

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

**ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ
УНИВЕРСИТЕТИ**

АУДИТ

I жилд

- Муаллифлар жамоаси:** Тулаходжаева М. М. — 5, 16-боблар; Илҳомов Ш. И. — 2, 3, 6, 7, 11, 15-боблар; Аҳмаджонов К. Б. — 4, 9-боблар; Файзиев Ш. — 1, 13-боблар; Ходжаева М. Х. — 8, 14-боблар; Тулаев М. С. — 10, 12-боблар.
- Масъул муҳаррирлар:** Тулаходжаева М. М., иқтисод фанлари доктори, профессор; Илҳомов Ш. И., иқтисод фанлари номзоди, доцент.
- Тақризчилар:** Холбеков Р. — иқтисод фанлари доктори, доцент; Жўраев О. Н. — иқтисод фанлари номзоди, доцент.

А 88 **Аудит.** Дарслик. 1 жилд. М. М. Тулаходжаева, Ш. И. Илҳомов, К. Б. Аҳмаджонов ва бошқ. Масъул муҳаррирлар: М. М. Тулаходжаева, Ш. И. Илҳомов. ЎзР Олий ва ўрта махсус таълим вазирлиги, Тошкент давлат иқтисодиёт университети. — Тошкент: NORMA, 2008. — 320-б.
1. Тулаходжаева М. М.

Дарслик Давлат таълим стандартининг талабларига мувофиқ тайёрланган бўлиб, хўжалик юритувчи субъектлар молиявий-хўжалик фаолиятининг аудиторлик текшируви услубияти ва усулларига бағишланган.

Дарслик 5340900 «Бухгалтерия ҳисоби ва аудит» йўналиши талабалари учун мўлжалланган, шунингдек ундан 5340600 «Молия», 5340700 «Банк иши», 5340800 «Солиқлар ва солиққа тортиш», 5340100 «Иқтисодиёт», 5340200 «Менежмент», 5340300 «Маркетинг» йўналишларида таълим олаётган талабалар ўқув режасидаги «Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит» фанини ўзлаштиришларида фойдаланишлари мумкин.

ББК 65.053(5Ў)я7

К И Р И Ш

Республикамизда бозор иқтисодиётига ўтиш тамойиллари ва унинг кейинги босқичларида устувор йўналишларнинг белгиланиши, айниқса ижтимоий-сиёсий ҳаётни, жумладан, иқтисодиётни эркинлаштириш, мулкдорлар синфини ташкил қилишдан келиб чиққан ҳолда бир қанча соҳаларни, жумладан аудит тизимини ҳам ислоҳ қилишни тақозо этмоқда.

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

Маълумки, сўнги йилларда аудиторлик фаолиятини шакллантириш ва ривожлантириш бўйича қатор ижобий ишлар амалга оширилди. Жумладан, Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг қарорига мувофиқ, 2000 йил 26 майда янги таҳрирдаги «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонун қабул қилинди. Ушбу Қонунни амалга ошириш, аудиторлик хулосалари солиқ ва бошқа назорат органлари томонидан ҳисобга олинишини таъминлаш мақсадида 2000 йил 22 сентябрда Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 365-сонли «Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширишларининг аҳамиятини ошириш тўғрисида»ги қарори ва бошқа қатор меъёрий ҳужжатлар қабул қилинди, Аудиторлик фаолияти билан шуғулланиш ҳуқуқи учун аттестация ўтказиш ва аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун лицензия бериш тартиблари белгиланди. 20 дан ортиқ Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари ишлаб чиқилди. Шунингдек, 2000 йил 7 августда Ўзбекистон ҳудудида фаолият кўрсатаётган аудиторлар ва аудиторлик ташкилотларини ихтиёрий равишда бирлаштирувчи мустақил жамоат ташкилоти — Ўзбекистон Аудиторлар палатаси ташкил этилди.

Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонунининг 10-бандида қайд этилган субъектлар ва ташкилотлар таркибига кирадиган хўжалик юритувчи субъектлар, шунингдек, кредиторлар, мол етказиб берувчилар, акциядорлар ва бошқа инвесторлар олдида маълум иқтисодий ишончга эга бўлишни истаган хўжалик юритувчи субъектлар ўз молиявий ҳисоботини аудиторлик текширувидан ўтказишлари шарт қилиб қўйилди.

Дарслик хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятида содир бўладиган молиявий-хўжалик муомалаларини аудитдан ўтказишнинг услубий жиҳатларини ўз ичига олади. Жумладан, аудитнинг предмети ва усуллари, аудиторлик текширувини ташкил этиш, асосий воситалар ва номоддий активлар аудити, молиявий инвестициялар аудити, пул маблағлари аудити, ҳисоб-китоблар аудити, товармоддий захиралари аудити, субъектнинг устав, қўшилган, захира капиталлари ва бошқа муомалаларни аудит услубияти баён этилган. Шунингдек, дарсликда молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосасини тайёрлаш тартиби келтирилган.

Дарсликни тайёрлашда бухгалтерия ҳисоби ва аудиторлик фаолиятига оид меъёрий ҳужжатлардан, шу соҳа бўйича МДҲ давлатлари ва республикамиз иқтисодчи олимларининг ўқув-услубий, назарий ва амалий қўлланмаларидан кенг фойдаланилди.

Дарслик, асосан 5340900 «Бухгалтерия ҳисоби ва аудит» йўналиши талабалари учун мўлжалланган. Шунингдек, ундан 5340600 «Молия», 5340700 «Банк иши», 5340800 «Солиқлар ва солиққа тортиш», 5340100 «Иқтисодиёт», 5340200 «Менежмент», 5340300 «Маркетинг» йўналишларида таълим олаётган талабалар ўқув режасидаги «Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит» фанини ўзлаштиришда фойдаланишлари мумкин.

Дарслик албатта, баъзи бир камчиликлардан холи эмас. Шунинг учун, матнда учраган камчилик, фикр-мулоҳаза ва таклифларни лутфан қабул қиламиз ҳамда Сизларга олдиндан миннатдорчилик билдирамиз.

1-боб. АУДИТНИНГ ПРЕДМЕТИ ВА УСЛУБЛАРИ

1.1. АУДИТНИНГ ПРЕДМЕТИ ВА ОБЪЕКТЛАРИ

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

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

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

— мулкларни давлат тасарруфидан чиқариш ва хусусийлаштириш билан боғлиқ бўлган операциялар;

- молиявий натижаларни шакллантирувчи кўрсаткичлар (харажатлар, даромадлар, фойда, зарарлар);
- валюта операциялари;
- ташқи иқтисодий фаолият, шу жумладан хорижий сармоялар;
- ҳисоб-китоб операциялари (дебиторлик, кредиторлик қарзлари);
- қимматли қоғозлар билан боғлиқ жараёнлар.

Шундай қилиб аудитнинг предмети ва объектларини қуйидаги тартибда гуруҳлаш мумкин:

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

Аудитнинг асосий предмети бўлган корхоналарнинг фаолиятлари қуйидагиларга бўлинади:

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

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

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

Жараёнлар хўжалик операциялари орқали содир бўлади.

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

- миқдор кўрсаткичлари;
- сифат кўрсаткичлари.

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

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

Корхоналарнинг алоҳида жараёнлари ва кўрсаткичлари аудитнинг объектлари ҳисобланади.

Аудитнинг предметиға хўжалик юритувчи субъектларға долзарб масалаларда консалтинг хизматларини кўрсатиш

ҳам киради. Аудиторлар ва аудиторлик ташкилотлари корхоналарга ўзаро тузилган шартномаларга асосан «Бизнес режа» тузиш, ҳисоб сиёсатини белгилаш, солиқларни тўғри ҳисоблаш, маҳсулот таннархини аниқлаш, молиявий ҳисобот тузиш каби масалаларда яқиндан ёрдам берадилар.

1.2. АУДИТНИНГ УСЛУБИ

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

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

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

— солиштириш усули (иқтисодий ҳодисалар, кўрсаткичларни ўзаро ва бизнес-режа билан солиштириш);

— гипотеза усули (ҳодисаларнинг содир бўлиши, натижалари турли шарт-шароитларни эътиборга олган ҳолда ўрганилади. Бундай усул кўпинча «яширин иқтисодиёт» натижаларини аниқлашда кенг фойдаланилади);

— таҳлил ва синтез усули (аудит объекти бўлган маълум кўрсаткич омиллар асосида ўрганилади, мавжуд ички имкониятлар аниқланади);

— тафтиш усули (корхонанинг фаолиятига тўлиқ баҳо бериш учун барча операциялар тасдиқловчи назоратидан ўтказилади);

— инвентаризация усули (корхонадаги ҳуқуқий активлар ва мажбуриятларнинг бухгалтерия ҳисоби маълумотларига монандлиги текширилади);

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

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

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

— баланс усули (корхонадаги ҳодисалар, жараёнларни расмийлаштириш, дастлабки маълумотларни умумлаштириш орқали назорат қилиш).

Аудитор текшириш жараёнида меъёрлаштириш, баҳолаш, гуруҳлаш усулларида ҳам фойдаланилади. Аудит усуллари ҳар бир ҳодисанинг келиб чиқиш сабаблари, уларнинг оқибатлари, ҳўжалик жараёнларининг қонунқоидаларга (мезонларга) мувофиқлигини аниқлашга ёрдам бериши керак. Аудиторлик фаолиятининг ривожланиши туфайли унинг услуги, унда қўлланиладиган усуллар ҳам такомиллашиб бораверади. Кейинги пайтларда махсус адабиётларда аудитнинг қўйидаги усулларига катта эътибор берилмоқда: ходимлар (ёки учинчи шахслар) билан оғзаки сўровлар ўтказиш, текширилаётган корхона бўйича муқобил (альтернатив) баланс тузиш, аудит объектлари бўйича тестлар, анкеталар ўтказиш, компьютер ахборот-

лари технологияларидан кенг фойдаланиш каби усуллар. Шунинг ҳам қайд қилиш керакки, аудиторлар (аудиторлик ташкилотлари) аудит жараёнида қабул қилинган умумий (анъанавий) усуллардан фойдаланиш билан бир қаторда улар ўзларига маъқул бўлган ёки бошқалар учун «тижорат сири» ҳисобланган ноанъанавий (локал) усуллардан ҳам фойдаланишлари мумкин. Аудит ўтказишда миллий ва халқаро аудит стандартларига асосланлади. Шундай қилиб, аудитда қўлланиладиган усуллар унинг тури, мақсади ва вазифаларига бевосита боғлиқ бўлади.

Назорат учун саволлар:

1. «Аудит» фани предметининг моҳияти нималарда акс этади?
2. «Аудит» фанининг объектини қандай изоҳлайсиз?
3. «Аудит» фанининг қандай методлари мавжуд?
4. «Аудит» фанида қандай усуллар қўлланилади?
5. «Аудит» фанининг «Молиявий ҳисоб» фани билан қандай ўзаро боғлиқлиги мавжуд?
6. «Аудит» фанининг «Бошқарув ҳисоби» фани билан қандай ўзаро боғлиқлиги мавжуд?
7. «Аудит» фанининг «Ҳуқуқшунослик» фанлари билан қандай ўзаро боғлиқлиги мавжуд?

2-боб. АУДИТНИНГ МОҲИЯТИ, АҲАМИЯТИ ВА УНИ ТАРТИБГА СОЛИШ

2.1. АУДИТНИНГ ПАЙДО БЎЛИШИ ВА РИВОЖЛАНИШ БОСҚИЧЛАРИ

Аудит шу кунга қадар узоқ тарихга эгадир. Биринчи мустақил аудиторлар Европанинг акциядорлик компанияларида XIX асрларидаёқ пайдо бўлган. «Аудит» сўзи турли таржималарда «у эшитади» ёки «эшитмоқда» деган маънони англатади.

Аудитнинг пайдо бўлиши компанияни бевосита бошқариш билан шуғулланаётганлар (маъмурият, менежерлар) ва унинг фаолиятига маблағ қўяётганлар (мулкдорлар, акциядорлар, инвесторлар) манфаатларини ажралиши билан боғлиқдир. Улар фақатгина корхона бошқаруви ва унга қарам бўлган бухгалтерлар томонидан тақдим этилаётган маълумотларни асос қилиб олишлари мумкин эмас эди ва хоҳлашмасди ҳам. Акциядорлар алданмаётганликларига, маъмурият томонидан тақдим этилган ҳисобот компаниянинг ҳақиқатдаги молиявий ҳолатини тўлиқ экс этаётганлигига ишонч ҳосил қилишни истар эдилар. Молиявий маълумотни тўғри эканлигини текшириш ва молиявий ҳисоботни тасдиқлаш учун акциядорларни фикри бўйича ишониш мумкин бўлган шахслар таклиф этилар эди. Аудиторга нисбатан қўйиладиган асосий талаблар, унинг сўзсиз ҳалоллиги ва мустақиллигидир. Бухгалтерия ҳисобининг мурракблашганлиги аудиторларнинг жиддий малакавий тайёргарликка эга бўлишлигини тақозо этади.

Б. Қ. Ҳамдамов аудитни пайдо бўлиш босқичи бўйича куйидаги фикрни билдиради, «Агарда аудитга молиявий назорат сифатида қаралса, биринчи бўлиб аудиторлик тизимини Хитой яратган. Эски Хитой ёзувларининг маълумот беришича, эрамиздан аввалги 700 йилда давлат пули ва мулкдан фойдаланиш ҳуқуқига эга бўлган ҳокимият амалдорларини назорат қилиш учун Бош аудитор лавозими мавжуд бўлган. Ҳокимият аудиторларининг мажбурияти, ҳуқуқи ва шакллари сулоладан-сулолага қараб ўзгариб турган. 1983 йил Хитой янги Конституциясининг 91-мод-

дасига асосан Давлат аудиторлик маъмурияти ташкил қилинади.

Ўрта асрлардан бошлаб Европада ҳокимият шартномаларини турли жавобгарлар томонидан тасдиқлаб, қайд этиш одат тусига кирди ва шу йўсинда аста-секин бухгалтерия ҳисоби ва назорат шакллана бошлади, XIV асрда иккиёқлама ёзиш усули пайдо бўлди ва мулк йўналиши устидан назорат кучайди.

Кўплаб мамлакатлар иқтисодида акционерлик жамиятлари пайдо бўла бошлади. Албатта, бундай шароит молиявий инқирозларни ҳам четлаб ўтмади ва инвесторлар манфаатларини ҳимоя қила оладиган бухгалтерия экспериментларига талаб ошди. Англия парламенти вариантни назорат қилиб туриш учун зарур қонунлар тўпламини қабул қилди. Буларнинг ҳаммаси аудиторлар бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларнинг ҳаққонийлигини назорат қилишга қаратди»¹.

Ушбу масала бўйича Р. Д. Дўсмуратов ўзининг «Аудит асослари» дарслигида қуйидаги маълумотларни келтирган: «Айрим мамлакатларда кўра бухгалтер-аудитор касби XVII асрнинг ўрталарида Европанинг акционерлик компанияларида акционерлар, кредиторлар ва солиқ хизмати ходимлари ўртасидаги мунозарали масалаларни ҳал қилиб бериш зарурати туфайли шакллана бошлаган. Ўша пайтларда мустақил фаолият кўрсатиб, корхонанинг ишлаб чиқариш молия фаолияти тўғрисида аниқ хулоса берадиган мутахассисларга эҳтиёж кучайган.

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

Аудиторлик касби турли хил мамлакатларда турлича номланиб келинган. Масалан, Америкада жамоатчи-бухгалтер, Францияда бухгалтер эксперт ёки сётлар бўйича комиссар, Германияда хўжалик назоратчиси ёки китоблар (Das Buch) назоратчиси, қатор англо-саксония мамлакат-

¹ Ҳамдамов Б. Қ. Аудит иқтисоди. Монография. — Т.: 2005, 11-б.

ларида компаниянинг молиявий фаолиятини назорат қиладиган тафтишчи кабилар.

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

Аудит XIX аср ўрталарида Шотландияда ҳам вужудга кела бошлаган.

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

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

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

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

Тарихий манбалардан маълумки, марказлашган давлатчиликнинг барпо бўлиши ҳамда ривожланиши натижасида мамлакатни бошқариш учун ҳисоб, назорат ва молия ишларига зарурият кучайган. Уларнинг илдиzlари инсониятнинг узоқ тарихига бориб тақалади. Масалан, аудиторлик профессор П. И. Камишанов маълумотларига кўра тахминан эрамыздан олдинги 200 йилларда касб сифатида шакллана бошлаган. Бу пайтларда квесторлар, яъни Рим империяси даврида молия ва судлов ишларини олиб борувчи

мансабдор шахслар жойлардаги ҳукумат бухгалтерлари устидан назорат қилиб турганлар. Квесторларнинг ҳисоботлари Римга юборилиб, имтиҳон қилувчилар томонидан эшитилган. «Аудиторлар» лотинчадан «эшитувчи» деган тушунча ҳам шундан келиб чиққан.

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

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

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

синлар. Агар аҳвол бунга терс бўлса, у вилоятни ҳолисага ўтказиб, уч йилгача ўша жогирдорга ҳақ берилмасин»².

Акциядорлик компаниялар бошқарувлари йил давомида энг камида бир маротаба бухгалтерия счётлари ва акциядорлар олдидаги ҳисоботни текшириш учун мутахассисни таклиф этиши зарур эканлиги тўғрисида аудитнинг тарихий ватани бўлмиш Англияда 1844 йилда компаниялар тўғрисида қонунлар туркуми қабул қилинган.

Россияда аудитор унвони Пётр I томонидан киритилган. Аудитор лавозими иш юритувчи, котиб ва прокурорларнинг қайсидир мажбуриятларини ўзида жамлаган эди. Россияда аудиторларни қасамёдли бухгалтерлар деб атардилар. Аудит институтини ташкил этиш тўғрисидаги барча учта уринишлар (1889, 1912 ва 1928 йиллар) муваффақиятсизлик билан тугади.

1929–1933 йилларда дунёда вужудга келган иқтисодий инқироз бухгалтер-аудиторларга бўлган эҳтиёжни кучайтирди. Бу вақтда, аудиторлик текшируви сифати ва унинг мажбурийлигига қўйиладиган талаблар кескин кучаяди, бу турдаги хизматларга бозор эҳтиёжи ўсиб боради. Инқироз якунлангандан кейин, амалда барча давлатлар йиллик ҳисоботларда мавжуд бўлиши лозим бўлган маълумотлар ҳажмига мажбурий талаблар киритадилар, ушбу ҳисоботлар ва аудиторлар хулосалари чоп этилиши мажбурий деб белгиланади. Аудит қаллобликка қарши кучли қурол бўлиб қолади.

1940 йилларнинг охиригача аудит асосан амалга оширилган пул операцияларини тасдиқловчи ҳужжатларни текширишдан ва молиявий ҳисоботларда ушбу операциялар тўғри гуруҳланганлигини текширишдан иборат эди. Бу, ибора жоиз бўлса, тасдиқловчи деб аталадиган аудит эди.

1949 йилдан сўнг мустақил аудиторлар, самарали ички назорат тизимида хато қилиш эҳтимоли унча кўп бўлмайди ва молиявий маълумотлар етарли даражада тўлиқ ва аниқ бўлади деб ҳисоблаб, компаниялардаги ички назорат масалаларига эътиборни кўпроқ қарата бошладилар.

Аудит ривожланишининг учинчи босқичи — бу текширув ўтказишда ёки маслаҳат беришда вужудга келиши

Ўсмуратов Р. Д. Аудит асослари. Дарслик. — Т.: 2003, 8-б.

мумкин бўлган таваккалчиликка йўналтириш, таваккалчиликни олдини олиш ва бартараф этишдир, яъни мижознинг бизнес шартларидан келиб чиққан ҳолда, асосан хатоликларга йўл қўйилиши мумкин бўлган ёки товламачилик таваккалчилиги энг юқори бўлган жойларни танлаб текширувчи аудитдир.

1970 йилларнинг бошида аудиторлик стандартларини ишлаб чиқиш жараёни бошланди. Англияда молиявий ҳисобот ҳақиқийлигини назорат қилиш соҳасида ишловчи мутахассислар, шу жумладан, давлат муассасаларида ишловчилар ҳам аудиторлар деб аталар эди. Францияда мустақил молиявий назорат соҳасида, бухгалтерия ҳисобини бевосита юритиш билан шуғулланадиган, ҳисобот тузадиган ва молиявий ҳисобот ҳақиқийлиги юзасидан назоратни таъминловчи счётлар ҳақида маслаҳат хизматларини амалга оширадиган бухгалтер-экспертларнинг икки малакавий ташкилоти фаолият кўрсатади. АҚШда молиявий ҳисобот ҳақиқийлиги текширувини дипломли жамоат бухгалтери амалга оширади.

«Қўшма корхоналарнинг вужудга келиши аудит тараққиётида муҳим роль ўйнади. Аудитор мулкдор олдида жавобгар бўлиб қолди ва баланс боғлиқлиги қонун ва қоидаларга мослигини тасдиқлаб, ҳаққоний баҳо бериш керак эди. Шу даврларда умумлашган (консолидациялашган) баланслар ҳам вужудга келди ва ички аудит лавозимлари пайдо бўлди. Уларнинг асосий фаолияти бухгалтерия хизматини назорат қилиш бўлиб, асосий эътибор пул маблағларига қаратилди. Шу сабали XIX аср охири ва XX аср бошларида ташқи аудиторларда танлаб олиб, текшириш усулларини қўллаш ривож топди.

Аудитнинг гуркираб ривожланиши 1930 йилдаги чуқур иқтисодий тангликдан сўнгги даврларга тўғри келади. Массалан, АҚШда 1932 йилда «Қимматли қоғозлар ҳақиқийлиги тўғрисида Далолатнома (АКТ)» қабул қилинди. Бу акция ва облигациялар чиқариб, турли штатларда фаолият кўрсатадиган хусусий корпорацияларни мустақил аудитдан ўтказишни тартибга солувчи биринчи федерал қонун эди. 1939 йилдан бошлаб бухгалтерларнинг Америка институти изланишлар бюллетени ва аудит амалларига тааллуқли ҳисоботларни чоп эта бошлади — бу аудитни стандартлаштиришга тегишли биринчи расмий ҳужжат эди.

Иккинчи Жаҳон урушидан сўнг бутун жаҳонда иқтисодий фаолиятни аудитсиз тасаввур қилиб бўлмаётган қолди. Албатта, умумий қабул қилинган бухгалтерия ҳисоби ва аудит тамойиллари тўлдирилди. Бухгалтерларнинг Америка институти «Умумий қабул қилинган аудит стандартлари»ни тасдиқлади ва Ички тафтишчилар институти «Ички тафтишчи мажбуриятлари»ни чоп этди.

АҚШда 1973 йилдан бошлаб молиявий ҳисоб стандартлари бўйича кенгаш ташкил қилинди. Америка дипломланган аудиторлар институти аъзолари сони 70 минг кишидан ошди ва аудиторларнинг жавобгарлиги ҳам кенгайди. Стандартларга риоя қилмаган аудиторларни дипломланган аудиторлар сафидан чиқариш чоралари кўрилди. Масалан, Америка ҳолис бухгалтерлар институти аудиторлик ҳулосаларининг ҳақиқийлигини текшириб, алоҳида аъзоларни институт таркибидан чиқариш бўйича қарорлар қабул қилиш ҳуқуқига эга эди. Аудиторларнинг касбий этик меъёрлари ишлаб чиқилди»³.

Барча ривожланган давлатларда, бухгалтер-аудитор касбини эгаллаш истаги бўлган шахслар кўп йиллар давомида ўқиши ва амалий фаолият кўрсатиши ҳамда имтиҳонлар топшириши лозим. Аудиторлар палатаси вакиллари, ушбу касб бўйича барча шахсларни бирлаштирувчи ташкилотлар мунтазам равишда уларнинг ишларини текшириб боради. Агар аудиторлик фаолияти қониқарсиз деб топилса, уларни Аудиторлар палатаси таркибидан чиқариш масаласи кўйилади, бу эса, келажакда фаолият кўрсатишлигини тақиқлаш демакдир.

2.2. АУДИТНИНГ МОҲИЯТИ

Аудит — бунга ваколати бўлган шахслар — аудитор (аудиторлик ташкилот)лар томонидан, хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ҳисоботининг ишончлилиги ҳамда молия-хўжалик операциялари Ўзбекистон Республикаси амалдаги қонунчилиги ва бошқа меъёрий ҳужжатларга мувофиқ эканлигини аниқлаш мақсадида мустақил экспертиза ва таҳлил қилиш, бухгалтерия ҳисоби ва бошқа

³ Ҳамдамов Б. Қ. Аудит иқтисоди. Монография. — Т.: 2005, 12-б.

молиявий ҳисоботларга қўйиладиган талабларни мувофиқлигини, уларнинг тўлиқлиги ва аниқлигини текшириш демакдир. Шунингдек, аудит таркибига консалтинг, яъни мижозларга шартномага асосан хизматлар кўрсатиш ҳам кирази.

Ҳар қандай тушунча, айниқса илмий атама ўзининг моҳиятини ифодаловчи таърифга эга бўлиши керак.

