioya qilish bo'yicha ko'rsatilgan kamchiliklar audit o'tkazish mobaynida buyurtmachi korxonadan tomonidan tuzatilmasa, moliyaviy hisobotning ishonchliligini tasdiqlash mumkin emasligi to'g'risida auditorlik tekshiruvining xulosasida yoziladi.

13.3. Auditorlik xulosasi va uni tuzish tartibi

Auditorlik xulosasi moliyaviy hisobotning tarkibiy qismi bo'lib, undan foydalanuvchilar uchun ushbu hisobot ishonchliligi axborot manbai bo'lib xizmat qiladi. Buxgalteriya hisobotidan foydalanuvchilar auditorlik xulosasida bayon qilingan fikrga tayanib, auditorga yoki auditorlik firmasiga ishonch bildiradilar. Ushbu ishonch, eng avvalo, auditor tomonidan bajarilgan ishning sifati bilan qo'lga kiritiladi va oqlanadi.

O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonunning 19-moddasiga muvofiq, «Auditorlik xulosasi moliyaviy hisobotning to'g'riligi va buxgalteriya hisobi yuritish tartibining qonun hujjatlarida belgilangan talablarga muvofiqligi to'g'risida auditorlik tashkilotining fikri yozma shaklda ifodalangan, xo'jalik yurituvchi subyekt moliyaviy hisobotidan foydalanuvchilar uchun ochiq bo'lgan hujjat». Auditorlik xulosasi auditorlik hisoboti asosida tuziladi. Auditorlik xulosasi auditor, auditorlik tashkilotining rahbari tomonidan imzolangan va auditorlik tashkiloti muhri bilan tasdiqlangan bo'lishi kerak.

Auditorlik tashkiloti tomonidan ishlab chiqiladigan auditorlik xulosasini tayyorlash ishlarida auditorlik faoliyatining milliy standartlari (AFMS) qoidalarining talablarini inobatga olish zarur. Auditorlik xulosasini tayyorlashda asosan 70-son AFMS dan foydalaniladi.

«Auditorlik xulosasi – moliyaviy hisobotning to'g'riligi va buxgalteriya hisobini yuritish tartibining qonun hujjatlarida belgilangan

talablariga muvofiqligi to'g'risida auditorlik tashkilotining yozma shaklda ifodalangan, xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisobotidan foydalanuvchilar uchun ochiq bo'lgan hujjat;

ijobiy fikr – bu auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasida ifodalangan xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti uning moliyaviy holatini, moliyaviy natijalarini haqqoniy aks ettirgan va buxgalteriya hisobi to'g'risidagi qonun talablariga muvofiq kelgan holatdagi fikri;

modifikatsiyalangan fikr – bu auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasida quyidagi shakllardan birida ifodalangan fikri: salbiy fikr, izohlar bilan fikr, fikr bildirishni rad etish;

moliyaviy hisobot – buxgalteriya hisobi to'g'risidagi qonun hujjatlarida belgilangan hisobot»¹⁰⁰.

Audit natijalari korxonadagi jarayonlar va moliya-xo'jalik faoliyati natijalarini tashkil etish va hisobga olishni xolisona aks ettirishi lozim. Boshqacha qilib aytganda, auditorlik tekshiruvi mumkin qadar obyektiv bo'lib, uning xulosasi ma'lum ma'noda xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati ustidan chiqarilgan «hukm» hisoblanadi.

Shuningdek, davlat organlari topshirig'iga binoan o'tkazilgan tekshiruv natijalari bo'yicha tuzilgan auditorlik xulosasi O'zbekiston Respublikasi protsessual qonunchiligiga muvofiq tayinlangan ekspertiza xulosasiga tenglashtiriladi.

«Auditorlik tashkiloti auditorlik tekshiruvi natijalariga ko'ra quyidagilarga baho berishi lozim:

auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun hujjatlariga muvofiq fikr bildirish uchun etarli va lozim darajadagi dalillar olinganligiga;

alohida-alohida yoki umumiy birgalikda olinganda tuzatilmagan buzib ko'rsatishlar auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun hujjatlariga muvofiq muhim hisoblanishiga;

qabul qilingan hisob siyosatining asoslanganligiga va uning buxgalteriya hisobi to'g'risidagi qonun hujjatlari talablariga muvofiqligiga;

moliyaviy hisobotda aks ettirilgan axborotning ishonchli, qiyoslanuvchanli, tushunarli va o'rinli ekanligiga;

¹⁰⁰ O'zbekiston Respublikasi auditorlik faoliyatining milliy standarti (70-son AFMS) «Moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi» (O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 2016-yil 1-dekabrda ro'yxatdan o'tkazildi, ro'yxat raqami 2844)

moliyaviy hisobotning buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotni tuzishga doir normativ-huquqiy hujjatlar talablariga muvofiqligiga»¹⁰¹.

Auditorlik xulosasi uchta: kirish, ta'kidlovchi va yakunlovchi qismdan iborat bo'lishi lozim.

1. Kirish qismida quyidagilar ko'rsatiladi:

- auditorlik tashkilotining yuridik manzili va telefonlar;
- litsenziyasining tartib raqami;
- auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish uchun litsenziya bergan organ nomi va berilgan vaqti, shuningdek, litsenziyaning amal qilish muddati;

- auditorlik tashkilotini davlat ro'yxatiga olish to'g'risidagi guvohnomasining raqami;

- auditorlik tashkilotining hisob-kitob schyoti;
- tekshiruvda ishtirok etgan barcha auditorlar hamda auditorlik tashkiloti rahbarining nasabi, ismi-sharifi.

- auditorlik tekshiruvi o'tkazish uchun asos va xo'jalik yurituvchi subyektning umumiy tavsifi.

Shu bilan birga auditorlik xulosasining kirish qismida tekshiruvdan o'tkazilgan moliyaviy hisobotlar ro'yxati, sanasi va hisobot davri ko'rsatilgan holda aks ettirilishi lozim. Shuningdek, kirish qismida, auditorlik tekshiruvdan o'tkaziladigan hisobotning tayyorlanishi va ishonchliligi uchun mas'uliyat xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatiga yuklatilishi, mazkur moliyaviy hisobot bo'yicha berilgan auditorlik xulosasi uchun esa auditorlik tashkiloti javobgar ekanligi ko'rsatilishi lozim.

2. Auditorlik xulosasining ta'kidlovchi qismida auditorlik xulosasi AFMS ga muvofiq o'tkazilganligi ta'kidlanishi lozim.

Ta'kidlovchi qism moliyaviy hisobot va boshqa moliyaviy axborotlarning ishonchliligini va qonunchilikka hamda xo'jalik yurituvchi subyekt moliya-xo'jalik faoliyatining haqiqiy ahvoriga muvofiqligini baholashini ko'rsatishi lozim. Shuningdek, ta'kidlovchi qismda o'tkazilgan auditorlik tekshiruvi fikr bildirish uchun yetarli asos berishi to'g'risida auditorlik tashkilotining tasdig'i aks ettirilishi lozim.

3. Auditorlik xulosasining yakunlovchi qismida xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti ishonchliligi va qonunchilikka muvofiqligini tasdiqlash to'g'risida yozuv yoziladi.

¹⁰¹ O'zbekiston Respublikasi auditorlik faoliyatining milliy standarti (70-son AFMS) «Moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi» (O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 2016-yil 1-dekabrda ro'yxatdan o'tkazildi, ro'yxat raqami 2844)

Tekshiruv auditorlik tashkiloti tomonidan o'tkazilganda, auditorlik tashkilotining rahbari yoki auditorlik tashkilotining u vakolat bergan boshqa xodimi imzolaydi va auditorlik firmasi muxri bilan tasdiqlaydi.

Xo'jalik yurituvchi subyekt faqat auditorlik xulosasining yakuniy qisminigina manfaatdor shaxslarga taqdim qilishi lozim. Shu munosabat bilan auditorlik xulosasining taxliliy qismi va yakuniy qismi alohida imzolanishi va muxrlanishi mumkin. Auditorlik xulosasining ikkita turi mavjud: a) ijobiy auditorlik xulosasi; b) salbiy auditorlik xulosasi.

Ijobiy auditorlik xulosasida buxgalteriya balansi va moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining ishonchliligi auditor tomonidan tasdiqlanadi. Odatda, ijobiy auditorlik xulosasi auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti uning moliyaviy holati va sodir etilgan moliya-xo'jalik muomalalarining O'zbekiston Respublikasi qonunchiligi talablariga muvofiqligini ishonarli aks ettiradi degan fikrga kelingan vaqtda tuzilishi lozim. Misol tariqasida ijobiy auditorlik xulosasining namunaviy shaklini keltiramiz.

Auditorlik tashkiloti auditorlik tekshiruv natijalariga ko'ra quyidagilarga baho berishi lozim¹⁰²:

auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun hujjatlariga muvofiq fikr bildirish uchun etarli va lozim darajadagi dalillar olinganligiga;

alohida-alohida yoki umumiy birgalikda olinganda tuzatilmagan buzib ko'rsatishlar auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun hujjatlariga muvofiq muhim hisoblanishiga;

qabul qilingan hisob siyosatining asoslanganligiga va uning buxgalteriya hisobi to'g'risidagi qonun hujjatlari talablariga muvofiqligiga;

moliyaviy hisobotda aks ettirilgan axborotning ishonchli, qiyoslanuvchanli, tushunarli va o'rinli ekanligiga;

moliyaviy hisobotning buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotni tuzishga doir normativ-huquqiy hujjatlar talablariga muvofiqligiga.

Auditorlik xulosasida auditorlik tashkilotining ijobiy yoki modifikatsiyalangan fikri ifodalanishi mumkin.

Ijobiy fikr. Auditorlik tashkiloti, xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti barcha muhimlik munosabatlarida uning moliyaviy

¹⁰² O'zbekiston Respublikasi auditorlik faoliyatining milliy standarti (70-son AFMS) «Moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi» (O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 2016-yil 1-dekabrda ro'yxatdan o'tkazildi, ro'yxat raqami 2844)

ahvolini, moliyaviy natijalarini haqqoniy aks ettirsa va buxgalteriya hisobi to'g'risidagi qonun hujjatlariga muvofiq kelgan hollarda 70-sonli Standartning 1-ilovasiga muvofiq shakldagi auditorlik xulosasida ijobiy fikr bildirishi lozim.

Modifikatsiyalangan fikr.

Auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasida modifikatsiyalangan fikrni bildirishi kerak, agarda:

olingan auditorlik dalillari asosida umumiy holda ko'rilayotgan moliyaviy hisobot muhim buzib ko'rsatishlarga ega bo'lsa;

umumiy holda ko'rilayotgan moliyaviy hisobot muhim buzib ko'rsatishlarga ega emasligini aniqlash uchun etarli darajadagi tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyati bo'lmasa.

Auditorlik tashkiloti tomonidan auditorlik xulosasida modifikatsiyalangan fikrni bildirish shaklini tanlab olish quyidagilarga:

modifikatsiyalangan fikrni bildirish uchun sabab bo'lgan vaziyatlarning tavsifidan: moliyaviy hisobotni muhim buzib ko'rsatish natijasida yoki etarli darajadagi tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyati bo'lmaganligi sababli moliyaviy hisobotni muhim buzib ko'rsatish ehtimolining mavjudligiga;

moliyaviy hisobotga ta'sir qiluvchi buzib ko'rsatish omillarining borligi yoki ularning ta'sir ko'rsatish ehtimoli mavjudligining tarqalish darajasiga bog'liq.

Xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisobotida ahamiyatli buzib ko'rsatishlar mavjud bo'lsa va ularning xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan bartaraf etilmasligi, moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarni chalg'itishi mumkin bo'lgan hollarda auditorlik tashkiloti 70-sonli Standartning 2-ilovasiga muvofiq shaklda salbiy fikr bildirilgan auditorlik xulosasini tuzadi.

Shuningdek, quyidagi holatlarda ham salbiy fikr bildiriladi:

xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan amalga oshirilgan moliya-xo'jalik operatsiyalari moliyaviy hisobotda haqqoniy aks ettirilgan, lekin ular qonun hujjatlari talablariga muvofiq kelmaganda;

xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati aniqlangan buzib ko'rsatishlarni bartaraf etish maqsadida moliyaviy hisobotga tuzatishlar

kiritishga rozi bo'lmaganda.

Xo'jalik yurituvchi subyekt auditorlik tekshiruvi davomida moliyaviy hisobotda aniqlangan buzib ko'rsatishlarni bartaraf etsa salbiy fikr bildirilmaydi.

Moliyaviy hisobotdagi muhim buzib ko'rsatishlar quyidagilar bilan bog'liq bo'lishi mumkin:

xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan qabul qilingan hisob siyosati;

xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan qabul qilingan hisob siyosati qanday tarzda amalga oshirilganligi;

buxgalteriya hisobining asoslanuvchi tamoyillariga rioya qilmaslik, shuningdek moliyaviy hisobotda ma'lumotlarning to'liq yoritilishi.

Xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan qabul qilingan hisob siyosati bilan bog'liq bo'lgan moliyaviy hisobotdagi muhim buzib ko'rsatishlar quyidagi sabablarga ko'ra vujudga keladi:

tanlab olingan hisob siyosati buxgalteriya hisobi to'g'risidagi qonun hujjatlari talablariga mos kelmaganda yoki xo'jalik yurituvchi subyekt hisob siyosatiga o'zgartirishlar kiritganda, biroq hisob siyosatidagi o'zgartirishlarni buxgalteriya hisobida aks ettirishning va moliyaviy hisobotda yoritishning belgilangan tartibini bajarmaganda;

moliyaviy hisobot tegishli tushuntirishlar bilan birga haqiqatda sodir bo'lgan xo'jalik operatsiyalari va voqealarning mohiyatini ishonchli aks ettirmaganda.

Xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan qabul qilingan hisob siyosati qanday tarzda amalga oshirilganligi bilan bog'liq bo'lgan moliyaviy hisobotdagi muhim buzib ko'rsatishlar quyidagi hollarda vujudga keladi:

qabul qilingan hisob siyosati xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati tomonidan bir davrdan ikkinchi davrgacha yoki bir turdagi xo'jalik operatsiyalari va voqealariga nisbatan izchillik bilan qo'llanilmaganda va buxgalteriya hisobi to'g'risidagi qonun hujjatlariga muvofiq bo'lmaganda;

qabul qilingan hisob siyosatini noto'g'ri qo'llash oqibatida.

Buxgalteriya hisobining asoslanuvchi tamoyillariga rioya qilmaslik, shuningdek moliyaviy hisobotda axborotlarni to'liq yoritish bilan bog'liq bo'lgan moliyaviy hisobotdagi muhim buzib ko'rsatishlar quyidagi hollarda vujudga keladi:

moliyaviy hisobot Buxgalteriya hisobining milliy standartlari va Moliyaviy hisobot shakllarini to'ldirish qoidalarida nazarda tutilgan barcha ma'lumotlarni ochib bermaganda;

moliyaviy hisobotda ushbu hisobotning ishonchligini ta'minlash uchun zarur bo'lgan ma'lumotlar yoritilmaganda.

Izohlar bilan fikr bildirilgan auditorlik xulosasi quyidagi hollarda tuziladi:

agar auditorlik tashkiloti etarli darajadagi auditorlik dalillarini olib, alohida-alohida yoki umumiy holda ko'rib chiqilayotgan buzib ko'rsatishlarning ta'siri muhim hisoblanib, biroq moliyaviy hisobotning ko'pchilik muhim elementlariga ta'sir qilmaydi degan xulosaga kelganda;

agar auditorlik tashkiloti o'z fikrini asoslash uchun etarli darajadagi auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo'lmaganda, biroq u aniqlanmagan buzib ko'rsatishlarning ta'siri moliyaviy hisobot uchun muhim bo'lishi mumkin, lekin moliyaviy hisobotning ko'pchilik muhim elementlariga ta'sir qilmaydi degan xulosaga kelganda.

Ushbu bandning ikkinchi va uchinchi xatboshilarida keltirilgan holatlarda izohlar bilan fikr bildirilgan auditorlik xulosasi 70- Standartning 3 yoki 4-ilovalariga muvofiq shaklda tuziladi.

Auditorlik tashkiloti fikr bildirishi uchun zarur bo'lgan etarli darajadagi auditorlik dalillarini olish imkoniyati bo'lmagan taqdirda, fikr bildirishni rad etishi mumkin. Fikr bildirish rad etilgan auditorlik xulosasi mazkur Standartning 5-ilovasiga muvofiq shaklda tuziladi.

Auditorlik tekshiruvchi hajmidagi cheklovlar sababli etarli darajadagi auditorlik dalillarini olish imkoniyati bo'lmasligiga quyidagilar sabab bo'lishi mumkin:

xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan nazorat qilinmaydigan vaziyatlarning vujudga kelishi;

xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati tomonidan to'siqlarning o'atilishi;

auditorlik tekshiruvini o'tkazishning tavsifi yoki muddati bilan bog'liq vaziyatlar.

Xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan nazorat qilinmaydigan vaziyatlar quyidagi holatlarda vujudga keladi:

birlamchi hisob hujjatlari yo'qolganda;

birlamchi hisob hujjatlari qonun hujjatlarida belgilangan tartibda olib qo'yilganda va auditor tomonidan qo'shimcha muqobil auditorlik amallarini bajarish yo'li bilan etarli auditorlik dalillarini olish imkoniyati bo'lmaganda.

Auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasini tayyorlash uchun zarur deb hisoblagan ko'lamda auditorlik tekshiruvini o'tkazishda xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati tomonidan o'rnatilgan to'siqlar quyidagi holatlarda vujudga kelishi mumkin:

tovar-moddiy zaxiralarini va boshqa mol-mulkni inventarizatsiya qilishga;

buxgalteriya hisobining tegishli schyotlari bo'yicha qoldiqlar yuzasidan tashqi tasdiqlarni olishga.

Xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati tomonidan o'rnatilgan to'siqlar auditorlik tekshiruvini o'tkazishning boshqa masalalariga, jumladan auditorlik riskini baholashga ham ta'sir etishi mumkin.

Auditorlik tekshiruvini o'tkazishning tavsifi yoki muddati bilan bog'liq vaziyatlar quyidagi holatlarda vujudga kelishi mumkin:

auditor faqat mohiyati bo'yicha tekshirish amallarini o'tkazish etarli emas, xo'jalik yurituvchi subyektning nazorat vositalari esa samarasiz degan xulosaga kelganida;

auditorlik tekshiruvini o'tkazish muddati auditor tomonidan mol-mulkni inventarizatsiyadan o'tkazish jarayonini kuzatish imkonini bermaganda.

Agar auditor etarli darajadagi auditorlik dalillarini qo'shimcha ravishda muqobil auditorlik amallarini bajarish yo'li bilan olish imkoniyatiga ega bo'lsa, qaysidir auditorlik amallarini bajarish imkoniyatining bo'lmashligi auditorlik tekshiruvini hajmining cheklanishi bo'lib hisoblanmaydi. Agar buning imkoniyati bo'lmagan taqdirda, auditor fikr bildirishni rad etishi lozim.

Agar auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati tomonidan auditorlik tekshiruvini hajmiga cheklash o'rnatilganligidan xabar topgan taqdirda va ushbu cheklov fikr bildirishni rad etishga olib kelishi mumkin bo'lsa, unda auditorlik tashkiloti bunday cheklashni olib tashlash

yuzasidan xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatiga murojaat qilishi lozim.

Auditorlik tekshiruv natijasida aniqlangan xato-kamchiliklar xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan tuzatilganda salbiy auditorlik xulosasi tuzilmaydi.

Auditor buxgalterlik hisobi va hisobotining sifati to'g'risida ishonch bilan auditorlik xulosasi tuza olish uchun yetarli darajada ishonchli dalillar to'play olmagan vaqtda xulosa tuzilmaydi. Bunday holat auditorlik tekshiruv hajmining cheklanganligi oqibatida moliyaviy hisobot to'g'risida fikr bildirish uchun auditorlik dalil-isbotlar yetarli bo'lmaganida yuzaga keladi.

O'zbekiston Respublikasi qonunchiligiga muvofiq shartnoma tuzuvchi auditorlik tashkiloti va mijoz-korxonada tadbirkorlik subyektlari sifatida teng huquqli bo'lsa ham, maqomi bo'yicha teng huquqli bo'la olmaydilar, chunki auditorlik tashkiloti tekshiriladigan xo'jalik tizimini nazorat qiladi. Bunda mijoz-korxonada ma'muriyati auditorlik tashkilotining xulosa tuzishdan voz kechish ehtimoli oldindan aniqlanib qo'yilishiga rozi bo'lishi lozim degan xulosa kelib chiqishi mumkin. Umuman olganda, bunday ehtimollik juda kam uchraydi, ammo qonunchilikda belgilab qo'yilgan.

Auditorlik xulosasi barcha moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilar olish imkoniga ega bo'lgan ochiq axborot hisoblanadi. Auditorlik xulosasi tegishli moliyaviy hisobotlar bilan birgalikda xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan chop ettirilishi mumkin.

Agar ko'rsatilgan kamchiliklar buxgalteriya hisobotining haqqoniyligiga ta'sir qilmaydigan bo'lsa, auditor xulosa tuzishga kirishadi. Aks holda auditor buxgalteriya hisobining yuritilishi va korxonada tomonidan taqdim qilingan hisobotlar to'g'riligini tasdiqlashdan bosh tortishi lozim. Faqat ko'rsatilgan kamchiliklar tugatilgandan so'nggina tekshiruvlarni yakunlashi va ularning natijalari bo'yicha xulosa tuzish mumkin. Buxgalteriya hisobini yuritish va hisobot tuzishdagi kamchiliklarni tugatish uchun korxonaga berilgan vaqt, odatda, agar bunday ishlarning jiddiyligi va sermehnatligi real baholansa, ikki-uch oydan oshmasligi lozim.

Auditorga barcha zarur ma'lumotlar o'z vaqtida taqdim etilmagan yoki buzib ko'rsatilgan holda taqdim etilganligini u bilmagan bo'lsa, bunga auditor javobgar hisoblanmaydi. Bu hollarda barcha javobgarlik zarur ma'lumotlarni auditorga taqdim etishi lozim bo'lgan, tekshirilayotgan korxonada ma'muriyati va uning mas'ul xodimlariga yuklatiladi.