Аудиторлик фаолиятининг таърифи ўзининг тарихий тараққиёт йўлида турли манбаларда турлича баён қилинган. Масалан, проф. М. М. Тулаходжаеванинг таърифига кўра, «аудит — бу мустақил малакали мутахассислар томонидан корхонанинг молиявий ҳисоботини ёки у билан боғлиқ молиявий ахборотни ушбу ҳисобот ёки ахборотнинг қонун ва бошқа норматив ҳужжатларга мувофиқлик даражаси тўғрисида хулоса чиқариш мақсадида тадқиқ этилишидир»⁴.

Проф. Ҳ. Н. Мусаевнинг ёзишича, «Иқтисодий адабиётларда «аудит» сўзининг мазмуни турлича талқин қилинган. Айримлар «аудит» сўзининг мазмуни латин тилидан олинган бўлиб, «у эшитади» маъносини билдиради десалар, бошқалар эса ушбу сўз инглиз тилидан олинган бўлиб, «у ёрдам беради» деган маънога эга деб таъкидлайдилар. Аудит — бу «текшириш», «тергов қилиш» деган фикрлар ҳам бор. АҚШнинг нуфузли иқтисодий университетларида ўқитиладиган «Аудит» (auditing) — дахлсиз ходим томонидан ахборотларнинг белгиланган мезонларга мослигини аниқлаш ва ҳолисона хулоса бериш мақсадида ҳўжалик тизими тўғрисидаги маълумотларни тўплаш ва баҳолаш жараёнидир. Бизнинг фикримизча, аудит — бу муайян ваколатлар берилган шахслар, яъни аудиторлар томонидан ҳўжалик юритаётган субъектлар фаолиятларининг республикада қабул қилинган қонун-қоидаларга мувофиқлигини текшириш йўли билан баҳолаш ва ҳолисона хулосалар беришидир»⁵.

Аудиторлик фаолияти ва аудиторлик касбининг таърифи Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти

⁴ Тулаходжаева М. М. Ўзбекистон Республикасида молиявий назорат тизими. Уқув қўлланма. — Т.: 1996, 19-б.

⁵ Мусаев Ҳ. Н. Аудит. Дарслик. — Т.: 2003, 17–18-б.

тўғрисида»ги Қонунда қуйидагича ифодаланган: «Аудиторлик фаолияти деганда аудиторлик ташкилотларининг аудиторлик текширувларини ўтказиш ва ушбу Қонуннинг 17-моддасида назарда тутилган профессионал хизматлар кўрсатиш борасидаги тадбиркорлик фаолияти тушунилади.

Давлат ҳокимияти ва бошқаруви органларига аудиторлик фаолиятини амалга ошириш тақиқланади» (2-модда).

«Аудитор — малака сертификатига эга бўлган жисмоний шахсдир.

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

Аудитор аудиторлик текширувини сифатсиз ўтказганлиги, тижорат сирини ошкор этганлиги ҳамда бошқа хатти-ҳаракатлари оқибатида аудиторлик ташкилотига зарар етказганлиги учун қонун ҳужжатларига мувофиқ аудиторлик ташкилоти олдида жавобгар бўлади» (3-модда)⁶. Шунингдек, Қонуннинг 4-моддасига мувофиқ, «Аудиторнинг ёрдамчиси аудитор малака сертификатига эга бўлмаган ва аудиторлик ҳисоботида, аудиторлик ҳулосасида, аудиторнинг эксперт ҳулосасида ҳамда аудиторлик текширувини ўтказиш билан боғлиқ бўлган бошқа расмий ҳужжатда имзо қўйиш ҳуқуқига эга бўлмаган тарзда аудиторнинг топширигига биноан аудиторлик текширувида иштирок этаётган жисмоний шахсдир.

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

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

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

Ўзбекистонда аудиторлик фаолияти мустақил юридик шахс мақомига эга бўлган аудиторлик ташкилотлари то-

⁶ Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни. — Т.: 2000, 2–3-моддалар (ЎЗР 13.12.2002 й. 447–II-сон Қонуни таҳриридаги қисм).

монидан амалга оширилади. Қонуннинг 5-моддасига мувофиқ, «Аудиторлик ташкилоти аудиторлик фаолиятини амалга ошириш лицензиясига эга бўлган юридик шахсдир.

Аудиторлик ташкилотлари ўз фаолиятини амалга оширишда мустақилдир.

Аудиторлик ташкилотлари вазирликлар, давлат қўмиталари, идоралари ҳамда бошқа давлат ва хўжалик бошқарув органлари томонидан тузилиши мумкин эмас.

Давлат ҳокимияти ва бошқаруви органларининг мансабдор шахслари, шунингдек қонун ҳужжатларига мувофиқ тадбиркорлик фаолияти билан шуғулланиши тақиқланадиган бошқа шахслар аудиторлик ташкилотларининг муассислари бўла олмайдилар»⁷.

«Аудиторлик ташкилотлари очиқ турдаги акциядорлик жамияти кўринишидан ташқари, қонун ҳужжатларида назарда тутилган исталган ташкилий-ҳуқуқий шаклда тузилиши ва ўз фаолиятини қуйидаги мажбурий шартларга риоя этган ҳолда амалга ошириши мумкин:

аудиторлик ташкилоти устав капиталининг камида 51 фоизи бир ёки бир неча аудиторга тегишли бўлиши керак (чет эл аудиторлик ташкилотининг филиали ёки шуъба корхонаси тузилган ҳолат бундан мустасно);

аудиторлик ташкилотининг штат бирлиги камида икки аудитордан иборат бўлиши керак;

аудиторлик ташкилотининг раҳбари фақат аудитор бўлиши керак;

аудитор ташкилотининг қонун ҳужжатларида назарда тутилган устав капитали мавжуд бўлиши керак.

Аудиторлик ташкилотлари Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлигида давлат рўйхатидан ўтказилиши керак. Адлия вазирлиги аудиторлик ташкилотларининг давлат реестрини юритади. Аудиторлик ташкилотларини давлат рўйхатидан ўтказиш ва аудиторлик ташкилотларининг давлат реестрини юритиш тартиби қонун ҳужжатлари билан белгиланади.

Аудиторлик ташкилотлари аудиторлик фаолиятини ўзининг фуқаролик жавобгарлиги хусусидаги суғурта полиси мавжуд бўлган тақдирда аудиторлик хизмати кўрса-

⁷ ЎЗР 13.12.2002 й. 447–II-сон Қонуни таҳриридаги қисм.

тиш тўғрисидаги тузилган шартнома асосида амалга оширилади»⁸.

Аудитнинг мақсади — амалдаги қонунчилик, аудиторлик фаолиятини меъёрий тартибга солувчи тизим, аудитор ва мижоз ўртасидаги ўзаро шартнома мажбуриятлари билан белгиланадиган аниқ масалани ечишдан иборатдир. Аудиторлик фаолиятининг мақсади — хўжалик юритувчи субъектларнинг бухгалтерия (молиявий) ҳисоботини ишончилигини ҳамда амалга оширилган молиявий ва хўжалик операцияларнинг меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини аниқлашдан иборат.

«Аудиторлик назоратини ўтказишдан асосий мақсад — хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятини тўғри ва холис баҳолашдир, шу билан бирга хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятида йўл қўйилган камчиликларни бартараф қилишда уларга йўл-йўриқларни кўрсатишдир»⁹;

Аудитнинг асосий вазифаси — қуйидаги мақсадларга эришиш учун молиявий ҳисоботларни текширишдир:

ҳисоботларнинг ишончилигини тасдиқлаш ёки ишончсизлигини қайд этиш;

текширилаётган даврда корхона фаолияти натижасида ҳисоб ва ҳисоботда харажатлар, даромадлар ва молиявий натижалар тўлиқ, ишончли ва аниқ акс этилганлигини текшириш;

ҳисобни юритиш ва ҳисоботни тузиш, активлар, мажбуриятлар ва хусусий капитални баҳолаш услубига оид қоидаларини тартибга солувчи амалдаги қонунчиликка ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилиниши юзасидан назоратни амалга ошириш;

хусусий ва айланма маблағлар, молиявий захиралар ва заём манбаларидан оқилона фойдаланиш имкониятларини аниқлаш.

Молиявий ҳисобот аудитининг асосий мақсади — бу маълум бир вақтда корхона фаолияти натижаси бўйича ҳисоботда активлар, мажбуриятлар, хусусий маблағлар ва молиявий натижалар тўлиқ, ишончли ва аниқ акс этил-

⁸ Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»-ги Қонуни. — Т.: 2000.

⁹ Абдуллаев А. ва бошқ. Аудит асослари. Дарслик. — Т.: 2003, 10-б.

ганлигига ҳаққоний баҳо бериш, корхонада қабул қилинган ҳисоб сиёсати амалдаги қонунчиликка ва меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини текшириш.

/Аудиторлик текшируви давомида баланс, молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот тўғри тузилганлиги, тушунтириш хати маълумотларининг ишончлилиги текширилади. Бунда қуйидагилар аниқланади:

ҳисоботда барча активлар ва пассивлар акс эттирилганлиги;

ҳисобот тузишда барча ҳужжатлардан фойланилганлиги; амалдаги мол-мулкни баҳолаш услуби корхона ҳисоб сиёсатида қабул қилингандан қай даражада фарқ қилиш-лиги;

фойда солиғи ва бошқа солиқлар бўйича солиққа тортиладиган база тўғри ҳисобланганлиги.

/Аудитор қуйидагиларни текшириши лозим:

корхона мулкдорлари томонидан Устав капитали ҳажмининг ўзгартirilганлиги тўғрисидаги қарорлари тўлиқ ба-жарилганлиги;

баланснинг актив ва пассив счёtlари бўйича синтетик ва таҳлилий ҳисоб маълумотларининг бир бирига мос келишлиги;

ҳисоботда дебиторлик ва кредиторлик қарзлар тўлиқ акс этилганлиги.

Аудиторлик хулосасини тайёрлаш жараёнида қуйидагилар текширилиши лозим:

корхонада амалга оширилган алоҳида хўжалик операциялари қабул қилинган ҳисоб сиёсатига мувофиқ акс этилиши ва мол-мулкни баҳолаш тартибига риоя қилиниши;

даромадлар ва харажатлар ҳисобот даврлари бўйича тўғри акс эттирилиши;

ҳисобда ишлаб чиқариш бўйича жорий харажатлар (айланиш чиқимлари) ва капитал қўйилмалар ажратилган ҳолда акс эттирилиши;

ҳар ойнинг 1-санасига таҳлилий ҳисоб маълумотлари айланма ва таҳлилий ҳисоб счёtlари қолдиқлари бир бирига мос келишлигининг таъминланиши.

Асосий мақсадга эришиш ва хулоса тақдим этиш учун аудитор қуйидаги масалалар бўйича ўз фикрини шакллантириши лозим:

ҳисоботнинг умумий қабул қилинган принципларига монандлиги, ҳисобот ўзига нисбатан талаб қилинадиган барча шартларга умуман мувофиқлиги ва бир бирига зид бўлган маълумотлар мавжуд эмаслиги;

асосланганлиги (кўрсатилган суммалар асосланган равишда ҳисоботга киритилганлиги);

яқунланганлиги (барча керакли бўлган суммалар ҳисоботга киритилганлиги, хусусан активлар ва пассивларнинг барчаси ушбу компанияга тегишли бўлганлиги);

баҳолаш (барча табақалар тўғри баҳоланганлиги ва хатосиз ҳисобланганлиги);

табақалаштириш (счётда ёзилган сумма асосланган ҳолда унда қайд этилганлиги);

ажратиш (баланс тузилган санадан олдинроқ ёки бевосита ушбу санадан кейин амалга оширилган операциялар амалга оширилган даврда тўғри акс этилганлиги);

батартиблик (алоҳида операциялар бўйича суммалар таҳлилий ҳисоб дафтар ва китобларида қайд этилганларга мувофиқлиги, улар тўғри рақамланганлиги, якуний суммалар Бош китобда қайд этилган суммаларга мувофиқлиги);

ошкоралик (барча табақалаштирилган маълумотлар молиявий ҳисоботга киритилганлиги ҳамда ҳисобот ва унинг иловаларида тўғри акс этилганлиги).

Умуман турли мамлакатларда, шу жумладан Ўзбекистонда ҳам аудит амалиёти ва ташкил қилиниши ўз хусусиятларига эга. Қуйидаги 2.1-жадвалда* турли мамлакатларда аудитнинг ташкилий тавсифлари келтирилган.

Аудиторлик фаолиятини ташкил қилиш ҳар бир мамлакатнинг хусусияти, давлат тузилиши, иқтисодий даражаси ва бошқа омилларга боғлиқ ҳолда амалга ошади.

Аудиторлик фаолиятини ташкил қилиш ҳар бир мамлакатнинг хусусияти, давлат тузилиши, иқтисодий даражаси ва бошқа омилларга боғлиқ ҳолда амалга ошади.

Бу таърифда чуқурроқ аҳамият берилиши лозим бўлган тушунчалар бўлиб, уларга алоҳида тўхталамиз.

Миқдорий баҳолашга мойил маълумот — аудит учун маълум стандартларга мос ва сон кўрсаткичлари билан ифодаланган, сифат жиҳатдан тавсифнома бериш учун зарур маълумотлар керак бўлади.

* Манба: Ҳамдамов Б. Қ. Аудит иқтисоди. Монография. — Т.: 2005. 14-б.

Турли мамлакатларда аудитнинг ташкилий тавсифлари

Мамлакатлар	Кўрсаткичлар		
	Аудитнинг асосий мақсади	Аудиторлик фаолиятини тартибга солувчи органлар	Аудитор кадрлар тайёрлаш тизими
Англия	Бухгалтерия ҳисобининг ҳаққонийлигини назорат қилиш, ҳисобот тизими ва корхона молиявий ҳисоботи тўғрисида фикр билдириш	Дипломланган бухгалтер ва аудиторлар кўмитаси	Дипломланган бухгалтер ва аудиторлар кўмитаси
Франция	Иқтисоднинг нодавлат секторда молиявий ҳисоботлар ҳаққонийлигининг ташқи молиявий назорати	1. Бухгалтер-экспедитор органи 2. Тафтишчилар миллий палатаси	1. Бухгалтер-экспедитор органи 2. Тафтишчилар миллий палатаси
АҚШ	Холис аудиторлар томонидан молиявий ҳисоботни текшириш ва эксперт-консультатив фаолият	1. Аудиторлар уюшмаси федерацияси 2. Ички тафтишчилар институти 3. Бухгалтерлар институти	1. Дипломланган аудиторлар институти 2. Ички аудиторлар институти
Швеция	Компаниялар, корхоналар, банклар, ташкилотлар молиявий ҳисоботини ва ҳўжалик муомалаларини бухгалтерия сўётларида акс эттирилишини текшириш	1. Аудиторлик фаолияти комиссияси 2. Аудиторларнинг Швеция жамияти (SRS)	1. Аудиторлик фаолияти бўйича комиссия 2. Аудиторлар малакасини ошириш институти (УРЕВ) 3. Аудиторларнинг Швед жамоаси
Россия	Бухгалтерия ҳисоботларини РФ қонунчилигига мослигини мустақил бухгалтерия экспертизаси орқали аниқлаш	РФ президенти қошидаги аудиторлик фаолияти бўйича комиссия (ЦАЛАК) ва РФ МБ Россия аудиторлар палатаси	ЦАЛАК МФ ва РФ МБ ўқув-методик маркази
Ўзбекистон	Молиявий ҳисобот ва бошқа молиявий ахборот тўғрисида ҳамда қонун ҳужжатларига мослигини аниқлаш мақсадида ҳўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботини ва у билан боғлиқ молиявий ахборотни текшириш	1. Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги 2. Бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциацияси 3. Ўзбекистон Республикаси Аудиторлар палатаси	1. Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги 2. Бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциацияси 3. Ўзбекистон Республикаси Аудиторлар палатаси

Миқдорини ўлчаш мумкин бўлган маълумот турли шаклда бўлиши мумкин. Масалан, молиявий ҳисобот хўжалик маюллари ва уларнинг иш жараёнидаги ҳаракатларни натура ҳолда ифодалаш, маълум бир маҳсулотни ишлаб чиқариш учун сарфланган вақт бирлиги, алоҳида шахснинг солиқ декларацияси, контрактларнинг суммалари ва ҳ. к.

Бу маълумотларни баҳолаш мезонлари ҳам турлича бўлади.

Масалан, инвентаризация усули билан моддий бойликларнинг сақланишини аниқлаш ёки ғазна ҳисоботлар аудити ёрдамида пул маблағларининг ўз вақтида кирим қилиниши, самарали ва мақсадга мувофиқ ишлатилишини текшириш мумкин. Фойдаланиладиган мезонлар аудитнинг мақсадидан келиб чиқади.

Хўжалик тизимига кўп ҳолларда юридик шахслар, яъни корпорация, давлат муассасаси, жамият — бирлашма, хусусий корхоналар киради. Айрим ҳолларда хўжалик тизimini бўлинма, сектор, цех ва айрим олинган шахслар ҳам ифодаланиши мумкин.

Аудиторлар жавобгарлиги чегараларини белгилашда хўжалик тизimini аниқлаш билан бирга аудит даврини ҳам аниқлаб олиш зарур бўлади. Кўп ҳолларда бу давр 1 йилга тенг бўлиши ёки ундан ҳам ошиши мумкин. Текшириш даврини белгилашда охириги ўтказилган ҳолис аудит ҳулосаси берилган ҳисобот давридан текширилиши керак бўлган ҳисобот давригача оралиқ олинади.

Далилларни йиғиш ва баҳолаш — далиллар бу сон кўрсаткичлари билан ифодаланган маълумотни белгиланган мезонларга мослигини аниқлаш учун аудитор фойдаланадиган манбалардир. Далиллар турли шаклда бўлиши мумкин, жумладан мижозларнинг оғзаки жавоблари, контрактлар, аудиторнинг шахсий кузатишлари. Муҳими аудит олдидаги мақсадга эришиш учун далиллар сифатли ва етарли даражада тўпланиши шарт бўлиб, бу аудитнинг асосий қисмларидан ҳисобланади.

Етарли билимга эга ваколатли шахс — аудитор белгиланган мезонларни тўғри тушуниши учун етарли билимга эга, далилларнинг шакли ва миқдорини билиш учун ваколатли масъул шахс бўлиши керак. Шу билан бирга аудитор мустақил бўлмоғи даркор.

Мутлақ мустақилликка эришиш қийин албатта, лекин унга ҳаракат қилинади. Ҳатто аудиторнинг хизматлари текширилатган компания томонидан тўланаётганига қарамай, у тўла мустақиллигини сақлаб қолади ва текшириш натижаларига ишонч ҳосил қилиши мумкин. Лекин аудитор шу компаниянинг бошқарув тизимига кирса ёки шу компаниянинг хизматчиси бўлса — бу ички аудит бўлиб, мустақиллиги чегараланган бўлади.

Фикрлар бериш — текшириш натижалари аудиторлик хулосаларида ўз аксини топади. Хулосалар турлича бўлиши мумкин, лекин доимо улар фойдаланувчига миқдорий маълумот белгиланган мезонларга қай даражада мос келишини ёритиб бериши керак. Хулосалар шакли жиҳатидан ҳам фарқ қилади, яъни молиявий ҳисобот билан боғлиқ бўлган техник хулосалардан тортиб, маълум шахслар учун тайёрланган оддий оғзаки хулосаларгача. Аудиторлик хулосаларини тайёрлаш бу текшириш жараёнининг сўнгги босқичидир.

Келтирилган тушунчалар аудитга берилган умумий таъриф бўлиб, мулкнинг турли кўринишлари мавжуд шароитда аудитнинг турларини аниқроқ ўрганиб чиқиш зарурлигини уқтиради.

2.3. АУДИТНИНГ ТУРЛАРИ, ХИЛЛАРИ ВА ШАКЛЛАРИ. АУДИТ ВА ТАФТИШ

Аудиторлик фаолиятига оид меъёрий ҳужжатлар ва маҳсус адабиётларни таҳлили аудитни қуйидаги турларга бўлиш мумкинлигини келтириб чиқаради: операцион аудит, мувофиқлилик (мослик) аудити ва молиявий ҳисобот аудити.

Операцион аудит — корхона хўжалик механизмининг алоҳида бўлимлари фаолиятини, уларнинг самарадорлиги, ишончлилиги ва бошқарув учун фойдалилигини баҳолаш мақсадида амалга ошириладиган текширувдир. Операцион аудит — иқтисодий самарадорлик ва унинг мезони бўлган тўла меҳнат унумдорлигига баҳо бериш мақсадида хўжалик тизими бўғинлари фаолиятини текширишни ўз ичига олади. Аудит тугатилгандан сўнг бошқарувчига аксарият ҳолларда хўжалик муомалаларини такомиллаштириш борасида йўл-йўриқлар кўрсатилади.

Операцион аудитга бошқарув ташкилий тизимининг ҳажми, бухгалтерия ҳисобининг ташкилий услуби ва техник ва компьютер тизимлари, маркетинг услублари ва бошқа соҳалар киритилиши мумкин.

Бошқарув самарадорлиги хўжалик тизимининг турлича бўлишига боғлиқлиги сабабли аниқ операцион аудитни ифодалаш мушкул. Масалан, бирон-бир ташкилотда қимматли қозғаларни сотиб олгандан кўра кўчмас мулк харид қилиш самаралироқлиги аниқланиб, тегишли маслаҳатлар берилса, бошқа корхонада умумий меҳнат унумдорлигига таъсир қилувчи омиллар ўрганилиб, ишлатилмаётган захиралардан фойдаланиш йўллари кўрсатилади.

«Операцион аудит — бошқарув масалалари бўйича корхонанинг турли таркибий бўлинмаларига маслаҳат бериш каби фаолият (масалан, маркетинг ишларини баҳолаш, корхона таркибий тузилмасини баҳолаш ва ш. к.)»¹⁰.

Операцион аудитда текшириш фақатгина бухгалтерия ҳисоби билан чегараланмайди, балки бошқарув тизими, ишлаб чиқариш ва меҳнатни ташкил қилиш, компьютер муомалалари алгоритмининг такомиллаштириш, маркетинг ва умуман аудиторнинг мутахассислигидан келиб чиқиб, турлича соҳаларни қамраб олиши мумкин.

Операцион аудитнинг мушкуллиги шундаки, унинг маълумотларини объектив баҳолаш қийин. Масалан, молиявий ҳисобот аудитида ҳисоботни белгиланган бухгалтерия стандартларига мос равишда тузилганлигини аниқлаб баҳо беришда йўл қўйилган камчиликларни кўрсатиш бир мунча енгилдир. Шунинг учун операцион аудит моҳияти жиҳатидан кўпроқ маъмурият учун маслаҳатлар бериш, яъни консалтингдан иборат, деса ҳам бўлади. Охириги йиллар ичида бу аудит тури ривожланган мамлакатларда кўпайиб бормоқда.

Мувофиқлилик (мослик) аудити — бу корхона хўжалик тизимида амалдаги қонунчиликка оид ҳужжатлар ва йўриқномалар билан белгиланган меъёрларга ҳамда маъмурият ходимлари учун ишлаб чиқилган амал ва қоидаларга қандай риоя этилаётганлигининг текширувидир. Шунингдек, мувофиқлилик аудити корхона мулкдорлари ва акциядор-

¹⁰ Дўсмуратов Р. Аудит асослари. Дарслик. — Т.: 2003, 41-б.

лари буюртмасига асосан тавсия қилинган бошқарувга оид меъёрлар (амаллар)га корхона Низомига мувофиқ қай даражада маъмурият (раҳбарият) томонидан риоя этилаётганлигини текшириш мақсадида ҳам амалга оширилиши мумкин. Мувофиқлилик (мослик) аудити — юқори бошқарув (маъмурият) томонидан белгиланган кўрсатма ва қоидаларни хўжалик тизимида бажарилиши даражаси устидан ўтказиладиган назорат мослик аудитнинг мақсадини ташкил қилади. Масалан, бошқарувчилар томонидан ўрнатилган, бажарилиши шарт бўлган амалларга бухгалтерия ходимлари томонидан амал қилиниши, моддий бойликларнинг сақланишининг таъминланиши ва уларнинг сарфланишни белгиланган чегаралардан чиқмаслигига риоя қилиш даражаси ёки кредиторлар ва банклар билан тузилган битимларга корхона томонидан амал қилинишини назорат қилиш ва бошқалар.

«Мувофиқлик аудити — ушбу корхона бўлинмалари фаолияти, унинг маъмурияти ва зарур бўлганда юқори органлар томонидан белгиланган ёки қонун ҳужжатларида кўрсатилган қоидаларга мувофиқлигини текширишдан иборат. Масалан, тузилган шартномаларни юридик талаблар нуқтаи назаридан текшириш ва баҳолаш, таваккалчилик (риск)ларни камайтириш ва ҳ.к.»¹¹.

Бюджет томонидан молиялаштириладиган ташкилотлар текширилганда ҳам асосан мувофиқлик аудити ўтказилади, чунки бундай ташкилотларда бажарилиши лозим бўлган қоидалар аниқ кўрсатилади.

Мувофиқлик аудитининг натижалари аудитни белгиланган бўғини учунгина маълум қилинади, негаки бу аудит натижалари ҳисоботдан кенг фойдаланувчиларга тааллуқли бўлмайди. Айрим ҳолларда бир ташкилот ўзига бўйсунishi керак бўлган ташкилотни назорат қилиш учун ҳам мувофиқлик аудитини белгилаши мумкин. Масалан, ҳукумат томонидан солиқ тўловчиларнинг декларациясини текшириш учун аудиторларни жалб қилиш мумкин.