Shu boisdan, korxonada rahbari va moliya-hisob xizmati xodimlari oldindan, auditorlik xulosasini oxirgi tahrirda tuzgunga qadar tanishib chiqishlari, agarda ularda ayrim holatlarga nisbatan norozilik, mulohaza yoki qandaydir takliflari bo'lsa, ushbu bildirilgan fikrlar diqqat bilan eshitilib, korxonada xodimlari ishtirokida muhokama qilinishi va asoslangan holda chiqarib tashlanishi yoki e'tiborga olinib, xulosaning oxirgi taxrida inobatga olinishi lozim.

Korxonada bir oy ham o'tmasdan, qayta tekshirish natijasida ijobiy xulosa olsa, bu hol auditorlarga ishonchsizlik bildirishga olib kelishi mumkin. Bu xuddi oylab darsga qatnashmagan, qobiliyatsiz talabanning imtihonda mutlaqo savodsizligini namoyon qilib, «qoniqarsiz» baho olganidan so'ng, ertasiga ba'zi bir sabablarga ko'ra «a'lo» bahoga qayta topshirgani kabi noreal hodisadir.

Shuningdek, agar tekshiruvda hech qanday kriminalga oid holat aniqlanmagan bo'lsada, xulosalarni ochiqdan-ochiq yoki niqoblangan ishoralar bilan shakllantirish mumkin emas. Ammo, shunga qaramasdan korxonada ishida suiiste'mol hollari uchrasa, sudlov-tergov organlari tomonidan chuqur tekshirilib, ular ochib tashlanadi. Yana bir marta shuni ta'kidlash lozimki, auditor xulosada faqat qo'l ostidagi hujjatlar yoki aniq formulalar, retsepturalar, normalar, limitlar va boshqa ma'lumotlarga asoslangan, benuqson, aniq hisob-kitoblar bilan tasdiqlangan faktlarni keltirishi lozim.

Takrorlash uchun savollar

1. O'tkazilgan audit natijalari qanday umumlashtiriladi?
2. Auditorlik hisoboti nima va u qanday tuziladi?
3. Auditorlik xulosasi nima va u nima asosida tuziladi?
4. Auditorlik xulosasi necha xildan iborat?
5. Auditorlik hisoboti va xulosasi to'g'risida tushuncha AFMS ning qaysi standartida berilgan?
6. Qanday holatlarda salbiy auditorlik xulosasi beriladi?
7. Qanday holatlarda ijobiy auditorlik xulosasi beriladi?
8. Auditorlik hisoboti va xulosasi to'g'risida tushuncha «Auditorlar faoliyati to'g'risida» gi qonunning qaysi moddalarida berilgan?
9. Qanday auditorlik hisoboti va xulosasi qasddan soxta tuzilgan hisobot va xulosa deyiladi?
10. Auditorlik xulosasi kimlarga taqdim etiladi?

14-hab. OPERATSION AUDIT ASOSLARI

14.1. Operatsion audit to'g'risida tushuncha

Operatsion audit - korxonada xo'jalik mexanizmining alohida bo'limlari faoliyatini, ularning samaradorligi, ishonchliligi va boshqaruv uchun foydaliligini baholash maqsadida amalga oshiriladigan tekshiruvdir. Operatsion audit – iqtisodiy samaradorlik va uning mezonini bo'lgan to'la mehnat unumdorligiga baho berish maqsadida xo'jalik tizimi bo'g'inlari faoliyatini tekshirishni o'z ichiga oladi. Audit tugatilgandan so'ng boshqaruvchiga aksariyat hollarda xo'jalik muomalalarini takomillashtirish borasida yo'l-yo'riqlar ko'rsatiladi.

Operatsion auditda tekshiruvga boshqaruv tashkiliy tizimining hajmi, buxgalteriya hisobining tashkiliy uslubi va texnikasi, kompyuter tizimlari, marketing uslublari va boshqa jabhalar kiritilishi mumkin.

Boshqaruv samaradorligi xo'jalik tizimining turlicha bo'lishiga bog'liqligi sababli aniq operatsion auditni ifodalash mushkul. Masalan, biron-bir tashkilotda qimmatli qog'ozlarni sotib olgandan ko'ra ko'chmas mulk xarid qilish samaraliroqligi aniqlanib, tegishli maslahatlar berilsa, boshqa korxonada umumiy mehnat unumdorligiga ta'sir qiluvchi omillar o'rganilib, ishlatilmayotgan zaxiralardan foydalanish yo'llari ko'rsatiladi.

“Operatsion audit - boshqaruv masalalari bo'yicha korxonaning turli tarkibiy bo'linmalariga maslahat berish kabi faoliyat (masalan marketing ishlarini baholash, korxonada tarkibiy tuzilmasini baholash va sh.k.)”¹⁰³.

Operatsion auditda tekshirish faqatgina buxgalteriya hisobi bilan chegaralanmaydi, balki boshqaruv tizimi, ishlab chiqarish va mehnatni tashkil qilish, kompyuter muomalalari algoritmini takomillashtirish, marketing va umuman auditorning mutaxassisligidan kelib chiqib, turli sohalarni qamrab olishi mumkin.

Operatsion auditning mushkulligi shundaki, uning ma'lumotlarini obyektiv baholash qiyin. Masalan, moliyaviy hisobot auditida hisobotni belgilangan buxgalteriya standartlariga mos ravishda tuzilganligini aniqlab baho berishda yo'l qo'yilgan kamchiliklarni ko'rsatish bir muncha yengildir. Shuning uchun operatsion audit mohiyati jihatidan ko'proq ma'muriyat uchun maslahatlar berish, ya'ni konsaltingdan iborat, desa ham bo'ladi. Oxirgi yillar ichida bu audit turi rivojlangan mamlakatlarda ko'payib bormoqda.

Operatsion audit uchun asosiy axborot manbai – buxgalteriya hisobi, moliyaviy hisobot va boshqaruv hisobi ma'lumotlari, shuningdek

¹⁰³ Dusmurotov R. Audit asoslari. Darslik. -T. 2003. 41-b

prognozlashtirish, rejalashtirish va boshqaruvning boshqa funksiyalari ma'lumotlaridir. Ilmiy izlanishlarning ko'rsatishicha, iqtisodiy axborotning umumiy hajmida buxgalteriya axboroti 80-90 foizni tashkil etadi. Biroq, mutaxassislar bergan bahoga ko'ra, boshqaruv qarorlarida buxgalteriya axborotidan foydalanish darajasi 10-12 foiz atrofida. Qishloq xo'jaligida bu ko'rsatkich yanada past¹⁰⁴. Bunday holat boshqaruv tizimining buxgalteriya axboroti bilan sifatli ta'minlanmasligi, iqtisodiy boshqaruv usullarining yetarli darajada rivojlanmaganligi hamda alohida korxonalarda boshqaruv xodimlarining past malakasi natijasidir. Shuning uchun zamonaviy sharoitlarda operatsion auditning muhim vazifalaridan biri boshqaruv xodimlarini zarur nazorat-tahliliy axborot bilan ta'minlash bo'lib, bunday axborot «yarim fabrikat» emas, balki ilmiy asoslangan boshqaruv qarorlarini qabul qilish uchun tayyor axborot resursi bo'lishi lozim. Bundan ichki xo'jalik auditi tizimida operatsion audit nazorat-tahliliy axborot tizimini tashkil etish zarurati kelib chiqadi.

Korxonaning tashkiliy tuzilmasini hamda nazorat ishlari borasidagi tajribasini o'rganish quyidagi xulosalarga olib keldi:

Nazorat tekshiruvlari uslub xarajatlarni mahsulot tannarxiga o'tkazilishi, soliqlarning hisoblanishi, soliqni rejalashtirish bo'yicha tavsiyalarining qanchalik to'g'riligini tekshirishni ko'zda tutmaydi. Shu bois u soliq organlari tomonidan tekshiruvlar olib borilganda sanksiyalar qo'llanilishi mumkinligi haqida ogohlantirmasdi. Uslubning moliyaviy natijalar auditi, fondlar va rezervlarni shakllantirishga oid bo'limi yetarlicha mukammal ishlab chiqilmagan. Shundan kelib chiqib xulosa qilish mumkinki, mavjud uslub boshqaruv qarorlarini qabul qilish maqsadlari uchun yetarlicha axborot bazasiga ega emas: axborot korxonaning moliyaviy holatini, mahsulot tannarxini hamda markazdan taqsimlanadigan maqsadli mablag'lardan foydalanishni operativ va istiqbolli baholash, xarajatlar va daromadlarning shakllantirilishini baholash uchun zarur bo'lgan moliyaviy ko'rsatkichlar ajratilmasdan, tarqoq holda beriladi.

Operatsion auditning o'ziga xos ayrim xususiyatlari:

- audit natijalari korxonaning o'z maqsadlari va manfaatlariga xizmat qiladi;

- audit o'tkazishda barcha turdagi manbalardan, shu jumladan, ishlab chiqarish hisobi ma'lumotlaridan ham keng foydalaniladi;

- audit kompleks tarzda, korxonada faoliyatidagi barcha jihatlar bir-biri

¹⁰⁴ Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК учебное пособие. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательство «Дело и Сервис», 2003 - С. 464

bilan uzviy bog'langan holda amalga oshiriladi;

- audit natijalari sir saqlanadi.

Operatsion auditning asosiy vazifalari:

- ko'rsatkichlarni bazis davridan farqlanishiga ijobiy va salbiy ta'sir etuvchi omillarni o'rganish;

- xo'jalik faoliyati iqtisodiy samaradorligini obyektiv ravishda baholash;

- biznes-rejaning ilmiy jihatdan asoslanganligi, uning bajarilishini nazorat qilish;

- mahsulot hajmini oshirish, uning tannarxini pasaytirish bo'yicha foydalanilmagan ichki xo'jalik rezervlarini aniqlash, o'tkazilgan sinov natijalarini atroflicha o'rganish va ularni umumlashtirish.

Operatsion auditning mohiyati olimlar tomonidan turlicha talqin qilinadi. Jumladan, auditning mohiyati to'g'risida so'z yuritib, uni quyidagicha ta'riflaydilar: «Audit - murakkab jarayon bo'lib, ma'lum vakolatga, mustaqil auditorlik kasb malakasiga ega bo'lgan kishi tomonidan amalga oshiriladi va xo'jalik tizimidagi raqam ifodasiga tushadigan axborot yig'adi, baho beradi, mamlakatdagi tartib-qoidalarga asoslanib, o'z xulosasini yozib beradi»¹⁰⁵. Shu bilan birga, mualliflar raqam yordamida ifodalanadigan mezon ko'rsatkichlarini ham ko'rsatib o'tadi. Jumladan, xo'jalik tizimi va tekshirish davrini, ma'lumotlarni to'plash va baholash, auditorlarning mustaqilligi, audit tekshiruvining natijalarini ma'lum qilish. Bular auditning maqsad va vazifalaridan kelib chiqadi.

Rossiyalik olimlar auditning mohiyatini Rossiya Federatsiyasining auditorlik qonunlaridan kelib chiqib tahlil qiladilar. Unda «audit ishbilarmonlik faoliyati ko'rsatilgan bo'lib, buxgalteriya hisobini tashkil qilish, yuritish, andozalarga mos ekanligi, shuningdek audit – bu subyektlar moliyaviy ahvolini, balansning aktiv va passiv tomonlarini tekshirib, xulosa yozib berish va baholash»¹⁰⁶ kabi ishlar ekanligini qayd etadilar.

Bizningcha, E.L. Arens va J. Lobbeklarning fikri haqiqatda yaqin ko'rinadi. Ko'pchilik olimlar ta'kidlaganidek, audit - bu korxonalarining faoliyatidagi «kasalliklar»ga tashxis va uni tugatish yuzasidan retsept» (taklif) berishdan iborat bo'lishi kerak. Auditorlik xulosasi va u haqdagi takliflar avvalo korxonaga egalariga, uning to'g'risidagi axborotlardan foydalanuvchilarga hamda boshqa organlarga kerak bo'ladi. Operatsion

¹⁰⁵ Arens A., Лоббек Дж. *Аудит Учебник.* – М.: Финансы и статистика, 1995 – С. 7

¹⁰⁶ Шеремет А.Д., Суйи В.И. *Аудит* – М.: ИНФРА, 2009 – С. 43

auditni amalga oshirishning ma'lum qoida va tartibi mavjud. Jumladan, xo'jalik subyektlari tomonidan auditorlar erkin tanlanishi, auditor bilan mijoz o'rtasidagi munosabatlar shartnomaga asoslanishi, auditorning mijozga xulosa yozishga rozi bo'lmashligi, auditorlik tekshiruvini amalga oshiruvchi auditor bilan tekshirilayotgan korxonalar rahbarlari shaxsiy munosabat asosida ish yuritmasligi lozim.

Operatsion auditda obyektiv va ishonchli axborot vositalardan foydalanuvchilarni moliyaviy hisobotlar bilan ta'minlash muhim shart hisoblanadi. Bozor iqtisodiyoti davrida korxonalar mustaqil tovar ishlab chiqaruvchilar sanaladi. Shu bois buxgalteriya hisobida aks ettiriladigan ma'lumotlar, moliyaviy natijalar, ishlab chiqarish faoliyati, to'lov qobiliyati ko'pchilik yuridik shaxslar va xodimlarni qiziqtirishi tabiiy. Bunday ma'lumotlar ayniqsa, sherikchilik asosida ishlaydigan korxonalar uchun ko'proq zarur bo'ladi.

Bizga ma'lumki, bu tavsifnoma ma'lumotlari birinchi navbatda korxonalar rahbarlari, mutaxassislariga foydalanish uchun beriladi. Hozirgi davrida ular o'zaro sherikchilik asosida ishlaydigan auditor va auditorlik tashkilotlari, moliyaviy maslahat masalalari bilan birjalar, dillerlar, yuridik tashkilotlar, xo'jalik faoliyatini tartibga solib turuvchi organlar, axborot-matbuot agentliklari, kasaba uyushmalari, ilmiy-tadqiqot tashkilotlari va jamoatchilik uchun ham zarurdir. Ko'rsatib o'tilgan munosabat auditorlik metodologiyasi jihatidan auditning umumiy maqsad va vazifalarini alohida belgilab olinishini taqozo qiladi. Bundan kelib chiqadigan xulosa shundan iboratki, audit texnologiyasi bo'yicha har bir audit tekshiruvini, maslahatchi ishi uchun alohida-alohida maqsad va vazifalar, belgilanishi lozim.

Operatsion auditning samarali bo'lishi, birinchi navbatda auditor va auditorlik tashkilotlari uchun, holaversa, raqobatchilik sharoitida mijozlar uchun hamda jamiyat va davlat boshqaruv organlari uchun rivojlanish garovidir.

Operatsion audit tushunchasi boshqacha bo'lib, u xo'jalik subyektlarining ishlab chiqarish faoliyati samaradorligi nuqtai-nazaridan ishonchli bo'lishini, amalga oshirilayotgan moliya-xo'jalik operatsiyalari va moliyaviy hisobot normativ hujjatlarga mos kelishini ta'minlashdan iborat. Moliyaviy hisobotlar quyidagi maqsadlarda tekshirilishi mumkin:

- moliya hisobotdagi ma'lumot ko'rsatkichlarini tasdiqlash va undagi mavjud kamchiliklarni ochib tashlash;
- buxgalteriya hisobi va hisobotlari davridagi xarajat, daromad va moliyaviy natijalarning aniq, obyektiv aks ettirilishini ko'rsatib berish;
- xo'jalik subyektida buxgalteriya hisobining mavjud qonun va

normativ hujjatlarga mos ravishda yuritilishi, hisobotlar tuzilishini nazorat qilish, korxonaga tegishli kapital aktivlariga, to'lov majburiyatlariga metodologik baho berish;

- qarzga olingan mablag'lardan samarali foydalanish, ishga solinmayotgan xaziralarni aniqlash.

Auditorlar operatsion audit jarayonida xo'jalik subyektlariga nazariy va amaliy masalalarni echish bo'yicha quyidagicha yordam ko'rsatishi zarur:

- ishlab chiqarishga oid xo'jalik operatsiyalarining qonuniyligini, buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotning to'g'ri yuritilganligini tekshirish;

- asosiy (operatsion) faoliyatidan soliq va soliqsiz to'lovlarning rejalashtirilishi va hisoblanishiga amaliy yordam berish;

- ishlab chiqarish faoliyatini tahlil etish va baholash;

- ta'sis hujjatlarning malakali asosda tuzilishiga ko'maklashish;

- kelajakda xo'jalik yuritishda ishonchli sheriklarni topish;

- axborot ma'lumotlarini mijozlarga o'z vaqtida yetkazish va hokazo.

Operatsion auditni o'tkazishda uni amalga oshirish bosqichlarini bilish katta ahamiyatga ega bo'lib, ularga quyidagilarni kiritish maqsadga muvofiqdir:

Birinchi bosqich, avvalo, operatsion audit ish hajmini, ya'ni ko'lamini belgilab olish zarur. Bunda auditor faoliyati haqidagi qonunlar va boshqa me'yoriy hujjatlar, mijozlar bilan tuzilgan shartnoma shartlari e'tiborga olinadi. Mazkur ish buxgalteriya hisobi, ichki xo'jalik nazorati, korxonaning ishlab chiqarish va moliya faoliyatini o'z ichiga oladi va tekshirish obyektlari haqida yetarlicha ma'lumotlar olib o'rganish, xulosa yozish muddatini belgilash bilan rejalashtiriladi.

Ikkinchi bosqich, audit rejasini tuzish hisoblanadi. Ya'ni, taxminiy tahlillar asosida qilinadigan ishlarni baholash, bu ishga jalb qilinadigan mutaxassislar ro'yxatini tuzish, tekshiruvni bajarish muddatini aniqlash zarur. Ammo shuni alohida qayd qilish lozimki, ishga mutaxassis jalb qilinsa ham auditorning mas'uliyati to'la saqlanib qolinadi.

Uchinchi bosqich, korxonadagi buxgalteriya hisobi tizimi va ichki nazorat tizimini baholashdan iborat. Asosiy e'tibor, xatolarning bo'lmasligiga, moliyaviy hisobotlaridagi ma'lumotlarning ishonchligiga qaratiladi.

To'rtinchi bosqich, barcha ma'lumotlarni to'plash, auditorlik tekshiruv yakunlarini tasdiqlashdan iborat.

Beshinchi bosqich, tasdiqlangan ma'lumotlarni tegishli hujjatlar bilan

rasmiylashtirish. Nihoyat oxirga bosqich, bu operatsion audit yakuni bo'yicha xulosa yozish va hisobot tuzishdan iborat. Bunda auditor xulosasining amaldagi qonunchilik va tartibga soluvchi normativ hujjatlarga mosligi bayon etiladi yoki xulosa yozmaslikka qonuniy asos ko'rsatiladi.

Operatsion auditni o'tkazishda bajariladigan ishlar hajmini belgilab olish masalasi muhim hisoblandi. Masalan, agarda moliyaviy hisobotni audit tekshiruvidan o'tkazish maqsad qilib olingan bo'lsa, moliyaviy hisobotdagi barcha mablag'lar, ularning manbalari, debitor, kreditor qarzlari, moliyaviy natijalar, daromad va aylanma mablag'larni (eng kamida 5 foizi, iqtisodiy nisbiy ko'rsatkichlarning kamida 3-5 yillik ma'lumotlari) tekshirish ishlari belgilab olinadi. Bunda korxonaning avanslangan kapitali, ishlab chiqarish jarayoni bo'yicha barcha zarur ma'lumotlarni yig'ish, tahlil qilish nazarda tutiladi.

Operatsion audit funksional amalga oshirilishiga qarab boshqaruv yoki ishlab chiqarish auditiga bo'linadi. Bundan tashqari, xo'jalik faoliyati audit, normativ hujjatlar talabiga mos keluvchi audit, moliyaviy hisobot audit, majburiy audit va tashabbus bilan amalga oshiriladigan auditlarni sanab o'tish mumkin.

Operatsion auditning mohiyati haqida turlicha fikrlar mavjud. Ayrimlar uni juda tor ma'noda tushunib, taftishga o'xshatsa, boshqalar uni ichki nazoratning bir turi sifatida tasavvur qiladilar.

Operatsion auditni boshqaruv funksiyasi, kompleksli taftishlar, tematik, tahliliy, mufassal va boshqa turdagi tekshiruvlardan foydalanuvchi ichki nazorat shakli sifatida keng tushunish zarur. Bunda operatsion audit moliyaviy-xo'jalik va ishlab chiqarish faoliyatining har tomonlama detalli tekshiruvini ta'minlashdan tashqari xo'jalik faoliyatini optimallashtirish, xarajatlarni ratsionallashtirish va foydani oshirish bo'yicha takliflarni ishlab chiqadi, boshqaruv uchun turli maslahat xizmatlari ko'rsatadi. Faoliyatning turli yo'nalishlari bo'yicha tekshiruvlarni amalga oshirib, tashkilot ishini tizimli tadqiq qilish va ishonchli axborotlarga tayanar ekan, audit ichki foydalanuvchilarga boshqaruv qarorlarini qabul qilish uchun asosli takliflar beradi.

Operatsion audit tashkilot faoliyatining barcha asosiy funksional yo'nalishlarini tekshiruvlar bilan qamrab oladi.

Bu ma'noda uning tadqiqot predmeti asosan moliyaviy hisobotni tasdiqlash funksiyasini bajaruvchi tashqi audit doirasidan chetga chiqadi. Shu bilan birga operatsion audit cheklangan imkoniyatlarga ega, chunki tanlanma usuldan foydalanish va atrof-muhitning o'zgarishi natijasida u

moliyaviy hisobotning aniq bo'lishi va sezilarli xatolardan xoli bo'lishi, aniqlanmagan suiiste'molning yo'qligi, tekshirilgan korxonada esa yaqin kelajakda bankrotga uchramasligiga to'liq kafolat bera olmaydi. Bundan tashqari, u qaydlarning to'liq tekshirilishini ta'minlashi lozim bo'lgan nazorat jarayonlari mavjud bo'lmagan yoki tekshiruv mezonlari va maqsadlari aniq belgilanmagan va o'zgaruvchan bo'lgan hollarda hujjatlarda qayd etilmagan hodisalarni tekshira olmaydi. Operatsion audit o'z maqsadlariga erishishda tashkilot uchun juda katta xarajatlar bilan bog'liq bo'lmasligi, dalillar korxonaning ishlab chiqarish va moliyaviy holati haqida fikrni shakllantirish uchun yetarli darajada to'planishi, hisobga olish jarayonida yaratilgan axborotlar qimmatini oshirishi, sog'lom fikrga asoslanishi zarur.