Молиявий ҳисобот аудити — ҳисоб ва ҳисоботда қайд этилган маълумот белгиланган мезонларга мувофиқлигини текшириш учун амалга оширилади. Одатда, бухгалтер-

¹¹ Дўсмуратов Р. Аудит асослари. Дарслик. — Т.: 2003, 42-б.

рия ҳисобининг умумқабул қилинган тамойиллари ва қондилари мажмуи мезонлар бўлиб ҳисобланади.

Молиявий ҳисобот аудити — бу аудитнинг асосий тури бўлиб, молиявий ҳисобот белгиланган мезонлар асосида тайёрланганлигини аниқлайди. Белгиланган мезонлар бу асосан умумий қабул қилинган бухгалтерия принципларидир. Молиявий ҳисобот таркибига: 1-шакл «Бухгалтерия баланси», 2-шакл «Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот», 3-шакл «Асосий воситалар ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот», 4-шакл «Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот», 5-шакл «Хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот», 2а-шакл «Дебитор ва кредитор қарздорлик ҳақида маълумотнома» ва шу ҳисоботларга тааллуқли бўлган тушунтиришлар кирди.

Молиявий ҳисобот аудити натижаларидан ҳар хил гуруҳлар, турли мақсадлар учун фойдаланади. Албатта, ҳар бир фойдаланувчи ўзи аудит ўтказганидан кўра иқтисодий самарадорлик нуқтаи назаридан битта аудитор ҳамма учун хулоса тайёрлаб берганлиги маъқул. Агар фойдаланувчини умумий аудит натижалари қониқтирмаса, у қўшимча маълумотлар олиши мумкин. Масалан, корхонага ссуда бериш-бермаслик масаласини ҳал қилиш учун банкка умумий аудит натижалари етарли бўлса, иккита корхонанинг қўшилиши масаласини ҳал қилиш учун кенгроқ маълумотлар зарур бўлади. Бундай ҳолларда хўжалик субъектлари қўшимча аудит ўтказиш учун ташқи аудиторлар хизматидан фойдаланишлари мумкин.

Проф. Ҳ. Мусаевнинг фикрича, «Молиявий аудит хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий кўрсаткичларини текширишга қаратилган. Бундай аудит кўпгина ҳолларда таъсисчилар, инвесторлар ва бошқа ташқи манфаатдорларнинг буюртмалари асосида ўтказилади. Молиявий аудитнинг асосий мақсади молиявий натижаларнинг ҳаққоний, асосли эканлиги, молиявий ҳисоботнинг тўғри тузилганлигига баҳо беришдан иборат»¹².

Б. Қ. Ҳамдамов ўзининг «Аудит иқтисоди» монографиясида аудиторларни қуйидаги гуруҳларга ажратади: «Ривожланган мамлакатларда аудиторлар асосан тўртта гуруҳга

¹² Мусаев Ҳ. Аудит. Дарслик. — Т.: 2003, 29-б.

ажратилади. Масалан, АҚШда буларга бош ҳисоб хизмати аудиторлари, солиқ инспекторлари, ички хўжалик аудиторлари ва ҳолис бухгалтерлар киради.

Бош ҳисоб хизмати аудиторлари — федерал ҳукумат хизматлари тармоғига киради ва фақат конгресс олдида ҳисобот бериб, конгресснинг аудиторлик вазифаларини бажаради, моҳияти жиҳатидан тўла мослик аудити функциялари асосида иш юритади. Бундан ташқари федерал ҳукумати томонидан амалга ошириладиган турли режаларнинг унумдорлиги ва самарадорлигини баҳолайди.

Солиқ инспекторлари — федерал солиқ қонунларининг бажарилишини назорат қилади. Аудит қилинадиган солиқ тушумлари оддий, яъни жисмоний шахслар томонидан тўланадиган солиқлардан тортиб, мураккаб, яъни юридик шахсларнинг, жумладан йирик компанияларнинг фойдаларини аниқлаш билан боғлиқ бўлиши мумкин. Бундай аудиторларга солиқ қонунчилигини мукамал билиш талаб қилинади.

Ички хўжалик аудиторлари — ички аудит корхона, бирлашма ёки ташкилотнинг бошқарув тизимига кириб, менежерлар учун назорат функцияларини бажаришда ёрдам беради. Ички хўжалик аудиторларининг малака даражаси шу корхонанинг бошқарув тизими талабларига биноан белгиланиб, мустақиллиги чегараланган.

Бу тоифадаги аудит корхона маъмуриятини зарур маълумотлар билан таъминлаб, бухгалтерия хизмати ва бошқа функционал тизимлар билан ҳамкорликда иш юритади.

Ҳолис бухгалтерлар — аудиторлик фирмаларнинг асосий вазифаси бу очиқ чоп этилалиган молиявий ҳисоботларни текшириш ва тўғрилигини тасдиқлашдир. Бундай ҳисоботлардан юқорида таъкидланганидек, ҳар хил тоифадаги гуруҳлар фойдаланади. Шу сабабли ҳозирги кунда иқтисодиётда «аудитдан ўтган молиявий ҳисобот» деган жумла кенг ишлатилмоқда. Бу, ўз навбатида, «ҳолис аудитор» деган иборанинг ишлатилишини тақозо этди.

Ҳолис бухгалтерларни тайёрлаш ва бу номга сазовор бўлиш йўллари турли мамлакатларда турлича, лекин ҳар бирида ҳам «Бухгалтерия ҳисоби» бўйича махсус диплом, бухгалтерия соҳасида маълум иш стажига ва махсус имтиҳонларни топшириш талаб қилинади. Айрим давлатларда,

масалан, холис аудитор бўлиш учун холис бухгалтерлар қайта тайёрланиб, аудит фаолияти билан шуғулланиш учун рухсатнома берилади.

Аудит фаолиятини олиб бориш учун рухсатномалар бериш ҳам турлича амалга оширилади. Айрим давлатларда бу фаолият давлат томонидан амалга оширилса, бошқаларида касбий уюшмалар рухсатнома беради»¹³.

Шуниси қизиқки, «Испанияда бизнинг тушунчамиздаги бухгалтер касби йўқ. Компанияларда ишловчи молиячилар бизнинг бухгалтерларимиз ҳар куни бажарадиган ишнинг бир қисминигина бажаришади. Масалан, ҳар бир фирмада бирламчи ҳужжатларни тўплайдиган, кундалик бухгалтерия ишларини бажарадиган ва иш ҳақини берадиган маъмурий ходим бор. Ҳисоб ишларини юритиш билан эса аудиторлар шуғулланадилар. Бухгалтерларнинг солиқларни ҳисоблаш бўйича барча ишлари ҳафтада бир марта тегишли ҳужжатларни аудиторлик идорасига келтириб беришдан иборат бўлади.

Амалдорлар компанияларда молиявий вазифаларни тақсимлаб, хазинага тўлов каби масъулиятли ишда кўпроқ холисликка эришишни хоҳлаган эдилар. Зеро, Испания қонунларига мувофиқ солиқ билан боғлиқ найранглар учун биринчи навбатда аудитор жавоб беради.

Бирор ташкилотнинг ҳисоб ишларини юритаётган аудиторлик компанияси қўлида лицензия бўлиши шарт, дарвоқе, лицензия олиш жуда мураккаб иш. Иқтисод фанлари доктори даражасини олган аудиторларгина лицензия олишга давогар бўлишлари мумкин. Бундан ташқари, улар жуда мураккаб бўлган имтиҳондан муваффақиятли ўтишлари лозим. Зеро, қонунларни билиш учун яхши билимларга эга бўлиш керак»¹⁴.

«Аудиторлик фаолияти (профессионал хизматлар бундан мустасно) махсус рухсатнома (лицензия) асосида амалга оширилади.

Аудиторлик ташкилотларига аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун лицензия махсус ваколатли давлат органи томонидан берилади. Бу орган:

¹³ Ҳамдамов Б. Аудит иқтисоди. Монография. — Т.: 2005, 19-б.

¹⁴ Испанияда бухгалтер борми? «Солиқлар ва божхона хабарлари» // 2006 йил 28 ноябрь, 48-сон.

аудиторлик фаолиятини тартибга солувчи норматив ҳужжатларини, шу жумладан Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларини ўз ваколатлари доирасида ишлаб чиқади ва тасдиқлайди;

аудиторлик ташкилоти лицензия шартномасида назарда тутилган лицензия талабларига ва шартларига риоя этишини назорат қилади;

аудитор малака сертификатини олиш учун даъвогарларга малака талабларини белгилайди;

аудиторларнинг республика жамоат бирлашмаси билан келишган ҳолда аудитор малака сертификати олиш учун ўқув дарстурларини ва малака имтиҳонларини топшириш тартибини тасдиқлайди;

аудиторларнинг республика жамоат бирлашмаси иштирокида аудитор малака сертификатини олиш ҳуқуқига доир малака имтиҳонини ўтказди;

қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда аудиторлик фаолиятини амалга оширишга доир лицензияларнинг амал қилишини тўхтатиб туради, тугатади ва бекор қилади, шунингдек ушбу маълумотларни оммавий ахборот воситаларида эълон қилади;

аудиторлар малака сертификатини беради, амал қилишини тугатади ва бекор қилади;

малака сертификатига эга бўлган аудиторлар реестрининг ҳамда аудиторлик фаолиятини амалга оширишга доир лицензияга эга бўлган аудиторлик ташкилотларни ҳисобини юритади.

Аудиторлик ташкилотларига аудиторлик фаолиятини амалга оширишга доир лицензияларни бериш тартиби Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси томонидан тасдиқланади.

Аудиторлик фаолиятини лицензиясиз амалга оширганлик қонун ҳужжатларида белгиланган жавобгарликка олиб келади»¹⁵.

Аудит хиллари бўйича ички ва ташқи аудитга ажратилади.

Ички аудит бошқарув назоратининг ажралмас ва муҳим элементи бўлиб ҳисобланади. Йирик корхоналар-

¹⁵ Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни. — Т.: 2000, 21-модда.

да раҳбариятнинг юқори бўғини ташкилот фаолияти ва қўйи раҳбария тизими юзасидан кундалик назорат билан шуғулланмаслиги оқибатида ички аудитга эҳтиёж вужудга келади. Ички аудит айнан ушбу фаолият тўғрисида маълумот беради ва менежерлар ҳисоботларининг ишончлилигини тасдиқлайди. Ички аудитнинг кераклилиги, асосан, захиралар камомадини олдини олиш ва корхона ичида керакли бўлган ўзгаришларни амалга оширишдан келиб чиқади.

Йирик корхоналарда ички аудиторларнинг маълум вазифаларини бош бухгалтер ёки молиявий директорга бўйсунган бухгалтерия қошидаги тафтиш гуруҳлари бажардилар, лекин ички аудиторларнинг вазифа доиралари кенгроқ ва қуйидагилардан иборат:

активлар ҳолати юзасидан назорат қилиш: раҳбарият томонидан қарорлар қабул қилинишида фойдаланадиган маълумот аниқ эканлигини тасдиқлаш;

ички тизимга оид назорат амаллари бажарилишини тасдиқлаш;

ички назорат тизими самарадорлигини таҳлил қилиш ва маълумот устидан ишлаш;

бошқарув маълумот тизими томонидан тақдим этиладиган маълумот сифатига баҳо бериш.

Ҳ. Н. Мусаевнинг фикрига кўра, «Ички аудит — бу корхоналар фаолиятини манфаатдорларнинг буюртмасига асосан дахлсиз аудиторлар томонидан текшириш ва асосли хулосалар беришдир.

Ички аудитнинг мақсади корхонада тўлиқ фойдаланилмаган имкониятларни аниқлаш, корхона ходимларининг ўз вазифаларини тўлиқ бажарилишига яқиндан ёрдам беришдан иборат»¹⁶.

Бу борада юқоридаги фикрга қўшилиб бўлмайти, чунки ички аудит корхона бошқарувининг ажралмас қисми бўлиб, корхонанинг штатдаги ички аудиторлар томонидан амалга оширилади. Ташқи аудиторлар кўп жиҳатдан ички аудит натижаларига таянади. Умуман олганда, «Ички аудиторлар ўзлари ишлайдиган корхоналар фаолиятини текширади. Аммо, улар қоидага кўра, корхона маъмурияти (ди-

¹⁶ Мусаев Ҳ. Аудит. Дарслик. — Т.: 2003, 31-б.

ректорлар кенгаши) таркибига кирадилар. Бундай назорат (ўз-ўзини назорат қилиш) шакли АҚШда ўтган. XX асрнинг 30-йилларида юзага келиб, кейинчалик Фарбий Европа ва Японияда тарқалган.

Ҳозирги вақтга келиб кўп ҳолларда ички аудиторларнинг функциялари, ҳатто ўз компанияси таркибий бўлинмалари бухгалтерия ҳисоботларини текшириш доирасидан ҳам четга чиқади. Ички аудиторлар корхонанинг иқтисодий сиёсати ва бошқарув масалаларида кўпроқ иштирок этмоқдалар. Ички аудиторлар юқори малакали мутахассислар бўлиб, ўз мақомига кўра катта ваколатларга эга»¹⁷.

Ташқи аудит корхоналар буюртмалари (шартномалар) га асосан мустақил аудиторлар, аудиторлик фирмалари томонидан амалга оширилади. Шунингдек, ташқи аудитнинг хусусиятларидан бири текширувни амалга ошираётган аудиторлар текширув олиб борилаётган хўжалик юритувчи субъектда ҳеч қандай манфаатга эга эмаслигидир, яъни: таъсисчи, мулк эгаси, акциядор, текширилаётган иқтисодий субъектнинг бухгалтерия (молиявий) ҳисоботида қўйиладиган талабларига риоя қилиниши учун масъул раҳбар ва бошқа мансабдор шахслар ҳамда корхона раҳбарияти билан қариндош (отаси, онаси, рафиқаси, акаси, укаси, опаси, синглиси, ўгли, қизи) ва улар билан хизмат юзасидан алоқадор эмас.

«Ташқи аудит — бу ташқи манфаатдорларнинг буюртмаларига асосан хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятини текшириш ва экспертиза қилишдир.

Ташқи аудитнинг асосий буюртмачилари давлат бошқаруви органлари, таъсисчилар, инвесторлар, кредиторлар, солиқ идоралари, банк муассасалари ва бошқа манфаатдорлар ҳисобланади»¹⁸.

Қонунда белгиланишича, «Аудиторлик текширувининг буюртмачиси аудиторлик текшируви ўтказилишини қўзғатувчи хўжалик юритувчи субъект, унинг мулкдори, шунингдек устав капиталида қонун ҳужжатларида белгиланганидан кам бўлмаган миқдордаги улушга эга қатнашчи-

¹⁷ Дўсмуратов Р. Аудит асослари. Дарслик. — Т.: 2003, 41-б.

¹⁸ Мусаев Ҳ. Аудит. Дарслик. — Т.: 2003, 32-б.

лар ва акциядорлар, назорат қилувчи ёки ҳуқуқни муҳофаза қилувчи органлардир»¹⁹.

Агар аудиторлик ташкилотлари ўзларининг таъсисчилари, филиаллари, ваколатлари бўлган иқтисодий субъектларни ҳамда ушбу иқтисодий субъектга бухгалтерия ҳисобини юритиш, тиклаш ва молиявий ҳисоботини тузиш хизматларини кўрсатсалар, улар томонидан ташқи аудиторлик текширувини амалга ошириш мумкин эмас. Юқорида қайд этилган жиҳатларни яшириш аудиторлик текширувини амалга ошириш учун берилган лицензияни бекор қилиниши учун асос бўлиши мумкин.

Ташқи аудитни ўтказишдан мақсад текширилаётган иқтисодий субъектнинг молиявий-хўжалик ҳолатини аниқлаш ва йиллик молиявий ҳисоботини тасдиқлашдир. Шунингдек, ташқи аудит шартномага асосан бухгалтерия ҳисобини йўлга қўйилганлигини яхшилаш, молия самардорлигини ошириш, солиққа тортиш базаси юзасидан, текширилаётган субъект ва унинг сегментлари фаолиятини ташкил этиш ва бошқариш бўйича бир қатор тавсияларни ишлаб чиқиш мақсадида ҳам амалга оширилиши мумкин.

Аудиторлар ёки аудиторлик фирмалари томонидан амалга оширилган ташқи аудит натижалари текширилган корхонанинг ҳисоби, ички назорати ҳолатлари, йиллик ҳисоботи ишончлилиги тўғрисида хулоса тузиш ва тақдим этиш йўли билан расмийлаштирилади.

Қонуннинг 9-моддасига кўра, «Аудиторлик текшируви молиявий ҳисобот ва бошқа молиявий ахборот тўғрилиги ва қонун ҳужжатларига мослигини аниқлаш мақсадида хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботини ҳамда у билан боғлиқ молиявий ахборотни аудиторлик ташкилотлари томонидан текширишдир. Аудиторлик текшируви мажбурий ва ташаббус тарзидаги шаклларда ўтказилади».

Мажбурий аудиторлик текшируви — амалдаги қонунчиликка мувофиқ аудит ўтказилиши мажбурий деб белгиланган корхоналарнинг молиявий ҳисоботини ҳар йиллик аудиторлик текширувини амалга ошириш.

¹⁹ Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни. — Т.: 2000, 13-модда.

Аудиторлик фаолияти тўғрисидаги Қонунга мувофиқ, қуйидагилар ҳар йили мажбурий аудиторлик текширувидан ўтиши керак:

акциядорлик жамиятлари;

банклар ва бошқа кредит ташкилотлари;

суғурта ташкилотлари;

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

манбалари юридик ва жисмоний шахсларнинг ихтиёрий бадалларидан ташкил топган хайрия фондлари ва бошқа ижтимоий фондлар;

мблағларининг ҳосил бўлиш манбалари қонун ҳужжатларида назарда тутилган юридик ва жисмоний шахсларнинг мажбурий ажратмаларидан ташкил топган бюджетдан ташқари фондлар;

Устав капиталида давлатга тегишли улуш бўлган хўжалик юритувчи субъектлар.

Мажбурий аудиторлик текширувининг буюртмачиси хўжалик юритувчи субъект бўлади. Аудиторлик ташкилотини танлаш хўжалик юритувчи субъект мулкдори, шунингдек қатнашчилари (акциядорлари)нинг умумий йигилиши билан келишиб олинади.

Мажбурий аудиторлик текширувини ўтказишдан бош тортиш хўжалик юритувчи субъектдан энг кам ойлик иш ҳақининг юз бараваридан беш юз бараваригача миқдорда жарима ундиришга, шунингдек унинг раҳбарини қонун ҳужжатларида белгиланган жавобгарликка тортишга сабаб бўлади. Жариманинг тўланиши хўжалик юритувчи субъектни мажбурий аудиторлик текширувидан ўтишдан озод қилмайди»²⁰.

«Хўжалик юритувчи субъектнинг мажбурий аудиторлик текшируви ўтказилишидан бўйин товлаши жарима солиш учун асос ҳисобланади.

Қуйидагилар:

ҳисобот йилидан кейинги йилнинг 1 майгача йиллик молиявий ҳисобот аудиторлик текширувидан ўтказилмаслиги;

²⁰ Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни. — Т.: 2000, 10-модда.

аудиторлик хулосаси мавжуд эмаслиги хўжалик юритувчи субъектнинг мажбурий аудиторлик текшируви ўтказилишидан бўйин товлаши деб эътироф этилади.

Мажбурий аудиторлик текшируви ўтказиладиган хўжалик юритувчи субъект олдинги йил учун ўз йиллик молиявий ҳисоботини ҳисобот йилининг 1 майгача аудиторлик текширувидан ўтказди ва аудиторлик текшируви тамом бўлгандан кейин 15 кун мобайнида тегишли солиқ органига аудиторлик хулосасининг белгиланган тартибда тасдиқланган нусхасини тақдим этади.

Аудиторлик хулосаси нусхаси солиқ органига белгиланган муддатда тақдим этилмаган тақдирда хўжалик юритувчи субъект солиқ органига аудиторлик хулосаси мавжуд эмаслигининг сабабини акс эттирувчи тушунтиришни ёзма шаклда тақдим этиши керак.

Мажбурий аудиторлик текшируви ўтказилишидан бўйин товлаш сабабли аудиторлик хулосаси мавжуд бўлмаса, солиқ органи хўжалик юритувчи субъектга белгиланган тартибда жарима солади.

Хўжалик юритувчи субъект раҳбари кўрсатиб ўтилган хатти-ҳаракатлар учун қонун ҳужжатларида белгиланган жавобгарликка тортилади.

«Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуннинг 10-моддаси учинчи хатбошига асосан «Қонун ҳужжатларига мувофиқ ўтказиладиган мажбурий аудиторлик текширувидан бош тортиш хўжалик юритувчи субъектнинг мансабдор шахсига нисбатан маъмурий жазо қўлланилишига сабаб бўлади. Хўжалик юритувчи субъектнинг мансабдор шахсига нисбатан маъмурий жазо қўлланилганидан кейин календарь йил тугаганига қадар мажбурий аудиторлик текширувини ўтказишдан бош тортиш хўжалик юритувчи субъектдан энг кам ойлик иш ҳақининг эллик баробаридан юз бараваригача миқдорда жарима ундирилишига сабаб бўлади. Хўжалик юритувчи субъектнинг охириги ҳисобот санасидаги жорий активлари суммасининг жами йигирма фоизидан ортиқ миқдорда жарима ундириш унга ундириладиган суммани ундириш тўғрисида қарор қабул қилинган кундан эътиборан олти ой мобайнида ойма-ой бўлиб тўлаш имкони берилган ҳолда амалга оширилади. Жариманинг тўланиши хўжалик юритувчи

субъектни мажбурий аудиторлик текширувидан ўтишдан озод қилмайди»²¹.

«Хўжалик юритувчи субъект жарима солиш тўғрисидаги қарор устидан қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда шикоят қилиши мумкин.

Тўланадиган жарималар тўлиқ миқдорда республика бюджетига ўтказилади.

Мажбурий аудиторлик текшируви ўтказмаган хўжалик юритувчи субъектга нисбатан солиқ органи томонидан жазо жаримаси қўлланилмаганлиги бошқа назорат қилувчи орган томонидан аниқланган тақдирда тегишли солиқ органининг мансабдор шахслари қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда жавоб берадилар»²².

Ташаббус тарзидаги аудиторлик текшируви — лозим бўлган ҳолда, хўжалик юритувчи субъектнинг қарори билан амалга оширилиши мумкин.

«Ташаббус тарзидаги аудиторлик текшируви хўжалик юритувчи субъектнинг ёки бошқа аудиторлик текшируви буюртмачиларининг қарорига биноан, қонун ҳужжатларида назарда тутилган тартибда ўтказилиши мумкин.

Ташаббус тарзидаги аудиторлик текширувининг предмети, муддатлари ва бошқа шартлари аудиторлик текширувининг буюртмачиси билан аудиторлик ташкилоти ўртасида тузиладиган аудиторлик текширувини ўтказиш тўғрисидаги шартномада белгилаб қўйилади»²³.

Ташаббус тарзидаги аудиторлик текшируви ўтказишда хўжалик юритувчи субъект ўз олдига асосан қуйидагиларни мақсад қилиб қўйиши мумкин:

корхонада бухгалтерия ҳисобини ташкил этилиши ва юритилиши амалдаги қонунчиликка мувофиқлигини аниқлаш;

²¹ 2006 йил 10 октябрдаги «Тадбиркорлик субъектларини ҳуқуқий ҳимоя қилиш тизими такомиллаштирилганлиги ҳамда уларнинг молиявий жавобгарлигини эркинлаштирилганлиги муносабати билан Ўзбекистон Республикасининг айрим қонун ҳужжатларига ўзгартириш ва қўшимчалар киритиш тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонунига асосан «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонунга қўшимча ва ўзгартиришлар киритилган.

²² Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 22 сентябрдаги 365-сон қарорига 2-илова. Мажбурий аудиторлик текшируви ўтказилишидан бўйин товлаганлиги учун хўжалик юритувчи субъектлардан жарима ундириш тартиби тўғрисида низом.

²³ Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни. — Т.: 2000, 11-модда.

бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини самарадорлигини баҳолаш;

солиқ қонунчилигига риоя қилиниши ва солиққа тортишга доир ҳисоб-китоблар аҳволини текшириш ва ҳ.к.

Булардан ташқари қонунда назорат қилувчи ёки ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларининг ташаббусига кўра аудиторлик текширувларини ўтказиш ҳам белгилаб берилган. Унга кўра, «Аудиторлик текшируви назорат қилувчи ёки ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларининг ташаббусига кўра аудиторлик ташкилоти томонидан улар ўртасида тузилган хўжалик юритувчи субъектларнинг молия-хўжалик фаолиятини аудиторлик текширувидан ўтказиш юзасидан тузилган шартномага асосан ўтказилади.

Аудиторлик текширувини ўтказиш бўйича ишларга ҳақ тўлаш аудиторлик текширувини ўтказиш учун буюртма берган ташкилот ҳисобидан амалга оширилади.

Айнан бир хил асосларга кўра айнан бир аудиторлик ташкилоти айнан бир хўжалик юритувчи субъектнинг фаолиятини текширишга такрор жалб этилишига йўл қўйилмайди»²⁴ дейилган.