Shunday qilib, operatsion auditning tashkil qilishdagi mavjud muammolarni ijobiy hal etish, respublikamizda xo'jalik yurituvchi subyektlarda xizmat qilayotgan ichki auditorlarning audit tekshiruvlarini o'tkazish bo'yicha kasbiy malakasi, darajasi va amaldagi qonuniy-me'yoriy hujjatlarning harakatini to'liq o'zlashtirishlari natijasida barham beriladi deb o'ylaymiz. Bunday professional xodimlar auditorlik faoliyatini olib borishlarida o'zlarining mas'uliyati va majburiyatlarini bilishni taqozo etadi. Oqibatda auditorlik tekshiruvlarini olib borish jarayonidagi muammolar nazariy va amaliy jihatdan yechilgan bo'lar edi.

14.2. Operatsion auditda iqtisodiy samaradorlikni baholash

Bozor iqtisodiyotiga o'tish davridagi xo'jalikni yuritish va analitik ishlar korxonada moliyaviy holatini tahlil etish, uning to'lovga qodirligi, moliyaviy barqarorlik, rentabellik ko'rsatkichlarini baholash bilan chegaralanib qolingani edi. Korxonada faoliyatini ifodalovchi boshqa ko'rsatkichlar, iqtisodiy samaradorlik yuzasi yoki umuman yoritilmas edi.

Bugungi kunda aniq boshqaruv qarorlarini ishlab chiqish asosan ishlab chiqarish, investitsiya va moliyaviy faoliyatlarga tegishli axborot manbalarini har tomonlama o'rganish va ularga ishlov berish orqali amalga oshiriladi. Bozor iqtisodiyoti sharoitida operatsion audit uchun foydalaniladigan axborot manbalari 2 qismga bo'linadi:

- korxonaning ichki boshqaruv manbalari;
- tashqi foydalanuvchilar manbalari.

Korxonada faoliyatining yo'nalishi bugungi kunda tobora kengayib, operatsion audit, ichki audit, investitsion audit, moliyaviy hisobot auditi kabi turlarni o'z ichiga oladi.

Demak, iqtisodiy samaradorlikning keng qamrovli tekshiruvini –

operatsion auditdir. U korxonada faoliyatining barcha tomonlari va bo'linmalarining bir-biri bilan uzviy bog'liqlikda bo'lgan, ya'ni ishlab chiqarishning barcha bosqichlari – tayyorlov, ishlab chiqarish va mahsulot muomalalarini o'z ichiga oladi.

Operatsion auditni o'tkazishning konsepsiyasi va tashkiliy-uslubiy asoslari xususida nazariy uslubni; uning mohiyati va mazmuni; audit bosqichlari va yo'nalishlari bo'yicha aniq bilim talab etiladi.

Operatsion auditning obyekti korxonada ishlab chiqarish bosqichi hisoblanadi.

Iqtisodiyotni modernizatsiyalash sharoitida xo'jalik subyektlarini samarali faoliyat yuritishi uchun operatsion auditning bugungi kundagi nazariy-uslubiy va tashkiliy-metodik jihatlari muammolarni asosli ravishda ochib berish va ularni amaliyotda qo'llash muhim ahamiyatga ega.

Bugungi kunda operatsion auditning mohiyati, uning mazmuni va qanday maqsadlarda undan foydalanish xususida aniq va barqaror tushuncha; uni o'tkazish shakli va usuli; rezervlarni jamlash tartibi to'g'risidagi mulohazalarda aniqlik yetishmaydi.

Xorijiy olimlar kompleks operatsion auditning mazmuni to'g'risida aniq bir pozitsiyaga ega emaslar, ko'pincha ichki xo'jalik va boshqaruv nazorati; tadqiqot o'tkazishning predmeti – korxonada ishlab chiqarish faoliyati tekshiruv mazmunini tashkil etadi, deb ta'riflanadi.

Shuni ta'kidlash lozimki, barcha xo'jalik subyektlarini faoliyati serqirra bo'lib, ular ishlab chiqarish faoliyatidan tashqari tashqi iqtisodiy faoliyat, savdo, moliyaviy, investitsiya, innovatsiya, marketing faoliyatlari bilan ham shug'ullanadilar.

Korxonaning barcha turdagi ish faoliyati va ularning natijalari, shu jumladan, har bir faoliyati, fikrimizcha, operatsion audit o'tkazish tadqiqotining predmetini tashkil etadi.

Operatsion audit tematik (taftish) tekshiruvdan bir necha o'ziga xos xususiyatlari bilan farqlanadi. U har tomonlama (serqirra) va tizimli (organik jihatdan bir-biri bilan uzviy bog'liq), ya'ni uning har bir bo'limi (bloki) mantiqan va matematik jihatdan to'g'ridan-to'g'ri yoki uning aksi bo'lgan tomondan moliya-xo'jalik faoliyati auditini bloklari bilan bog'liqlikka ega.

Korxonaning moliya-xo'jalik faoliyatini kompleks tekshirishda uning sifat ko'rsatkichlari tizimi (masalan, korxonada aktivining rentabellik va daromadlilik darajasi; aylanma mablag'lar aylanishi va fond qaytimi; moliyaviy barqarorlik koeffitsiyentlari, likvidlik va to'lovga qodirlik va boshqa ko'rsatkichlar)ni bir-biri bilan uzviy bog'liqlikda o'rganish taqozo

etiladi.

Operatsion audit ishlab chiqarishni boshqarish elementi, faoliyatni boshqarish bosqichidir. U boshqaruv tizimida bir qancha funksiyalarni bajaradi. Operatsion audit orqali xo'jalik jarayonlarining mohiyati anglanadi va unga bahó beriladi, ishlab chiqarishning rezervlari aniqlanadi va rejalashtirish hamda boshqaruvning ilmiy jihatdan asoslangan qarorlari tayyorlanadi. Boshqaruv tizimidagi operatsion auditning Ko'p qirrali funksiyasi uning maqsad va vazifalarida namoyon bo'ladi. Boshqaruv maqsadidagi xo'jalik faoliyatini operatsion audit qilishning metodik jihatdan tashkiliy bosqichlari quyidagilardan iborat:

- operatsion auditning maqsad va vazifalarini aniqlash;
- qo'yilgan maqsadlarga erishish uchun ko'rsatkichlar yig'indisining asoslanganligini har tomonlama tahlil qilish;
- operatsion audit o'tkazish bosqichlarini belgilash;
- operatsion audit o'tkazish muddatlarini belgilash;
- operatsion auditni tashkil etish bosqichlarini ishlab chiqish va xizmat bo'limlari bo'yicha vazifalar taqsimlanishi;
- operatsion audit natijalarini rasmiylashtirish va ularni baholash;
- operatsion auditning mehnat sig'imini baholash, auditning samarali natijalarini jamlash.

Operatsion auditning maqsad va vazifasi avvalo korxonani ichki xo'jalik muammolarini yechishga, ya'ni faoliyat natijaviyligi hamda uning iqtisodiy salohiyatini tashkil etuvchi resurslar, kapitaldan foydalanish daromadi va aksionerlarning aksiyadan oladigan daromadlarini oshirishga qaratilgan.

Operatsion auditning asosiy yo'nalishlari:

- operatsion faoliyat samaradorligining operatsion auditi;
- moliyaviy faoliyat samaradorligining operatsion auditi;
- investitsiya faoliyati samaradorligining operatsion auditi;
- innovatsiya faoliyati samaradorligining operatsion auditi.

Operatsion faoliyat samaradorligining operatsion auditi – korxonaning ishlab chiqarish faoliyati, ya'ni joriy ishlab chiqarish faoliyati bilan bog'liq masalalarni hal etishga: resurslarni xarid etish va mahsulot (ish, xizmat)larni sotishga qaratilgan.

Moliyaviy faoliyat samaradorligining operatsion auditi– moliyalashtirish masalalari, korxonaning moliyaviy (joriy va istiqbolli) holati va uning barcha moliyaviy resurslardan foydalanish samaradorligini baholashga qaratilgan.

Investitsiya faoliyati samaradorligining operatsion auditi – qisqa

muddatli va uzoq muddatli investitsiyalarga bo'lgan ehtiyoj, ularning maqsadli sarflanishi, daromad keltirishi va xavfsizligini obyektiv ravishda baholashga qaratilgan.

Innovatsiya faoliyat samaradorligining kompleks operatsion auditi – innovatsiya loyihalarining maqsadli, amaliy faoliyatda samarali foydalanishiga baho berishdan iborat.

Mamlakatimizda islohotlardan oldin korxonalarda ishlab chiqarishni, ayniqsa, uning amaldagi jihatini tahlil qilishga alohida ahamiyat berilgan. Xo'jalik yuritishning zamonaviy sharoitlarida ushbu turdagi tahlilni o'tkazishda rejalarini bajarishga emas, balki ulardan og'ishlarni joriy tahlil qilishga ko'proq e'tibor beriladi, chunki bu ishlab chiqarish faoliyatini tezkor nazorat qilishning samarali vositasidir.

Fikrimizcha, auditorlar tomonidan ishlab chiqarish faoliyatini tahlil qilishda ushbu uslubdan foydalanish haqiqiy holat haqida, uning imkoniyatlari va bunday o'zgarishlarga olib kelgan sabablar haqida to'liq axborot beradi.

Korxonaning ishlab chiqarish faoliyatini baholashga yondashuvlardagi farqlarning birinchi sababi ko'rsatkichlar miqdori nuqtai nazaridan katta ahamiyatga ega emas, Biroq u o'zining mazmun-mohiyati bo'yicha ancha salmoqlikdir. Uning mohiyati quyidagi savolda o'z ifodasini topadi: korxonaning aktivlarining tarkibi uning ishlab chiqarish faoliyati va moliyaviy holatini tavsiflash uchun ahamiyatlimi? Korxonaning iqtisodiy salohiyatining ushbu tomonini baholashda faqat moliyalash manbalariga, aniqrog'i, uning kapitaliga yo'nalish olish mumkin. Kapital deganda bu holda o'zlik mablag'lari manbalari va uzoq muddatli aktivlar tushuniladi. Shunda barcha ko'rsatkichlar balans passivi ma'lumotlari bo'yicha tuziladi. Ayni mana shunday yondashuv harbda juda keng tarhalgan va Angliya-Amerika adabiyotlarida bayon qilingan ko'plab uslublarda qo'llanilgan.

Balans passivi bo'yicha hisoblab chiqilgan koeffitsiyentlar, shubhasiz, moliyaviy holatni tahlil qilishning ushbu blokida asosiy ko'rsatkichlar hisoblanadi, ammo ular yordamida moliyaviy barqarorlikni to'liq tavsiflash amri mahol – mablag'lar qayerdan olinganigina emas, balki ular qayerga kiritilgani, kiritmalarning tarkibi uzoq muddatli istiqbolni hisobga olganda qandayligi ham muhimdir.

Ishlab chiqarish faoliyatini baholashga yondashuvlardagi farqlarning ikkinchi sababi ko'proq ahamiyatga ega. Mazkur blokning ko'pgina ko'rsatkichlari mablag'larning qanday manbalari tahlilchi tomonidan baholash uchun tanlanganligiga bog'liq holda turli hajmga ega. Umumiy

ko'rinishda uchta variantni keltirish mumkin, ularda hisob-kitoblar uchun quyidagilar haqidagi ma'lumotlardan foydalaniladi:

a) barcha manbalar haqidagi;

b) uzoq muddatli manbalar haqidagi;

v) o'zlik kapitali, bank kreditlari va qarzlari (uzoq va qisqa muddatli) haqidagi.

Ishlab chiqarish faoliyati ikki yoqlama baholanishi mumkin: birinchidan, mablag'lar manbalari tuzilmasi nuqtai nazaridan va ikkinchidan, tashqi manbalarga xizmat ko'rsatish bilan bog'liq xarajatlar nuqtai nazaridan. Tegishli, ikki guruh ko'rsatkichlar ajratiladi va ular shartli ravishda kapitallashtirish koeffitsiyentlari hamda qoplanish koeffitsiyentlari deb ataladi. Ushbu ko'rsatkichlarga qisqacha ta'rif beramiz.

Kapitallashtirish koeffitsiyentlari guruhida avvalambor o'zlik va qarz mablag'larining nisbati hamda ularning balans valyutasidagi hissasi ajratiladi (bu guruh ko'rsatkichlarning boshqacha nomi – leverij koefitsientlari).

Biroq bu ko'rsatkichlar moliyaviy holatni faqat umumiy baholashga imkon beradi hamda ekspress-tahlil doirasida qo'llaniladi. Korxonalar faoliyatining ushbu tomonini batafsilroq tavsiflash uchun jahon hamda mahalliy hisob-tahlil amaliyotida ko'rsatkichlar tizimi ishlab chiqilgan. Bu, xususan, kapitallashtirilgan (ya'ni kapital qo'yilmalar va uzoq muddatli moliyaviy investitsiyalarga yo'naltirilgan) hamda o'zlik aylanma mablag'lari nisbati, o'zlik mablag'larini jamg'arish sur'atlari, qisqa muddatli va uzoq muddatli majburiyatlar nisbatidir.

Albatta, ishlab chiqarish faoliyatini tahlil qilishda tegishli tarmoqning barcha xususiyatlarini hisobga olishning iloji yo'q, ularning ayrimlarini bir-biriga qo'shib bo'lmaydi yoki ularni o'lchash ancha mushkul. Biroq ishlab chiqarish faoliyatini boshqarish uchun imkon qadar bu xususiyatlarni hisobga olmoq kerak.

Korxonaning ishlab chiqarish faoliyatini biror bir ko'rsatkich bilan ifodalanmaydi, u bir qator ko'rsatkichlar bilan tavsiflanadiki, ularning har biri moliyaviy faoliyatning faqat bir tomonini aks ettiradi. Xususiylar ko'rsatkichlarning yig'indisini baholash orqaligina umumiy manzarani ko'rish mumkin, bunday ko'rsatkichlardan eng asosiysi esa rentabellik, ya'ni korxonani foyda keltirish qobiliyatidir.

Ishlab chiqarish faoliyatini tahlil qilish va baholash uchun biz o'zimiz tanlagan baholash ko'rsatkichlari tizimi bo'yicha rentabellik ko'rsatkichlarini hisoblab chiqishni taklif etamiz.

Rentabellik ko'rsatkichining u yoki bu variantini hisoblab chiqishda har gal muayyan maqsadlar, ya'ni rentabellikning o'zgarishidagi birorta yo'nalishlarni va ishlab chiqarish faoliyatining istiqboldagi natijalarini ko'ra bilish uchun alohida ishlab chiqarish omillarining muayyan davrda hamda dinamikada bir qancha davrlar uchun rentabellikni shakllantirishga ta'sirini aniqlash maqsadi qo'yiladi.

Operatsion auditning kelgusi rivojlanishi xorijiy tajribalarni tanqidiy nuqtai nazardan ko'rib chiqish, nazariya sohasida chuqurlashtirilgan tadqiqotlar va avvalo, auditning mazkur turi konsepsiyasini ishlab chiqishni talab qiladi. Shuningdek, tadbirkorlik faoliyati sharoitlarida operatsion auditning mazmuni va maqsadlarini aniqlash ham zarur. Agar ilgari auditorlik faoliyatiga restrospektiv xarakter xos bo'lgan va u me'yoriy hujjatlarga muvofiq amalga oshirilgan moliyaviy va xo'jalik operatsiyalarini aks ettirishning ishonchliligini tekshirishga yo'naltirilgan bo'lsa, endilikda buning o'zigina yetarli emas. Mulk egalari va axborotdan foydalanuvchilar auditoridan iqtisodiy qarorlar qabul qilishga asos, biznes ekspertizasi, turli xil masalalar bo'yicha vakolatli maslahat olishga umid qiladilar. Shu sababli operatsion audit konsepsiyasi biznesning rivojlanishiga bog'lanishi zarur. Audit vujudga kelishi mumkin bo'lgan tadbirkorlik riskini aniqlash va korxonani rivojlantirish istiqbollari ochib berishga yo'naltirilgan bashoratli xarakterga ega bo'lishi lozim.

Operatsion auditning maslahat sifatidagi rolini oshirish talab qilinadi, chunki ular mazkur tarmoq va undagi korxonalar faoliyatining o'ziga xosliklari haqida eng to'liq axborotga ega bo'ladi. Operatsion auditning asosiy e'tibori strategik tahlil, korxonada miqyosidagi tahlil, xo'jalik jarayonlari tahlili va xo'jalik risklarini baholashni ko'zda tutuvchi auditorlik tekshiruvlari tomon yo'naltirilishi lozim.

Ishlab chiqarish va xo'jalik faoliyatini tahlil qilishda korxonaning o'tmishdagi ish ko'rsatkichlaridan tarkib topishdan tashqari korxonaning kelajakda rivojlanish imkoniyatlarini baholashga imkon beruvchi baholash ko'rsatkichlari tizimidan foydalanish zarur. Xususan, ishlab chiqarish va xo'jalik faoliyati tahlili korxonada aktivlari, moliyasi va daromadlarining bo'lajak holati bo'yicha auditorlar kutgan natijalarga asosan shakllanishi lozim. Bunda auditorlarning hisobot davri yakunidagi natijalar, o'rta va uzoq muddatli rivojlanish tahlili, korxonaning moliyaviy holati va likvidligini baholashni mo'ljallab ish tutishi maqsadga muvofiq.

Operatsion auditga risk va tizimli yo'naltirilgan tekshiruv usullarini asos qilib olish maqsadga muvofiq. Bu shuni anglatadiki, auditor ularni o'tkazishda uning fikricha xatolar riski eng yuqori bo'lgan hisobot

moddalari yoki hisobga olish sohalari bilan masho'ul bo'ladi. Tahliliy yalpi tekshiruvlar faqat firibgarlik va suiiste'mol holatlari aniqlangan hollardagina amalga oshiriladi. Operatsiyalarni tanlanma kuzatish doim ham to'liq auditorlik dalillarini taqdim etavermaydi, shuning uchun tahliliy auditorlik dasturlari tobora ko'proq ahamiyat kasb etishi lozim.

Auditorlar shuningdek, korxonada ro'y berayotgan jarayonlarinigina emas, balki atrof-muhit va u bilan bog'liq risklarni ham ko'rib chiqishlari zarur. Xo'jalik faoliyati risklari va tarmoqning iqtisodiy sharoitlariga yo'naltirilganlik auditorlarning ixtisoslashuv darajasi yuqori bo'lishi hamda tekshiruvlarda rahbariyat va mutaxassislarning ishtirok etishini talab qiladi. Shu sababli operatsion audit jarayonlari, soliq va buxgalteriya qonunchiligidan xabardor, EHM uchun dasturiy mahsulotlar bo'yicha bilimlarga ega, tarmoq ichidagi iqtisodiy ko'rsatkichlarni hisob-kitob qilish uslubiyati, korxonada boshqaruvi masalalari bo'yicha konsalting elementlari bilan ta'minlangan mutaxassislardan tarkib topishi lozim.

Shunday qilib, auditning asosiy konsepsiyasi, amaliyoti va nazariyasini umumlashtirishdan kelib chiqqan holda operatsion auditni xo'jalik subyektida uning rahbariyati manfaatlari yo'lida tashkil etilgan va ichki hujjatlar bilan tartibga solinuvchi nazorat tizimi sifatida ko'rib chiqish mumkin bo'ladi. Operatsion audit tashkilot ichida amalga oshiriluvchi, iqtisodiy hatti-harakat va hodisalarning belgilangan ish samaradorligiga moslik darajasini aniqlash, kelgusi rivojlanishni bashorat qilish, tavsiya va maslahatlarni ishlab chiqish maqsadida ular haqidagi dalillarni obyektiv ravishda to'plash, tahlil qilish va baholash bo'yicha sistemali ilmiy asoslangan jarayonga asoslanuvchi moliyaviy-xo'jalik va boshqaruv faoliyatiga mustaqil vakolatli baho berishni ifodalaydi. Shu bilan birga operatsion auditni iqtisodiy subyektning bo'g'inlari faoliyati samaradorligi nazorati usullaridan biri, ichki nazorat va buxgalteriya hisobi tizimining ishonchliligini baholash vositasi deb hisoblash mumkin. Operatsion auditning ishi xo'jalik subyektini rahbariyati uchun axborot va maslahat ahamiyatiga ega bo'ladi. Boshqaruv funksiyasi sifatida operatsion audit u bilan uzviy bog'liq bo'lib, boshqaruv qarorlarini ishlab chiqishda o'zaro aloqada bo'ladi.

14.3. Ishlab chiqarish bosqichi auditi va operatsion audit vazifalarini ajratish

Chuqur va aniq obyektiv boshqaruv qarorini qabul qilish uchun tahliliy xulosalarga bir qancha turdagi axborot manbalariga ishlov berish orqali erishiladi. Korxonada operatsion auditi uchun ichki axborot manbalari

muhim ahamiyatga ega. Ular tarkibiga quyidagilar kiradi:

- ta'sis hujjatlari;
- asosiy vositalar va oborot mablag'lar tarkibi, ularning qiymati, xo'jalik operatsiyalari hamda korxonaning daromad va xarajatlarini o'zida ifoda etuvchi dastlabki hujjatlar;
- texnik loyihalarga oid hujjatlar;
- investorlar, mol yetkazib beruvchilar, xaridorlar, qarzdorlar, emitentlar o'rtasida bo'ladigan munosabatlarni ifodalovchi yuridik hujjatlar;
- buxgalteriya hisobining analitik ma'lumotlari;
- tezkor va statistik hisob ma'lumotlari;
- moliyaviy hisobot;
- nazorat organlarining dalolatnomalari, auditor va soliq inspeksiyalari tomonidan o'tkazilgan tekshiruv xulosalari, tijorat banklarining dalolatnomasi;
- me'yoriy hujjatlar;
- biznes-reja va h.k.
- Boshqaruv qarorlarini ishlab chiqish uchun quyidagi tashqi manbalardan ham foydalaniladi:
 - davlatning iqtisodiy sohadagi siyosatini ifodalovchi siyosiy xarakterdagi manbalar, masalan, tadbirkorlik faoliyati bilan shug'ullanuvchilar uchun soliq yukini pasaytirish orqali rag'batlantirish yoki ayrim turdagi faoliyatlarni cheklashlarni keltirish mumkin;
 - ayrim turdagi tovarlar, xizmatlarga bo'lgan talab va ehtiyojlar, kredit stavkalari foizi, chet el valyuta kursini o'zgarishi, ayrim kompaniya va tijorat banklari reytingi to'g'risidagi ma'lumotlar;
 - mol yetkazib beruvchilar, xaridorlar, investorlar, kreditorlarning moliyaviy holati to'g'risidagi ma'lumotlar;
 - rahbar lavozimdagi yuridik shaxslarning ishbilarmonlik va shaxsiy sifat ko'rsatkichlarini ifodalovchi ma'lumotlar;
 - gazeta, jurnal, birja byulletenlari, televidenie va radio, internet ma'lumotlari va h.k.

Operatsion audit manbalari guruhlariga ajratiladi, hisobotlardagi ma'lumotlar har tomonlama chuqur tekshiruvdan o'tkazilib, so'ng ma'lumotlarga analitik ishlov beriladi.

Operatsion auditining asosiy vazifalaridan biri ishlab chiqarish samaradorligini oshirish rezervlarini aniqlash va ulardan maqsadga muvofiq foydalanishni tashkil etadi. Rezervlarni aniqlash mexanizmi

korxonaning aniq shart-sharoiti va oldiga qo‘ygan vazifalariga tayanadi. Uning umumiy tuzilishi quyidagicha:

Ishlab chiqarish samaradorligini oshirishdagi bosh bo‘g‘in aniqlanadi. Ularga sarf-xarajatlarni kiritish mumkin, chunki mahsulot tannarxida ularning ulushi yuqori. Sarf-xarajatlarni qisqartirish tufayli katta iqtisodiy samaraga erishiladi.

Ishlab chiqarishning “tor tomonlari” aniqlanadi, ular ishlab chiqarishning o‘shir sur‘atlarini oshirishga, tannarxni pasaytirishga imkon bermaydi.

Ishlab chiqarish tipi hisobga olinadi. Masalan, keng ko‘lamli ishlab chiqarishda rezervlarni belgilangan ketma-ketlikda aniqlash tavsiya etiladi: mahsulot ishlab chiqarish va boshqa operatsiya jarayoni; yakka tartibdagi ishlab chiqarishda ishlab chiqarish siklining ayrim operatsiyalari bo‘yicha aniqlanadi.

Rezervlar mahsulotni hayot siklini barcha bosqichlari yoki obyektlari (loyihalashtirish, ishlab chiqarish, sotish) bo‘yicha aniqlanadi.

Moddiy resurslardan iqtisod, ya‘ni mavjud mehnat, uskunalaridan foydalanishda erishgan taqdirdagina rezerv komplekt deb hisoblanadi.

Rezerv deb nimaga aytiladi?

Operatsion audit amaliyotida rezerv ikki xil tushunchaga ega.

Birinchi tushuncha – vaqtinchalik ishlatilmay turgan moddiy-buyumlashgan resurslarga aytiladi, masalan, zaxiradagi xomashyo, materiallar, yoqilg‘i, yarimfabrikatlar, zaxiradagi (o‘matilmagan) uskunalar va h.k. Bu zaxiralar moddiy-texnik ta‘minotdagi uzilishlar, ishlab chiqarish hajmining oshishi, mahsulot assortimentining o‘zgarishi, materiallardan foydalanishda normaga nisbatan ortiqcha sarfga yo‘l qo‘yilgan hollarda ishlatiladi.

Ikkinchi tushuncha – ishlab chiqarish samaradorligini oshirishda foydalanilmagan imkoniyatlarni anglatadi. Bunday rezervlarni aniqlash xo‘jalik faoliyatining kompleks operatsion auditing asosiy vazifasidir.

Rezervlar – xo‘jalik faoliyati samaradorligini oshirishdagi ishga solinmagan imkoniyatlar – quyidagi belgilariga ko‘ra turkumlanadi:

1) resurs turlari bo‘yicha:

- mehnat resurslari;
- mehnat vositalari;
- mehnat predmetlari.

Har bir resurslarga turi bo‘yicha ekstensiv va intensiv rezervlar ta‘siri aniqlanadi. Masalan, ish vaqti yo‘qotilishini bartaraf etish orqali mehnat unumdorligini oshirish ekstensiv yo‘l, vaqt birligi ichida ishchining

yaratgan mahsulotini ortishi esa intensiv yo‘l hisoblanadi;

2) takror ishlab chiqarish jarayonining bosqichlari bo‘yicha: ta‘minot, ishlab chiqarish va mahsulotni sotish bo‘yicha rezervlari;

3) mahsulotni hayot sikli bosqichlari bo‘yicha:

- ishlab chiqarishning dastlabki bosqichi (ishlab chiqarish uchun konstruktorlik va texnologik jihatdan tayyorgarligi);

- ishlab chiqarish bosqichi (yangi mahsulot turlarini o‘zlashtirish, ilg‘or texnologiyalarni ishlab chiqarishga joriy etish va mahsulotni ishlab chiqarish);

- ekspluatatsiya bosqichi (kafolat va kafolatdan keyingi davr);

4) xo‘jalikni yuritish samaradorligi ko‘rsatkichlari bo‘yicha rezervlar:

- ishlab chiqarishni oshirish;

- mahsulot assortimenti va sifatini yaxshilash;

- mehnat unumdorligini oshirish;

- material sig‘imi va mahsulot fond sig‘imini pasaytirish;

- ishlab chiqarish siklini qisqartirish;

- asosiy ishlab chiqarish fondlaridan foydalanishni yaxshilash;

- mahsulot tannarxini pasaytirish va foydani oshirish;

Rezervlardan foydalanish muddatlari bo‘yicha – joriy va istiqbolli rezervlarga bo‘linadi. Joriy rezervlar joriy yilda foydalanish uchun mo‘ljallangan rezervlardir. Joriy rezervlardan foydalanish uchun xo‘jalikni yuritishni tubdan yaxshilash, aniq ko‘zga ko‘ringan yo‘qotishlar va unumsiz xarajatlarni bartaraf etmoq lozim. Komplekt (jami yoki umumlashgan) joriy rezervlarni aniqlash uchun har bir resurs bo‘yicha alohida, ya‘ni mehnat resurslari, mehnat vositalari va mehnat predmetlari bo‘yicha rezervlar hisob-kitobini qilish kerak.

Masalan, mahsulot ishlab chiqarish hajmini oshirish bo‘yicha aniqlangan rezervlar quyidagilardan iborat:

- mehnat resurslari bo‘yicha – 3000 ming so‘m;

- mehnat vositalari bo‘yicha – 2000 ming so‘m;

- mehnat predmetlari bo‘yicha – 800 ming so‘m.

Komplekt rezerv 800 ming so‘mni tashkil etadi. Komplektga ega bo‘lish uchun xomashyo, yoqilqi, materiallar va ishlab chiqarish uskunalari qo‘shimcha xarid etish lozim.

Aniqlanish usuliga ko‘ra rezervlar yaqqol (ochiq) va maxfiy (yashirin) qismlarga bo‘linadi.

Yaqqol rezervlarga quyidagilar kiradi:

• xo‘jasizlik, shartnoma majburiyatlarini buzganlik tufayli yo‘qotishlar, ishlab chiqarish braki, tayyor mahsulot va materiallar

kamomadi, moddiy resurslar iste'mol qiymatining yo'qotilishi;

• barcha turdagi resurslar bo'yicha rejaga nisbatan ortiqcha sarfga yo'l qo'yilishi.

Uskunalarining qoniqarsiz texnik holatda bo'lishi, xodimlar malakasining pastligi va boshqa sabablarga ko'ra ortiqcha sarfga yo'l qo'yiladi. Operatsion auditning vazifasi bunday turdagi yo'qotishlar va ortiqcha sarflarning vujudga kelish sabablarini aniqlash va ularni bartaraf etish yo'llarini belgilashdan iborat.

Maxfiylashgan (yashirin) rezervlar fan va texnikaning ilg'or tajribalarini ishlab chiqarishga tatbiq etish bilan uzviy bog'liq. Bunday rezervlar operatsion audit orqali ichki xo'jalik va xo'jaliklararo o'tkaziladigan qiyosiy tahlil orqaligina aniqlanadi.

Operatsion auditning iqtisodiy samaradorligini asoslash ishlab chiqarishning iqtisodiy samaradorligini aniqlash umumiy muammosining bir qismi hisoblanadi. Operatsion auditning iqtisodiy samaradorligini hisoblash umumiy uslubiy tamoyillar, ya'ni uni amalga oshirish xarajatlarini erishilgan natijalar bilan taqqoslash asosida amalga oshirilishi mumkin.

Har bir holatda operatsion auditni tashkil etish va uning faoliyatini boshqarishni takomillashtirishga yo'naltirilgan chora-tadbirlar samaradorligini aniqlagan holda, sanab o'tilgan ko'rsatkichlar ichidan ayrimlarini baholash mezonlari sifatida tanlab olish, boshqalarini esa natijalarga erishish shartlarini tavsiflovchi chekllovlar sifatida qabul qilish maqsadga muvofiq hisoblanadi.

14.4. Operatsion auditda iqtisodiy tahlil usullarini qo'llash

Xo'jalik subyekti muvaffaqiyatli faoliyat yuritishi uchun, mahsulot ishlab chiqarishni oshirish va uning tannarxini kamaytirish, xo'jalik mexanizmini va faoliyatning barcha bo'g'inlarini boshqarish mexanizmini takomillashtirish uchun kundalik ichki xo'jalik nazoratini hamda operatsion audit jarayonlari ekspertizasini olib borish talab etiladi.

Operatsion auditda korxonaning moliya-xo'jalik faoliyatini tekshirishda moliyaviy holati va to'lov qobiliyatini o'rganish va baholash nihoyatda muhim ahamiyatga ega. Moliyaviy holat va to'lov qobiliyati korxonalar tomonidan moliyaviy-xo'jalik faoliyati hamda kelajakda strategik maqsadlarga erishish imkoniyatlarini baholash bo'yicha harakat taktikasini ishlab chiqilishi maqsadida operatsion auditda iqtisodiy tahlilning turli xil tahliliy muolajalaridan foydalanish orqali tekshiriladi.

Operatsion auditda tahliliy ishlarni olib borishning asosiy maqsadi

asosiy (operatsion) va moliyaviy faoliyatdagi kamchiliklarni o'z vaqtida aniqlash va bartaraf etish hamda korxonaning ishlab chiqarish samaradorligi, moliyaviy holati va to'lov qobiliyatini yaxshilash rezervlarini topishdir. Bunda quyidagi vazifalarni hal qilish zarur:

ishlab chiqarish, tijorat va moliyaviy faoliyatning turli ko'rsatkichlari o'rtasidagi alohalarni o'rganish asosida moliyaviy resurslarning kelib tushishi va ulardan foydalanish bo'yicha rejaning korxonaga ishlab chiqarish samaradorligini yaxshilash nuqtai nazaridan bajarilishini baholash;

xo'jalik faoliyatining real sharoitlari hamda o'zlik va qarz resurslarining mavjudligidan kelib chiqib istiqboldagi moliyaviy natijalar va iqtisodiy samaradorlikni aniqlash; resurslardan foydalanishning turli variantlari uchun ishlab chiqarish modellarini ishlab chiqish;

mehnat, moddiy va moliyaviy resurslardan yanada samarali foydalanish va korxonaning ishlab chiqarish samaradorligiga yo'naltirilgan aniq chora-tadbirlarni ishlab chiqish;

tahlilning chuqurligi, tahliliy xulosalarning ishonchliligi va haqqoniyligi turli xil axborot manbalaridan foydalanish va ularni tahliliy qayta ishlash orqali ta'minlanadi. Axborot qanday manbadan olinganiga qarab uni ichki va tashqi axborotga ajratish mumkin.

Tahlilni axborot bilan ta'minlashda eng katta rol ichki axborotga tegishli bo'lib, unga xo'jalik hisobining (operativ va joriy, ishlab chiqarish, boshqaruv, moliyaviy), buxgalteriya va statistika hisobotining barcha turlari, ta'sis hujjatlari, ta'minotchilar va xaridorlar, ijarachilar bilan shartnomaviy munosabatlarni aks ettiruvchi yuridik hujjatlar, ishlab chiqariladigan mahsulot turlarini, xo'jalik subyekti faoliyatining barcha tomonlarini boshqarishni avtomatlashtirish darajasini ifodalovchi loyihaviy va boshqa texnik hujjatlar; me'yoriy-reja hujjatlari va biznes-rejalar, auditorlik va nazorat qiluvchi organlar tekshiruvlarining hujjatlari kiradi.

Operatsion auditning turli shakllarini o'tkazish uchun ichki axborotning turli manbalaridan va ularning turli xil nisbatlaridan foydalanish mumkin.

Buxgalteriya hisobi ma'lumotlaridan ichki foydalanuvchilar barcha turdagi tahlilni o'tkazishda o'z vakolatlari doirasida foydalaniladilar. Tashqi foydalanuvchilar uchun axborotning asosiy manbai moliyaviy hisobot bo'lib, uni korxonaning har qanday hamkori bemalol qo'llashi mumkin.

Operatsion audit jarayonida iqtisodiy tahlil usullarini qo'llash faqat korxonaga faoliyatidagi odatdan tashqari bitimlar va voqea-xodisalarni,

o'zgarishlarni, samarasizlikni, rentabellikning yo'qligini, me'yorlardan og'ishlarni yoki g'ayriqonuniy xatti-harakatlarni aniqlash imkonini beradi. Operatsion audit jarayonida ular ichki auditorlarni axborotni baholashning oqilona va samarali vositalari bilan ta'minlaydilar. Bunda ichki auditor axborotni avval-boshidan taxminlangan mezonlar bilan, shuningdek tekshiruv davomida tasdiqlangan rejalar bilan solishtiradi.

Operatsion auditdagi tahliliy usullar ichki auditorlarga kelgusida qo'shimcha tekshiruvlarga zarurat paydo bo'lishi mumkin bo'lgan vaziyatlarni aniqlashga yordam beradi. Bundan tashqari, tahliliy usullardan audit natijalarini tasdiqlovchi axborotni o'rganish va baholash uchun auditorlik tekshiruvini rejalashtirish bosqichida ham foydalanish mumkin. Ularni tanlashda auditorlar tekshirilayotgan uchastkaning muhimligi, ishonchli moliyaviy axborotning mavjudligi, tahliliy usullar natijalarini bashorat qilishning aniqligi, tekshirilayotgan korxonaga tegishli tarmoq bo'yicha axborotning mavjudligi va uning solishtirishi, audit amallarining auditorlik tekshiruv natijalarini qay darajadagi aniqlik bilan tasdiqlashi kabi omillarni hisobga olishlari shart.

Tahliliy usullardan foydalanish audit sifatini oshirishga va uni o'tkazishga umumiy xarajatlarni qisqartirishga imkon beradi.

Zamonaviy sharoitlarda amaldagi korxonaga konsepsiyasi, ya'ni u qanchalik faoliyatini davom ettira olishini aniqlash alohida ahamiyat kasb etadi. Bu muammoni faqat operatsion audit usullaridan foydalanib rivojlanish yo'nalishini aniqlash orqali hal qilish mumkin. Buning uchun ishlab chiqarish, xarajatlar, foyda, sotuvlar hajmi nisbatlarini tahlil qilish, olingan natijalar asosida rentabellik, likvidlilik va moliyaviy barqarorlik, unumdorlik va samaradorlik darajalarini belgilash, tegishli xulosani ta'riflab berish talab etiladi.

Korxonaga faoliyatini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishda operatsion audit vositasi bo'lib xizmat qiladi va auditorlik dalillarini qo'lga kiritish uchun zarur bo'lgan tahliliy usullarga aylanadi. Bunda auditorlik ishining o'ziga xos xususiyatlari tahliliy usullarni bajarishda muayyan izchillikni taqozo etadi.

Xorijiy olimlarning tadqiqotlari shundan dalolat beradiki, tahliliy usullar xatoliklarning 27,1 foizini, prognozlash va munozaralar esa – 18,5 foiz, birgalikda – 45,6 foiz xatoliklarni aniqlashga yordam beradi¹⁰⁷.

Tahliliy usullar quyidagilarni o'z ichiga oladi¹⁰⁸:

¹⁰⁷ Андреев В.Д. Использование экономического анализа в ревизионной работе / В.Д. Андреев - М.: МКИ, 2005. - 99 стр.

¹⁰⁸ 13-сон "Тahliliy amalalar" nomli AFMS. O'zR Adliya vazirligida 1999 йил 03 сентябр 814-сон билан ro'yxatga olingan.

1. Xo'jalik yurituvchi subyekt moliyaviy hisobotlarining ko'rsatkichlarini uning rejadagi ko'rsatkichlari bilan solishtirish.

2. Moliyaviy hisobotlarning ko'rsatkichlarini korxonaga tomonidan belgilangan prognoz ko'rsatkichlari bilan solishtirish.

3. Moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini amaldagi qonunchilik va me'yoriy hujjatlar yoki xo'jalik yurituvchi subyektlarning o'zlari o'rnatgan me'yoriy ko'rsatkichlar bilan solishtirish.

4. Moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini moliyaviy hisobot tarkibiga kirmaydigan ko'rsatkichlar bilan solishtirish.

5. Moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini tarmoqning o'rtacha ma'lumotlari bilan solishtirish.

6. Moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini va ular bilan bog'liq bo'lgan nisbiy koeffitsiyentlarni vaqt o'tishi davomidagi o'zgarishlarini tahlil qilish.

Standartda¹⁰⁹ tahliliy usullar deganda auditor tomonidan olingan axborotni tahlil qilish va baholash, tekshirilayotgan iqtisodiy subyektning buxgalteriya hisobida noto'g'ri aks ettirilgan yoki o'ayrioddiy xo'jalik faoliyati faktlarini aniqlash maqsadida uning eng muhim moliyaviy va iqtisodiy ko'rsatkichlarini, shuningdek xatoliklar va buzilishlarning sabablarini tadqiq qilish tushuniladi.

V.D. Andreevning¹¹⁰ fikricha, bunday ta'rif tahliliy usullarning mohiyatini ochib beradi, ammo ularni audit jarayonida kompleks qo'llashning barcha turlarini ko'rsatmaydi. Audit o'tkazish jarayonida operatsion auditning asosiy maqsadi esa nazorat qilinayotgan obyektlarning o'zlariga yuklatilgan funksiyalarni eng kam xarajatlar qilib yuqori yakuniy natijalar bilan bajarilishini ta'minlaydigan eng maqbul tashkiliy va iqtisodiy yechimlar variantlarini topishdir. Bunda tahliliy jadvallarning yakuniy shakllari tekshirilayotgan obyektning faoliyati natijalarini tahlil qilish uchun axborot manbai bo'lib xizmat qilishi va nazoratning boshqa usullari yordamida olingan auditorlik tekshiruv materiallarining uyg'un tarkibiy qismiga aylanmog'i kerak.

Bunday tahliliy ish samaradorligiga erishish ko'p jihatdan ko'rsatkichlar tarkibini to'g'ri belgilashga, omillarni va tahlil o'tkazish ketma-ketligini tanlashga bog'liq. Auditning o'ziga xos tomonlarini hisobga olib, operatsion audit shunday amalga oshirilishi kerakki, tekshirilayotgan obyektning faoliyati to'g'risida fikr bildirish uchun zarur

¹⁰⁹ Стандарты аудиторской деятельности Аналитические процедуры Протокол комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации от 11.07.2000 г. №1

¹¹⁰ Андреев В.Д. Внутренний аудит: учебное пособие - М. Финансы и статистика, 2003 - 164 с

auditorlik dalillari olinsin. Tahliliy usullar oldingi davr uchun moliyaviy axborot bilan solishtirish, kutilayotgan natijalarni va korxonani ishlab chiqarish faoliyatini yuritish imkoniyatlarini prognozlash, ko'rsatkichlar va yo'nalishlarni tahlil qilish, og'ishlarni o'rganish, nisbiy va omilli miqdorlarni hisoblab chiqish, omilli tahlilni o'z ichiga olishi kerak.

Umuman olganda, tahlil natijalari bo'yicha sifat jihatdan yangi, xo'jalik subyektining rasmiy hisobotida bo'lmagan axborot shakllantirilishi, shuningdek, xo'jalik tizimining rivojlanish yo'nalishi namoyon bo'lishi kerak. Tahlil yo'nalishlari korxonaning mulkiy, moliyaviy holatini shuningdek, ishlab chiqarish va moliyaviy-xo'jalik faoliyatining samaradorligini tahlil qilish va baholashni aks ettirishi lozim. Bu yo'nalishlarda asosiy e'tibor to'lov qobiliyati va moliyaviy barqarorlik ko'rsatkichlariga, korxonalar mulkiy holatidagi sifat o'zgarishlariga, ishchanlik va rentabellikni tahlil qilishga qaratilmog'i maqsadga muvofiqdir.

Xulosa qilib aytganda, iqtisodiyotni modernizatsiyalash sharoitida operatsion auditning amal qilishi boshqaruvchilar manfaatlarini kapital va resurslardan samarali foydalanishga muvofiqlashtiradi, muayyan vaqt oralig'ida daromadlarning korxonani o'stirish istiqbollari uchun ta'minlaydi, raqobat kurashida afzalliklarni qo'lga kiritishga va o'ziga xos vazifalarni hal qilishga yo'naltirilgan kompleks tadbirlarni amalga oshirish uchun sharoit yaratadi. Hozirgi paytda biz an'anaviy qayd qiluvchi nazoratdan uning aktiv shakllariga o'tish vazifasini qo'yamiz, bu, xususan, ichki audit tizimiga o'tish bo'lib, prognozlash, tahliliy usullar va tashkiliy hamda iqtisodiy yechimlarni asoslashdan foydalanishni taqozo etadi va asoslangan boshqaruv qarorlarini qabul qilishga imkon beradi.

Har qanday auditor operatsion audit jarayonida korxonalarning moliyaviy faoliyatini tekshirishdan oldin, uning umumiy faoliyatini ko'rib chiqishi lozim. Buning uchun umumiy mutlaq ko'rsatkichlardan foydalanishni tavsiya qilamiz (14.1-jadval).