Ўзбекистон Республикаси процессуал қонунчилигига мувофиқ, ҳуқуқни муҳофаза қилувчи органлар хўжалик юритувчи субъектларни аудиторлик текширувидан ўтказишга топшириқ беришлари мумкин. Бундай топшириқ ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларида қуйидаги шарт-шароитлар мавжуд бўлганида берилади:

қўзғатилган (қайта кўрилаётган) жиноий ишлар;

фуқаролик ишларини қабул қилиш (қайта кўриш);

хўжалик судининг идоровий тасарруфидаги ишлар ва ҳ.к.

Аудиторлик текширувини тайинлаган органлар текширув ўтказиш учун барча шароитларни яратишлари, аудиторларни хавфсизлигини таъминлашлари лозим.

Аудит — бу иқтисодий жараён бўлиб, унда етарли билимга эга бўлган ва махсус малака сертификатига эга бўлган жисмоний шахс хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи ва бошқа молиявий ахбороти тўғрисидаги ва қонун ҳужжатларига мослигини аниқлаб, ўз фикрини билдиришидир.

²⁴ Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни. — Т.: 2000, 15-модда.

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

Бозор муносабатларининг ривожланиши ва мулк шаклининг ўзгариши тафтиш ўтказиш борасида жуда катта ўзгаришлар бўлишига олиб келди.

Аудит ва тафтиш тушунчалари кенг маънода хўжалик юритувчи субъектлар молия-хўжалик фаолияти устидан ўрнатилган иқтисодий назоратни ташкил этиш усуллари ҳисобланади.

Молиявий ҳисоботларни тузишни тафтиш қилишда маълум изоҳлар берилган ҳолда аудиторлик фаолияти стандартлари ва нормалари қўлланилиши мумкин. Аудит ва тафтишнинг бундай ўхшаш жиҳатлари кўп, аммо принципал фарқлари ҳам мавжуд. Шунинг учун ҳам иқтисодий назорат шакллари ва усулларининг ривожланиши истиқболларни тадқиқ қилишда аудит ва тафтиш ўртасидаги фарқларни очиқ бериш муҳим аҳамиятга эга. Бундай фарқларни қуйидаги белгилари бўйича туркумлаш мумкин (2.2-жадвал).

Аудит ва тафтиш ўртасидаги юқоридаги фарқлар умумий тарзда айрим адабиётларда келтирилган. Ҳозирги кунда буларни умумқабул қилинган қарашлар деб ҳисоблаш мумкин.

Юқорида таъкидлаганимиздек, республикамизда иқтисодиётнинг эркинлаштирилиши ва мулк шаклининг ўзгариши натижасида тафтишнинг ўрнини аудит эгаллаши тезлашди. Аммо, тафтиш бутунлай йўқолиб кетмайди ва иқтисодиётни давлат томонидан тартибга солишнинг мустақамланишига қараб сақланиб қолади.

Аудит ва тафтиш ўртасидаги фарқлар

№	Фарқ қиладиган белгилар	Аудит	Тафтиш
1	Мақсадлари	Молиявий ҳисобот ишончлилиги юзасидан фикр билдириш, хизматлар кўрсатиш, мижозга ёрдам бериш ва ҳамкорлик қилиш	Бартараф этиш мақсадида камчиликларни аниқлаш ва айбдор шахсларни жазолаш
2	Тавсифи	Ишбилармонлик фаолияти	Ижроий фаолият, фармойишларни бажариш
3	Ўзаро ҳуқуқий муносабат асослари	Фуқаролик ҳуқуқи, ҳўжалик шартномаларга асосан амалга ошириш	Маъмурий ҳуқуқ, мажбурийлик, юқори ташкилот ёки давлат идоралари фармойишларига мувофиқ амалга ошириш
4	Бошқарув алоқалари	Горизонтал (—) алоқалар, мижоз билан муносабатларда тенг ҳуқуқлилиқ, унинг олдида ҳисобот бериш	Вертикал (!) алоқалар, юқори бўгин томонида тайинланиш, ижроси тўғрисида унга ҳисобот бериш
5	Хизматларга тўлов тамойиллари	Тўловни мижоз-корхона ёки аудиторлик текширувини буюртмачиси шартнома асосида амалга оширади	Тўловни юқори бўгин ёки давлат идораси амалга оширади
6	Амалий масалалар	Мижознинг молиявий ҳолатини яхшилаш, пассив (инвестор, кредитор)лар жалб қилиш, мижозга маслаҳатлар билан ёрдам бериш	Активларни сақлаш, сунистьёмолчиликларни бартараф этиш ва олдини олиш
7	Натижалар	Аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик ҳулосаси тузиш билан якушланади. Молиявий ҳисоботнинг ишончлилигини тасдиқловчи аудиторлик ҳулосасининг якуний қисми чоп этилиши мумкин	Далолатнома — бу барча аниқланган, ҳатто аҳамиятсиз бўлган камчиликлар қайд этилган ички ҳужжат. Далолатнома юқори ташкилотга ёки бошқа идораларга тақдим этилиши мумкин

2.4. АУДИТОР ВА МИЖОЗ ЎРТАСИДАГИ ЎЗАРО АЛОҚАЛАР

Малакали аудиторнинг асосий сифатларидан бири — жамият олдида ўз масъулиятини ҳис этишдир. Шунинг учун аудиторлар барча аудиторлик хизматларини кўрсатишда миждоз билан ўзаро муносабатларни белгиловчи қуйидаги ахлоқ қоидалари ва мутахассислик меъёрларини ишлаб чиқилишини ва уларга риоя қилинишини зарур деб ҳисоблайдилар: аудиторнинг мустақиллиги, ҳалоллиги ва ҳаққонийлиги.

Мустақиллик — аудиторнинг текширилаётган корхонада бирорта ҳам молиявий ёки бошқа мулкый манфаатдор бўлмаслиги; агар аудитор корхона мулкдорларидан бири ҳисобланса ёки юқори бўғин раҳбарияти билан қариндошлик алоқасида бўлса, у бундай корхонани текшириш ҳуқуқига эга эмас.

Ҳолислик — ушбу ишга тааллуқли бўлган фақат шубҳасиз далилларни назарда тутиб фикр юритиш қобилияти, бу, ўз навбатида, интеллектуал ҳалолликни келиб чиқаради.

Махфийлик (конфиденциаллик) — текширув ёки бошқа бир аудиторлик хизматларини кўрсатиш вақтида аудитор томонидан олинган маълумот махфий (конфедиициал) ҳисобланади ва учинчи шахслар фойдаланиши ёки уларга тақдим этилиши фақатгина миждоз рухсати (ёзма равишда берилган) ёки суд қарорига мувофиқ, амалга оширилиши мумкин. Шак-шубҳасиз, агар миждоз тўғрисидаги маълумот овоза қилинганда ёки тарқатилганда унга моддий ёки бошқа зарар келтирмаса ҳам, махфийлик (конфиденциаллик) тамойилига риоя қилиниши шарт.

Аудиторнинг юқори касбий малакага эгаллиги, хабардорлиги ва инсофлиги. Аудитор керакли бўлган касбий малакага эга бўлиши, уни юқори даражада ушлаб туриши, ўз фаолиятида меъёрий ҳужжатлар талабларига риоя қилиши зарур. Ишга бошқа аудиторларни ёки ёрдамчи ходимларни жалб қилганда, аудитор уларнинг касбий хабардорлигига ишонч ҳосил қилиши ва улар бажараётган ишларни назорат қилиб бориши лозим. Агар аудитор маълум бир соҳада етарли даражада касбий малакага эга бўлмаса ёки

ўз тавсиялари тўғрилигига тўлиқ ишончи бўлмаса, у бирор-бир хизмат кўрсатмаслиги керак.

Мижоз билан иш олиб борганда, аудитор ўзининг барча билимлари ва тажрибасидан фойдаланиши ва бухгалтерия ҳисоби, солиққа тортиш ва шунга тааллуқли бошқа жабҳалардаги янгиликлар ва ўзгаришлардан хабардор бўлиши лозим.

Аудитор амалга оширилган аудиторлик текшируви сифати учун маълум бир масъулиятга эга. Молиявий ҳисоботлар юзасидан масъулиятдан аудиторлик хулосаси юзасидан масъулиятни ажратиш лозим. Аудитор фақат текширилаётган корхонанинг молиявий ҳисоботлари тўғрисидаги хулоса учун масъул. Молиявий ҳисобот мазмуни тўғрисида масъулият текширилаётган корхона раҳбари зиммасида бўлади.

Аудиторга нисбатан унинг ахлоқий даражасини белгилловчи муайян малакавий талаблар қўйилади.

Аудитор ўзининг касбий мажбуриятларини бажараётганда қуйидаги қоидалар ва ахлоқ талабларига амал қилиши лозим:

одоб-ахлоқнинг умумий меъёрларига;

аудиторлик стандартларининг талабларига;

қонунчилик билан амалга киритилган талабларга;

фирманинг ички аудиторлик стандартлари талабларига.

Аудитор ўз ҳамкасблари билан хайрихоҳлик руҳида алоқалар ўрнатишга интилиши лозим.

Аудиторлик ташкилоти миждоз билан ўзаро алоқа ўрнатганда, унинг ҳуқуқлари, мажбуриятлари ва жавобгарлиги юзага келади.

Аудиторлик ташкилоти қуйидаги ҳуқуқларга эгадир:

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

аудиторлик текшируви ўтказиш шакллари ва усулларини мустақил белгилаш;

аудиторлик текшируви ўтказилаётганда хўжалик юритувчи субъект амалга ошираётган молия-хўжалик фаолияти билан боғлиқ ҳужжатларни тўлиқ ҳажмда олиш, шунингдек ушбу ҳужжатларда ҳисобга олинган ҳар қандай мол-

мулкнинг амалда мавжудлигини ҳамда ҳар қандай мажбуриятларнинг амалдаги ҳолатини текшириш;

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

учинчи шахслар томонидан ёзма тасдиқланган ахборотни хўжалик юритувчи субъектдан олиш;

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

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

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

Аудиторлик ташкилотининг мажбуриятлари. Аудиторлик ташкилоти аудиторлик фаолияти билангина шуғулланиши мумкин ҳамда у:

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

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

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

аудиторлик текширувини амалга оширишда олинган ахборотнинг махфийлигига риоя этиши;

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

хўжалик юритувчи субъектга унинг мансабдор шахслари ва бошқа ходимлари зарар етказганлигини аниқ тасдиқлаб турган фактларни аниқлаган тақдирда бу ҳақда хўжалик юритувчи субъектнинг раҳбариятига (мулкдори-га) маълум қилиши ҳамда аудиторлик ҳисоботиغا тегишли қайдни киритиши шарт. Зарур ҳолларда аудиторлик текширувнинг натижаларини маълум қилиш учун қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда қатнашчиларнинг (акциядорларнинг) умумий йиғилиши чақирилишини талаб қилиши шарт.

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

Аудиторлик ташкилотининг жавобгарлиги. Аудиторлик ташкилотлари аудиторлик текшируви буюртмачилари, хўжалик юритувчи субъект ва молиявий ҳисоботдан бошқа фойдаланувчилар олдида молиявий ҳисобот ҳамда хўжалик юритувчи субъектнинг бошқа молиявий ахбороти тўғрисида нотўғри яқундан иборат бўлган аудиторлик хулосасини тузиш оқибатида уларга етказилган зарар учун жавобгар бўлади.

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

Ўз навбатида мижоз (хўжалик юритувчи субъект)нинг аудиторлик текшируви ўтказилаётганда ҳуқуқ ва мажбуриятлари ҳам мавжуд.

Аудиторлик текширувидан ўтказилаётган хўжалик юритувчи субъект қуйидаги ҳуқуқларга эгадир:

аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосасини олиш;
бухгалтерия ҳисобини юритиш, молиявий ҳисоботни тузиш тартиби тўғрисида ҳамда аниқланган камчиликлар ва қоидабузарликларни тўғрилаш ҳақида аудиторлардан маслаҳат ва тавсиялар олиш.

Аудиторлик текширувидан ўтказилаётган хўжалик юритувчи субъект:

аудиторлик текшируви ўтказиш тўғрисидаги шартномада белгиланган муддатларда аудиторлик текширувини ўтка-

зиш учун аудиторга керакли шароитларни яратиб бериши, унга зарур ҳужжатларни тақдим этиши;

аудиторлик текшируви давомида аниқланган бухгалтерия ҳисобини юритиш, молиявий ҳисобот тузиш қоидалари ҳамда солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблаб чиқиш тартиби бузилишларини бартараф этиши шарт.

Хўжалик юритувчи субъект ушбу қонунга мувофиқ амалга ошириладиган аудиторлик текширувини ўтказишдан бош тортиш ёки унга халақит бериш мақсадларида у ёки бу ҳаракатларни (ҳаракатсизликни) содир этишга ҳақли эмас.

Хўжалик юритувчи субъект қонун ҳужжатларига мувофиқ бошқа ҳуқуқларга эга бўлиши ва унинг зиммасида ўзга мажбуриятлар бўлиши мумкин.

Аудиторлик текширувининг буюртмачиси. Аудиторлик текширувининг буюртмачиси аудиторлик текшируви ўтказилишини кўзга туви хўжалик юритувчи субъект, унинг мулкдори, шунингдек устав капиталида қонун ҳужжатларида белгиланганидан кам бўлмаган миқдордаги улушга эга қатнашчилар ва акциядорлар, назорат қилувчи ёки ҳуқуқни муҳофаза қилувчи органлардир.

Аудиторлик текширувининг буюртмачиси аудиторлик текширувини ўтказишга доир шартномага мувофиқ аудиторлик хизматларининг ҳақини ўз вақтида тўлаши шарт.

2.5. АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИНИ ТАРТИБГА СОЛИШ

Ўзбекистонда аудит 1991 йилда ташкил топа бошлади. Ушбу даврда аудиторлик фаолиятини ҳуқуқий тартибга солувчи бир қатор меъёрий ҳужжатлар қабул қилинди.

Асосий меъёрий ҳужжатлар қуйидагилардан иборат:

1. «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонуни. 1992 йил 9 декабрь (янги таҳрир) 2000 йил 26 май.

2. Янги таҳрирдаги «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонунини кучга киритиш тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлиси қарори. 2000 йил 26 май.

3. «Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширишларининг аҳамиятини ошириш тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 22 сентябрдаги 365-сонли қарори.

4. «Аудитор малака сертификатини бериш тўғрисида»ги низом. Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан 2000 йил 13 октябрда 977-сон билан рўйхатга олинган.

5. Ўзбекистон Республикаси Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари.

6. Ўзбекистон Аудиторларининг касбга оид ахлоқ кодекси. Ўзбекистон Аудиторлар палатасининг 2005 йил 25 июнь 3-сон, Ўзбекистон Бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциациясининг 2005 йил 4-сон қарорлари билан тасдиқланган.

Аудиторлик текшируви натижалари кўпчилик иқтисодий қарорларни қабул қилиш учун асос бўлганлиги сабабли барча давлатларда аудит етарли даражада қатъий тартибга солинади. Уларнинг айримларида (масалан, Францияда) аудитнинг меъёрлари, меъёрий ҳужжатларини белгилаб, аудиторлар ва аудиторлик фирмаларини рўйхатга олиш ва улар фаолияти устидан назоратни амалга ошириш йўли билан давлат ушбу жараёнга аралашади. Бошқа давлатларда (АҚШ, Англия) ушбу жараён касбий ижтимоий аудиторлик ташкилотлар томонидан тартибга солинади.

Мамлакатимизда шаклланган ва ривожланаётган аудиторлик фаолиятини ҳуқуқий-меъёрий тартибга солиш тизимини унга поғонага бўлиш мумкин. Ушбу тизимнинг биринчи (юқори) поғонасида Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонун (янги таҳрири) туради. Ушбу Қонун Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг 2000 йил 26 майдаги қарорига мувофиқ қабул қилинган бўлиб, 29-моддадан иборат.

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

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

Аудиторлик фаолиятини меъёрий тартибга солиш тизимининг иккинчи поғонаси — Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларини (АФМС) ва бошқа меъёрий ҳужжатларни ўз ичига олади. Аудиторлик фаолияти миллий стандартлари (АФМС) — бу барча аудиторлик ташкилотлари ўзларининг профессионал фаолиятлари жараёнида риоя қилишлари лозим бўлган ягона тартибга солиб турувчи меъёрий ҳужжатлардир. Стандартлар Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан ишлаб чиқилиб тасдиқланади ва Адлия вазирлигида рўйхатга олинади. Ўзбекистон Республикаси Аудиторлик фаолияти миллий стандартлари (АФМС) Аудитнинг Халқаро Стандартлари (АХС (International Standards of Auditing — ISAS) негизида ишлаб чиқилади ва асосан аудиторлик текширувларини ўтказиш қоидаларини белгилайди. Бу қоидалар молия-хўжалик фаолиятининг барча субъектларида бир хил қўлланилади. Ҳозирги кунгача 20 та АФМС ишлаб чиқилган ва Адлия вазирлигида рўйхатга олинган.

Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш жараёнида аудиторлик стандартларига риоя қилиш аудит сифатини ва унинг натижалари ишончлилигини кафолатлайди. Аудиторлик фаолияти миллий стандартларини халқаро стандартлар талаблари даражасига етказиш учун шакл ва мазмун жиҳатидан кенг қамровли ишлар амалга оширилмоқда.

Аудиторлик стандартларининг аҳамияти қуйидагилардан иборат:

— уларга риоя қилинганда аудиторлик текширувларининг юқори сифатли бўлиши таъминланади;

— аудиторлик амалиётига янги илмий ютуқларни жорий қилишга ёрдам беради;

— муайян вазиятларда аудиторлар қандай иш тутишларини белгилаб беради.

Шунингдек, 2002 йил 13 декабрида «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуннинг 6-моддасига киритилган қўшимчага мувофиқ, «аудиторлик ташкилоти аудиторлик текширувининг шакллари ва усуллари мустақил белгилайди». Демак, аудиторлик ташкилоти ўзининг ички иш стандартларини шакллантириши ва буйруқ билан тасдиқлаши зарур. Ички иш стандартларида текшириладиган хўжалик юритувчи субъектнинг тармоқ, технологик ва бошқа хусусиятлари акс эттирилиши керак. Аммо, уларнинг қоидалари халқаро ва миллий стандартлар қоидаларидан четга чиқмаслиги лозим. Ички иш стандартларини аудиторлик фаолияти ҳуқуқий-меъерий тартибга солиш тизимининг учинчи погонасига киритиш мумкин.

Демак, учинчи поғона — халқаро ва миллий стандартларни тадбиқ қилиш учун зарур ҳужжатлар тўплами, яъни аудиторлик ташкилотининг ички иш стандартларидан иборат. Бу ҳужжатлар стандартларни қўллаш ва улар асосида аудиторлик фаолиятини ташкил этишга доир маълумотларни ўз ичига олади.

Аудиторлик фаолиятини меъерий тартибга солиш тизимининг шаклланиши ва ривожланишида профессионал жамоат ташкилотлари ҳам муҳим ўрин тутди. Жумладан:

1. Ўзбекистон Бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциацияси (ЎзБАМА) — бухгалтерлар, аудиторлар, илмий ва педагогик ходимлар, солиқлар бўйича маслаҳатчиларнинг республика жамоат ташкилоти бўлиб, ўз аъзоларини улар манфаатлари ва мақсадларининг умумийлиги, ҳудудий ёки профессионал тамойиллар бўйича бирлаштиради.

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

Ассоциация бухгалтерия ҳисоби, аудиторлик фаолияти, солиққа тортиш, хусусийлаштириш, қимматли қоғозлар бозори, корхоналар молия-хўжалик фаолиятининг таҳлили ва молиявий менежмент бўйича қонунчилик ва меъерий ҳужжатларни ишлаб чиқишда иштирок этади. Шу билан бирга юқорида санаб ўтилган масалалар бўйича маслаҳатлар беради ва «Ҳаммаси бухгалтерлар учун» номли ой-

лик бюллетень, ўқув, меъёрий ҳамда услубий адабиётлар нашр қилади.

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

Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонунини амалга ошириш, аудиторлик текширувларнинг роли ва мақомини ошириш, солиқ ва бошқа назорат органлари томонидан аудиторлик хулосаларини ҳисобга олишни таъминлаш мақсадида Вазирлар Маҳкамаси «Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширувларининг аҳамиятини ошириш тўғрисида» 2000 йил 22 сентябрда 365-сонли қарор қабул қилди. Ушбу қарорни амалга тадбиқ этиш учун «Аудиторлик хулосаларини солиқ ва бошқа назорат органлари томонидан ҳисобга олиш тартиби тўғрисида» низом (қарорга 1-илова) ишлаб чиқилди.

Мазкур Низом аудиторлик хулосаларини молия-хўжалик фаолиятини текширувчи (тафтиш қилувчи) солиқ органлари ва бошқа назорат органлари томонидан ҳисобга олиш тартибини белгилайди.

Низомда, «Мавжуд аудиторлик хулосаларини умумлаштириш натижалари бўйича йиғма ахборот солиқ органлари томонидан белгиланган тартибда хўжалик юритувчи субъектларини назорат органлари томонидан текширишнинг келгусидаги режа-жадвалини тузиш учун назорат органлари фаолиятини мувофиқлаштирувчи Республика Кенгашига жорий йилнинг 1 октябригача тақдим этилади.

Салбий аудиторлик хулосасига эга бўлган хўжалик юритувчи субъект назорат органлари томонидан хўжалик юритувчи субъектларни текшириш режа-жадвалига белгиланган тартибда киритилиши керак.

Мазкур Низом қоидаларининг бузилиши учун солиқ органлари ва бошқа назорат органлари қонун ҳужжатларига мувофиқ жавоб берадилар.

Солиқ органлари ва бошқа назорат органлари томонидан белгиланган тартибда ўтказилган текширишда аудиторлик хулосасининг ҳўжалик юритувчи субъект молия-ҳўжалик фаолиятининг натижаларига мувофиқ эмаслиги аниқланган тақдирда, ушбу аудиторлик хулосаси олдиндан нотўғри деб ҳисобланади, аудиторлик ташкилоти, шунингдек бунда айбдор бўлган шахслар қонунда назарда тутилган жавобгарликка тортилади. Бунда солиқ органлари ва тегишли аудиторлик ташкилотлари томонидан амалдаги қонун ҳужжатлари қоидаларининг бузилиши ҳолатлари аниқланганлиги тўғрисида ўн кун муддатда Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигини хабардор қилишлари шарт.

Нотўғри аудиторлик хулосасини тузганликда айбдор бўлган аудиторлик ташкилоти ва шахсларнинг жавобгарликка тортилганлиги ҳўжалик юритувчи субъектни солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни тўлашнинг белгиланган тартибини бузганлик учун қонун ҳужжатларида назарда тутилган жарималардан озод этмайди»²⁵ деб белгиланган.

Шунингдек, 365-сон қарор талабларини бажариш мақсадида «Мажбурий аудиторлик текшируви ўтказилишидан бўйин товлаганлиги учун ҳўжалик юритувчи субъектлардан жарима ундириш тартиби тўғрисида» низом (қарорга 2-илова) ишлаб чиқилган.

Мазкур Низом «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонунига мувофиқ ишлаб чиқилган ва мажбурий аудиторлик текшируви ўтказилишидан бўйин товлаганлиги учун ҳўжалик юритувчи субъектдан жарима ундиришнинг ягона тартибини белгилаб беради.

Ушбу Низомда, «Мазкур Низомнинг амал қилиши қонун ҳужжатларига мувофиқ мажбурий аудиторлик текшируви ўтказиладиган ҳўжалик юритувчи субъектларига татбиқ этилади» деб белгилаб берилган.

²⁵ Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 22 сентябрь, 365-сон «Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширувларининг аҳамиятини ошириш тўғрисида»ги қарорига 1-илова «Аудиторлик хулосаларини солиқ ва бошқа назорат органлари томонидан ҳисобга олиш тартиби тўғрисида» низом.

2.6. АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИГА ОИД МЕЪЁРИЙ ХУЖЖАТЛАРНИНГ МАЗМУНИ ВА АҲАМИЯТИ

Ўзбекистон Республикасида мулкчилик шаклидан қатъий назар юридик шахслар (аудиторлик ташкилотлар) аудиторлик фаолияти билан шуғулланиш ҳуқуқига эга.

Аудиторлик ташкилотлари очиқ турдаги акциядорлик жамияти кўринишидан ташқари, қонун ҳужжатларида назарда тутилган исталган ташкилий-ҳуқуқий шаклда тузилиши ва ўз фаолиятини қуйидаги мажбурий шартларга риоя этган ҳолда амалга ошириши мумкин.

Аудиторлик ташкилотлари Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлигида давлат рўйхатидан ўтказилиши керак. Адлия вазирлиги аудиторлик ташкилотларининг давлат реестрини юритади. Аудиторлик ташкилотларини давлат рўйхатидан ўтказиш ва аудиторлик ташкилотларининг давлат реестрини юритиш тартиби қонун ҳужжатлари билан белгиланади.

Аудиторлик ташкилотлари аудиторлик фаолиятини ўзининг фуқаролик жавобгарлиги хусусидаги суғурта полиси мавжуд бўлган тақдирда аудиторлик хизмати кўрсатиш тўғрисидаги тузилган шартнома асосида амалга оширилади.

Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун махсус лицензияга эга бўлиш талаб этилади. Аудиторлик ташкилотлари томонидан махсус лицензия олиш тартиби «Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун аудиторлик ташкилотларига лицензия бериш тартиби тўғрисида»ги низомда белгилаб берилган. Унда, жумладан қуйидагилар белгиланган, «Мазкур Низом «Аудиторлик фаолияти тўғрисида» ва «Фаолиятининг айрим турларини лицензиялаш тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси қонунларига мувофиқ ишлаб чиқилган ва Ўзбекистон Республикаси ҳудудида аудиторлик фаолиятини лицензиялаш тартибини белгилаб беради.

Аудиторлик фаолияти аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун махсус рухсатнома (лицензия) мавжуд бўлган тақдирдагина амалга оширилади, аудиторлик ташкилотларининг касб хизматлари кўрсатишлари бундан мустасно.

Аудиторлик фаолиятини лицензиялаш Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги (кейинги ўринларда — лицензияловчи орган деб аталади) амалга оширади.

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

Лицензия олиш учун тақдим этиладиган ҳужжатлар. Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан белгиланган тартибда рўйхатдан ўтказилган аудиторлик ташкилоти аудиторлик фаолиятини амалга ошириш лицензия олиш учун лицензияловчи органга қуйидаги ҳужжатларни илова қилган ҳолда ариза тақдим этади:

таъсис ҳужжатларининг нотариал тасдиқланган нусхалари ва Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлигида давлат рўйхатидан ўтказилганлиги тўғрисида гувоҳнома;

лицензия турларидан келиб чиққан ҳолда аудиторнинг малака сертификатларининг тасдиқланган нусхалари;

аризани кўриб чиқиш учун йиғим тўланганлигини тасдиқловчи банкнинг тўлов ҳужжати.

Кўрсатиб ўтилган ҳужжатлар бир нусхада тақдим этилади. Аудиторлик ташкилотидан мазкур Низомда назарда тутилмаган ҳужжатларни тақдим этишни талаб қилишга йўл қўйилмайди.

Лицензия олиш учун ариза барча зарур ҳужжатлар билан бирга лицензияловчи орган томонидан кўриб чиқилади.

Аудиторлик ташкилоти ҳужжатларни кўриб чиқиш ва лицензия бериш ёки лицензия беришни рад этиш тўғрисида қарор қабул қилиш муддати лицензия олиш учун ариза ва зарур ҳужжатлар келиб тушган кундан бошлаб 15 календарь кунни ташкил этади.

Ҳужжатлар лицензияловчи орган томонидан кўриб чиқилганлиги учун (тўлов кундаги) энг кам иш ҳақининг икки баробари миқдоридида йиғим тўланади.

Аризани кўриб чиққанлик учун йиғим суммаси лицензияловчи органнинг махсус ҳисоб рақамига ўтказилади.

Аудиторлик ташкилоти ҳужжатларни кўриб чиқиш даврида берган аризасини қайтариб олинган ҳолда йиғим қайтариб берилмайди.

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

Лицензия бериш тўғрисидаги билдириш хати лицензия битими лойиҳаси илова қилинган ҳолда ёзма шаклда аудиторлик ташкилотига юборилади (топширилади), унда давлат божи тўланадиган банк ҳисоб рақами реквизитлари ва давлат божини тўлаш муддати кўрсатиб ўтилади.

Аудиторлик ташкилоти томонидан давлат божи тўланганлигини тасдиқловчи ҳужжат тақдим этилган тақдирда ва лицензия битими имзолангандан сўнг лицензия бериледи.

Лицензия берганлик учун энг кам иш ҳақининг тўрт баравари миқдориди давлат божи ундирилади.

Давлат божи республика бюджетига ўтказилади.

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

Лицензияловчи орган аудиторлик ташкилоти томонидан зарур даражада расмийлаштирилмаган ҳужжатлар тақдим этилганлиги, ҳужжатларда ишончсиз ёки чалкаш маълумотлар бўлганлиги, шунингдек, аудиторлик ташкилоти лицензия талаблари ва шартларига мувофиқ эмаслиги сабабли аудиторлик ташкилотига лицензия берилишини рад этишга ҳақлидир.

Бошқа сабабларга кўра, шу жумладан, мақсадга мувофиқ эмаслиги туфайли лицензия беришни рад этишга йўл қўйилмайди.

Лицензия беришни рад этиш тўғрисидаги қарор асосланган бўлиши ва аудиторлик ташкилотига ёзма шаклда юборилиши керак, унда рад этиш сабаблари ва аудиторлик ташкилоти кўрсатиб ўтилган сабабларни бартараф этиб ҳужжатни такроран кўриб чиқиш учун тақдим этиши мумкин бўлган муддат кўрсатиб ўтилади.

Лицензия беришни рад этишга асос бўлган сабабларни бартараф этиш учун аудиторлик ташкилотининг барча зарур ҳужжатлар билан бирга аризаси олинган кундан бошлаб 10 кун мобайнида амалга оширилади. Аудиторлик ташкилотининг аризаси қайта кўриб чиқилганлиги учун йигим ундирилмайди.

Аудиторлик ташкилотининг лицензия беришни рад этиш учун асос бўлган сабабларни бартараф этиш мақсадида берилган муддат тугагандан сўнг берилган лицензия бериш тўғрисидаги аризаси янгидан берилган деб ҳисобланади»²⁶.

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

аудиторлик ташкилотининг номи ва унинг жойлашган ўрни (почта манзили);

телефон (факс) рақами;

ҳисоб-китоб рақами;

солиқ тўловчининг идентификация рақами;

таъсисчиларнинг устав капиталидаги улушлари тўғрисидаги ахборот;

ташкилот раҳбарининг фамилияси, исми ва отасининг исми ҳамда аудитор малака сертификатининг санаси, унинг тартиб рақами, шунингдек, ташкилотда ишловчи аудиторларнинг малака сертификатларининг тартиб рақамлари ва саналари;

лицензия берилган сана ва унинг тартиб рақами, унинг амал қилиш муддати;

лицензияларнинг амалда бўлишини узайтириш, тўхта-тиб туриш, тўхтатиш, тиклаш ва бекор қилиш асослари ва саналари;

лицензияларни қайта расмийлаштириш ва дубликатлар бериш асослари ва саналари.

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

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

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

²⁶ Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 22 сентябрь, 365-сон «Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширувларининг аҳамиятини ошириш тўғрисида»ги қарорига 3-илова «Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун аудиторлик ташкилотларига лицензия бериш тартиби тўғрисида»ги низом.

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

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

Аудиторлик фаолиятини амалга оширишнинг мажбурий шартларидан бири — бу аудитор малака сертификатига эга бўлишлигидир. Малака сертификатига эга бўлиш талаблари «Аудитор малака сертификатини бериш тартиби тўғрисида»²⁷ги низомда белгиланган. Мазкур Низом «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикасининг Қонунига мувофиқ ишлаб чиқилган ва аудитор малака сертификатини бериш, амал қилишини узайтириш, тўхтатиш ва бекор қилиш тартибини белгилайди.

Низомга мувофиқ, Аудитор малака сертификати жисмоний шахсга, башарти у аудиторлик ташкилоти штатида бўлса ёки у билан аудиторлик ташкилоти фуқаролик-ҳуқуқий тусдаги шартнома тузган бўлса, аудиторлик текширувини амалга ошириш ҳуқуқини беради.

Малака сертификатига эга бўлган ҳар бир аудитор малака сертификатини олган йилдан кейинги йилдан эътиборан ҳар бир йил мобайнида республика аудиторлар жамоат бирлашмаси билан келишилган ҳолда Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан тасдиқланган малака ошириш дастурлари бўйича 60 соатдан кам бўлмаган ҳажмда малака ошириш курсларини ўтиши шарт.

Аудитор малака сертификати Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан, агар даъвогар малака имтиҳонини муваффақиятли топширган бўлса, берилади. Малака имтиҳони аудиторлик ташкилоти номидан аудиторлик текширувларини амалга оширишга даъвогар бўлган шахслар (матн давомида — даъвогар) билимларини текшириш воситаси ҳисобланади.

²⁷ Мазкур Низом Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан 2000 йил 13 октябрда 977-сон билан рўйхатга олинган. Низомга Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 2004 йил 19 апрелдаги 977-1-сонли ва 2005 йил 18 октябрдаги 977-2-сонли буйруқлари билан ўзгартириш ва қўшимчалар киритилган.

Малака имтиҳонини топширишга мазкур Низом билан белгиланадиган малака талабларига жавоб берадиган даъвогарлар қўйилади.

Малака сертификатини берганлик, амал қилишини узайтирганлик, қайта расмийлаштирганлик учун, шунингдек унинг дубликатини берганлик учун даъвогар (аудитор) мазкур Низомда белгиланган миқдорларда йигим тўлайди.

Кўрсатилган маблағлар Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг махсус счётга ўтказилади ҳамда малака имтиҳонларини ўтказиш ва аудитор малака сертификатларини расмийлаштириш билан боғлиқ харажатларни қоплаш учун ишлатилади.

Аудитор малака сертификатини олишга даъвогар қуйидаги талабларга жавоб бериши керак:

1) Ўзбекистон Республикаси олий таълим муассасаларида олинган олий иқтисодий маълумотга ёки хорижий давлатларнинг олий таълим муассасаларида олинган ҳамда қонун ҳужжатларига мувофиқ Ўзбекистон Республикасидаги таълимга эквивалент деб тан олинган олий иқтисодий маълумотга эга бўлиш ва охириги ўн йил ичида камида уч йиллик бухгалтерия ҳисоби, аудит, молиявий ёки солиқ назорати соҳасида ёхуд шу соҳаларда дарс бериш амалий иш стажига (шу жумладан ўриндошлик бўйича) эга бўлиш ёки Ўзбекистон Республикаси олий таълим муассасаларида олинган иқтисодий бўлмаган олий маълумот ёхуд хорижий давлатларнинг таълим муассасаларида олинган ҳамда қонун ҳужжатларига мувофиқ Ўзбекистон Республикасидаги таълимга эквивалент деб тан олинган иқтисодий бўлмаган олий маълумот билан охириги ўн йил ичида камида 5 йил аудитор, бош бухгалтер, тафтишчи ёки солиқ инспектори сифатида иш стажига эга бўлиш, шу жумладан ўриндошлик бўйича ёхуд Ўзбекистон Республикасида ёки хорижий давлатларда (қонун ҳужжатларига мувофиқ нострификациялаш (эквивалентлигини қайд этиш) ўтказилганлиги шарти билан) олинган иқтисодиёт фанлари номзоди (доктори) илмий даражага эга бўлиш;

2) республика аудиторлар жамоат бирлашмаси билан келишган ҳолда Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан тасдиқланадиган таълим дастури асосида аудиторларни тайёрлаш марказларида махсус тайёргарликдан ўтилиши «Сертификатланган бухгалтер-амалиётчи

(САР)» ёки «Сертификатланган халқаро профессионал бухгалтер (СІРА)» сертификатлаш доирасида профессионал бухгалтерларни халқаро сертификатлаш дастури бўйича «Молиявий ҳисоб» фанини муваффақиятли топширганлиги тўғрисида ҳужжатнинг мавжуд бўлиши; «Сертификатланган бухгалтер-амалиётчи (САР)» сертификатиға ёки «Сертификатланган халқаро профессионал бухгалтер (СІРА)» сертификатиға ҳамда Ўзбекистон Республикаси ҳудудида иқтисодий соҳаларда 5 йилдан кам бўлмаган иш стажига эга бўлган даъвогарларға аудиторларни тайёрлаш марказларида махсус тайёргарликдан ўтмасдан малака имтиҳонини топширишға рухсат берилади²⁸ деб эътироф этилади.

Аудиторлик ташкилотлар аудиторлик фаолиятдан ташқари қандайдир бошқа ишбилармонлик ва унга боғлиқ бўлган фаолият билан шуғуллана олмайдилар.

Аудиторлик ташкилотининг асосий хизмат тури мажбурий аудитни амалға оширишдир. Акс ҳолда у аудиторлик ташкилоти деб ҳисобланиши мумкин эмас.

Ҳозирги пайтда Ўзбекистон Республикасида асосан кичик аудиторлик фирмалар кўпчиликини ташкил этади.

Бизнинг мамлакатимизда аудит институти ривожлана бориши муносабати билан аудиторлик фирмалар уюшма, иттифоқ ва бошқа бирлашмаларға бирлаша бошладилар. Бундай бирлашишдан мақсад — аудиторлик фаолиятини ривожлантириш, тажриба алмашиш, таъсир доирасини ажратиш. Мамлакатимизда аудиторлар ва бухгалтерларнинг ижтимоий-касбий бирлашмалари ташкил этилган ва муваффақиятли фаолият кўрсатмоқда. Бу, биринчи навбатда, Ўзбекистон Бухгалтерлар ва аудиторлари миллий ассоциацияси (ЎЗБАМА), Аудиторлар палатаси (АП).

ЎЗБАМА — бухгалтерлар, аудиторлар, илмий ва педагогик ходимлар, солиқлар бўйича маслаҳатчиларнинг республика жамоат ташкилоти бўлиб, ўз аъзоларини улар манфаатлари ва мақсадларининг умумийлиги, ҳудудий ёки профессионал ҳимоялашда амалий ёрдам кўрсатади.

²⁸ «Аудитор малака сертификатини бериш тартиби тўғрисида»ги Низом. Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан 2000 йил 13 октябрдаги 977-сон билан рўйхатта олинган (ушбу Низомға Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 2004 йил 19 апрелдаги 977-1-сон ва 2005 йил 18 октябрдаги 977-2-сон буйруғи билан ўзгартириш ва қўшимчалар киритилган).

ЎзБАМА бухгалтерия ҳисоби, аудиторлик фаолияти, солиққа тортиш, хусусийлаштириш, қимматли қоғозлар бозори, корхоналар молия-хўжалик фаолиятининг таҳлили бўйича қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларни ишлаб чиқишда иштирок этади. Шу билан бирга бухгалтерия ходимлари ва аудиторларни тайёрлаш, қайта тайёрлаш ва малакасини ошириш курсларини ташкил этади.

Аудиторлик палатаси — малака сертификатига эга мустақил аудиторларни ихтиёрий тарзда бирлаштирувчи, мустақил нотижорат жамоат ташкилотидир. АПнинг асосий мақсади аудиторларнинг профессионаллик даражасини ривожлантириш ва қўллаб қувватлашга ёрдам бериш, ўз аъзоларининг касбга оид манфаатларини давлат ва жамоат органларида ҳимоя қилиш ҳамда касбга оид талаблар бўйича барча ўзгаришлар тўғрисидаги ва ахборот таъминоти бўйича алоқа ўрнатишдан иборат.

Аудиторлик хизмати бозорида фаолият кўрсатаётган аудиторлик ташкилотларни қуйидагича тасаввур қилиш мумкин: хорижий аудиторлик ва консалтинг ташкилотлари, ўрта ва кичик ташкилотлар.

Энг таниқли хорижий аудиторлик фирмаларига қуйидагиларни киритиш мумкин: Ernst & Young, KPMG, Price Waterhouse Coopers, Deloitte & Tohmatsu International. Бу ташкилотлар томонидан амалга оширилаётган хизматлар нархи маҳаллий ташкилотларнинг шунга ўхшаш хизматлар нархидан анча қимматроқдир, лекин чет эл инвесторлари айнан ушбу ташкилотларнинг аудит бўйича хулосаларини тан оладилар. Кўпчилик маҳаллий ташкилотлар аудит бўйича ишларни малакалироқ бажарадилар, хорижий ташкилотлар эса аудитнинг халқаро стандартларини ва илғор иш услубини тарқатишга ёрдам қиладилар.

Аудиторлик ташкилотининг касбий ходимлари бажараётган вазифалари бўйича қуйидаги гуруҳларга ажратилиши мумкин:

- аудиторлик текшируви раҳбарлари;
- аудиторлар (гуруҳ раҳбарлари);
- аудитор ёрдамчилари;
- аудиторлик текширувларининг оддий иштирокчилари;
- бошқа мутахассислар.

Аудиторлик ташкилотининг бухгалтерия ҳисоби бухгалтерия томонидан юритилади. Йирик бўлмаган аудиторлик ташкилотлар соддалаштирилган икки даражали бошқарув тизимига эга бўлишлари мумкин — аудиторлик ташкилотнинг раҳбари, одатда, текширув раҳбари ҳам ҳисобланади.

Тадбиркорлик соҳасини кенгайтириш кўпинча аудитор амалий иш олиб бормаيدиган жойларда филиаллар ёки шуъба компаниялар ташкил этишга олиб келади. Бундай шароитларда мижоз (амалдаги аудитор мижоз билан келишувга мувофиқ), топшириқни бажариш учун зарур бўлган профессионал хизматлар олиш (кўрсатиш) учун ушбу ҳудудда фаолият кўрсатаётган аудиторга мурожаат қилиши мумкин.

Аудиторлик фаолиятининг қандайдир турини бериш махсус хизматлар ёки вазифалар соҳасида вужудга келиши мумкин. Аудиторлар томонидан таклиф қилинадиган хизматлар миқёси кенгайиб боради ва кўп ҳолларда жамиятга хизмат кўрсатиш учун зарур бўладиган чуқур махсус билимларни талаб этади. Битта аудитор касбнинг барча соҳасида ҳамма тажрибага эга ёки эксперт бўла олиш имкони йўқлиги сабабли айрим аудиторлар ўз фирмаларида, талаб қилиниши мумкин бўлган, махсус хизматларни тўлиқ ривожлантиришни амалга ошириш самарасиз деган ҳулосага келдилар.

Аудиторлар фақат уларнинг профессионал компетенциясига жавоб берадиган хизмат турларини кўрсатишлари мумкин. Шунинг учун касб учун бутунлигича ва мижозлар манфаати учун аудиторлар компетентли шахслардан тегишли маслаҳатларни олишлари учун очиқ бўлишлари муҳимдир.

Назорат учун саволлар:

1. Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолияти деганда нима тушунилади?
2. Қайси давлатда биринчи бўлиб аудит пайдо бўлган?
3. Аудит яхши ривожланган давлатларнинг номини айтинг?
4. Аудитнинг моҳияти нималардан иборат?

5. Сиз қандай назорат турларини биласиз? Уларнинг қисқа тавсифини беринг?
6. Аудиторлик фаолиятининг асосий мақсад ва вазифалари нималардан иборат?
7. Аудитор ва мижоз ўртасидаги ўзаро алоқалар нималардан иборат?
8. Аудиторлик ташкилотларининг ҳуқуқ ва мажбуриятлари нималардан иборат?
9. Аудит ва тафтишнинг қандай фарқлари мавжуд?
10. Ташаббус тарзидаги аудиторлик текширувининг буюртмачиси ким?
11. Аудиторлик фаолиятини тартибга солувчи асосий меъёрий ҳужжатларнинг номини биласизми?
12. Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини меъёрий тартибга солувчи тизим қандай ташкил этилган?
13. Аудиторлик ташкилотларнинг ишида аудиторлик фаолияти стандартларининг роли қандай?
14. Халқаро тўртликка кирувчи аудиторлик ташкилотларини айтиб беринг.
15. Аудиторлик фаолиятини тартибга солишда Ўзбекистон Бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциациясининг вазифалари нималардан иборат?
16. Аудиторлик фаолиятини тартибга солишда Ўзбекистон Аудиторлар палатасининг вазифалари нималардан иборат?
17. Аудиторлик ташкилотини тузиш учун қайси давлат органидан рўйхатдан ўтиш керак?
18. Аудиторлик ташкилоти устав капиталининг камида неча фоизи аудитор (аудиторлар)га тегишли бўлиши керак?

3-бoб. АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИНИ ТАЙЁРЛАШ

3.1. АУДИТОРЛИК ТАШКИЛОТЛАРИ ТОМОНИДАН МИЖОЗЛАРНИ ТАНЛАБ ОЛИШ

Аудиторлик текширувининг муваффақиятсизлик таваккалчилигини камайтириш мақсадида аудиторлар ва аудиторлик ташкилотлар бўлажак мижозларни баҳолаш учун ишончли мезонларга эга бўлишлари лозим. Мижозни атрофлича ўйламаган ҳолда муваффақиятсиз танлаш йирик молиявий ва маънавий харажатларга олиб келиши, ташкилот ва аудитор обрўсига путур етказиши мумкин. Ўзбекистон Республикасида бозорни шакллантириш даврида кўпчилик савдо-сотиқ билан шуғулланувчи тизимлар бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботни тузишга буюртма бериши муносабати билан, аудиторлик ташкилотлар томонидан мижозларни пухта ўйлаб танлаб олиш тизимига эга бўлиши айниқса муҳимдир.

Аудиторлик ташкилотлар томонидан мижозларни танлаб олиш бўйича асосий амаллар қуйидагилардан иборат:

тармоқ тавсифини баҳолаш;

аудиторлик текшируви ва мазкур мижознинг мақсадлари ва келажақда унинг натижаларидан фойдаланиш имкониятини аниқлаш;

раҳбарларнинг ўзига хос бўлган томонларини аниқлаш;

аудит ўтказиш учун сарфланиши мумкин бўлган меҳнат ҳажми ва мураккаблиги ҳамда аудиторлик таваккалчилигига олдиндан баҳо бериш;

аудиторларнинг алмаштирилиши ёки бир неча мартаба алмаштирилиши сабабларига баҳо бериш;

аудит натижалари бўйича аввалги аудиторлик хулосаларидаги шарҳлар билан танишиш;

бўлажак мижознинг солиқ идоралари, банклар, ҳамкорлар, акциядорлар ва молиявий ҳисоботнинг бошқа фойдаланувчилар билан ўзаро алоқаларидаги тавсифлари ва муаммоларини аниқлаш;

тақдимномалар олиш (масалан, турли ташкилотлар, мутахассислар ва бошқалардан);

ҳисоботни таҳлилий текшириш;

бухгалтерия ҳисоби ва ҳисобот ҳолати ҳамда бўлажак миждознинг жорий ва вужудга келиши мумкин бўлган муаммолари билан олдиндан танишиш;

тегишли ходимлар мавжудлиги, миждоз тармоғини билишлик ва ҳоказо.лар нуқтаи назаридан келиб чиқиб, аудиторлик фирмаси ёки аудитор ушбу ишни бажара олиш имкониятини баҳолаш.

Агар юқорида қайд этилган ёки бошқа амаллар натижалари аудит таваккалчилиги юқори даража деб кўрсатса, қўйилган масала аудитор учун жуда ҳам мураккаб ва меҳнат сарфининг ҳажми кўп бўлса, миждоз хизмат кўрсатиш учун қабул қилинмайди.

Аудиторлик фирмалари миждозларини бир нечта турларга ажратиш мумкин, масалан, аудиторлик текшируви жараёнида «миждоз-аудитор» ўзаро алоқаларидан келиб чиққан ҳолда.

Юзаки-расмий: ушбу турдаги миждозлар аудитор билан яқин алоқа боғлашни истамайдилар ва аудиторлик текширувини тезкорлик билан яқунлашни талаб қиладилар. Бу ҳолда, аудитордан миждоз учун энг кам сарфланган вақт ва харажатлар билан, фақат аудиторлик хулосасини тайёрлаш ва тақдим этиш талаб қилинади.

Норасмий: бу турга аудитор билан яқин алоқа ўрнатилган ва унинг ёрдамига ишонадиган миждозлар киради. Бунда ўз мустақиллигини сақлаган ҳолда, асосий иш билан бир қаторда, ташқи аудитор ички аудиторнинг айрим вазибаларини бажаради, шунингдек, одатда, бир қатор қўшимча хизматлар ҳам кўрсатади (маслаҳат бериш, таҳлил, амалий ёрдам кўрсатиш ва бошқалар).

Аудитор аудит ўтказиш тўғрисида шартнома тузишдан олдин миждоз қайси турга мансуб эканлигини аниқлаши лозим.

Агар миждоз норасмий турга мансуб бўлса, аудитор келажакдаги қўшимча равишда маслаҳатлар моҳиятини, аудиторлик текшируви натижалари бўйича кутилаётган қўшимча маълумотлар мазмунини аниқлаши керак. Аудиторлик текшируви тўғрисидаги шартномада ушбу барча масалаларни акс этилиши мақсадга мувофиқдир.

Молиявий ҳисобот аудитини ўтказишда аудитор аудиторнинг фикри бўйича молиявий ҳисоботга, текширувга

ёки аудиторлик ҳисоботга аҳамиятли таъсир кўрсатиши мумкин бўлган ҳодисалар, муомалалар ва қабул қилинган амалиётни аниқлаш ва тушуниш учун етарли ҳажмда бизнесни билиши ёки унга оид билим олиши лозим. Масалан, аудитор бундай билимларни назорат таваккалчилигига баҳо беришда ҳамда аудиторлик амалларининг тавсифи, муддати ва ҳажмини аниқлашда қўллайди.

Келишув қабул қилингунга қадар аудитор аудит қилинадиган субъектнинг тармоғи, мулкчилик ҳуқуқи, раҳбарияти ва фаолиятига оид дастлабки билимларни олиши ва аудит ўтказиш учун керакли бўлган билим даражасига эришиш имконини кўриб чиқиши лозим.