Jadval ma'lumotlariga asosan quyidagi xulosalar qilish mumkin:

- tekshirilayotgan korxonalar eksport-import muomalalarini amalga oshiruvchi yirik kompaniyalardan biri bo'lib, mamlakat iqtisodiyotida katta ahamiyatga ega;

- mahsulot (ish, xizmat) lar sotishdan sof tushum hajmi ko'paygan, olinadigan foyda oshgan, debitorlik qarzlari kamaygan. Demak, korxonada umuman, moliyaviy holat yaxshilangan;

shu bilan birga uzoq muddatli aktivlar va joriy aktivlar qiymati kamaygan.

Korxonaning umumiy mutlaq ko'rsatkichlari (ming so'm)

Ko'rsatkichlar	Yil boshiga	Yil oxiriga	O'zgarishi (%)
Korxonaning aktivlari qiymati jumladan,	27424425	26983736	98,39
Uzoq muddatli aktivlar, shundan:	2491955	2307456	92,59
Asosiy vositalar	1308982	889056	67,91
Nomoddiy aktivlar	602	-	
Uzoq muddatli investitsiyalar	1129421	1394400	123,46
Uzoq muddatli debitorlik qarzlari	23000	24000	104,34
Joriy aktivlar, shundan:	24982470	24676280	98,77
Tovar moddiy zaxiralari	311630	470854	151,09
Debitorlar	21579936	19878486	92,11
Pul mablag'lari	2758595	3468605	125,73
Mahsulot (ish, xizmat)lar sotishdan sof tushum	6986993	9581847	137,13
Mahsulot (ish, xizmat)lar sotishning yalpi foydasi	5138078	7166754	139,48
Daromad (foyda) solig' to'langunga qadar foyda (zarar)	2204294	3182587	144,38

Tekshirish jarayonida umumiy nisbiy ko'rsatkichlar korxonalar faoliyatining moliyaviy holatini umumiy ifodalashga yordam beradi. Umumiy nisbiy ko'rsatkichlar sifatida quyidagi ko'rsatkichlardan foydalanamiz (14.2-jadval).

Korxonaning umumiy nisbiy ko'rsatkichlari (ming so'mda)

№	Ko'rsatkichlar	Yil boshiga	Yil oxiriga	O'zgarishi (%)
1	Korxonona mol-mulkinging o'rtacha qiymati	27424425	26983736	98,39
2	Ishlab chiqarish fondlarning o'rtacha qiymati	2491955	2307456	92,59
3	Mahsulot (ish, xizmat)lar sotishdan sof tushum	6986993	9581847	137,13
4	Mahsulot (ish, xizmat)lar sotishning yalpi foydasi	5138078	7166754	139,48
5	Mol-mulk qiymatining har bir so'miga:			
	Ishlab chiqarilgan yalpi mahsulot ($3q/1q*100$)	25,47	35,50	137,80
	Olingan yalpi foyda ($4q/1q*100$)	18,73	26,55	141,75
6	Ishlab chiqarish fondlarining har bir so'miga:			
	Ishlab chiqarilgan yalpi mahsulot ($3q/2q*100$)	280,38	415,25	148,10
	Olingan yalpi foyda ($4q/2q*100$)	206,18	310,59	150,64

Yuqorida keltirilgan ko'rsatkichlar korxonalar mol-mulki, ishlab chiqarish fondlaridan foydalanish samaradorligini ifodalaydi.

Yil boshida yil oxiriga nisbatan korxonalar faoliyatining umumiy samaradorligi oshgan.

Korxonalar mol-mulkingining har bir so'miga nisbatan ishlab chiqarilgan yalpi mahsulot 137,80 foizga, olingan yalpi foyda 141,75 foizga oshgan. Shu davrda korxonalar ishlab chiqarish fondlarining har bir so'miga nisbatan ishlab chiqarilgan yalpi mahsulot 35,5 foizga, olingan yalpi foyda 26,55 foizga ortgan.

Demak, korxonalarda mol-mulkdan, ishlab chiqarish fondlaridan foydalanish samaradorligi ham oshgan, lekin ishlab chiqarish fondlaridan foydalanish samaradorligi pasayishi mol- mulkka nisbatan kamroq.

Korxonaning moliyaviy faoliyatini umumiy baholash pirovardida ularda foydalanilayotgan moddiy aylanma aktivlar korxonaning zaxiralari va xarajatlarini tekshiriladi.

Ma'lumki, korxonalar zaxiralari va xarajatlariga quyidagilar kiradi:

- ishlab chiqarish zaxiralari;
- tugallanmagan ishlab chiqarish;
- tayyor mahsulot;
- olib sotiladigan tovarlar;
- kelgusi davr sarflari.

Zaxiralalar va xarajatlar yoki moddiy aylanma aktivlar tarkibiga kiradigan aylanma mablag'lar turlarining ishlab chiqarishdagi tutgan o'rni har xil. Ishlab chiqarishni davom ettirish uchun ishlab chiqarish zaxiralari va tugallanmagan ishlab chiqarish qoldiqlari bo'lishi lozim. Lekin ularning hajmi ishlab chiqarish talablariga muvofiq optimal bo'lishi kerak. Ular yetishmasa ishlab chiqarish to'xtab qoladi, haddan tashqari ko'p bo'lsa, aylanma mablag'larning aylanib turishi sekinlashadi, korxonaning moliyaviy holati yomonlashadi.

Ishlab chiqarilgan tayyor mahsulot omborlarga yig'ilib qolmasdan o'z vaqtida sotilishi, iste'molchilarga yuborilishi lozim. Olib sotiladigan tovarlar ham o'z vaqtida sotilib turishi darkor. Bu holat korxonalarning zaxiralari va xarajatlarini yoki moddiy aylanma aktivlarining dinamik va tarkibiy o'zgarishini tekshirishni taqozo etadi (14.3-jadval).

Ko'rinib turibdiki, tayyor mahsulot o'tgan yilga nisbatan ko'paygan. Bu albatta, moliyaviy holatga ijobiy ta'sir ko'rsatadi. Lekin, ishlab chiqarish zaxiralari hajmi kamayishiga qaramasdan, korxonalar omborlarida sotilmasdan turgan tovarlarning ko'pligini ta'kidlash lozim. Demak, tovarlarni sotishni tezlatish choralarini ko'rish kerak.

Korxonaxaxiralari va xarajatlari dinamikasi hamda salmog'i ko'rsatkichlarini baholash (ming so'mda)

Ko'rsatkichlar	Yil boshiga		Yil oxiriga		O'zgarishi, (%)	
	summasi	salmog'i	summasi	salmog'i	summasi	salmog'i
1	2	3	4	5	6	7
Ishlab chiqarish zaxiralari	112265	33,85	71002	15,09	-41263	-18,76
Tayyor mahsulot	-	-	37382	7,93	+37382	
Tovarlar	199365	66,15	362470	76,98	+163105	10,83
Jami	301630	100	470854	100	169224	

Aylanma mablag'lardan samarali foydalanish va ularning aylanish holatini audit qilish natijasida korxonaning moliyaviy holatiga tegishli xulosalar berish imkoniyati yaratiladi. Shu boisdan, korxonaning ishlab chiqarish, moliyaviy ahvoriga baho berishda operatsion auditning o'rni qandayligini amaliy ma'lumotlar yordamida aniqlaymiz (14.4-jadval).

O'z mablag'lari manbai tahlili

T.p.	Ko'rsatkichlar	Yil boshiga	Yil oxiriga	Farq (-,+)
1	2	3	4	5
1	O'z mablag'lari manbalari	3518170	5810207	+2292037
2	Uzoq muddatli bank kreditlari	-	-	-
3	Uzoq muddatli aktivlar	2491955	2307456	-184499
4	Xususiy aylanma aktivlar (ishchi kapital) mavjudligi (1+2+3)	6010125	8117663	+2107538
5	Moddiy aylanma mablag'lar	24982470	24676280	-306190
6	Moddiy aylanma mablag'lar o'z mablag'lar bilan ta'minlanganligi	21464300	18866073	-2598227

Shunday qilib, kompaniyaning moddiy aylanma mablag'lar zaxirasining o'z mablag'lar bilan ta'minlanishi - 2598227 ming so'mga kamaygan. Uzoq muddatli aktivlar - 184499 ming so'mga kamayishi yaqqol salbiy vaziyat vujudga kelganidan dalolat beradi chunki korxonaning ishlab chiqarish imkonlari kamayadi.

Moddiy aylanma mablag'lar zaxirasi - 306190 ming so'mga kamayib ularning o'z mablag'lar bilan ta'minlanishi 2292037 ming so'mga oshganligining bir vaqtida, xususiy aylanma mablag'lar mavjudligi (ishchi

kapital) yuqoridagi qayd etilgan omellar hisobiga 2107533 ming so'mga oshgan.

Moddiy aylanma mablag'lar aylanishligi yil boshiga 89,93 ni tashkil etgan, bu yil davomida aylanish 0,27 bo'lganligini ko'rsatadi (14.5-jadval).

Tahlil qilinayotgan davrda moddiy aylanma mablag'lar aylanishligi koeffitsiyenti 0,21 ga oshgan, bu aylanishlik - 1,1 kunga kamayganligini va buning tejalganligini ko'rsatadi.

Aylanma mablag'lar aylanishligi ko'rsatkichi bir tarmoqdagi korxonalarda solishtiriladi. Chunki, odatda ular korxonaga xususiyatini tavsiflovchi maqsadli aktivlarning salmoqli ulushini tashkil etadi. Shu bois, barcha korxonalar uchun moddiy aylanma mablag'lar aylanma ko'rsatkichlarining eng muvofiq bo'lgan o'rtacha ko'rsatkichlarini amalda belgilash imkoni yo'q. Har bir analitik tartibni tahlil qilish natijalarini operatsion audit ma'lumotnomalari, bildirishnomalar, xatlar, raportlar ko'rinishida rasmiylashtirilib, ulardan Direktorlar kengashi qarorlari va buyruqlar loyihalarini tayyorlashda foydalanilishi mumkin.

14.5-jadval

Korxonaning aylanma mablag'lari tahlili

№	Ko'rsatkichlar	Yil boshiga	Yil oxiriga	Farq (-,+)
1	2	3	4	5
1	Mahsulot, ishlar va xizmatlar solishdan so'f tushum, ming so'm	6986993	9581847	2594854
2	Moddiy aylanma mablag'larning o'rtacha yillik qoldiqlari, ming so'm	24982470	24676280	-306190
3	O'rtacha debitorlik qizlar, ming so'm	21579936	19878486	-1701450
4	Moddiy aylanma mablag'larning aylanishlik koeffitsiyenti (1:2)	0,27	0,48	+0,21
5	Moddiy aylanma mablag'lar aylanishi (2:1)x360 kun	89,93	88,83	-1,1
6	Hisob-kitoblarda mablag'larning aylanishlik koeffitsiyenti, kun (1:3)	0,32	0,48	0,16
7	Hisob-kitoblarda mablag'lar aylanishi, kun (3:1)x360 kun	77,68	71,56	-6,12
8	Bir kunlik aylanish (1:360)	19408,3	26616,2	7207,9
9	Moddiy boyliklarga qo'yilgan mablag'lar tezroq aylanishi munosabati bilan aylanma mablag'lar bo'shatilishi			-1,1x 26616,2- 1248,53

Operatsion audit maqsadlariga erishishiga yo'naltirilgan uslubiyotni turli jihatlardan tahlil qilish lozim: balans moddalarini vertikal, gorizontal,

trendli tahlil qilish, shuningdek korxonaning likvidiligi, moliyaviy barqarorligi, rentabelligi va moliyaviy mustaqilligi koeffitsiyentlarini hisoblab chiqish va baholash. Axborot bazasi moliyaviy va statistika hisobotlari hamda buxgalteriya hisobi ma'lumotlari asosida tayyorlanadi. Uslubiyotning ushbu qismini ishlab chiqishda "Tahliliy amallar"¹¹¹ standartidan foydalaniladi.

Auditor oldiga qo'yilgan vazifalarni hisobga olgan holda umumiy moliyaviy tahlil sikllar bo'yicha tahliliy usullar bilan to'ldirilishi lozim. Masalan, pul mablag'lari, asosiy vositalar, nomoddiy aktivlar, moddiy-ishlab chiqarish xajiralari bilan ta'minlanganlik va ularni boshqarishni tahlil qilish. Bundan tashqari, muayyan sikllarning o'ziga xos xususiyatlarini hisobga oluvchi alohida koeffitsiyentlar tizimi, masalan, asosiy vositalarni yangilash, ularning safdan chiqishi, fondning qaytarilishi, fond sig'imi va fond bilan ta'minlanganlik koeffitsiyentlari hisoblab chiqilishi mumkin.

Tahlilni o'tkazishda avtomatlashtirilgan dasturlar amaliy yordam ko'rsatadi. Masalan, hisobotlarni tekshirish, ekspress-tahlil, bankrotlikni boshqarish uslubi bo'yicha tahlil, rentabellik va iqtisodiy o'sishni tahlil qilish, korxonaning moliyaviy ahvolini prognoz qilish, har qanday shakldagi boshlang'ich axborotdan foydalanish, bir ko'rsatkichlarni turli hisob standartlariga muvofiq tuzilgan boshqa ko'rsatkichlarga aylantirish, umuman korxonada va uning tarkibiy bo'linmalari bo'yicha tahlil o'tkazish, ko'rsatkichlarni hisobotlarga jamlash mumkin.

Bizningcha, operatsion auditning uslubiy ta'minoti tarkibida quyidagi uslubiyotlarni ishlab chiqish maqsadga muvofiq hisoblanadi: korxonada amaliy faoliyatining ta'sis hujjatlari qoidalariga mos kelishi bo'yicha; ichki audit jarayoni va auditorlik dalallarini olish bo'yicha; o'tkazilgan tekshiruvlar, maslahatlar, berilgan tavsiyalar bo'yicha hisobot hujjatlarini rasmiylashtirishga doir va ichki audit natijalarining amalga oshirilishi bo'yicha.

Umuman olganda uslubiy hujjatlar operatsion auditni o'tkazish texnologiyasiga nisbatan yalpi yondashuvni ta'minlashga yo'naltirilgan. Uslubiyotda bayon etilgan masalalarga izohlar berilgan ilovalar ishlab chiqilishi mumkin: savolnoma va auditorlik amallari ro'yxati; jadval, chizma, uslubiyot va auditorlik amallaridan foydalanish bo'yicha raqamli misollar keltirilgan ish hujjatlari; me'yoriy hujjatlar ro'yxati.

¹¹¹ 13-son "Tahliliy amallar" nomli AFMS. O'z.R Adliya vazirligida 1999-yil 3-sentyabrda 814-son bilan ro'yxatga olingan.

14.5. Operatsion audit natijalarini umumlashtirish

Operatsion auditning samaradorligini aniqlashda nazorat qilishning muayyan shakl, usul va texnologiyalari, nazorat qilish bilan band bo'lgan mutaxassislar va ular tomonidan o'tkazilgan tekshiruvlar yoki aniqlangan xatolar soni emas, balki xo'jalik subyekti rahbariyatining barcha jarayonlarda ichki nazoratni yo'lga qo'yish, risklar va ular ta'sirini yumshatish uchun qo'llaniladigan nazorat tadbirlarining samaradorligini o'z vaqtida baholashga yo'naltirilgan harakatlari hisobga olinadi. Aniqlangan kamchiliklar yoki xatolar nazoratning mavjud emasligi yoki noto'g'ri ishlashi bilan bog'liq muammo yuzaga kelishi ehtimolidan dalolat berishi mumkin va u sabablarni tahlil qilishni hamda barcha jarayonlarni tushunishni talab qiladi.

Ichki nazorat tizimining samaradorligini baholash amallari, birinchi navbatda, auditorlik tanlash hajmini asoslash maqsadida bajariladi, bu esa korxonada ichki nazorat tizimi tomonidan xatoning aniqlanmasligi ehtimolini aniqlashni nazarda tutadi. Xo'jalik yurituvchi subyektning nazorat muhitini testdan o'tkazish baholash uchun asos bo'ladi.

Nazorat muhitini baholash amallari ichki nazoratni tashkil etishning umumiy tizimini o'rganishdan boshlanadi, uni quyidagi jihatlar ijobiy tarzda tavsiflaydi: ichki audit xizmati, yuridik xizmat, moliyaviy tahlilchilarning mavjudligi; hujjatlar aylanishining tasdiqlangan chizmalari, lavozim yo'riqnomalari, bo'limlar to'g'risidagi nizomlar, biznes-reja, xarajatlar smetalarining mavjudligi; inventarizatsiya o'tkazish rejasi va tartibi, ichki tekshiruvlar, ichki auditning rasmiylashtirilgan natijalari, davlat organlari tekshiruvlarining dalolatnomalari, ular natijalari bo'yicha hujjatlarning mavjudligi; soliq organlari, yuridik maslahat va auditorlik tashkilotlaridan maslahatlar olish; mutaxassislarni attestatsiyadan o'tkazish, ularning malakasini oshirish; ichki nazorat uslubiy ishlanmalarning mavjudligi; ma'lumotlarga kompyuterda ishlov berish tizimlari, axborot tizimlari va texnik ta'minotning mavjudligi.

Buxgalteriya hisobi tizimining samaradorligini baholashda xo'jalik operatsiyalarini buxgalteriya registrarida ro'yxatga olishning to'liqligi va to'g'riligi aniqlanadi. Buxgalteriya hisobi tizimiga nisbatan kamida quyidagi talablar qo'yiladi: hisob siyosatida tegishli bo'limning mavjudligi, sintetik va analitik hisob registrarini to'g'ri yuritish. Masalan, aksiyalar hisobini yuritish kitobining noto'g'ri to'ldirilishi me'yoriy hujjatlar talablariga rioya etilmasligidan va ular harakatini nazorat qilish elementlari mavjud emasligidan dalolat beradi. O'z navbatida, analitik hisob registrarlari va boshlang'ich hujjatlarni tekshirishda xo'jalik

operatsiyalarining realligiga va baholanishiga, ularning to'liq va o'z vaqtida yozilishiga e'tibor qaratiladi.

Hozirgi vaqtda auditorlar ko'pincha auditni axborotga ishlov berishning kompyuter tizimlariga asoslangan muhitda o'tkazishiga to'g'ri keladi – bu kompyuter va kompyuter qurilmalarining ishlashi uchun mo'ljallangan dasturiy va texnologik ta'minot bilan uyg'unlikda EHM bazasida ma'lumotlarga ishlov berish tizimi.

Kompyuter tizimlari operatsion auditning rejalashtirish, ichki nazorat tizimini o'rganish, nazorat tizimi, xo'jalik operatsiyalari, hisob raqamdagi qoldiqlar haqidagi ma'lumotlarni to'plash kabi jihatlariga ta'sir ko'rsatadi. Chunonchi, "Auditorlik faoliyatini kompyuterlashtirish zamonaviy informatsion texnologiyalarga asoslangan bo'lib, u nafaqat auditni amalga oshirish uchun vaqtni va vositalarni tejash, balki qo'lda hisoblab topish murakkab bo'lgan axborotni ham olish imkonini beradi"¹². Shu bilan birga ichki auditning umumiy tamoyillari, uslubiyoti va maqsadlari saqlanib qoladi, tekshiruvning o'ziga xos xususiyatlari faqat buxgalteriya hisobi ma'lumotlarini qayta ishlash va saqlash usullari bilan shartlanadi. Masalan, xo'jalik operatsiyalarini tekshirish uchun mashinada o'qiladigan manbalardagi dastlabki hujjatlardan foydalaniladi, doimiy me'yoriy-ma'lumot ko'rsatkichlari esa kompyuter xotirasida saqlanadigan ma'lumotlar bo'yicha tekshirilishi mumkin.

Auditor ma'lumotlarga kompyuterda ishlov berish sharoitida ma'lumotlarga ishlov berishni tashkil etishning quyidagi muhim masalalarini ish hujjati ko'rinishida o'rganishi va rasmiylashtirishi lozim: ma'lumotlarga ishlov berishning tashkiliy shakli; hisob yuritishning ma'lumotlarga kompyuterda ishlov berish muhitida faoliyat yurituvchi bo'limlari; hisob yuritish ma'lumotlariga ishlov berish tamoyili (lokal yoki tarmoq varianti); ma'lumotlarning saqlanishini ta'minlash; ma'lumotlarni uzatish tartibi (klaviatura, disketa va b.).

Kompyuter tizimida ehtimoliy xatolarni identifikatsiyalashga alohida e'tibor qaratiladi. Masalan, xatolar boshlang'ich ma'lumotlarni tayyorlashda, boshlang'ich ma'lumotlarni mashinada o'qiladigan shaklga keltirishda, axborotni qayta ishlash va bir dasturdan boshqasiga uzatishda foydalanish uchun kirish fayllarini identifikatsiyalashda yuzaga kelishi mumkin. Shuning uchun kompyuter, ma'lumotlar fayllari, dasturlar va tizim bo'yicha hujjatlardan foydalanishni cheklashga katta e'tibor qaratiladi; xo'jalik subyektida lavozim majburiyatlarini belgilash, funksiyalarni taqsimlash, shuningdek jismoniy va elektron himoyalash

¹²Xasanov B.A. va boshq. Ichki auditni avtomatlashtirish asoslari. -T.. Fan, 2003. – 47-b

vositalari borasida qanday choralar qo'llanilishi aniqlanadi.

Auditor tomonidan amalga oshirilgan ish natijalarini tahlil qilish unga kuzatuv kengashi qarorlarini tayyorlashda faol ishtirok etish imkonini beradi. Bizningcha, tayyorlangan qaror loyihalari bo'yicha auditor tomonidan ularning baholanishiga erishish maqsadga muvofiq bo'lar edi.

Nazorat auditorlik testlari bajarilganidan keyin auditor nazorat samaradorligiga yakuniy bahoni beradi.

O'z ishi natijalarini umumlashtirgan holda auditor ish hujjatlarini rasmiylashtirishi zarur. Izohli jadvallar, ma'lumotnomalar ko'rinishida tuzilgan ish hujjatlarida tekshiruvlar jarayonida qo'llaniladigan auditorlik amallari ko'rsatiladi va obyekt haqidagi xulosalar shakllanadi, ular kompyuterda yoki qo'lda yozilgan bo'lishi mumkin.

Ish hujjatlarini quyidagi guruhlariga bo'lish mumkin:

- uzluksiz yuritiladigan hujjatlar. Ular bir necha yillar mobaynida to'planadi va takrorlanuvchi xatolarni nazorat qilish imkonini beradi;

- operatsion auditni rejalashtirish bosqichida tuziladigan auditorlik ma'muriy hujjatlar: korxonaning ishlab chiqarish faoliyatini audit rejasi va dasturi; ichki nazorat tizimini tashkil etish testlari;

- buxgalteriya hisobi, moliyaviy hisobot va hisob raqamidagi yozuvlarga tuzatishlar kiritish haqida ish hujjatlari.