Келишув қабул қилингандан сўнг қўшимча ва батафсилроқ маълумотлар тўпланади. Имкони борича керакли бўлган билимлар ҳажмини аудитор келишув бажарилишининг бошида олиши лозим. Аудитни ўтказиш жараёнида олдин олинган маълумот баҳоланади, янгиланади ва тўлдирилади.

Мижоз бизнеси тўғрисида билимлар олиш маълумотни йиғиш ва баҳо беришнинг узлуксиз ва кумулятив жараёни ҳамда аудитнинг барча босқичларида олинган билимларни аудиторлик далиллар ва маълумот билан боғланишини аниқлаш ҳисобланади. Масалан, маълумот режалаштириш босқичида йигилишига қарамасдан, аудитор ва унинг ёрдамчилари бизнес тўғрисида янада ҳам тўлиқроқ тасаввур олишларига қараб, кейинги босқичларда унга аниқлик киритилади ва тўлдирилади.

Кейинги келишувларда аудитор олдин йигилган маълумотни, жумладан олдинги йил бўйича ишчи ҳужжатларидаги кўрсаткичларни янгилайди ва баҳо беради. Аудитор, шунингдек, охириги аудит ўтказилгандан сўнг содир этилган аҳамиятли ўзгаришларни солиштиришга қаратилган амалларни бажаради.

Аудитор мижознинг тармоқ ва субъекти тўғрисида билимларни бир неча манбаларда олиши мумкин. Масалан: ушбу субъект ва у қарайдиган тармоқ билан олдинги иш тажрибасидан;

субъект ходимлари билан суҳбатлар ўтказишдан (масалан, директор ва етакчи мутахассислар билан);

ички аудит ходимлари билан суҳбатлар ўтказиш ва ички аудит ҳисоботларини шарҳлашдан;

ушбу субъектга ёки ушбу тармоқнинг бошқа корхона-ларига хизмат кўрсатган аудиторлар, ҳуқуқшунослар ва бошқа маслаҳатчилар билан суҳбат ўтказишдан;

ушбу тармоқда ишламайдиган касбий хабардор бўлган бошқа шахслар билан суҳбат ўтказишдан (масалан, ушбу тармоқда ихтисослашган иқтисодчилар, ушбу тармоқни тартибга солувчи идоралар вакиллари ҳамда буюртмачи, мол етказиб берувчи ва рақобатчилар билан);

тармоққа тааллуқли бўлган нашрлардан (масалан, Давлат солиқ инспекциялари, статистик ва шарҳловчи материаллар, мақолалар, тижорат журналлар, банклар ва қимматли қоғозларга оид операциялар бўйича воситачилар томонидан тайёрланган ҳисоботлар, молиявий газеталар);

субъект фаолиятига аҳамиятли даражада таъсир этувчи қонунчиликка оид ҳамда меъёрий ҳужжатлардан;

субъектнинг ишлаб чиқаришга ва маъмурий хоналари жойлашган жойларга боришдан;

субъект томонидан таёрланган ҳужжатлардан (масалан, мажлислар баённомалари, акциядорларга юбориладиган ёки тартибга солувчи идораларга тақдим этиладиган материаллар, рекламага оид материаллар, олдинги йиллар бўйича йиллик ва молиявий ҳисоботлар, бюджетлар, субъект раҳбариятининг ички ҳисоботлари, оралиқ молиявий ҳисоботлар, бошқарув сиёсати бўйича раҳбарият, бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларини юритиш бўйича қўлланмалар).

Бизнес тўғрисида билиш аудиторга малакавий фикр-мулоҳаза билдириш учун асос бўлиб хизмат қилади. Мижоз бизнесини билиш ва маълумотни тегишли равишда қўллаш аудиторга қуйидагиларни бажаришга ёрдам беради:

таваккалчиликларга баҳо бериш ва муаммоларни аниқлашга;

аудитни янада ҳам самарадорлик ва оқилона режалаштириш ва бажаришга;

аудиторлик далилларга баҳо беришга;

мижозга янада ҳам яхшироқ хизмат кўрсатишга.

Аудитнинг барча босқичларида аудитор мижоз бизнесини билиш муҳим касб этадиган кўп жабҳалар бўйича фикр-мулоҳаза шакллантиради. Масалан:

назорат таваккалчилигига баҳо бериш;

ишга оид таваккалчиликлар субъект раҳбариятининг ушбу таваккалчиликлар юзасидан ҳаракатларини кўриб чиқиш; аудитнинг умумий режаси ва аудит дастурини ишлаб чиқиш;

аҳамиятлилик даражаси ва аниқлаш ҳамда танланган аҳамиятлилик даражаси тегишли бўлиб қолишлигига баҳо бериш;

мувофиқлигини аниқлаш учун аудиторлик далилларга баҳо бериш ҳамда молиявий ҳисоботнинг тегишли тасдиқлар амалда тўғрилигига баҳо бериш;

аудит пайтида алоҳида кўриб чиқишни ва махсус кўникмалар қўллашни талаб қиладиган соҳаларни аниқлаш;

ўзаро боғлиқ томонлар ва улар ўртасидаги операцияларни солиштириш;

сўровларни ўтказиш ва жавобларнинг асосланганлигига баҳо бериш;

ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисоботда маълумот ёритилиши мослигини кўриб чиқиш.

Аудитор, аудит учун тайинланган аудитор ёрдамчилари мижоз бизнеси тўғрисида топширилган ишни бажаришга имкон берадиган етарли ҳажмда билим олганликларига ишонч ҳосил қилиши лозим. Аудитор, шунингдек, аудитор ёрдамчилар қўшимча маълумотни ҳисобга олиш ва ушбу маълумотни аудитор ва бошқа аудитор ёрдамчиларига етказиш лозимлигини тушунаётганликларига ишонч ҳосил қилиши керак.

Мижоз бизнесини билишликдан самарадорлик билан фойдаланиш мақсадида аудитор ушбу билим умуман молиявий ҳисоботга қандай таъсир кўрсатаётганини ва молиявий ҳисоботдаги тасдиқлар аудитор томонидан мижоз бизнеси тўғрисида олган билимларига мувофиқлигини кўриб чиқиши лозим.

3.2. АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИНИ ЎТКАЗИШ ТЎҒРИСИДА ШАРТНОМА. ДАСТЛАБКИ КЕЛИШУВЛАР

Аудиторлик текширувини ўтказиш тўғрисидаги шартнома «мижоз-аудитор» ўзаро муносабатларини чегаралаб берувчи расмий ҳужжат ҳисобланади ва умумий жиҳатла-

ри билан тадбиркорлик фаолиятида қўлланиладиган шартномалардан фарқ қилмайди. Бу ҳужжат, бошқа шартномалар каби, томонларнинг, яъни шартнома иштирокчиларининг, бу ерда буюртмачи-мижоз ва ижрочи-аудитор, ўзаро келишилган манфаатларини ҳуқуқий томондан тартибга солади.

Шунинг билан бир қаторда, аудиторлик текширувини ўтказиш тўғрисидаги шартнома тадбиркорликда қўлланиладиган бошқа шартномалардан муҳим фарқлари ҳам мавжуд — бу, биринчи навбатда, шартнома тузиш вақтида ошкорасиз ҳолда учинчи томон (молиявий ҳисобот маълумотларидан фойдаланувчилар) манфаатларини ҳисобга олишдир. Зеро, амалда, агар текширув сифатсиз ўтказилганлиги натижасида зарар етказилса, аудитор нафақат мижоз олдида, балки ушбу фойдаланувчилар олдида ҳам масъулдир. Шартнома имзоланишидан олдин, аудитор ўзи учун нафақат имконияти борича мижоз истакларини аниқроқ билиб олиши, балки унга ўз буюртмасини тўғри шакллантиришда ёрдам бериши лозим. Ўтказиладиган аудиторлик текшируви сифати ҳамда аудитор ва мижоз ўртасидаги ўзаро муносабатлар кўп жиҳатдан аудиторлик текширувини ўтказиш тўғрисидаги шартнома аниқ тузилганлигига боғлиқдир.

Кўпчилик аудиторлик ташкилотлар шартнома тузишнинг намунавий шаклларида фойдаланадилар, лекин, шунга қарамасдан, шартномада аниқ бир корхонани аудит қилиш хусусиятларини инобатга олиш мақсадга мувофиқдир, зеро мижозлар, кўп ҳолларда, унинг маъноси ва моҳиятини етарли даражада тушунмасликлари мумкин.

Аудиторлик текширувини ўтказиш тўғрисидаги шартномада аудитор томонидан аудиторлик хулосасини тақдим этишдан воз кечиш имкониятини акс этиш мақсадга мувофиқдир. Шунингдек, текширув ўтказиш учун керакли бўлган ҳужжатларни мижоз томонидан тақдим этиш муддатларини белгилаш лозим, чунки кўп ҳолатларда, бухгалтерия ҳисоботи ҳали тайёр бўлмасдан туриб мижозлар аудиторни таклиф қиладилар, бу, ўз навбатида, ишни жуда ҳам мураккаблаштиради.

Шартномада мижоз томонидан аудиторлик ташкилотига олдиндан пул тўлашни кўзда тутиш мақсадга мувофиқдир,

зеро олдиндан пул тўланиши аудиторни молиявий мустақиллигини таъминлайди, текширув ўтказиш жараёнида мижоз томонидан ўтказилган аудит учун тегишли ҳақини тўламаслик йўли билан қўрқитиб «тазйиқ» ўтказишни олдини олади. Одатда, аудиторлик фирмалари томонидан олдиндан пул ўтказиш миқдори тўғрисидаги талаблари 50 фоиздан 100 фоизгачани ташкил этади.

Шартномада текширув жараёнида мижоз томонидан аудиторга ёрдам кўрсатиши лозимлиги тўғрисида мажбур эканлигини кўзда тутилиши мақсадга мувофиқдир (инвентаризация ўтказишда ёрдам бериш учун ўз ходимларини жалб қилиш, хизмат сафарига чиқиш зарурияти бўлганда аудиторни транспорт воситаси билан таъминлаш ва бошқалар).

Аудитор ва мижоз шартнома шартлари бўйича келишиб олишлари лозим. Келишилган шартлар аудит бўйича хаткелишув ёки ҳар қандай бошқа тегишли шаклда расмийлаштирилиши лозим.

Аудиторлик текширувини ўтказиш тўғрисидаги шартномани тузишда аудиторлик хизматларининг қийматини баҳолаш муҳим ўрин тутди. Хизматлар қийматини пасайтирмасликка ҳам ва кўтармасликка ҳам интилиш лозим, зеро униси ҳам буниси ҳам, кўпчилик ҳолатларда, айниқса у ушбу аудиторлик фирмасига биринчи бор мурожаат қилган тақдирда мижозни «чўчитиб» юборади.

Ўзбекистонда аудиторлик хизматлари бозори тобора шаклланиб бориши натижасида аудиторлик хизматларига онд нарх-наволар тартибга солинмоқда.

Ўзбекистон Республикасида ҳозирги пайтда аудиторлик хизматлари қийматини баҳолаш мавжуд бўлган турларини шартли равишда қуйидаги гуруҳларга ажратиш мумкин:

- аккорд тўлови;
- вақтбай тўлови;
- ишбай тўлови.

«Ҳақ тўлашнинг аккорд тизими ишнинг бутун ҳажми учун иш ҳақи миқдорини белгилайди ва аккорд топшириқларининг қисқа муддатда бажарилганлиги учун мукофотлашни ўз ичига олади. Ишларнинг умумий қиймати бунда вақт (бажарилган иш) ва нархлар меъёри асосида

аниқланади. Бригадага асосий ва ёрдамчи ишларнинг барчасини назарда тутувчи аккорд топшириғи берилади»²⁹.

Аккорд тўловида аудиторлик текширувини ўтказиш тўғрисидаги шартномада тўлов суммаси текширув бошланмасдан олдин белгиланади ва қайд этилади. Айрим аудиторлик ташкилотлар ушбу суммани мижознинг молиявий имкониятлари ёки бошқа бир қанча мезонлардан келиб чиқиб эркин белгилайдилар. Лекин, кўпчилик аудиторлик ташкилотлари шартнома тузишдан олдин мижоз фаолияти хусусиятлари билан танишиш, тахминий аудиторлик таваккалчилигини баҳолаш ва бажариладиган ишларга сарфланадиган меҳнат ҳажмини аниқлаш мақсадида, аудиторга муайян ҳақ тўлаб, уни мижоз билан танишиб чиқиш учун юборадилар. Шундан кейин, аудиторлик ташкилоти бажариладиган ишларнинг умумий қийматини белгилайди ва мижоз билан шартнома тузади.

«Вақтбай иш ҳақи одатда, ходим меҳнатини меъёрга солиб бўлмайдиган ёки бажарилаётган ишларни ҳисобга олиб бўлмаган ҳолларда қўлланади. Меҳнатга вақтбай ҳақ тўлашда ишчи ёки хизматчининг иш ҳақи унинг малакаси ва ишлаган иш вақтига қараб белгиланади»³⁰.

Вақтбай тўлови — барча давлатларда аудиторлик хизматлари бозорида энг кўп тарқалган тўлов туридир. Агар кўзда тутилмаган вазиятлар натижасида меҳнат сарфи ҳажми кўпайса, ишлар қиймати ҳам мутаносиб равишда ошиб боради.

Вақтбай тўлови аудиторнинг бир соат (кун) иш вақтини баҳолашга асосланади ва унинг малакасига ҳам боғлиқдир.

Ишбай тўлови — одатда бухгалтерия ҳисобини тиклашда қўлланилади. Ҳисоб-китоб ҳисобдаги ҳар бир операция, ҳар бир кўрсаткич қийматини аниқлашдан келиб чиқади. «Меҳнатга ишбай ҳақ тўлашда вақт бирлиги учун амалдаги баҳолар асосида ҳақиқатда бажарилган иш (тайёрланган маҳсулот) учун ҳақ тўланади»³¹.

Айрим корхоналар, жумладан аудиторлик ташкилотлари даражасида ишга ҳақ тўлаш ва иш берувчи билан хо-

²⁹ Ҳасанов Н. ва бошқ. Корхоналарда иш ҳақи. СБХ газетаси кутубхонаси. — Т.: 2004, 41-б.

³⁰ Шу ерда, 35-б.

³¹ Шу ерда, 37-б.

дим ўртасидаги ижтимоий-меҳнат муносабатларини тартибга солиш унда қабул қилинган ички меъёрий ҳужжатлар-меҳнат шартномалари асосида амалга оширилади, улар корхона раҳбарияти томонидан меҳнат жамоаси вакиллари иштирокида ишлаб чиқилади.

Аудитор ва мижоз келишув шартлари бўйича келишиб олишлари лозим. Келишилган шартлар аудит бўйича хат-келишув ёки ҳар қандай бошқа тегишли шаклда расмийлаштирилиши лозим.

Аудит бўйича дастлабки келишувларда аудитор қуйидагилар юзасидан етарли бўлган тегишли аудиторлик далилларни олиши лозим:

бошланғич қолдиқларда жорий даврнинг молиявий ҳисоботига муҳим таъсир кўрсатадиган нотўғрилиқлар мавжуд эмас;

олдинги даврнинг якуний қолдиқлари жорий даврга тўғри ўтказилган ёки лозим бўлганда тузатилган;

тегишли ҳисоб сиёсати изчиллик билан қўлланилади ёки ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришлар тегишли равишда ҳисобга олинган ва мос ёритилган.

«Бошланғич қолдиқлар» — бу давр бошига мавжуд бўлган счётлар бўйича қолдиқлар. Бошланғич қолдиқлар олдинги даврнинг якуний қолдиқларига асосланади ва қуйидагилар таъсирини акс этади:

олдинги давр операциялари;

олдинги даврда қўлланилган ҳисоб сиёсати.

Аудит бўйича дастлабки келишувда аудитор бундай бошланғич қолдиқларни тасдиқловчи аввал олинган аудиторлик далилларга эга бўлмайди.

Бошланғич қолдиқ юзасидан аудитор олиши лозим бўлган аудиторлик далилларнинг етарлилиги ва тегишлилиги қуйидагиларга боғлиқ:

субъект риюя қилаётган ҳисоб сиёсатига;

олдинги даврда молиявий ҳисобот юзасидан аудит ўтказилганлигига;

жорий даврнинг счётлар тавсифи ва молиявий ҳисобот нотўғри акс этилишининг таваккалчилигига;

жорий давр молиявий ҳисоботи бўйича бошланғич қолдиқларнинг муҳимлигига.

Аудитор бошланғич қолдиқлар ҳисоб сиёсати қўлланишини акс этишлиги ва ушбу сиёсат жорий йилнинг молиявий ҳисоботига нисбатан тўғри қўлланишини кўриб чиқиши лозим. Ҳисоб сиёсатида ва уни қўллашда қандайдир ўзгаришлар содир этилган тақдирда, аудитор улар тегишли равишда ва лозим бўлганда ҳисобга олинганлиги ва мос ёритилганлигини кўриб чиқиши лозим.

Олдинги даврнинг молиявий ҳисоботи бошқа аудитор томонидан ўтказилган тақдирда, амалда ҳаракат қилаётган аудитор олдинги аудиторнинг ишчи ҳужжатларини шарҳлаш йўли билан счётларнинг бошланғич қолдиғи юзасидан етарли бўлган тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлади. Бундай вазиятларда амалда ҳаракатда бўлган аудитор, шунингдек, олдинги аудиторнинг касбий хабардорлиги ва мустақиллигини кўриб чиқиши лозим. Агар олдинги давр бўйича аудиторлик ҳисоботи модификациялаштирилган бўлган тақдирда, аудитор жорий даврда модификациялаштиришга сабаб бўлган масалага ўз эътиборини қаратиши лозим.

Жорий активлар ва мажбуриятлар юзасидан айрим аудиторлик далиллар одатда жорий давр аудиторлик амалларининг бир қисми тариқасида олинishi мумкин. Масалан, жорий давр мобайнида давр бошига тааллуқли дебиторлик қарзини (кредиторлик қарзини) қопланиши (тўланиши) давр бошига уларнинг мавжудлиги, ҳуқуқлар ва мажбуриятлар, тўлиқлик ва баҳолаш бўйича айрим аудиторлик исботларни тақдим этади. Бироқ товар-моддий захиралар билан боғлиқ бўлган ҳолатларда аудиторга товар-моддий захираларнинг давр бошига мавжудлигини аниқлашда қийинроқ. Шунинг учун, одатда, товар-моддий захираларнинг жорий инвентаризацияни ўтказиш юзасидан кузатиш, давр бошига товар-моддий захиралар бирлигига берилган баҳони тестлаш ҳамда ялпи даромад ва давр бўйича тақсимотини тестлаш каби қўшимча амаллар лозим бўлади. Ушбу амалларнинг қурамаси етарли бўлган тегишли аудиторлик далилларни тақдим этиши мумкин.

Асосий воситалар, инвестициялар, узоқ муддатли қарзлар, узоқ муддатли активлар ва мажбуриятлар учун аудитор одатда, бошланғич қолдиқлар асосида ҳисоб ёзувларини текширади. Муайян ҳолатларда аудитор қолдиқлар бўйи-

ча, масалан узоқ муддатли қарзлар ва инвестициялар бўйича, тасдиқларни учинчи томондан олиш имкониятига эга бўлади. Бошқа ҳолатларда эса аудиторга қўшимча аудиторлик амалларини амалга ошириш лозим бўлиши мумкин.

3.3. АУДИТОРНИНГ МИЖОЗ ОЛДИДАГИ МАЖБУРИЯТ ХАТИ

Мижоз ва аудитор ўртасидаги ўзаро келишувини белгиловчи қўшимча ҳужжат бўлиб аудит ўтказишга розилик бериш тўғрисидаги ва аудитор томонидан ўз миқозига йўлланган хати ҳисобланади (ушбу ҳужжатдан олдин миқознинг тегишли расмий таклифи мавжуд эканлиги назарда тутилади).

Аудитор ва миқоз ўртасидаги бир маротаба бўладиган келишувларда аудиторлик текшируви ўтказиш тўғрисидаги розилик хати томонлар ўртасида тузиладиган шартнома ўрнини босиши мумкин.

Бунда аудитор томонидан таклиф этилган текширув шартларига миқоз ёзма равишда розилик билдириши лозим.

Миқозга йўлланган аудитор (аудиторлик фирмаси)нинг мажбурият-хати аудит ўтказишга розилигини ёки айрим корхоналар ва ташкилотлар (банклар, жамғармалар, суғурта компаниялари, очиқ турдаги акциядорлик жамиятлар ва бошқалар) учун қонунчиликда кўзда тутилган расмий аудиторларни таклиф этилишини тан олганлигини тасдиқлайди.

Аудиторлик текшируви бошланишдан олдин миқозга хат йўлланиши миқозни ҳам аудиторни ҳам манфаатларига мос келади, чунки бу аудиторлик текшируви яқунлангандан кейин икки тарафнинг мажбуриятларига оид кўплаб англашилмовчиликларни олдини олиш имкониятини яратади.

Аудиторлик текширувини ўтказиш тўғрисидаги хатда қуйидагилар кўрсатилади:

аудит ўтказилишининг зарурияти;

корхонада бухгалтерия ҳисоби ишончлилиги ва назорат самарадорлигини аниқлаш учун тест текширувларини ўтказиш ҳамда бухгалтерия ҳисоби маълумотлари асосланганлиги, аниқлиги ва ишончлилиги, қабул қилинган ҳисоб тартиби амалдаги қонунчиликка мувофиқлигини

аниқлаш мақсадида маълум амалларни амалга ошириш зарурлиги.

Хатнинг асосий мазмуни қуйидагилардан иборат:

аудит объектларини ёритиш (бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот) ва унинг миқёсларини аниқлаш (текширув мазмуни ва муддатлари);

тақдим этилган маълумотлар учун мижознинг масъулигини белгилаш;

амалдаги меъёрий ҳужжатлар, қонунчилик ёки малакали аудиторлик бирлашмалар тавсиялари, аудитор рноя қиладиган қоидалар доирасида аудит чегараларини белгилаш;

аудиторлик фаолияти натижалари бўйича жамловчи хулоса, ҳисобот ёки бошқа турларини аниқлаш;

ички назорат тизими номукамаллиги сабабли муҳим аниқсизликлар ёки хатоликлар аниқланмай қолиниши таваккалчилигини белгилаш;

аудит пайтида ўрганиладиган барча мунтазам ва таҳлилий ҳисоб, ҳужжатлар ва бошқа турдаги керакли маълумотлардан бемалол фойдаланиш имконини яратиш;

тадбиркорлик билан боғлиқ бўлган сирни сақлаш тўғрисида аудиторнинг мажбурияти.

Аудит ўтказиш тўғрисида розилик берилган хатда аудитор ва мижоз жавобгарлиги белгиланади. Аудитор жавобгарлиги деб амалдаги қонунчиликка ва томонлар келишувига мувофиқ аудиторнинг маънавий ва моддий жавобгарлиги тушунилади. Аудитор молиявий ҳисоботга оид ўз хулосаси бўйича жавобгардир.

Мижоз жавобгарлиги деб аудиторлик текшируви учун молиявий ҳисобни ташкил этувчи, амалдаги қонунчиликка ва меъёрий ҳужжатларга мувофиқ мавжуд бўлган маълумотни тўлиқ тақдим этиши ва аудиторлик хулосасидан мақсадга мувофиқ фойдаланиши тушунилади.

Айрим мамлакатларда аудитнинг мақсади ва кўлами, шунингдек, аудиторнинг мажбуриятлари қонунчилик билан белгиланади. Бироқ бундай вазиятларда ҳам аудитор аудит бўйича хатлар-келишувлар мижоз учун фойдали маълумотга эга деб ҳисоблаши мумкин.

Аудитор, ўз манфаати билан бир қаторда, мижоз манфаатини кўзлаган ҳолда, хат-келишувни мижозга келишувни амалга оширишдан олдин жўнатгани мақсадга муво-

фикдир, бунда тақдим этиладиган хизматлар юзасидан тушунмовчиликларни олди олинади. Хат-келишув аудитор қабул қилингани, аудитнинг мақсади ва кўлами, аудиторнинг мижоз олдидаги жавобгарлик даражаси ва тақдим этиладиган ҳар қандай ҳисобот шаклини ҳужжатлаштиради ва тасдиқлайди.

Аудит бўйича хат-келишувларнинг шакли ва мазмуни ҳар бир мижоз бўйича фарқланиши мумкин, лекин, асосан улар қуйидагиларни акс эттириши зарур:

молиявий ҳисобот аудитининг мақсади;

субъект раҳбариятининг тақдим этилаётган молиявий ҳисобот бўйича масъулияти;

аудитор ўз иш фаолиятида риоя қиладиган амалдаги қонунчиликка, меъёрий ҳужжатларга ёки касбий идораларининг махсус ҳужжатларига асосланган аудитнинг кўлами;

қандайдир ҳисоботлар шакли ёки аудитор иш натижаларини тақдим этишнинг бошқа бир усули;

аудит жараёнига хос бўлган ҳолис чекловлар, жумладан кўрсаткичларни танлаб олиб текшириш тавсифга эга бўлганлиги, шунингдек, бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимининг ҳар қадаи ўзига хос бўлган чекловлар оқибатида айрим. жумладан, аҳамиятли янглишлар ҳам аниқланмай қолишлик таваккалчилигининг мавжудлиги;

аудит ўтказиш муносабати билан расмий талаб этиладиган барча ҳисоб ёзувлари, ҳужжатлар ва бошқа маълумотлар билан чекловсиз танишиш.