Auditorlik axborot hujjatlari. Ular jumlasiga tekshiruvning asosiy masalalari bo'yicha hujjatlar, bajarilgan amallar haqidagi yozuvlar, to'plangan axborot va tekshiruv jarayonida qabul qilingan qarorlar kiradi.

Ish hujjatlari quyidagi talablarga javob berishi lozim: aniq, ehtiyotkorlik bilan rasmiylashtirish; undagi axborotni boshqa hujjatlardan alohida tarzda ko'rib chiqish mumkin bo'lishi uchun rasmiylashtirishning to'liqligi; me'yoriy hujjatlarga yoki boshqa ish hujjatiga havola; tekshiruvni rejalashtirish to'g'risidagi ma'lumotlar, o'tkazilgan nazorat amallarining mohiyati va xulosalar, qo'llanilgan harakatlar haqidagi ma'lumotlar aks ettirilishi lozim; raqamlangan, nomlangan bo'lishi, amallarni bajargan auditorlarni va bajarilgan sanani o'zida mujassam etishi zarur.

Operatsion audit natijalarini hujjatlashtirish, hisobotni tuzish, uni kelishish va rahbariyatga taqdim etishda "Auditni hujjatlashtirish", "Moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi" va boshqa auditorlik standartlaridan, shuningdek chet el tajribasidan foydalanish mumkin.

Ichki audit rasmiy auditorlik xulosasini tuzishni talab qilmaydi, lekin turli hujjatli shakllarga ega bo'lishi mumkin bo'lgan hisobot hujjatini

tuzish talab etiladi: tematik tekshiruvlarni o'tkazishda - auditorlik ma'lumotnomasi, bildirishnoma; yalpi tekshiruvni o'tkazishda - ichki audit hisoboti. Hujjat shakli tekshiruvni tayinlash to'g'risidagi buyruq bilan belgilanadi.

Auditor shunga ishonch hosil qilishi lozimki, buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotlarda aks ettirilishi lozim bo'lgan holat va voqealar ular tomonidan kerakli tarzda belgilanishi, baholanishi va tekshirilishi zarur.

Hisobot hujjatining mazmuni tekshiruvni tashkil etish va uning xiliga qarab o'zgarib turishi mumkin, Biroq unda tekshiruv maqsadi, davri, audit hajmi, xususiyati, ko'lami va natijalarini bayon etish lozim. Hisobot hujjati asosiy axborot va qisqacha xulosani o'z ichiga olishi mumkin. Qisqacha xulosada audit obyektlariga taalluqli bo'lgan izohlar, buzib ko'rsatish dalillari, avvalgi hisobot hujjatlaridan tavsiyalar bayon etiladi.

Dalillar, ya'ni korxonada ishlab chiqarish va moliya-xo'jalik faoliyatining haqiqiy ahvolini, amalga oshirilgan korxonada aktivlari, passivlarining tarkibi, moliyaviy natijalarini o'zgartiruvchi operatsiyalarni aks ettiruvchi voqea va hodisalarni bayon etishga alohida e'tibor qaratiladi.

Hisobot hujjati dalillar, ularning har biri bo'yicha quyidagi savollarga hujjat bilan tasdiqlangan javoblar olinadigan qilib bayon etiladi: nima buzilgan (qonun, yo'riqnoma, qaror, buyruq); kim buzgan (mansabdor yoki moddiy javobgar shaxs); qachon buzilgan (sana); qanday buzilgan (buzish usuli); qoidalar buzilishi qanday aniqlangan (foydalanilgan nazorat usullari); qoidalar buzilishiga sabab nima (shart-sharoitlar); oqibatlar qanaqa (yetkazilgan ziyon miqdori); qoidalar buzilishiga barham berish yuzasidan qanday choralar ko'rildi (aybdor lavozimidan ozod etildi, ziyonning o'mi qoplandi, javobgarlikka tortildi va b.).

Tekshiruv chog'ida me'yoriy-huquqiy hujjatlarning jiddiy buzilishi, pul mablag'lari yoki moddiy boyliklar kamomadi, moliyaviy hisobotlarga o'zgartirish kiritish va yo'qotishlarni qoplashni talab qiluvchi soliq to'g'risidagi qonun hujjatlarining buzilishi aniqlangan (aybdor mansabdor shaxslarni ishdan chetlatish va ulardan yetkazilgan ziyonni undirish uchun asos mavjud bo'lgan) hollarda tekshiruvlar materiallari xo'jalik yurituvchi subyektning yuridik bo'limiga topshiriladi. Yuridik bo'lim tekshiruv materiallaridagi yozuvlarga huquqiy baho beradi va yetkazilgan moddiy zararni undirish maqsadida sudga yuborish uchun da'vo hujjatlarini tayyorlaydi.

Yetkazilgan zarar miqdori bozor narxlari bo'yicha aniqlanadi. Moddiy zararni undirish barcha to'langan jarimalar va boshqa sanksiyalar bo'yicha ham amalga oshiriladi. Bunda ma'muriyat qonun hujjatlariga

muvofoq aybdor shaxslar zimmasiga mulkiy javobgarlikni yuklashi lozim.

Bunda alohida hujjatlarning but saqlanishini ta'minlash choralarini ko'rishga zarurat tuqilishi mumkin, buning uchun tekshiruv jarayonida ham, u tugaganidan keyin ham ushbu hujjatlar olib qo'yiladi. Birinchi navbatda, o'chirish izlari, raqam va matnning to'g'rilanishi mavjud bo'lgan, sohta ma'lumotlarni o'zida mujassam etgan hujjatlar olib qo'yiladi. Mazkur hujjatlarga belgilar g'o'yib bo'lmaydi. Olib qo'yilgan hujjatlar o'rniga ularning nusxalari qoldiriladi va orqa tomoniga ular kim tomonidan va qachon olib qo'yilganligi ko'rsatiladi.

Hisobot hujjati oraliq va yakuniy xususiyatga ega bo'lishi mumkin. Oraliq axboroti ichki audit bosqichma-bosqich o'kazilib, korxonahabariyati tomonidan kechiktirib bo'lmaydigan choralar ko'rilishini talab qiluvchi dalillar aniqlangan hollarda tekshiruvni tayinlagan shaxsga taqdim etiladi va keyinchalik tekshiruv to'g'risidagi umumiy hujjatga kiritiladi. Oraliq axboroti ichki auditorlar va bo'linmaning mansabdor shaxslari tomonidan imzolangan axborot xati shaklida rasmiylashtirilishi yoki og'zaki shaklda taqdim etilishi mumkin.

Tekshiruv jarayonida aniqlangan bo'linmahabbarining vakolatiga kiruvchi kamchiliklar tekshiruv jarayonining o'zida bartaraf etilishi mumkin, bu haqida hisobot hujjatiga yozib qo'yiladi.

Yakuniy hisobot hujjati hisob yozuvlaridagi, buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimidagi kamchiliklar to'g'risidagi ma'lumotlarni korxonahabariyatining hukmiga havola etish, shuningdek korxonaning buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimini takomillashtirish yuzasidan takliflarni kiritish maqsadida tayyorlanadi.

Hisobot (xulosa)ning tarkibiy elementlari quyidagilardan iborat bo'lishi mumkin: titul varag'i, mundarija, asosiy qism va ilovalar.

Asosiy qism kirish qismini, umumiy axborotni, audit natijalarini, xulosa va tavsiyalarni o'z ichiga oladi.

Axborot xati ko'rinishidagi hisobot hujjatining matni ham o'shachizma bo'yicha, lekin tarkibiy qismlar ajratilmagan holda tuzilishi mumkin.

Hisobotning kirish qismi quyidagilarni o'zida mujassam etadi: hujjatning nomi, tuzilish sanasi va joyi, tekshiruvni o'tkazish uchun asos (korxonahabbarini buyruqi, muassislar qarorining bayonnomasi), tekshiruvda ishtirok etgan shaxslar va bo'linmahabbariyati uchun mas'ul shaxslarning familiyasi, ismi va otasining ismi, tekshiruv davri, qaysi masalalar hujjatli va amaliy tekshirildi.

«Operatsion audit natijalari» bo'limini dasturiga muvofoq

buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotlarning alohida uchastkalarini tekshirish natijalari aks ettiriladigan bo'limlarga bo'lish maqsadga muvofiq hisoblanadi. Har bir bo'limda axborotni ahamiyatlilik tamoyili bo'yicha taqdim etish ma'qul. Operatsion audit natijalarini rasmiylashtirishda ish hujjatlari sharhlash, farqlar xususiyatini (tizimli yoki tasodifiy, qasddan yoki tasodifiy) aniqlash zarur. Qoidalar buzilishi mavjud bo'lmagan taqdirda «...ushbu qism (ko'rsatkich, bo'lim) bo'yicha muhim xatolar aniqlanmagan» degan yozuv kiritiladi.

«Xulosa va takliflar» bo'limida barcha bo'limlar bo'yicha aniqlangan farqlarga baho beriladi.

Hisobot hujjati tekshiruvda ishtirok etgan auditorlar, tarkibiy bo'linma rahbari va bo'linmaga xizmat ko'rsatuvchi buxgalter tomonidan imzolanadi. Unga tekshiruvda ishtirok etgan mutaxassislarning oraliq auditorlik ma'lumotlari ilova qilinadi.

Yozilgan va imzolangan hisobot hujjati tekshiruv nihoyasiga yetgach chop etiladi. Yakuniy hisobotni chop etishdan avval auditor xulosa va takliflarni tegishli bo'linma rahbariyati bilan muhokama qiladi. Audit bo'limining rahbari uni ko'rib chiqadi va tasdiqlaydi.

Hisobot hujjatini uch nusxada rasmiylashtirish tavsiya etiladi. Uning bir nusxasi tekshirilayotgan bo'linmaning bosh buxgalteri va rahbariga, ikkinchisi korxonaga rahbariga taqdim etiladi, uchinchi nusxa esa auditning yillik hisobotini yozish uchun foydalaniladi, shundan so'ng u arxivga topshiriladi.

Hisobot hujjatini rasmiylashtirishda auditor xolisona ish tutishi lozim. Unda aks ettirilgan har bir fakt tekshirilgan bo'lishi kerak. Bizningcha, hisobot hujjatini tuzishda quyidagi tamoyillarga amal qilinishi zarur:

1) obyektivlik – xulosalar va takliflar faktlarga asoslanishi kerak, agar hisobot hujjatida dalillar tasodifan buzib ko'rsatilgan yoki ma'lumotlar tushirib qoldirilgan bo'lsa, darhol tuzatishlar kiritilishi va ular manfaatdor shaxslar hukmiga havola etilishi lozim;

2) tushunarliklik – ma'lumotlar sodda va mantiqiy tarzda bayon etilishi kerak;

3) qisqalik – ma'lumotlar o'rinli bo'lmog'i darkor;

4) konstruktivlik – hisobot hujjati o'zining mazmuni va tavsiyalari bilan audit obyektiga yordam ko'rsatishi kerak;

5) o'z vaqtidalik – hisobot hujjati asossiz kechiktirishlarsiz rasmiylashtirilishi va o'z vaqtida choralar ko'rilishini ta'minlashi lozim.

Hisobot hujjatida nafaqat kamchiliklarni, balki korxonaga yoki uning bo'linmasining yutuqlarini ham aks ettirish tavsiya etiladi, bu mavjud

sharoitlarni xolisona aks ettirish uchun zarur.

Tekshiruv yakunlarini xo'jalik yurituvchi subyekt muassislari, rahbarlari va mas'ul xodimlari bilan muhokama etish ular samaradorligining oshishiga xizmat qiladi. Zarur hollarda subyekt mulkining but saqlanishi masalalari bo'linma xodimlari bilan muhokama qilib, ularning tashkiliy-texnik tadbirlar yuzasidan bildirilgan takliflari inobatga olinadi va aniqlangan kamchiliklarni bartaraf etish rejalari hamda bo'linma ishining samaradorligini oshirish chora-tadbirlari tasdiqlanadi. Auditorlik hisobot hujjatlari, tekshiruv bo'yicha qaror (buyruq) loyihasi, ilova va tekshiruv bo'yicha boshqa hujjatlar hamda ko'rilgan choralar ro'yxati auditorlik tekshiruvini tayinlagan mansabdor shaxsga ko'rib chiqish uchun taqdim etiladi.

Auditorlik tekshiruvlari yuzasidan qabul qilingan qarorlarning bajarilishi ustidan nazoratning yo'lga qo'yilishi tekshiruv jarayonida aniqlangan kamchiliklarga barham berish tadbirlarining samaradorligini ta'minlaydi. Buyruq ijrosini nazorat qilish tekshirilgan bo'linma rahbarining korxonahabari ko'rsatmalarining bajarilganligi to'g'risidagi bildirishnomalarini ko'rib chiqish, hisobotlar va bo'linma ishini hujjatli tekshirish ma'lumotlarini tahlil qilish yo'li bilan amalga oshiriladi. Qarorlar ijrosini hisobga olish va nazorat qilish uchun quyidagi ustunlarni o'z ichiga oluvchi tekshiruvlar va ular bo'yicha ko'rilgan choralar hisobini yuritish kitobi yuritilishi mumkin: tekshiruv o'tkazilgan bo'linmaning nomi; tekshiruvning tashkiliy usuli; tekshiruv to'g'risidagi hisobot hujjatining sanasi; tekshiruv natijalari yuzasidan chiqarilgan buyruqning sanasi va raqami; tekshiruv to'g'risidagi hisobot yuzasidan qabul qilingan qarorlarning bajarilishi to'g'risidagi axborotni taqdim etish muddatlari; buyruqning bajarilganligi to'g'risidagi hisobotni taqdim etish sanasi; ko'rilgan zarar summasi, shu jumladan aybdor shaxslardan undirilgan summa; budjetga qo'shimcha tarzda hisoblangan to'lovlar summasi.

Auditor o'z xulosasini yozishga tayyorgarlik paytida quyidagi masalalarga alohida e'tibor qilishga ahamiyat berilishi lozim:

- xo'jalik operatsiyalarining korxonada hisob siyosatiga muvofiq aks etirilishi, mulklarni baholashning to'g'ri tashkil qilinganligini;
- hisobotda daromad va xarajatlar qamrab olinganligi;
- joriy yil xarajatlarining davrlar va iqtisodiy mazmundan kelib chiklanganligi;
- analitik hisob aylanma qaydnomalari har oyning birinchi sanasida tuzilganligi.

Ichki auditor xulosa yozishda alohida e'tibor berishi lozim bo'lgan

masalalar:

- hisobotning foydalanishga yaroqliligi (moddiy-tovar umumiy qiymatining korxonaga ehtiyojidan kelib chiqishi);
- hisobotning asosli ekanligi (moddiy-tovar qiymatining hisobot va balansda to'la aks ettirilishi);
- hisobotning tugallanganligi (moddiy tovar qiymati zaxiralarining to'g'ri hisoblanganligi balansda ko'rsatilganligiga, balansga o'zgartirishlar kiritilganligi);
- hisobotni baholash, moddiy-tovar qiymati qoldig'ining summa va miqdor jihatidan balansga mos kelishi;
- hisobotda xo'jalik mablag'larining to'g'ri turkumlanganligi (tovar-moddiy qiymatliklarning schyotlarda to'g'ri aks ettirilishi);
- hisobotda taqsimot ishlarining to'g'ri bajarilganligi (tovar-moddiy qiymatlikning sotib olinishi yoki sotilishi davrlar bo'yicha hisobotda to'g'ri taqsimlab ko'rsatilganligi);
- hisobot tuzishda belgilangan tartib va qoidaga rioya qilinganligi (tovar-moddiy qiymatliklari yig'indisining bosh daftardagi summaga mos kelishi);
- hisobotda barcha masalalarning to'liq berilganligiga (tovar-moddiy qiymatliklarini metodik jihatdan to'g'ri baholanishi va hisobotlarda aks ettirilishi).

Takrorlash uchun savollar

1. Operatsion auditni o'tkazish zarurati nimalardan iborat?
2. Operatsion auditni rivojlantirishning yo'nalishlari qanday o'rganiladi?
3. Operatsion audit va nazorat sohasini isloh qilish uchun qanday ishlarni amalga oshirish mumkin?
4. Operatsion auditni isloh qilishning obyektiv zarurligi nimadan iborat?
5. Operatsion audit jarayonida tahliliy usullardan foydalanish qanday samara beradi?

15-bob. EKOLOGIK AUDITNI TASHKIL QILISH

15.1. Ekologik auditning maqsadi, vazifalari va mohiyati

Ekologik auditning paydo bulish tarixiga nazar tashlaydigan bo'lsak, 1970-80 yillarda g'arb mamlakatlarida paydo bo'lgan. 1984-yilda esa AQSh da «Atrof-muhitni muhofaza qilish agentligi» tomonidan federal agentlar uchun ekologik auditni o'tkazish konsepsiyasi ishlab chiqildi. Rossiya Federatsiyasida esa ilk ekologik audit tekshirishlari 1982-yilda amalga oshirilgan.

Bu biz uchun nisbatan yangi tushuncha. Xo'jalik yuritish faoliyatiga bog'liq bo'lmagani bois, ushbu audit turi bozor munosabatlari bilan birga kirib keldi. Ishlab chiqarish jarayonida ekologik auditga nisbatan ehtiyojning deyarli yo'qligi ekologik audit qonunchilik asoslarining rivojlanishidagi sustlikda ko'rinadi.

O'zbekiston Respublikasining "Tabiatni muxofaza qilish to'g'risida"gi qonunning 24, 25 va 27-moddalarida ekologik ekspertizaning huquqiy asoslari belgilab berilgan bo'lsada, bu qoidalar bugungi kun uchun yetarli deya olmaymiz.

Qonunda ekologik audit ekologik auditorlar (firmalar) tomonidan qonun hujjatlarida belgilangan tartibda va shartlarda o'tkaziladigan, atrof-muhit holatiga ta'sir ko'rsatayotgan, ishlab turgan korxonalar va boshqa obyektlarni mustaqil ekspertiza qilishdir, deya ta'riflanadi (24-modda).

"Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonunga ko'ra, auditorlik tadbirkorlik faoliyati sifatida amalga oshiriladi.

Bu qonun buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotlarni tekshirishga doir auditorlik faoliyatini tartibga solishga qaratilgan bo'lib, ekologik audit mazmuniga muvofiq kelmaydi.

Ekologik audit, davlat ekologik ekspertizasidan farqli ravishda, xo'jalik ishlab chiqarish obyekti mulkdorining qaroriga binoan o'tkaziladi.

Ekologik auditning uch turi mavjud:

- ishlab chiqarish ekologik audit;
- hududiy ekologik audit;
- ekologik konsalting.

Atrof-muhitni muhofaza qilishga doir talab va yo'riqnomalarga korxonalarining moliyaviy xo'jalik faoliyati to'g'ri kelishi, tabiatni muhofaza qilish chora-tadbirlari bo'yicha tavsiyanomalarni tayyorlash hamda tabiiy resurslardan foydalanishdagi sarf-xarajatlarni tekshirishdir.

Hududiy ekologik audit aniq bir yer uchastkalari yoki hududlarning tabiiy resurs imkoniyatlarini hamda atrof-tabiiy muhitga texnogen

jarayonlarning ta'sirini va ularning turlarini aniqlashda qo'llaniladi.

Ekologik konsalting shahar va shaharlar aglomeratsiyasi ishlab chiqarish texnologiyalari, shaharsozlik, ularda yerdan foydalanish huquqlari va boshqa xo'jalik faoliyati natijasida yuzaga keladigan atrof-muhit muammolarini moliyalash masalalarini tekshirishdan iborat.

Tabiatni muhofaza qilishdan maqsad:

- inson salomatligi uchun, ekologik muvozanatni saqlash uchun, respublikani samarali va barqaror ijtimoiy-iqtisodiy rivojlantirish manfaatlari yo'lida tabiatdan oqilona va uni ishdan chiqarmaydigan qilib foydalanish uchun qulay shart-sharoitlar yaratish;

- jonli tabiatning turlari va genetik fondi boyligini saqlab qolish;
- ekologiya tizimlari, landshaftlar va noyob tabiat obyektlari xilmaxilligini saqlab qolish;
- ekologiya xavfsizligini ta'minlash;
- tabiat obyektlari bilan bog'liq madaniy merosni asrab qolishdir.

Tabiatni muhofaza qilish maqsadlariga erishish uchun davlat hokimiyati mahalliy idoralari, vazirliklar va idoralar, korxonalar, muassasalar, tashkilotlar, fermerlik va kooperativ xo'jaliklar, shuningdek ayrim shaxslar xo'jalik, boshqaruv hamda boshqa faoliyatni amalga oshirish jarayonida quyidagi qoidalarga amal qilishlari kerak:

- insonning yashash muhiti bo'lmish biosfera va ekologiya tizimlari barqarorligini saqlab qolish, odamlarning ekologik jihatdan xavfsizligi, inson va uning kelgusi avlodlari genetik fondi haqida g'amxo'rlik qilish;

- fuqarolarning hayot uchun qulay tabiiy muhitga ega bo'lish huquqini ta'minlash, barcha turdagi ta'lim muassasalarida ekologiya o'quvining majburiyligi;

- jamiyatning ekologik, iqtisodiy va ijtimoiy manfaatlarini ilmiy asoslangan holda uyg'unlashtirish;

- tabiatdan maxsus foydalanganlik uchun haq to'lash va umumiy asoslarda foydalanganlik uchun haq to'lamaslik;

- ekologiya ekspertizasi o'tkazishning majburiyligi;
- tabiatdan oqilona foydalanishni va tabiatni muhofaza qilishni rag'batlantirish;

- tabiiy resurslarni tiklash zarurligi, atrof-tabiiy muhit va inson sihat-salomatligi uchun zararli, tiklab bo'lmas oqibatlariga yo'l qo'ymaslik;

- tabiatni muhofaza qilish vazifalarini hal etishda oshkoralik;
- tabiatni muhofaza qilish sohasida milliy, regional va xalqaro manfaatlarni uyg'unlashtirish;

• tabiatni muhofaza qilish qonunlari talablarini buzganlik uchun javobgar bo'lish.