Шунингдек, аудитор хатга қуйидагиларни киритиши мумкин:

аудитни режалаштириш бўйича тадбирлар;

аудит ўтказилиши муносабати билан субъект раҳбарияти томонидан қилинган тақдимотлар бўйича ёзма тасдиқлашлар тақдим этилишини кутиш;

хат-келишув мижоз томонидан олинганлиги тан олиниб у келишув шартлари тасдиқланганлигини сўраш;

аудитор мижозга тақдим этиш учун мўлжаллаган бошқа қандайдир хатлар ёки ҳисоботларнинг ёритилиши.

Хизмат ҳақи ҳисобланишининг асослари ва сўтлар тақдим этиш бўйича ҳар қандай келишувлар.

Лозим бўлган тақдирда, хатда қуйидаги масалалар ҳам ёритилиши мумкин:

аудитнинг айрим томонлари бўйича бошқа аудиторлар ва экспертларни жалб қилиш юзасидан тадбирлар;

мижознинг ички аудиторлари ва бошқа ходимларини жалб қилиш юзасидан тадбирлар;

аудитор ушбу мижоз билан биринчи маротаба иш олиб бораётган тақдирда, олдинги аудитор билан иш олиб бориш юзасидан тадбирлар;

имконият бўлган тақдирда, аудитор масъулиятини чеклаш;

аудитор ва мижоз ўртасида келгусидаги ҳар қандай келишувларни изоҳлаш.

Бош компания аудитори, шунингдек, унинг шуъба корхоналари, филиаллари ёки бўлинмалари (таркибий қисмлари)нинг аудитори бўлиб ҳисобланган тақдирда, аудиторнинг таркибий қисмига алоҳида хат-келишув жўнатиш ёки жўнатмаслик тўғрисидаги қарорига қуйидаги омиллар таъсир кўрсатади:

субъектнинг таркибий қисмига аудитор ким томондан тайинланганлиги;

субъектнинг таркибий қисми бўйича алоҳида аудиторлик ҳисоботи тайёрлангани ёки йўқми;

ҳуқуқий талаблар;

бошқа аудиторлар томонидан бажарилган ҳар қандай иш ҳажми;

бош компанияга тегишли бўлган мулкчиликнинг улуши; таркибий қисм раҳбариятининг мустақиллик даражаси.

Кейинги аудитларни ўтказиш ҳолатларида аудитор вазият келишув шартларини қайтадан кўриб чиқишни тақозо этишлиги ва мижозга амалдаги келишув шартлари тўғрисида эслатма бериш лозимлиги тўғрисида қарор қабул қилади.

Аудит яқунлангунга қадар аудитордан ишончлиликнинг пастроқ даражасини таъминлаш мақсадида келишув шартларини ўзгартириш тўғрисида илтимос қилинган тақдирда, аудитор бундай ўзгартиришнинг ўринлилигини кўриб чиқиши лозим.

Мижоз аудитордан келишувга ўзгартиришлар киритиш тўғрисидаги илтимоси кўрсатилаётган хизматларга таъсир этувчи вазиятлар ўзгариши, олдин сўралган аудит тавсифи ва касбга доир хизматларни нотўғри тушуниш, субъект раҳ-

барияти томонидан ёки вазиятдан келиб чиқиб келишув қўламининг чекланишидан келиб чиқиши мумкин. Аудитор бундай илтимос асосида ётган сабабларни, айниқса келишув қўламини чеклашдан келиб чиқиши мумкин бўлган оқибатларни диққат билан ўрганиб чиқиши керак.

Субъект талабларига таъсир этувчи вазиятларнинг ўзгариши ёки даставвал сўраб талаб этилган хизмат тавсифининг нотўғри тушуниш, одатда, келишувдаги шартлар ўзгартирилиши учун оқилона сабаб деб кўрилади. Ва, бунга зид ҳолда, гарчи ўзгартиришлар ноаниқ, тўлиқ бўлмаган ёки бошқача қониқарсиз маълумот билан боғлиқ бўлса, бундай ўзгартиришлар оқилона деб ҳисобланмайди.

Келишув шартларини ўзгартириш учун оқилона асослар бўлмаган тақдирда, аудитор бундай ўзгартиришларга розилик бериши керак эмас. Мисол тариқасида аудитор дебиторлик қарзлар юзасидан етарли тегишли аудиторлик далилларни тўплай олмаганлиги оқибатида мижоз изоҳлар билан аудиторлик хулосасини олмаслик ёки фикр билдиришликдан воз кечишни олдини олиш учун келишув шартларини шарҳлар бериш билан ўзгартирилишини илтимос қилишини таъкидлаш мумкин.

Аудитор келишув шартларини ўзгартирилишига рози бўла олмаган ва у ишни дастлабки шартларга мувофиқ давом эттириш имконияти бўлмаган тақдирда, аудитор келишувни бекор қилиши ва шартномавий ёки ҳар қандай бошқа мажбуриятлар мавжудлиги тўғрисида саволни кўриб чиқиши лозим. Аудитор келишув бекор қилиниши сабаблари тўғрисида бошқа томонларга, масалан, директорлар ёки кузатув кенгашига тегишли маълумот бериши керак.

3.4. СУБЪЕКТ ТЎҒРИСИДА УМУМИЙ МАЪЛУМОТ ОЛИШ

Ушбу босқичда аудитор мижоз билан ҳамкорлик қилиш мақсадга мувофиқлиги масаласини ҳал этиши керак. Мижоз қайси сабабларга кўра аудитор хизматига мурожаат қилаётганлигини аниқлаши, текширув ўтказиш учун ходимлар жадвалини шакллантириши, мижоз билан шартнома тузиши лозим.

Мижоз билан олдиндан танишиш жараёнида аудитор куйидагиларни баҳолайди:

- 1) мижознинг молиявий барқарорлиги;
- 2) иқтисодий муҳитда мижознинг мавқеи;

3) агар мижоз олдинги аудитордан маълумот олишга рухсат бермаса ёки олдинги аудитор маълумот беришдан бош тортса, мижознинг бундан олдинги аудиторлик фирмаси билан муносабатлари.

Аудитор ҳуқуқшунослар, бошқа аудиторлик фирмалар, тадбиркорлар ва бошқалар томонидан тақдим этилган маълумотдан фойдаланиши мумкин.

Шунингдек, мижоз билан бир неча йиллардан буён ҳамкорлик қилаётган фирмалар келажакда ҳамкорликни давом эттириш эҳтимolini баҳолашлари мумкин. Мунозарали масалалар ҳамкорликнинг бекор қилинишига олиб келиши мумкин. Келишилмовчиликлар суд орқали кўрилганда, мустақиллиги йўқотилиши сабабли, аудитор мижоз билан ишни давом эттириши мумкин эмас.

Корхона тўғрисида умумий маълумот кейинчалик ҳисобот ишончилиги тўғрисида асосланган хулоса тайёрлаш учун керак бўлади. Хусусан, корхонанинг тармоқ ва фаолиятининг ўзига хос бўлган хусусиятларини, унинг ташкилий тузилишини аниқлаш, ташқи, молиявий ва бошқа алоқаларини текшириш, ҳуқуқий мажбуриятлари билан танишиш лозим.

Корхона тўғрисида асосий маълумот манбаси куйидагилардир:

1) бошқарув ходимлари билан муҳокамалар ўтказиш, «биринчи қўлдан» маълумот олиш имконини яратиш мақсадида ҳисоб юритиш билан боғлиқ бўлмаган юқори бўғин раҳбарияти ва ижрочи ходимлар билан учрашиш;

2) активларнинг мавжудлиги ва бут сақланаётганлигига ишонч ҳосил қилиш, ишлаб чиқариш ишлари ва жараёни тўғрисида тасаввурга эга бўлиш мақсадида, асосий бўлимларда, ишлаб чиқариш устахоналарида, омборларда бўлиш ва уларни кўриб чиқиш;

3) ташқи ва ички ҳисоботлар ҳамда чоп этилган ҳужжатлар. Иш бўйича нашрлар ва газеталар, тармоқ бўйича таҳлилий ҳисоботлар, асосий рақобатчилар ва тармоқ бўйича ўртача кўрсаткичлар билан солиштиришлар, давлат ва

солиқ идораларининг ушбу корхонага тааллуқли бўлган тегишли ҳужжатлари ташқи ҳужжатлар ҳисобланади. Молиявий ҳисоботлар, ҳар ойлик молиявий маълумот, директорлар Кенгаши, дирекция бошқаруви, акциядорлар кенгашларининг баённомалари, аудиторлар ва маслаҳатчиларнинг ички ҳисоботлари, фирма ичидаги амаллар ва ҳисоб сиёсатига оид йўриқномалар ички ҳисоботлар ва чоп этилган ҳужжатлар ҳисобланади;

4) турли жабҳалар бўйича корхонанинг ҳисоб сиёсати тўғрисида маълумот олиш, турли бўғин раҳбарларнинг жавобгарлиги ва ҳуқуқлари даражасини билиб олиш корхона сиёсатини тушуниш ҳуқуқига эга бўлган шахслар доирасини аниқлаш жуда муҳим аҳамиятга эга.

Мижоз-корхона фаолияти билан танишишнинг асосий жиҳатлари қуйидагилардан иборат:

1. Умумий иқтисодий омиллар.

Мижознинг молиявий-хўжалик фаолиятига таъсир қилувчи ва аудитор ўз эътиборини қаратиши лозим бўлган умумиқтисодий омиллар сирасига қуйидагилар киради:

қайта молиялаш ставкалари;

муомаладаги пул миқдори;

хорижий валютанинг алмашув курси;

халқаро келишувлар;

қонун ва меъёрий ҳужжатлар;

фаолиятнинг умумий шартлари — вақтинчалик қийинчиликлар, ишлаб чиқаришнинг пасайиши, инфляция.

2. Иқтисодиёт тармоги.

Хўжалик юритувчи субъект фаолиятини ўрганиши жараёнида аудитор хўжалик юритувчи субъект тармоғида юзга келадиган, шу жумладан, қуйидаги шароитлар ҳақида хабардор этилиши лозим:

тармоқнинг ўсиши ва молиявий натижалари тўғрисида;

тармоқ маҳсулотлари ва унинг рақобатбардошлигига оид бозор талаби тўғрисида;

юқори технологиялар, янги русумларнинг ўзгартирилиши таъсирига оид бизнес таваккалчилиги тўғрисида;

тармоқдаги ишлаб чиқариш ва унинг ташқи омилларга боғлиқлигининг цикли ва мавсумий характери тўғрисида;

тармоқнинг иқтисодий ҳолати, сермеҳнатлиги, капитал ҳажми ҳақида;

тармоқдаги меҳнат шарт-шароитлари ҳақида;
тармоқнинг рентабеллиги, тармоқдаги нархлар — таркиби ва истеъмолчиларнинг нархларнинг ўзгаришига бўлган муносабатлари, тармоқдаги технологиялар ҳолати тўғрисида;

тармоқ маҳсулотларига бўлган талабнинг тушиб кетиши, кутилаётганларининг ўзгариб кетиши, нархлардаги рақобат ҳақида;

тармоқнинг молиявий ва статистика кўрсаткичлари ва ҳоказолар тўғрисида.

Кўшимча равишда аудитор тармоқ, бош жамият раҳбарияти ҳақида маълумотлар эълон қилиниши, шунингдек, оммавий ахборот воситаларидан тармоқдаги ишларнинг ҳолати тўғрисида ахборот олиши мумкин.

3. Хўжалик юритувчи субъектнинг фаолияти

3.1. Муҳим тавсифлар — бошқарув, мулк:

мулк тури — хусусий, давлат мулки;

мулк эгалари ёки уларга алоқадор шахслар манфаатлари; капитал таркиби, шу жумладан, режадаги ўзгаришлар; ташкилий таркиб;

стратегик режалаштириш, раҳбарият кутаётган натижалар;

молиялаш ресурслари ва усуллари.

Умумий раҳбарлик:

ишбилармонлик обрў-нуфузи ва иш тажрибаси;

ташқи назорат қилувчи органлардан мустақиллик;

йигилишларнинг ўтказилиши муддатлари;

жамоада ишлаш тажрибаси;

касб маслаҳатчиларини ўзгартириш.

Жорий раҳбарлик:

иш тажрибаси ва обрў-нуфуз;

мослашувчанлик;

энг муҳим молия ходимлари ва уларнинг бошқаришдаги мақоми;

бухгалтерия департаменти ходимлари;

ходимларни тақдирлашларнинг усуллари ва турлари;

режалар ва бюджетдан фойдаланиш;

раҳбариятнинг ахборот тизими.

Ички аудит функциялари:

ички назорат тизимининг ҳолати.

- 3.2. Хўжалик юритувчи субъект фаолияти — маҳсулот, бозор, мол етказиб берувчилар, харажатлар, операциялар: фаолият тури;
жойлашиш ўрни;
ходимлар билан ишлаш сиёсати, талаб, ҳақ тўлаш даражаси, контрактлар, мажбуриятлар;
чиқарилаётган маҳсулот ёки кўрсатилаётган хизматлар тури;
ишлаб чиқариш циклини ўрганиш ва буюртманинг бажарилиши бошланишини, материаллар; ишлаб чиқариш динамикаси, ишлаб чиқаришни ниҳоясига етказиш, тайёр маҳсулотни сақлашни ташкил қилишга, маҳсулотни истеъмолчига жўнатишга оид буюртманоманинг тузилишини белгилаш;
товарлар ва хизматларнинг ишончли етказиб берувчиларини ўрганиш;
тадқиқотлар ва ривожлантириш;
активлар ва мажбуриятлар ҳолати;
юримдик ва меъерий ҳужжатларга риоя қилишнинг ҳолати; раҳбарлик қилишнинг жорий ва режали ахборот тизими.
4. Молиявий ҳолат — хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳолатига таъсир қилувчи омиллар:
ҳисобнинг ҳолати;
молиявий ва статистика кўрсаткичлари;
ривожланиш тамойили.
5. Ҳисоботга оид талаблар — молиявий ҳисоботларнинг тайёрланиши чоғида таъсир кўрсатиши мумкин бўлган ташқи омиллар.
6. Қонунчилик:
мунтазам русум-қоидалар ва зарур талаблар;
аудит талаби;
солиққа тортишлар;
молиявий ҳисоботдан фойдаланиш.
7. Юқорида санаб ўтилган ахборотни олиш учун аудитор куйидагиларни амалга ошириши лозим:
Аввалги аудитор билан алоқа боғлаш:
- 7.1. Ўтган йилнинг йил охирига бўлган молиявий ҳисоботини ва жорий йилнинг оралиқ молиявий ҳисоботини ўрганиш.

7.2. Бошқа инстанцияларга юборилган хўжалик юритувчи субъект ҳисоботларини ўрганиш.

7.3. Хўжалик юритувчи субъектнинг маъмурий идорасига бориш, бу жараёнда аудитор қуйидаги русум-қоидаларни амалга ошириши лозим:

а) раҳбар таркиб ходимлари билан молия масалалари бўйича учрашиш ва улардан маълумотлар олиш ёки ўзи қуйидагиларни аниқлаши;

аудит учун жавоб берувчи ҳар бир раҳбар, маъмурият аъзосининг лавозим мажбуриятлари;

ташкилий тузилма чизмаси;

барча бўлимлар, товар омборлари ва корхоналарнинг жойлашган жойи ва нисбий муҳимлиги;

б) хўжалик юритувчи субъект маҳсулотнинг характери ва турлари тўғрисидаги, ишлаб чиқариш усуллари ва унинг жойлаштирилиши, ички бошқариш таркиби тўғрисидаги маълумотларни ўзида мужассамлаштирувчи ички фармойишлар ёки баённомани олиш;

в) счётлар режаси, хўжалик юритувчи субъектнинг операцияларини молиялаш усуллари, узоқ муддатли қарзлар реестри, хизмат кўрсатувчи банкларнинг номлари билан, банк билан мижоз ўртасида маълум бир суммага оид қарзларнинг берилиши, бошқа банк хизматлари тўғрисидаги келишувлар билан танишиб чиқиш;

г) акциядорлик компанияларига нисбатан олганда аудитор қуйидаги маълумотлар: исм-шарифи, манзили, сертификатлари сони, олинган акциялари сони, акциядорнинг компаниядаги функцияси ёритилган акциялар эгаларининг рўйхатини олиши лозим:

д) қуйидагилар ҳақида ахборот олиши:

харид қилиш шароитлари ҳақида (тўловлар шартлари, чет элдан харид қилишлар учун аккредитив хатларидан фойдаланиладими-йўқми);

сотиш шароитлари ҳақида (тўлов шартлари, чет элга сотишлар учун аккредитив хатларидан фойдаланиладими-йўқми);

амалий муносабатларда бўлган қатнашчилар ўртасидаги операциялар ҳақида;

сотиб олиш ва сотиш, ссудалар, таннархдан паст бўлган (ишлаб чиқаришни ташкил қилиш соҳасида, юридик ва

маъмурий хизматлар) хизматлардан фойдаланиш ёки уларни кўрсатиш;

е) мижоз иқтисодий томондан боғлиқ бўлган барча мижозлар ва етказиб берувчилар, филиаллари ва шуъба корхоналар реестрини олиш;

ж) олдиндан тузилган бухгалтерия баланси тўғрисидаги маълумотларни олиш;

з) бухгалтерия счётлари «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонун талабларига мувофиқ юритилаётгани ёки йўқлигини аниқлаган ҳолда бошланғич бухгалтерия ёзувларини рўйхатга олиш журналлари ва Бош дафтар билан танишиб чиқиш;

и) мижознинг олдиндан тайёрланадиган бухгалтерия баланси, реестрлар, ёзувларнинг тўғриланиши ва қўшимча ёзувлар, инвентаризация бўйича йўриқномалар, молиявий ҳисоботларнинг тайёрлиги учун жавобгарлик даражасини аниқлаш;

к) аудитни ўтказишнинг навбатдаги жадвалини тақдим этиш, мавжуд моддий бойликларни инвентаризация, нақд пулларни ва қимматли қоғозларни ҳисоб-китоб қилиш муддатлари тўғрисида келишиб олиш;

н) мижознинг қуйидаги белгиланган шакллар намуналари ва ҳужжатларини етказиб беришларга оид талабномалар, сотишга оид буюртмалар, сотилган материалларга оид счёт-фактуралар, ишлаб чиқаришга оид буюртмалар, тилхатлар, чеклар, тўлов қайдномалари, сотишлар ва сотиб олишлар ҳамда кредитлар тўғрисида ҳисоботлар;

м) аудитор ишлайдиган иш жойини ўрганиб чиқиш.

7.4. Аудитор бош корхонага бориши ва бу вақтда:

а) раҳбар билан амалий учрашув ўтказиши;

б) ишлаб чиқариш циклини ўрганиши ва буюртмани бажаришнинг бошланиши, материалларга оид буюртманомаларнинг тузилиши, ишлаб чиқариш динамикаси, ишлаб чиқаришнинг тугалланганлиги, тайёр маҳсулотни сақлашни ташкил қилиш, маҳсулотнинг истеъмолчига жўнатилишини белгилаб олиши;

в) маҳсулот ҳаракатининг ҳужжатлар асосидаги тасдиқномасини олиши;

г) корхона ва ускуналарнинг ҳолатига эътиборни қаратиши;

д) материал омборларига бориши ва инвентарь қайд-номаси ҳолатини, товар-моддий бойликлар ва келиб тушаётган материаллар ҳисобини, инвентаризация далолатномаларини текшириб кўриши лозим.

8. Хўжалик юритувчи субъект муқим бўлиб ҳисобланган ҳолларда:

унинг иқтисодий фаолияти тўғрисидаги маълумотларни қуйидагилардан олиш мумкин:

а) хўжалик юритувчи субъектнинг доимий ҳужжатларидан;

б) олдинги йилга оид ишчи ҳужжатлардан;

в) олдинги йилда аудиторлик текширишини ўтказган аудиторлар гуруҳи маълумотларидан;

г) жорий йил учун хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий сметаларидан;

д) жорий йил учун хўжалик юритувчи субъектнинг оралиқ молиявий ҳисоботлари;

е) бир йил мобайнида хўжалик юритувчи субъектга нисбатан касбга оид мажбуриятларини бажариб келган аудиторлик гуруҳининг ахборотидан олиниши мумкин. Бундан мажбуриятларга оралиқ молиявий ҳисоботларни текшириш, солиққа тортишни режалаштириш, бошқаришни оқилона йўлга қўйиш бўйича хизматлар, хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти билан суҳбатлашишлар киради.

3.5. АУДИТНИНГ УМУМИЙ РЕЖАСИ ВА ДАСТУРИНИ ТАЙЁРЛАШ

Аудитор аудитни тахмин қилинаётган кўлами ва ўтказиш тартибини баён этган ҳолда, аудитнинг умумий режасини ишлаб чиқиши ва расмийлаштириши лозим. Аудит дастурини ишлаб чиқишда қўлланма бўлиб хизмат қилиши учун, аудит умумий режасининг ҳужжатли акс эттирилиши етарли даражада батафсил бўлиши керак, бунда унинг аниқ шакли ва мазмуни субъект катталиги, аудитнинг мураккаблиги ҳамда аудитор қўллаётган аниқ услубият ва технологияга боғлиқ.

Аудитор аудитнинг умумий режасини ишлаб чиқишда кўриб чиқиши талаб қилинадиган масалалар қуйидагилар:

Бизнесни билишлик:

субъект бизнесига таъсир кўрсатувчи умумий иқтисодий омиллар ва тармоқ хусусияти;

субъектнинг, уни бизнесининг, молиявий-хўжалик фаолияти ва ҳисоботи натижаларининг, жумладан олдинги аудит ўтказилган пайтдан содир этилган ўзгаришларнинг муҳим тавсифлари;

субъект раҳбарияти касбий хабардорлигининг умумий даражаси.

Бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларини тушуниш:

субъект томонидан қабул қилинган ҳисоб сиёсати ва ушбу ҳисоб сиёсатидаги ўзгартиришлар;

бухгалтерия ҳисоби ва аудит стандартларининг таъсири;

аудитор томонидан бухгалтерия ҳисоби ва аудит тизимларига оид билимлар тўплами ҳамда назорат тест сўровлари ва моҳияти бўйича амалларга талаб қилинадиган тегишли эътибор қаратиш.

Таваккалчилик ва муҳимлик:

ажратиб бўлмайдиган таваккалчилик ва назорат таваккалчилигининг кутилаётган баҳо бериш ҳамда аудитнинг муҳим бўлимларини солиштириш;

аудит мақсадлари учун муҳимлик даражаларини белгилаш;

муҳим нотўғри акс эттиришлар мавжудлигининг эҳтимоли, олдинги даврлар тажрибаси ёки товламачилик шулар жумласидан;

бухгалтерия ҳисобининг мураккаб жабҳаларини солиштириш.

Амаллар тавсифи, муддати ва ҳажми:

аудитнинг аниқ бир бўлимларига урғу бериш эҳтимоли;

ахборот технологиянинг аудитга таъсири;

ички аудит хизматининг иши ва ташқи аудит амалларига унинг тахмин қилинаётган таъсири.

Ишни мувофиқлаштириш йўналтириш, унга раҳбарлик қилиш ва шарҳлаш:

субъектнинг таркибий қисмлари, масалан шуъба корхоналари, филиаллари ва бўлинмаларини аудит қилишга бошқа аудиторларни жалб қилиш;

экспертларни жалб қилиш;

иш объектларининг миқдори;

ходимларга бўлган эҳтиёжлар.

Бошқа жабҳалар:

субъект узлуксиз фаолият кўрсатиши мумкин деган тахминнинг эҳтимоли муаммо бўлишлиги;

алоҳида эътиборни талаб қиладиган вазиятлар, масалан ўзаро боғлиқ томонларнинг мавжудлиги;

келишувлар шарти ва қонунчилик билан белгиланган ҳар қандай мажбуриятлар;

ҳисоботларни тайёрлаш тавсифи ва муддатлари ёки субъект билан келишув доирасида биргалашиб ҳаракат қилишнинг кутилаётган шакллари.

Аудитор аудитнинг умумий режасини амалга ошириш учун керакли бўлган, режалаштирилган аудиторлик амалларининг тавсифи, муддати ва ҳажмини белгиловчи аудит дастурини ишлаб чиқиши ва ҳужжатли расмийлаштириши лозим. Аудит дастури аудитда иштирок этаётган аудитор ёрдамчилари учун йўриқномалар тўплами ҳамда ишни тегишли равишда бажарилиши ва акс эттирилиши юзасидан назорат қилиш воситаси сифатида хизмат қилади. Шунингдек, аудит дастури аудитнинг ҳар бир бўлими бўйича белгиланган вазифалар ва аудитнинг турли жабҳалари ёки амалларига ажратилган соатлар миқдори кўрсатилган вақт бюджетидан иборат бўлиши мумкин.

Аудит дастурини тайёрлаш жараёнида, аудитор ажралмас таваккалчилик ва назорат таваккалчиликлари аниқ баҳоланганлигини ҳамда моҳияти бўйича амаллар билан таъминланадиган керакли бўлган ишонччилик даражасини кўриб чиқиши лозим.