O'zbekiston Respublikasi hududida atrof-tabiiy muhitning holati va uning resurslarini kuzatish, hisobga olish, ularga baho berish va ularning istiqbolini belgilashni ta'minlash maqsadida atrof-tabiiy muhitning davlat monitoringi tizimi tashkil etiladi.

Atrof-tabiiy muhitning holati, tabiiy resurslardan foydalanish ustidan kuzatuv maxsus vakolat berilgan idoralar, shuningdek faoliyati atrof-tabiiy muhitning holatini yomonlashtiradigan yoki yomonlashtirishi mumkin bo'lgan korxonalar, tashkilotlar va muassasalar tomonidan amalga oshiriladi.

Maxsus vakolat berilgan idoralar, shuningdek aytib o'tilgan korxonalar, tashkilotlar va muassasalar o'z kuzatuvlariga doir materiallarni tegishli davlat idoralariga bepul berishlari shart.

Monitoring tuzilishi, mazmuni va uni amalga oshirish tartibi O'zbekiston Respublikasi Tabiatni muhofaza qilish davlat qo'mitasi tomonidan ishlab chiqiladi va O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi tomonidan tasdiqlanadi¹¹³.

Ekologik nazoratning asosiy vazifalari quyidagilardan iborat:

• atrof-muhitni muhofaza qilish va tabiiy resurslardan oqilona foydalanish sohasidagi qonun hujjatlari talablari buzilishining oldini olish, uni aniqlash va unga chek qo'yish;

• atrof-muhit holatini kuzatib borish, atrof-muhitning ifloslanishiga, tabiiy resurslardan nooqilona foydalanishga olib kelishi, fuqarolarning hayoti va sog'lig'iga tahdid solishi mumkin bo'lgan vaziyatlarni aniqlash;

• mo'ljallanayotgan yoki amalga oshirilayotgan xo'jalik faoliyatining va boshqa faoliyatning ekologik talablarga muvofiqligini aniqlash;

• yuridik va jismoniy shaxslarning atrof-muhitni muhofaza qilish hamda tabiiy resurslardan oqilona foydalanish sohasidagi huquqlari va qonuniy manfaatlariga rioya etilishini, ular tomonidan majburiyatlarning bajarilishini ta'minlash;

• atrof-muhitdagi o'zgarishlar, uning prognoz qilinayotgan holati, tabiiy resurslardan foydalanilishi va ko'rilayotgan tegishli chora-tadbirlar to'g'risida davlat tashkilotlarini va boshqa tashkilotlarni hamda fuqarolarni xabardor qilish;

• tabiatni muhofaza qilish faoliyatining samaradorligini oshirish hamda davlat ekologik dasturlari va boshqa ekologik dasturlarning amalga

¹¹³ O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi tomonidan 2002- yil 3-apreldagi 111-sonli qarori bilan tasdiqlangan O'zbekiston Respublikasida atrof-tabiiy muhitning davlat monitoringi to'g'risidagi Nizom.

oshirilishida fuqarolarning o'zini-o'zi boshqarish organlari, nodavlat notijorat tashkilotlari va fuqarolarning ishtirokini ta'minlash.

Ekologik auditning asosiy vazifalariga xalqaro amaliyotni hisobga olgan holda quyidagilarni kiritish mumkin:

- tabiatdan foydalanish va atrof-muhitni muhofaza qilish sohasidada xo'jalik yurituvchi subyektlar faoliyati to'g'risida ishonchli axborotlarni olish, ekologik toza texnologiya va mahsulotning ekologik markirovkasini joriy etish hisobiga jahon bozoridan ularning raqobatbardoshligini oshirish;

- xo'jalik faoliyati subyektlari, sug'urta va moliya-kredit tashkilotlarining moliyaviy xavf- xatarini kamaytirish;

- tabiatdan foydalanishni tartibga solishning asosiy yo'nalishlari instrumentini barpo etish;

- ekologik buxgalteriya hisobi va audit bo'yicha bilimdon mutaxassislarni tayyorlash va tajribali mutaxassislarni jalb etish.

- Atrof-muhit sohasidagi faoliyatni boshqa faoliyat tarmoqlari bilan integratsiyalash «ekologik» hisobchilikni yuritish;

- hamma tan olgan xalqaro tamoyillar, metod va tartibotlarni amaliyotda hisobga olish va qo'llash;

- ekologik buxgalteriya hisobi va audit bo'yicha bilimdon mutaxassislarni tayyorlash va tajribali mutaxassislarni jalb etish.

Ekologik audit muayyan obyektida atrof-tabiiy muhitning holatini baholash faoliyatidir. Ekologik audit atrof-muhitning qulay shart-sharoitini ta'minlashning muhim ekologik iqtisodiy vositasidir.

U atrof-tabiiy muhit holatiga salbiy ta'sir ko'rsatayotgan, ishlab turgan korxonalar va boshqa obyektlarni mustaqil ekologik ekspertiza qilish faoliyati hisoblanadi.

Dunyoning ko'plab mamlakatlarida ekologik audit tartiboti korxonalar yoki boshqa xo'jalik obyektlari to'g'risida ekologik axborot olish va uni baholashning muhim vositasi hisoblanadi va ekoaudit axborotlari boshqarishning turli bo'g'inlarida turli tadbirlarni ishlab chiqib, amaliyotga joriy etishda keng qo'llaniladi.

Ekologik sug'urtalashdagi audit. U sug'urtalash shartnomalarini tuzish, ekologik xavf-xatarni kamaytirish bo'yicha preventiv (oldini oluvchi) tadbirlar rejasini ishlab chiqishda, ekologik sug'urta hodisalari sodir bo'lgandagi zararni hisoblashda, atrof-muhitning ifloslanishiga bog'liq holda korxonalariga da'vo qo'zg'atishda amalga oshiriladi.

Ekologik sertifikatlash tizimidagi audit. U sertifikatlash obyektlarining belgilangan ekologik talablarga (standart, normativlarga)

mos kelishini baholaydi.

Ekologik ekspertiza uchun muhim ahamiyatga ega bo'lgan va xorijiy davlatlarda rivojlangan ekoauditning quyidagi asosiy yo'nalishlarini ko'rsatish mumkin:

1. Standartlarga rioya qilish auditi. U atrof-muhit sifat ko'rsatkichlarini milliy va xalqaro standartlar bilan taqqoslab, korxonalar uchun zarur chora-tadbirlarni tavsiya etadi.

2. Javobgarlik auditi. Unga muvofiq atrof-muhitga yetkaziladigan zararning xavf-xatari bo'yicha javobgarlik aniqlanadi.

O'zbekiston Respublikasi Tabiatni muhofaza qilish davlat qo'mitasi o'z vakolatlari doirasida qabul qiladigan qarorlarni respublikaning barcha vazirliklari, davlat qo'mitalari va idoralari, boshqa yuridik va jismoniy shaxslar ijro etishlari shart. O'zbekiston Respublikasi Tabiatni muhofaza qilish davlat qo'mitasining qarorlari zarur hollarda O'zbekiston Respublikasining boshqa vazirliklari, davlat qo'mitalari va idoralari bilan birgalikda yoki ular bilan kelishilgan holda qabul qilinadi.

O'zbekiston Respublikasi Tabiatni muhofaza qilish davlat qo'mitasi O'zbekiston Respublikasi Sog'liqni saqlash vazirligining, O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi huzuridagi Yer qa'rini geologik o'rganish, sanoatda, konchilikda va kommunal-maishiy sektorda ishlarning bexatar olib borilishini nazorat qilish davlat inspeksiyasining, O'zbekiston Respublikasi Ichki ishlar vazirligining, O'zbekiston Respublikasi qishloq va suv xo'jaligi vazirligining, O'zbekiston Respublikasi Yer resurslari, geodeziya, kartografiya va davlat kadastr davlat qo'mitasining davlat ekologik nazorati borasidagi faoliyatini, shuningdek boshqa davlat va xo'jalik boshqaruvi organlarining tabiatni muhofaza qilish hamda tabiiy resurslardan foydalanish sohasidagi faoliyatini muvofiqlashtirib boradi.

O'zbekiston Respublikasi Tabiatni muhofaza qilish davlat qo'mitasining asosiy vazifalari quyidagilardan iborat:

- atrof-tabiiy muhitni muhofaza qilish, tabiiy resurslardan foydalanish va ularni qayta tiklash ustidan davlat nazoratini amalga oshirish;

- tabiatni muhofaza qilish faoliyatini tarmoqlararo kompleks boshqarish;

- tabiatni muhofaza qilish va resurslarni tejash borasida yagona siyosatni ishlab chiqish va amalga oshirish;

- atrof-muhitning ekologik holati qulay bo'lishini ta'minlash, ekologik vaziyatni sog'lomlashtirish.

O'zbekiston Respublikasi Tabiatni muhofaza qilish davlat qo'mitasi o'z zimmasiga yuklatilgan vazifalarga muvofiq:

• atrof-muhitni muhofaza qilish va tabiiy resurslardan foydalanishning ko'proq iqtisodiy usullarini keng qo'llash, resurslarni tejaydigan, kamchiqit va chiqitsiz texnologiyalar barcha joylarda qo'llanilishini rag'batlantirish, chiqindilarini xo'jalik aylanmasiga jalb etish, tabiatni muhofaza qilish va tabiiy resurslardan foydalanish sohasidagi fan-texnika taraqqiyoti yutuqlarini joriy etish asosida tabiatni muhofaza qilish faoliyatini kompleks boshqaradi;

• tabiatni muhofaza qilish va tabiiy resurslardan foydalanish yuzasidan respublika ekologiya normativlari, qoida va standartlari ishlab chiqilishini tashkil etadi va ularni tasdiqlaydi, tarmoqlarning ana shunday normativlari, qoida va standartlarini o'zaro muvofiqlashtiradi, ularning fondlarini shakllantiradi va yuritadi;

• tabiatni muhofaza qilish faoliyatini metrologiya jihatidan ta'minlash yuzasidan ish olib boradi, tabiiy muhit obyektlarining ifloslanishini nazorat qilish bo'yicha uslubiy rahbarlikni amalga oshiradi;

• barcha turdagi tabiiy resurslarni xo'jalik oborotiga jalb etish ko'lamlarini tartibga solib turish maqsadida atrof-tabiiy muhit holatiga antropogen faoliyatning ta'sirini tahlil qiladi;

• Oliy Majlisga, Vazirlar Mahkamasi va mahalliy davlat hokimiyati organlariga atrof-muhit holatiga doir uzoq muddatli va bir yillik taxminlar loyihalariga kiritish uchun tabiatdan foydalanuvchilar tabiatni muhofaza qilishning zarur chora-tadbirlarini bajarishlariga qaratilgan takliflarni, shuningdek tabiatni muhofaza qilish majmuida iqtisodiy islohotlar qanday borayotganligining tahlili uchun belgilangan hisobotlarni taqdim etadi;

• vazirliklar, davlat qo'mitalari, idoralar va tabiatdan foydalanuvchi boshqa tashkilotlarning tabiatni muhofaza qilish tadbirlari va tabiatni muhofaza qilish hamda tabiiy resurslardan foydalanish yuzasidan olib boriladigan ilmiy-tadqiqot ishlari dasturlarini, muhofaza etiladigan tabiiy hududlar to'g'risidagi nizomlarini muvofiqlashtiradi;

• atrof-muhitga ifloslantiruvchi moddalarni chiqarib tashlash hamda oqizishning yo'l qo'yiladigan normativlarini va chiqindilarni joylashtirish limitlarini belgilaydi, atrof-muhitni ifloslantirganlik uchun kompensatsiya to'lovlari undiradi va ulardan belgilangan tartibda foydalanadi;

• atrof-tabiiy muhit sifatining normalarini belgilash ishini tashkil etadi, O'zbekiston Respublikasi Davlat statistika qo'mitasi, boshqa vazirliklar, davlat qo'mitalari, idoralar, korxonalar va tashkilotlar bilan birgalikda ifloslantiruvchi manbalar va ular atrof-muhitga ko'rsatadigan zararli ta'sirning (jismoniy ta'sirdan tashqari) hisobini yuritadi;

• respublika ishlab chiqaruvchi kuchlarini joylashtirish hamda ularni

rivojlantirish dasturlari, konsepsiyalari, asosiy yo'nalishlari va sxemalari loyihalarni, loyihalashga tayyorgarlik va loyiha hujjatlarini, yo'riqnoma-uslubiy hamda normativ-texnikaviy hujjatlarni, ayrim mintaqalar, joylar va ishlab turgan obyektlardagi ekologik vaziyatni, shuningdek atrof-muhit holatiga ta'sir ko'rsatuvchi yangi texnika, texnologiyalar, materiallar va moddalarni davlat ekologik ekspertizasidan o'tkazadi;

- atrof-tabiiy muhit monitoringining tuzilishi, mazmuni va uni amalga oshirish tartibini ishlab chiqadi, vazirliklar, davlat qo'mitalari va boshqa manfaatdor organlar bilan birgalikda atrof-muhit ifloslanishining holati va unga boshqacha zararli ta'sirlar, tabiiy resurslardan foydalanish to'g'risidagi ma'lumotlarning respublika yagona ekologik axborot bankini tashkil etadi va yuritadi;

- belgilangan tartibda o'z korxonalari, muassasalari, tashkilotlari va boshqa tarkibiy bo'linmalarini tuzadi, qayta tashkil etadi va tugatadi, ularning ustavlarini tasdiqlaydi;

- o'z tizimi xodimlarining malakasini oshirishni tashkil etadi, vazirliklar, davlat qo'mitalari, idoralar, korxonalar, muassasalar va tashkilotlarning tabiatni muhofaza qilish tabiiy resurslardan foydalanish sohasida mutaxassislar tayyorlash va ularning malakasini oshirish borasidagi ishiga uslubiy rahbarlik qiladi;

- tabiatni muhofaza qilishga doir jumallar, gazetalar, ilmiy ishlar to'plamlari, axborot byulletenlari nashr etadi va h.k.

15.2. Ekoaudit ko'rinishlari, bosqichlari, usullari va mezonlari

Ekologik auditni ichki va tashqi turlarga bo'lish mumkin.

Ichki ekoaudit ixtiyoriy xarakterda bo'ladi va korxonaning o'z tashabbusiga ko'ra o'tkaziladi.

Tashqi audit esa, qoida tariqasida, majburiy asosda o'tkaziladi.

Hozirgi vaqtda qabul qilingan taomillarga muvofiq ekologik auditni bajarilishi shart bo'lgan va tashabbusli kabi turlarga bo'lish mumkin.

Bajarilishi shart bo'lgan ekoauditga quyidagilar kiradi:

- atrof-tabiiy muhit sohasida xalqaro majburiyatlarni amalga oshirishda foydalaniladigan ekoaudit;

- davlat organlarining topshirig'iga muvofiq, shu jumladan korxonalarining ekologik sanatsiyasini asoslash uchun o'tkaziladigan ekoaudit.

Standartlarga rioya qilish auditi. U atrof-muhit sifat ko'rsatkichlarini milliy va xalqaro standartlar bilan taqqoslab, korxonalar uchun zarur chora-tadbirlarni tavsiya etadi.

Bajarilishi shart bo'lgan ekoauditga quyidagilar kiradi:

- davlat korxonalarini xususiy lashtirishda ekologik omilni hisobga olish uchun o'tkaziladigan ekoaudit;
- xo'jalik subyektlarining bankrotligi tadbirini amalga oshirishda o'tkaziladigan ekoaudit;
- O'zbekiston Respublikasi "Tabiatni muhofaza qilish to'g'risida"gi qonuni;
- O'zbekiston Respublikasining «Ekspertiza to'g'risida»gi ekologik qonuni;
- Respublika sanitariya-epidemiologiya bosh boshqarmasi O'zbekiston Respublikasining "Davlat sanitariya nazorati to'g'risida"gi qonuni;
- O'zbekiston Respublikasi Yer resurslari yer munosabatlarini tartibga solish, yer tuzishni, yer monitoringini tashkil etish, davlat yer kadastrini yuritish, yerdan foydalanish va uni muhofaza qilish davlat boshqaruv organi qarorlari;

Ekologik nazorat – muhitni sifatini ta'minlash buyicha boshqarish tizimini ajralmas qismi va shu bilan birga uni huquqiy mexanizmini ishlashini zaruriy shartidir.

Ekologik nazorat maqsadi – umumiy boshqaruvchi mexanizmini to'xtovsiz va samarali ishini ta'minlashga qaratilgan zarur bo'lgan ogohlantiruvchi yoxud jazolovchi choralarni qabul qilish uchun obyekt va shu tizimni predmetini, uni turli elementlarini harakat qilishi bo'yicha ma'lumotlarni to'plash, muhitni sifatini boshqarish tizimini tashkillashtiruvchi blokiga o'tishdan iboratdir.

Ekoaudit obyektlari (yer, yer osti boyliklari, suv, o'simlik va hayvonot dunyosi, atmosfera havosi) ifloslanishdan, buzilishdan, zararlanishdan, oriqlab ketishdan, vayron bo'lishdan, yo'q bo'lib ketishdan, nooqilona foydalanishdan muhofaza etilishi lozim.

Muhofaza etiladigan tabiiy hududlar jumlasiga davlat qo'riqxonalari, majmua (landshaft) buyurtma qo'riqxonalari, tabiat bog'lari, davlat tabiat yodgorliklari, ayrim tabiiy obyektlar hamda majmualarni saqlab qolish, takror ko'paytirish va tiklash uchun mo'ljallangan hududlar, muhofaza etiladigan landshaftlar, ayrim tabiiy resurslarni boshqarish uchun mo'ljallangan hududlar, davlat biosfera rezervatlari, milliy bog'lar, davlatlararo muhofaza etiladigan tabiiy hududlar kiradi.

Tabiiy muhitni holati, tabiatdan foydalanuvchilar tomonidan tabiatni muhofaza qilish tadbirlarini bajarish, vazirlik, idora, korxonalar, muassasa, tashkilot va fuqorolarni tabiatni muhofaza qilish qonunchiligiga rioya

qilish – qatnashadi. Bu nazorat obyektlari o‘zaro bir-biri bilan bog‘langan. Nazorat faoliyati ostidagi obyektlarni har biriga xos bo‘lgan xususiyatlar ekologik nazoratni foydalanadigan shakl va turlari orqali namoyon bo‘ladi.

Yer to‘g‘risidagi qonun hujjatlarini buzish hollari aniqlangan taqdirda mahalliy davlat hokimiyat organlariga yer uchastkalarini olib qo‘yish, yerdan foydalanishni cheklash va boshqa yo‘nalishlarda faoliyat olib boradi.

Aybdor mansabdor shaxslarni va fuqarolarni ma‘muriy javobgarlikka tortish, yer to‘g‘risidagi qonun hujjatlarini buzish oqibatida yetkazilgan zararni qoplash to‘g‘risida da‘vo qilish, tegishli korxonalar va tashkilotlarga hamda huquqni muhofaza qilish organlariga shaxslarni javobgarlikka tortish uchun taqdimnomalar yuborish.

Ichki ishlar vazirligi tizimida yo‘l-patrul xizmati boshqarmasi mavjud bo‘lib, atmosfera havosini avtomobil transportlari tomonidan ifloslanishini oldini olishga qaratilgan chora-tadbirlarni amalga oshiradi.

Yerlardan oqilona foydalanish va ularni muhofaza qilish masalalari bo‘yicha tekshirishlar o‘tkazish, yer qonunchiligi qoida-talablarining yuridik va jismoniy shaxslar tomonidan buzilishi sabablarini aniqlash, ularni bartaraf etish yuzasidan yozma ko‘rsatmalar berish.

Ushbu sohada davlat nazoratini amalga oshirishda bevosita O‘zbekiston Respublikasi tabiatni muhofaza qilish davlat qo‘mitasi va boshqa idoralar bilan hamkorlik qiladi.

Davlat boshqaruv organlari, korxonalar, tashkilotlar va muassasalar rag‘barlarining yerlardan oqilona foydalanish va ularni muhofaza qilish masalalari bo‘yicha hisobotlar topshiriladi.

15.3. Sanoat korxonalarida tabiatni muhofaza qilish xarajatlari auditi

Tabiatni muhofaza qilishni ta‘minlashning iqtisodiy tartiboti:

- tabiiy resurslardan maxsus foydalanganlik uchun, atrof-tabiiy muhitni ifloslantirganlik (shu jumladan chiqindilarni joylashtirganlik) va atrof-tabiiy muhitga boshqacha tarzda zararli ta‘sir ko‘rsatganlik uchun to‘lov undirishni;

- kamchiqitli va resurslarni tejaydigan texnologiyalar joriy etilganida, tabiatni muhofaza qilish va tabiiy resurslarni qayta tiklashda samara beruvchi faoliyat amalga oshirilganida korxonalar, muassasalar va tashkilotlarga, shuningdek ayrim shaxslarga soliq, kredit imtiyozlari va o‘zga imtiyozlar berishni;

- ekologiya nuqtai nazaridan xavfli texnologiyalarni qo‘llanganlik va

o'zga faoliyatni amalga oshirganlik uchun korxonalar, muassasalar va tashkilotlarga nisbatan maxsus soliqlar joriy etishni;

- atrof-tabiyy muhitni ifloslantiruvchi moddalarni chiqarish, oqizish yoxud ekologiya nuqtai nazaridan o'zga zararli faoliyatni amalga oshirish huquqini beruvchi litsenziyalar (ruxsatnomalar) olishni;

- tabiiy muhitning qulay holatini buzgan korxonalar, muassasalar, tashkilotlar va fuqarolar zimmasiga uni tiklash vazifasini yuklashni;

- tabiat obyektlarini buzish yoki yo'q qilib yuborish oqibatida yetkazilgan zarar uchun belgilangan tartibda tovon puli undirishni;

- tabiatni muhofaza qilish borasidagi rejalar va chora-tadbirlar bajarilmagan, tabiatni muhofaza qilishga doir qonunlarning normativ-texnik va boshqa talablari buzilgan hollarda mansabdor shaxslar yoki boshqa xodimlarni asosiy ishlab chiqarish faoliyatida erishilgan natijalar bo'yicha beriladigan pul mukofotlari yoki boshqa mukofotlardan to'liq yoki qisman mahrum etishni;

- ekologik sof mahsulot chiqarganlik uchun rag'batlantiruvchi narxlar va ustama haqlar belgilashni;

- tabiiy resurslardan oqilona foydalanmaslik, me'yorda belgilanganidan ortiqcha foydalanganlik uchun tabiatdan foydalanuvchilarga nisbatan iqtisodiy jazo choralarini hamda tabiiy resurslardan tejab-tergab va oqilona foydalanganlik uchun iqtisodiy rag'batlantirishni qo'llanishni;

- tabiiy muhitni saqlash sohasida va ekologik sof mahsulot ishlab chiqarishda hammadan yuqori ko'rsatkichlarga erishgan davlat, kooperativ, jamoat korxonalari, muassasalari va tashkilotlari, boshqa korxonalar, muassasalar hamda tashkilotlarning jamoalarini va ayrim xodimlarini, shuningdek ayrim shaxslarni moddiy rag'batlantirishni ko'zda tutadi.

O'zbekiston Respublikasining qonunlarida, mahalliy davlat hokimiyati va boshqaruv idoralarining qarorlarida tabiatni muhofaza qilish sohasidagi faoliyatni iqtisodiy rag'batlantirishning boshqa turlari ham nazarda tutilishi mumkin.

Tabiatni muhofaza qilish sohasidagi faoliyatni iqtisodiy rag'batlantirish tadbirlari O'zbekiston Respublikasi qonunlarida, shuningdek mahalliy davlat hokimiyati va boshqaruv idoralarining qarorlarida belgilab qo'yiladigan tartibda qo'llaniladi.

Tabiatdan maxsus foydalanganlik va atrof-muhitni ifloslantirganlik uchun to'lovlar tabiiy resurslardan foydalanganlik uchun soliqlar hamda boshqa majburiy to'lovlardan, shuningdek atrof-muhitni ifloslantirganlik

(ifloslantiruvchi moddalarni chiqarganlik, oqizganlik va chiqindilarni joylashtirganlik) uchun kompensatsiya to'lovlari, tabiiy resurslarni muhofaza qilganlik va qayta tiklaganlik uchun to'lovlardan iborat bo'ladi.

Tabiiy resurslardan foydalanganlik uchun soliq stavkalari va boshqa majburiy to'lovlarning miqdorlari, shu jumladan ijara to'lovining miqdori tabiiy resurslarning qay darajada keng tarhlanganligi, sifati, ularni qayta tiklash imkoniyatlari, ulardan foydalanishning qay darajada qulayligi, kompleksligi, samaradorligi, ularning joylashgan yeri, chiqindilarni qayta ishlash va ulardan foydalanish imkoniyatlari hamda boshqa jihatlarni inobatga olgan holda, shuningdek tegishli limitlar qonun hujjatlarida belgilangan tartibda aniqlanadi va tasdiqlanadi.

Atrof-muhitni ifloslantirganlik uchun kompensatsiya to'lovlarining miqdorlari O'zbekiston Respublikasi Tabiatni muhofaza qilish davlat qo'mitasining taqdimiga binoan O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi tomonidan tasdiqlanadi.

Tabiiy resurslarni muhofaza qilganlik va qayta tiklaganlik uchun to'lovlarning miqdorlari O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi tomonidan belgilanadi.

Tabiiy resurslardan foydalanganlik uchun to'lovlar tabiatdan foydalanuvchi korxonalar mahsulotlarining (bajargan ishlarining, ko'rsatgan xizmatlarining) tannarxiga qo'shiladi.

Atrof-muhitni ifloslantirganlik uchun, shuningdek tabiatdan limitda (normativda) belgilanganidan tashqari va o'zgacha tarzda nooqilona maxsus foydalanganlik uchun kompensatsiya to'lovlari yuridik shaxsning daromadidan (foydasidan) undiriladi.

Tabiiy resurslardan foydalanganlik, ularni muhofaza qilganlik va qayta tiklaganlik uchun to'lov Davlat budjetiga tushadi.

Atrof-muhitga ifloslantiruvchi moddalar chiqarganlik va oqizganlik hamda chiqindilar joylashtirganlik uchun kompensatsiya to'lovlarining summalari tabiatni muhofaza qilish jamg'armalariga tushadi.

Tabiatdan maxsus foydalanganlik uchun to'lovlar va atrof muhitni ifloslantirganlik uchun kompensatsiya to'lovlari bo'yicha imtiyozlar qonun hujjatlari bilan belgilanadi.

Tabiiy resurslardan foydalanganlik uchun to'lovlarni va atrof-muhitni ifloslantirganlik uchun kompensatsiya to'lovlarini to'laganlik yuridik va jismoniy shaxslarni ekologiya tadbirlarini bajarishdan va yetkazilgan zararning o'rnini qoplash majburiyatidan ozod etmaydi.

Tabiatni muhofaza qilish tadbirlarini pul bilan ta'minlash uchun O'zbekiston Respublikasi Tabiatni muhofaza qilish davlat qo'mitasi va

uning joylardagi idoralari huzurida tabiatni muhofaza qilish respublika jamg'armasi hamda mahalliy jamg'armalari tashkil etiladi.

Tabiatni muhofaza qilish jamg'armalarini tarkib toptirish va ulardan foydalanish tartibi O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi tomonidan tasdiqlanadigan Tabiatni muhofaza qilish jamg'armalari to'g'risidagi nizom bilan belgilab qo'yiladi.

Tabiatni muhofaza qilish jamoat fondlari qonun hujjatlarida belgilangan tartibda tashkil etiladi va o'z faoliyatini amalga oshiradi.

O'zbekiston Respublikasida atrof-tabiiy muhitning ifloslanishi va tabiiy resurslar sifatining yomonlashuvi oqibatida zarar yetishi hollarini nazarda tutib korxonalar, muassasalar va tashkilotlarning mol-mulki hamda daromadlari, fuqarolarning hayoti, salomatligi va mol-mulki ixtiyoriy hamda majburiy sug'urta qilinadi.

Ekologiya sug'urtasining tartibi va shartlari O'zbekiston Respublikasining qonunlarida belgilab qo'yiladi.

Tabiatdan oqilona foydalanish, atrof-tabiiy muhitni muhofaza qilishni rag'batlantirish:

- korxonalar, muassasalar, tashkilotlar va fuqarolar tabiiy resurslardan oqilona foydalanish va tabiatni muhofaza qilish chora-tadbirlarini amalga oshirganlari taqdirida ularga soliq solishda imtiyozlar berish;

- tabiiy resurslardan oqilona foydalanish va tabiat muhofazasini ta'minlash borasidagi chora-tadbirlarni ro'yobga chiqarish uchun imtiyozli shartlarda qisqa muddatli va uzoq muddatli kreditlar (ssudalar) berish;

- asosiy ishlab chiqarish fondlari uchun yuqori amortizatsiya normalari belgilash;

- tabiatni muhofaza qilish jamg'armalari mablag'larining bir qismini ifloslantiruvchi moddalar chiqarish va oqizishni kamaytirish chora-tadbirlarini ro'yobga chiqarish maqsadida korxonalar, muassasalar, tashkilotlar va ayrim shaxslarga foizli qarzlarni sifatida shartnoma asosida berish orqali amalga oshiriladi.

Takrorlash uchun savollar

1. Ekologik auditning maqsadi va vazifalari nimalardan iborat?
2. Ekologik auditning necha turi mavjud?
3. Tabiatni muhofaza qilishdan maqsad nima?
4. Tabiatni muhofaza qilish maqsadlariga erishish uchun qanday qoidalarga amal qilish kerak?
5. Ekologik nazoratning asosiy vazifalari nimalardan iborat?
6. O'zbekiston Respublikasi Tabiatni muhofaza qilish davlat qo'mitasining asosiy vazifalari nimalardan iborat?

FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR RO'YXATI

I. O'zbekiston Respublikasining Qonunlari

1. O'zbekiston Respublikasi Konstitutsiyasi. – T., 2017.
2. O'zbekiston Respublikasining "Aksiyadorlik jamiyatlari va aksiyadorlar huquqlarini himoyalash to'g'risida"gi Qonuni. –T.: Adolat, 1996.
3. O'zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi Qonuni (yangi tahrir) – T., 2016.
4. O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonuni (yangi tahrir) - T., 2000.
5. O'zbekiston Respublikasining Soliq kodeksi. –T.: O'zbekiston, 2008.
6. O'zbekiston Respublikasining «Valyutani tartibga solish to'g'risida»gi Qonuni (yangi tahriri). -T., 2004.
7. O'zbekiston Respublikasining Mehnat kodeksi. O'zR. 1995-yil 21-dekabrda Qonuni bilan tasdiqlangan va 1996-yil 1-apreldan amalga kiritilgan.

II. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining Farmonlari va qarorlari

8. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017-yil 1-fevraldagi PQ-2750-sonli "Tadbirkorlik subyektlariga davlat xizmatlarini ko'rsatish mexanizmlarini takomillashtirishga doir qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida"gi Qarori.
9. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017-yil 7-fevraldagi PF-4947-sonli Farmoniga 1-ilova. 2017 - 2021 yillarda O'zbekiston Respublikasini rivojlantirishning beshta ustuvor yo'nalishi bo'yicha harakatlar strategiyasi.
10. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017-yil 28-iyuldagi PQ-3157-sonli «Mahalliy eksport qiluvchi korxonalami rag'batlantirish bo'yicha qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida» gi qarori
11. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017-yil 10-avgustdagi 5147-son «O'zbekiston Respublikasi hisob palatasi faoliyatini tubdan takomillashtirish chora-tadbirlari to'g'risida» gi Farmoni.
12. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017-yil 10-avgustdagi PF-5147-son Farmoniga 4-ILOVA O'zbekiston Respublikasi hisob palatasi to'g'risida NIZOM.
13. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining "Iqtisodiyotning real

sektori korxonalarini qo'llab-quvvatlash, ularni barqaror ishlashini ta'minlash va eksport salohiyatini oshirish chora-tadbirlari dasturi to'g'risida"gi Farmoni, 2008-yil 28-noyabr, PF-4058-son.

14. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining "Auditorlik tashkilotlari faoliyatini yanada takomillashtirish hamda ular ko'rsatayotgan xizmatlar sifati uchun javobgarlikni oshirish to'g'risida"gi 2007-yil 4-apreldagi PQ-615-son Qarori.

III. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi qarorlari va O'zbekiston Respublikasi vazirliklarining me'yoriy-huquqiy hujjatlari

15. Vazirlar Mahkamasining 2017-yil 24-oktyabrdagi 870-son qaroriga 1-ILOVA. O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining Davlat moliyaviy nazorati bosh boshqarmasi to'g'risida Nizom.

16. Mahsulot (ishlar, xizmatlar)ni ishlab chiqarish va sotish xarajatlarining tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi to'g'risida NIZOM. 1999-yil 5-fevral. – T.: O'zbekiston, 1999.- 92 b.

17. "Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarning ahamiyatini oshirish to'g'risida"gi O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2000-yil 22-sentabrdagi 365-sonli Qarori.

18. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2002-yil 15-noyabrdagi 393-son qaroriga 2-ILOVA «O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining Moliyaviy nazorat bosh boshqarmasi va uning hududiy moliyaviy nazorat boshqarmalari to'g'risida» NIZOM.

19. Inventarlash vaqtida aniqlangan mol-mulkning kamomfdi va ortiqchasini buxgalteriya hisobi va soliqqa tortish tartibi haqidagi Nizom. 2001-yil 20-iyunda 56/2001-38-son bilan O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi va Davlat Soliq qo'mitasi tomonidan tasdiqlangan va Adliya vazirligida 2001-yil 23-iyulda 1054-son bilan ro'yxatga olingan.

20. Chet el valyutasida operatsiyalarning buxgalteriya hisobida aks ettirish tartibi to'g'risida Nizom. Adliya vazirligida 30.07.2013-y. 1411-1-son bilan ro'yxatga olingan.

21. O'zbekiston Respublikasi Auditorlik faoliyatining milliy standartlari. -T.: O'BAMA, 2016.

22. O'zbekiston Respublikasi buxgalteriya hisobining milliy standartlari. -T.: O'BAMA, 2016.

23. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi tomonidan 2002-yil 3-apreldagi 111-sonli qarori bilan tasdiqlangan O'zbekiston

Respublikasida atrof-tabiiy muhitning davlat monitoringi to'g'risidagi Nizom.

24. Auditorlik tashkilotlari to'g'risida Nizom (O'zR Prezidentining 04.04.2007y. PQ-615-son Qaroriga ilova.

25. O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki Boshqaruvining 2015-yil 16- maydagi 12\17-sonli qarori bilan tasdiqlangan «Yuridik shaxslar tomonidan kassa operatsiyalarini amalga oshirish qoidalari».

26. O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki Boshqaruvining 2013-yil 23-noyabrdagi 22/2-sonli qaroriga ILOVA. Kapital harakati bilan bog'liq ayrim valyuta operatsiyalarini amalga oshirish tartibi to'g'risida NIZOM (AV 23.11.2017-y. 2536-1-son bilan ro'yxatga olingan MB Boshqaruvining Qarori.

27. Chet el valyutasidagi operatsiyalarni buxgalteriya hisobida aks ettirish tartibi to'g'risida NIZOM (O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi, Iqtisodiyot vazirligi, Davlat soliq qo'mitasi, Markaziy banki, Davlat statistika qo'mitasining 2004- yil 2- sentyabrdagi 98, 41, 2004-57, 257-V, 8-son qarori bilan TASDIQLANGAN. Mazkur Nizomga quyidagilarga muvofiq o'zgartirishlar kiritilgan AV 30.07.2013 y. 1411-1-son bilan ro'yxatga olingan MV, IV, DSQ, MB Boshqaruvi, Davstatqo'm Qarori; AV 12.01.2015 y. 1411-2-son bilan ro'yxatga olingan MV, IV, DSQ, MB Boshqaruvi, Davstatqo'm Qarori)

IV. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining asarlari

28. Mirziyoyev Sh.M. Tanqidiy tahlil, qat'iy tartib-intizom va shaxsiy javobgarlik – har bir rahbar faoliyatining kundalik qoidasi bo'lishi kerak. –T.: O'zbekiston, 2017.

29. Mirziyoyev Sh.M. Mamlakatimizda demokratik islohotlarni yanada chuqurlashtirish va fuqarolik jamiyatini rivojlantirish konsepsiyasi: O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi Qonunchilik palatasi va Senatining qo'shma majlisidagi ma'ruzasi. -T.: O'zbekiston, 2010. – 56 b.

30. O'zbekiston Respublikasini 2018- yilda ijtimoiy-iqtisodiy rivojlantirishning eng ustuvor yo'nalishlari. Prezident Shavkat Mirziyoyevning O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlis Senati va Qonunchilik palatasiga murojatnomasi. //Xalq so'zi, 2017-yil 23-dekabr.

31. Mirziyoyev Sh.M. Erkin va farovon, demokratik O'zbekiston davlatini birgalikda barpo etamiz. O'zbekiston Respublikasi Prezidenti lavozimiga kirishish tantanali marosimiga bag'ishlangan Oliy Majlis palatalarining qo'shma majlisidagi nutq. /Sh.M. Mirziyoyev. – T.: O'zbekiston, 2016. - 56 b.

32. Mirziyoyev Sh.M. Qonun ustuvorligi va inson manfaatlarini

ta'minlash – yurt taraqqiyoti va xalq farovonligining garovi. O'zbekiston Respublikasi Konstitutsiyasi qabul qilinganining 24 yilligiga bag'ishlangan tantanali marosimdagi ma'ruza. 2016-yil 7-dekabr /Sh.M.Mirziyoyev. – T.: "O'zbekiston", 2017. – 48 b.

33. Karimov I.A. Jahon moliyaviy-iqtisodiy inqirozi, O'zbekiston sharoitida uni bartaraf etishning yo'llari va choralari. – T.: O'zbekiston, 2009. – 56 b.

V. Darsliklar

34. Audit. Darslik. 1-2jild. M.M. Tulaxodjayeva va SH.I. Ilxomovlarning umumiy tahriri ostida. Mualliflar jamoasi. -T.: Norma, 2008.

35. Аудит. Учебник. /Под ред. проф. В.И. Подольского. - М.: ЮНИТИ, 2010. –655 с.

36. Ilxomov SH.I. Amaliy audit. Darslik. -T.: TDIU, 2011.

37. Abdullayev A., Abduvahobov O., Qayumov I. Audit asoslari. Darslik. - T., 2003.

38. Do'smurotov R.D. Audit asoslari. Darslik. - T., 2003.

39. Musayev H.N. Audit. Darslik. - T., 2003.

40. Bobojonov O., Jumaniyozov K. Moliyaviy hisob. Darslik. -T., 2002.

41. Shoalimov A.X., Ilxamov Sh.I., Tojiboeva Sh.A. Iqtisodiy tahlil va audit. Darslik. – T.: Iqtisodiyot, 2016. – 347 b.

42. Подольский В.И. Аудит. Комплект в 2 томах. Учебник и практикум. – М.: Юрайт, 2013. – 1049 с.

43. Аудит. Учебник. Н.В. Парушина, С.П. Суворова. -М.: ИД. «Форум»-Инфра-М, 2008.

44. Суйц В.П. и др. Аудит: Общий, банковский, страховой. Учебник для вузов. – М.: ИНФРА-М, 2005.

45. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебник. - М.: Инфра-М, 2008.

46. Hoshimov B. Buxgalteriya hisobi nazariyasi. - T. Yangi asr avlodi, 2004. - 279 bet.

47. Ревизия и контроль. Учеб. пособия. / Под ред. д.э.н. М.Ф. Овсяйчук.-М.: Кнорус, 2007.

VI. O'quv qo'llanmalar

48. Masharipov O., Ilxomov Sh. Amaliy audit. O'quv qo'llanma. –T.: "IQTISOD-MOLIYA", 2013. - 272 b.

49. Файзиев Ш., Каримов А. Аудит. Учебное пособие. –Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2013. – 328 с.

50. Dusmuratov R., Fayziyev SH., Qo‘ziyev I., Po‘latov G‘. Audit. O‘quv qo‘llanma. II qism. – Т.: IQTISOD-MOLIYA, 2008.

51. Бабаев Ю.А. и др. Бухгалтерский учет и контроль дебиторской и кредиторской задолженности. М.: Проспект, 2005. – с. 102 (424с.).

52. Мерззликина Е.М. Контроль и ревизия. М.: ПРИОР, 2005. – с. 28 (80 с.).

53. Karimov N.F. Tijorat banklarida ichki audit. Monografiya. -Т.: Fan, 2006. 131-b. (262 bet).

54. Ilxamov Sh.I. Investitsiya faoliyatida buxgalteriya hisobi va audit. Diss. i.f.n. - Т.: 2005.

55. Tulaxodjayeva M.M., Ilhomov SH.I. Audit. O‘quv qo‘llanma. – Т.: “Iqtisodiyot”, 2012. – 184 b.

56. Белобжецкий И.А. Финансово-хозяйственной контроль в управлении экономикой. М.: Финансо‘, 2002. – с. 7 (245с.).

57. Привезенцев В.А. Контроль и ревизия. М.: Тк Велби, Проспект, 2005. – с. 29 (96с.).

58. Тулаходжаева М.М., Илхомов Ш.И. Аудит: ситуации, примеры, тесты: Учебное пособие. - Т.: ТГЭУ, 2014.

59. Международные стандарты аудита: Учебник / В.Н.Тютюрюков. 2-е изд., переб. и доп. – М: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2010. – 200 с.

60. Tulaxodjayeva M.M. Korxonalar moliyaviy holati auditi: o‘quv qo‘llanma. – Т.: Iqtisod va huquq dunyosi, 1996.

61. Tulaxodjayeva M.M. O‘zbekiston Respublikasida moliyaviy nazorat tizimi: o‘quv qo‘llanma. -Т., 1996.

62. Саунин А.Н. Аудит эффективности использования государственных средств. М.: Высшая школа, 2005. – с. 156 (311с.).

63. Алборов Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: Учебное пособие. 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Дело и Сервис, 2003.

64. Бабченко Т.Н и др. учет и аудит на государственных унитарных предприятиях. Уч. пособие. М.: Дело, 2014. – с. 129 (672с.).

65. Суйц В.П., Ситникова В.А. Аудит. Учеб.пособие. -М.: Кнорус, 2008.

66. Ларионова А.Д. Практикум по аудиту. Учебное пособие. - М.: Проспект, 2005.

67. Подольский В.И., Савин А.А. Задачник по аудиту. Учебное пособие. - М.: Академия, 2008.

68. Суглобов А.Е. Бух учет и аудит. –М.: КНОРУС, 2015. – с. 256 (469с).

69. Банк В.Р. и др. Бух учет и аудит в условиях банкротства. М.: Проспект, 2016. – с.123 (296с.).

70. Овсейчук М.Ф. Контроль и ревизия. М.: КНОРУС, 2016 – с. 132 (224с.).

VII. Statistika to'plamlari ma'lumotlari

71. O'zbekiston ijtimoiy-iqtisodiy rivojlanishining 2015-yildagi asosiy ko'rsatkichlari. –T., 2016.

72. O'zbekiston ijtimoiy-iqtisodiy rivojlanishining 2016-yildagi asosiy ko'rsatkichlari. –T., 2017.

VIII. Интернет сайтлари

73. www.uza.uz- (Natsionalnaya informatsionnaya agentstvo)

74. www.apb.org.uk- (Auditing Practices Board)

75. www.nao.gov.uk - (UK National Audit Office)

76. www.iaa.org.uk - (The Institute of Internal Auditors-United Kingdom)

77. www.referat.uz- sbornik referatov.

78. www.gov.uz – (novosti pravitelstva Uzbekistana).

79. IPS “Norma”.

80. IPS “Pravo”.

81. www.lex.uz.

Shavkat Islamovich Ilhamov

Amaliy audit
(Darslik)

“IQTISODIYOT” – 2018

Muharrir
Mirhidoyatova D.
Musahhh
Xodjayev I.

Litsenziya Al № 240 04.07.2013. Terishga berildi 25.01.18. Bosishga ruxsat etildi 00.02.2018. Qog'oz bichimi 60x80 1/16. Times garniturası. Ofset bosma. Ofset qog'ozı. Shartlı bosma tabog'i 27,7. Hisob nashr varag'i 27,4. Buyurtma №031. Adadi 50 nusxa.

“IQTISODIYOT” nashriyoti DUKning matbaa bo'limida chop etildi.
100003. Toshkent shahri Islom Karimov ko'chasi, 49-uy.

75.81.	Amaliy audit. Darslik. /Ilhamov Sh.I. -T.: IQTISODIYOT, 2018. - 443 b.
	Ilhamov Sh.I.

ISBN 978-9943-5185-3-7

UO'K 657.6-051

KBK 65.053

И.41