Аудитнинг дастури аудит режасининг ривожланиши ҳисобланиб, текширувнинг ҳар бир аниқ бўлими учун керакли бўлган аудиторлик амаллар рўйхатидан иборатдир. Аудиторлик дастурлар қуйидаги икки турда бўлади:

1) корхона ички назорат тизими тўғрисида маълумот тўплаш учун амаллардан таркиб топган назорат тестлари дастури;

2) бевосита счётлардаги қолдиқлар тўғрисида маълумот тўплаш учун амаллардан таркиб топган счётлардаги қолдиқларни текшириш дастури.

Аудиторлик дастури қуйидаги омиллардан таркиб топган:

1) аудиторларнинг ишлаш жадвали.

Жадвал аудиторлик хулосасини тайёрлаш учун текширув даврида тўпланган материаллар ва бошқа ҳужжатларни тайёрлаш ва тақдим этиш чегараланган муддатларини белгилайди. Жадвални тузиш пайтида, фойда олишни таъминлаш мақсадида, олишга мўлжалланган ҳақнинг ҳисобга олган ҳолда ва унинг доирасида, текширувнинг алоҳида турлари ва бўлимларини текшириш учун сафланадиган вақт масаласи ҳал этилади;

2) батафсил амаллар.

Аудит дастури ёзма равишда тайёрланади. Дастурлар аудиторлик текшируви режасини амалга ошириш учун керакли бўлган барча амаллар ҳамда текширувнинг ҳар бир бўлими бўйича мақсад ва вазифалар муфассал ёритилади;

3) аудит бўйича ишни назорат қилиш.

Дастурда текширувга юборилган аудиторлик гуруҳининг барча аъзолари улар зиммасига қўйилган талабларни билишлиги назарда тутилади. У бир вақтнинг ўзида аудиторлик гуруҳдаги кичик аудиторлар ва ассистентлар топшириқларни қай даражада бажараётганлигини назорат қилувчи асосий ҳужжат ҳисобланади;

4) ходимлар.

Дастурда аудиторлик текширувини ўтказиш учун керакли бўлган ходимлар сони, улар ишининг ҳажми ва мазмуни белгиланади.

Одатда аудитни асосий аудитор, аудитор ёрдамчилари ва ассистентларидан иборат гуруҳ амалга оширади.

Молиявий ҳисобот моддалари тўғрилигини тасдиқлаш мақсадида миқдорий хатолар ва камчиликларни текшириш учун операциялар тестлари ишлаб чиқилади.

Ушбу тестларни ўтказишда қуйидагилар аниқланади:

операцияларни амалга ошириш учун тегишли рухсатнома мавжудлиги;

журналлар ва таҳлилий ҳисоб дафтарларида ўтказмалар тўғри берилганлиги ва натижалар тўғри жамланганлиги;

Бош китобга маълумот тўғри чиқарилганлиги.

Аудитнинг умумий режаси ва дастурини ишлаб чиқишга киришаркан, аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъект тўғрисидаги дастлабки билимларга, шунингдек, ўтказилган таҳлилий русум-қондаларнинг натижаларига асосланиши керак.

Таҳлилий русум-қоидаларни ўтказиш ёрдамида аудиторлик ташкилоти аудит учун аҳамиятли бўлган соҳаларни аниқлаши керак.

Таҳлилий русум-қоидаларнинг мураккаблиги, ҳажми ва ўтказиш муддатларини аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъект молия ҳисоботи маълумотларининг ҳажми ва мураккаблигига қараб ўзгартириши керак бўлади.

Аудит умумий режаси ва дастурини тайёрлаш жараёнида аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектда амал қилаётган ички назорат тизимининг самарадорлигини баҳолайди ва ички назорат тизими таваккалчилигини (назорат riskини) баҳолашни амалга оширади. Агар ички назорат тизими нотўғри ахборот пайдо бўлгани тўғрисида ўз вақтида огоҳлантирса, шунингдек, нотўғри ахборотни аниқласа, уни самарадор деб ҳисоблаш мумкин. Ички назорат тизимининг самарадорлигини баҳоларкан, аудиторлик ташкилоти аудиторлик исбот-далилларининг етарли миқдорини тўплаши шарт. Агар аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисоботнинг ишончлилиги хусусида етарли даражада ишонч ҳосил қилиш учун ички назорат тизимига ва бухгалтерия ҳисоби тизимига асосланишга қарор қилса, у бўлғуси аудит ҳажминини тегишли тарзда тузатиши керак бўлади.

Аудит умумий режаси ва дастурини тайёрлаш пайтида аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисоботни ишончли деб ҳисоблаш имконини берадиган жиддийлик ва аудиторлик таваккалчилиги учун мақбул даражасини белгилаши керак.

Аудиторлик таваккалчилигини режалаштираркан, аудиторлик ташкилоти, хўжалик юритувчи субъект аудитидан қатъи назар, ушбу ҳисоботга хос бўлган молиявий ҳисоботнинг ажралмас таваккалчилиги ва назорат таваккалчилигини белгилайди. Белгиланган таваккалчиликлар ва жиддийлик даражаси ёрдамида аудиторлик ташкилоти аудит учун аҳамиятли соҳаларни аниқлайди ва зарур аудиторлик русум-қоидаларини режалаштиради. Аудит жараёнида режалаштириш пайтида белгиланган аудиторлик таваккалчилиги ва жиддийлик даражасининг ўзгаришига таъсир кўрсатадиган ҳолатлар юзага келиши мумкин.

Аудитнинг умумий режаси ва дастурини тузаркан, аудиторлик ташкилоти ҳисоб ахборотига ишлов бериш даражасини инобатга олиши керак, бу ҳам аудиторлик таш-

килотига аудиторлик русум-қоидаларининг ҳажми ва тусини аниқроқ белгилаш имконини беради.

Аудиторлик ташкилоти, агар буни мақсадга мувофиқ деб ҳисобласа, текшириладиган ҳўжалик юритувчи субъект раҳбарияти билан аудит умумий режаси ва дастурининг айрим қоидаларини келишиб олиши мумкин. Бунда аудиторлик ташкилоти умумий режа ва дастурда акс эттирилган усулларни танлашда мустақил ҳисобланади, лекин ўз ишининг натижалари учун мазкур умумий режа ва мазкур дастурга мувофиқ тўлиқ масъулият ҳис этади.

Аудиторлик ташкилоти бажараётган русум-қоидаларининг натижаларини умумий режа ва дастурни тайёрлаш пайтида батафсил ҳужжатлаштириш керак, чунки мазкур натижалар аудитни режалаштириш учун асос ҳисобланади ва бутун аудит жараёни давомида ишлатилиши мумкин.

Аудитнинг умумий режасини тузиш. Умумий режа аудит дастурини амалга оширишда қўлланма бўлиб хизмат қилиши керак.

Аудит жараёнида аудиторлик ташкилотига умумий режанинг айрим қоидаларини қайта кўриш учун асослар пайдо бўлиши мумкин. Режага киритилаётган ўзгартишларни, шунингдек, ўзгартишлар сабабларини аудитор батафсил ҳужжатлаштириши керак.

Умумий режада аудиторлик ташкилоти аудитни ўтказиш муддатларини назарда тутиши ва аудитни ўтказиш муддатларини, ҳисобот (ҳўжалик юритувчи субъект раҳбариятига ёзма ахборот) ва аудиторлик хулосасини тузишни назарда тутиши шарт. Вақт сарфини режалаштириш жараёнида аудитор қуйидагиларни ҳисобга олиши керак:

ҳақиқий харажатлар;

бундан олдинги даврда (такрорий аудит ўтказилган тақдирда) вақт сарфи ҳисоб-китоби ва унинг жорий ҳисоб-китоб билан алоқаси;

жиддийлик даражаси;

аудиторлик таваккалчилигининг амалга оширилган баҳолари.

Умумий режада аудиторлик ташкилоти дастлабки таҳлил натижалари асосида аудитни ўтказиш усулини белгилайди, ички назорат тизимининг ишончилигини, аудит таваккалчилигини баҳолайди. Танлаб аудит ўтказишга қарор

қилинган тақдирда аудитор аудиторлик танламасини «Аудиторлик танламаси» аудит стандартига мувофиқ шаклантиради.

Бошқарувни ва бажарилаётган аудит сифатини назорат қилишни режалаштиришга доир қоидалар умумий режанинг таркибий қисми ҳисобланади. Умумий режада қуйидагиларни назарда тутиш тавсия қилинади:

аудиторлик гуруҳини, аудитни ўтказишга жалб этиладиган аудиторлар миқдори ва малакасини шакллантириш; уларнинг касбий хислатлари ва мансаб даражаларига мувофиқ аудиторларни аниқ аудит участкалари бўйлаб тақсимлаш;

команданинг барча аъзоларига уларнинг вазифалари хусусида йўл-йўриқ бериш, уларни хўжалик юритувчи субъектнинг молия-хўжалик фаолияти, шунингдек, аудит умумий режаси қоидалари билан таништириш;

раҳбарнинг режа бажарилиши ва аудитор ассистентлари ишининг сифати, улар томонидан иш ҳужжатлари юритилиши ва аудит натижалари тегишлича расмийлаштирилишини назорат қилиши;

аудиторлик гуруҳи раҳбарининг аудиторлик русум-қоидаларини амалда рўёбга чиқариш билан боғлиқ услубий масалаларини тушунтириши;

муайян фактни баҳолашда аудиторлик гуруҳи раҳбари билан унинг оддий аъзоси ўртасида ихтилофлар пайдо бўлганда аудиторлик гуруҳи аъзоси (ижрочи)нинг алоҳида фикрини ҳужжатли расмийлаштириш.

Аудиторлик ташкилоти умумий режада ички аудит ролини, шунингдек аудит ўтказиш жараёнига экспертларни жалб этиш заруратини белгилайди.

Аудит умумий режасининг намунавий мазмуни 3.1-жадвалда келтирилган.

3.1-жадвал

Молиявий ҳисобот аудитининг режаси

Текширилаётган ташкилот: «Файз» ОАЖ ХК.

Аудит даври: 01.03–25.03.2007 й.

Киши-соатлар сони: 3.

Аудиторлик гуруҳи раҳбари: Абдуллаев О. К.

Аудиторлик гуруҳи таркиби: Аҳмедов К., Эргашев И.

Режалаштирилаётган аудиторлик хатари — 2%.

Режалаштирилаётган жиддийлик даражаси — 5%.

№	Режалаштирилаётган иш турлари	Ўтказиш даври	Бажарувчи	Изоҳлар
1	Молиявий ҳисобот ва бухгалтерия ҳисоби регистрлар кўрсаткичлари бир бирига мувофиқлигини текшириш	10.03-11.03	Аҳмедов К.	
2	Бухгалтерия баланси тўғри тузилганлигини текшириш	10.03-11.03	Аҳмедов К.	
3	Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот тўғри тузилганлигини текшириш	10.03-11.03	Аҳмедов К.	
4	Бошқа шаклдаги ҳисоботлар тўғри тузилганлигини текшириш	10.03-11.03	Аҳмедов К.	

Имзолар: _____ Аудиторлик ташкилоти раҳбари
_____ Аудиторлик гуруҳи раҳбари

Аудитнинг дастурини тузиш. Аудит дастури аудит умумий режасини ривожлантириш ҳисобланади ва аудит режасини амалда рўёбга чиқариш учун зарур бўлган аудиторлик русум-қоидалари мазмунининг батафсил рўйхатини ўз ичига олади. Дастур аудитор ассистентлари учун батафсил йўриқнома бўлиб хизмат қилади ва бир вақтнинг ўзида аудиторлик ташкилоти ва аудиторлик гуруҳининг раҳбарлари учун иш сифатини назорат қилиш воситаси ҳисобланади.

Аудитор аудит дастурини ҳужжатли расмийлаштириши, ҳар бир бажариладиган аудиторлик русум-қоидасини рақам ёки код билан белгилаши керак, токи аудитор иш жараёнида ўзининг иш ҳужжатларида уларга ҳавола қилиш имкониятига эга бўлсин.

Аудиторлик дастурини назорат воситалари тестлари дастури кўринишида ва моҳиятига кўра аудиторлик русум-қоидалари дастури кўринишида тузиш керак.

Назорат воситалари тестлари дастури ички назорат ва ҳисоб тизимининг фаолияти тўғрисидаги ахборотни йиғиш

учун мўлжалланган ҳаракатлар мажмуининг рўйхатидан иборат. Назорат воситалари тестларининг мақсади шундан иборатки, улар хўжалик юритувчи субъект назорат воситаларининг жиддий камчиликларини аниқлашда ёрдам беради.

Моҳиятига кўра аудиторлик русум-қоидалари ўз ичига бухгалтерия ҳисобида счётлар бўйича оборотлар ва қолдиқ тўғри акс эттирилганлигини батафсил текширишни олади. Моҳиятига кўра аудиторлик русум-қоидалари дастури ана шундай аниқ батафсил текширишлар учун аудитор ҳаракатлари рўйхатидан иборат бўлади. Моҳиятига кўра русум-қоидалар учун аудитор бухгалтерия ҳисобининг айни қандай бўлимларини текширишини белгилаши ва бухгалтерия ҳисобинини ҳар бир бўлими бўйича аудит дастурини тузиши керак бўлади.

Аудитни ўтказиш шартлари ва аудиторлик русум-қоидалари натижаларининг ўзгаришига боглиқ ҳолда аудит дастури қайта кўриб чиқиши мумкин. Ўзгаришларнинг сабаблари ва натижалари ҳужжатлаштирилиши керак.

Аудиторлик дастурининг ҳар бир бўлими бўйича аудиторнинг иш ҳужжатларида расман акс эттирилган хулосалари аудиторлик ҳисоботи (хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига ёзма ахборот) ва аудиторлик хулосасини тузиш учун факт материали, шунингдек, хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи тўғрисида аудиторнинг холис фикрини шакллантириш учун асос бўлиб ҳисобланади.

Аудит дастурининг намунавий мазмуни 3.2-жадвалда келтирилган.

3.2-жадвал

Молиявий ҳисобот аудитивинг дастури

Текширилаётган ташкилот: «Файз» ОАЖ ХК.

Аудит даври: 01.03–25.03.2007 й.

Киши-соатлар сони: 3.

Аудиторлик гуруҳи раҳбари: Абдуллаев О. К.

Аудиторлик гуруҳи таркиби: Аҳмедов К., Эргашев И.

Режалаштирилаётган аудиторлик хатари — 2%.

Режалаштирилаётган жиддийлик даражаси — 5%.

№	Аудит бўлимлари бўйича аудиторлик тадбирлари рўйхати	Ўтказиш даври	Бажарувчи	Аудиторнинг иш ҳужжатлари	Изоҳлар
1	Молиявий ҳисобот ва бухгалтерия ҳисоби регистрлар кўрсаткичлари бир бирига мувофиқлигини текшириш	10.03-11.03	Аҳмедов К.		
1.1	Молиявий ҳисобот ишончлигини таъминловчи омил сифатида бухгалтерия ҳисоби счётларидаги ёзувлар асосланганлигини текшириш				
1.2	Ҳисоб регистрлари тўғри тузилганлигини текшириш				
1.3	Корхона молиявий ҳисоботини ўрганиш ва у белгиланган муддатларда тақдим этилишини текшириш				
1.4	Таҳлилий ҳисоб кўрсаткичларини Бош китоб ва баланс моддаларидаги кўрсаткичлар билан солиштириш				
2	Бухгалтерия баланси тўғри тузилганлигини текшириш				
2.1	Балансдаги кўрсаткичлар тўғри акс эттирилганлигини текшириш				
2.2	Балансда узоқ муддатли активлар қолдиқлари тўғри тузилганлигини текшириш				
2.3	Балансда жорий активлар қолдиқлари тўғри тузилганлигини текшириш				
2.4	Балансда ўз маблағлари манбалари тўғри тузилганлигини текшириш				
2.5	Балансда мажбуриятлар тўғри акс эттирилганлигини текшириш				

Имзолар: _____ Аудиторлик ташкилоти раҳбари
 _____ Аудиторлик гуруҳи раҳбари

Аудитни режалаштириш жараёни тугаганидан сўнг аудит умумий режаси ва дастури ҳужжатни расмийлаштирилиши ва уларга белгиланган тартибда виза қўйилиши керак.

Аудитнинг умумий режаси ва аудитнинг дастури аудит ўтказиш вақтида лозим бўлишига қараб қайтадан кўриб чиқилиши лозим. Вазиятлардаги ўзгаришлар ёки аудиторлик амалларни бажариш пайтида олинган кўзда тутилмаган натижаларни ҳисобга олиш учун хизмат кўрсатишнинг бутун муддатида режалаштириш узлуксиз амалга ошириб борилади. Аҳамиятли ўзгаришларнинг натижалари ҳужжатли расмийлаштирилиши лозим.

3.6. АУДИТДА ЖИДДИЙЛИКНИ АНИҚЛАШ

Аудит ўтказиш жараёнида аудитор жиддийлик ва унинг аудиторлик таваккалчилиги билан ўзаро боғлиқлигини кўриб чиқиши лозим.

Жиддийлик (муҳимлик) — аҳамиятсиз ҳисобланган, яъни фойдаланувчиларни хато фикрда бўлишига йўл қўймайдиган, молиявий счётларда қайд этилиши мумкин бўлган нотўғри сумманинг энг кўп миқдоридир.

Аудитда жиддийликни аниқлаш 9-сон «Жиддийлик ва аудиторлик rischi» номли Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартида белгилаб берилган. Унга кўра, «Аудитда хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботининг ишончилигига каттагина ҳажмда таъсир кўрсатадиган ҳолатлар жиддий ҳолатлар деб эътироф этилади.

Барча жиддий муносабатларда молиявий ҳисоботнинг ишончилиги деганда молиявий ҳисобот кўрсаткичлари аниқлигининг шундай даражаси тушуниладики, бунда ушбу ҳисоботнинг малакали фойдаланувчиси унинг асосида тўғри хулосалар чиқариш ва тўғри қарорлар қабул қилишга қодир бўлади. Ахборотнинг жиддийлиги унинг хусусияти бўлиб, уни ана шундай ахборотдан оқилона фойдаланувчининг қарорларига таъсир кўрсатишга қодир қилади»³².

Бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартларнинг қўмитаси томонидан ишлаб чиқилган «Молиявий ҳисоботни тайёр-

³² Ўзбекистон Республикаси 9-сон «Муҳимлик ва аудиторлик таваккалчилиги» Аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти.

лаш ва тақдим этишнинг концептуал асоси»да «муҳимлик»-ка қуйидагича талқин берилган:

«Агар маълумот акс эттирилмаслиги ёки нотўғри акс эттирилиши фойдаланувчиларнинг молиявий ҳисобот асосида қабул қилган иқтисодий қарорларига таъсир кўрсатиши мумкин бўлса, бундай маълумот муҳим ҳисобланади. Муҳимлик маълум вазиятларда модда ёки хато миқдоридан келиб чиқиб уларни акс эттирмаслик ёки нотўғри акс эттириш юзасидан фикр қабул қилинишига боғлиқ. Бинобарин, муҳимлик маълумот фойдали бўлиши учун лозим бўлган бошланғич сифат тавсифи эмас, балки кўпроқ бошланғич ёки ҳисоб бошлаш нуқтасини кўрсатади».

Аудиторлик режасини ишлаб чиқишда аудитор, муҳим нотўғриликларни миқдорий ифодада аниқлаш мақсадида, муҳимликнинг мақбул бўлган даражасини белгилайди. Лекин, муҳимликнинг катталиги (миқдори) билан бир қаторда, унинг тавсифи (сифати)га ҳам эътибор қаратиш лозим. Сифат нотўғри акс этишнинг мисол тариқасида молиявий фойдаланувчини чалғитишга олиб келиш эҳтимоли мавжуд бўлган ҳисоб сиёсатини мос бўлмаган ҳолда ёки нотўғри баён этишни ҳамда тартибга солувчи идоралар томонидан кейинги чекловларни қўллашга олиб келиши мумкин бўлган ва, бунинг оқибатида, субъект ўз фаолиятини муҳим даражада амалга ошириш қобилиятини пасайишига олиб келувчи қонунчиликка оид камчиликларни ёритмасликни келтириш мумкин.

Жиддийлик тушунчаси аудитга оид манбаларда турлича таърифланган. Масалан, проф. М. М. Тулаходжаеванинг таърифига кўра «Ҳисоботдаги фойдаланувчиларни қарорлар қабул қилишда чалғитиши мумкин бўлган, оқибатда бефойда молиявий сарф-харажатлар, нобудгарчиликка ва зарарларга олиб келадиган хато ва тушириб қолдиришлар жиддий, муҳим (моддий) ҳисобланади»³³.

Умумий аудиторлик амалиётида жиддийлик чегараларини қуйидагича белгилаш қабул қилинган:

$$0 < Ж < 1 \text{ ёки (фоиз ҳисобида } 0 < Ж\% < 100)$$

³³ Тулаходжаева М. М. Корхона модиявий ҳолати аудити. Ўқув қўлланма. — Т.: 1996, 107-б.

Ушбу чегара оралиғидаги эҳтимоллик хўжалик субъектлари ҳисоботларининг ишончилигига таъсир кўрсатадиган хатолар мавжудлигини аниқлаш, тегишли аудиторлик қарорларини қабул қилиш учун ушбу ҳатоларни баҳолаш мумкинлиги ёки мумкин эмаслигини ифодалайди. Бу жиддийликни сифат жиҳатдан тавсифлайдиган таркибий қисмдир. Жиддийликнинг миқдорий жиҳатини тавсифлайдиган таркибий қисми эса унинг маълум даражалари орқали ифодаланади.

«Муҳимлик тушунчаси деганда молиявий ҳисоботни бузишнинг энг юқори қиймати тушунилади, ундан бошлаб ана шу ҳисоботнинг малакали фойдаланувчиси унинг асосида тўғри хулосалар чиқариш ва тўғри қарорлар қабул қилишга қодир бўлмай қолади.

Муҳимлик даражасининг мутлақ қийматини аниқлашда аудитор хўжалик юритувчи субъектнинг аудит қилинадиган, бундан кейин молиявий ҳисоботнинг базавий кўрсаткичлари деб номланадиган ҳисоботи ишончилигини тавсифлайдиган энг муҳим кўрсаткичларни асос сифатида қабул қилиши керак.

Аудитор:

аудиторлик русум-қоидаларининг табиати, вақти ва тарафларини белгилаш;

бузилишлар таъсирини баҳолаш пайтида муҳимликни кўриб чиқиши керак»³⁴.

Муҳимлик (моддийлик)ни баҳолаш аудиторнинг тажрибаси ва малакасига боғлиқдир ва корхона фаолиятининг ҳажми ва хусусиятларидан келиб чиққан ҳолда унинг ўзи томонидан ҳар бир мижоз учун белгиланади. Шунинг учун турли аудиторлар ва аудиторлик фирмалар ушбу муаммага мутлақо бошқача ёндашадилар.

Молиявий ҳисоботнинг айрим кўрсаткичлари етарли даражада аниқ бўлмаслиги мумкин. Лекин, бунинг асосида ҳисобот умуман ишончсиз ёки у ҳақиқий ҳолатни аниқ акс этмайди деган хулоса чиқариш мумкин эмас. Ноаниқликлар ҳисоб-китобларда йўл қўйилган хатолардан (масалан, эскириш суммаларини ҳисоблашда) ёки баҳолашдан (масалан, асосий воситаларнинг эскириш муддатлари,

³⁴ Ўзбекистон Республикаси 9-сон «Муҳимлик ва аудиторлик тавалкаличилиги» Аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти.

ишончсиз дебиторлик қарзлар) келиб чиқиши мумкин. Аммо, аудитор томонидан бундай ноаниқликлар топилганда, ҳисоботга тегишли тузатишлар киритилиши лозим. Лекин, миждоз томонидан ҳар доим дарҳол тузатишлар киритилмайди, тузатишлар умуман киритилмаслик ҳоллари ҳам учраб туради.

Кўпчилик ҳолларда аудиторлар бухгалтерия ҳисоботидаги ноаниқликларни ўтказиб юбордилар, масалан:

улар арзимас бўлиб молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчилар қарорларига таъсир қилмаса ва, бинобарин, муҳим ҳисобланмаса;

арзимас хатоларни аниқлаш ва уларни тўғрилаш учун сарфланадиган харажатлар юқори бўлса;

бунга сарфланган вақт бухгалтерия ҳисоботини чоп этилиши муддатини узайтириб юборса.

Шундай қилиб аудитор(лар) ҳисоб кўрсаткичлари мутлоқ аниқ ва бухгалтерия ҳисоби аниқ эмас деб фараз қилдилар.

Энг муҳим кўрсаткичлар сифатида қуйидагиларни олиш ва уларга нисбатан қўлланиладиган фоизларни тавсия сифатида белгилаш мумкин (3.3-жадвал).

3.3-жадвал

Молиявий ҳисоботнинг асосий кўрсаткичлари бўйича жиддийлик даражасини ҳисоблаш

минг сўм

Асосий кўрсаткичлар	Асосий кўрсаткич қиймати	%	Жиддийлик даражасининг суммаси
Маҳсулот (иш, хизмат)ларни сотишдан олинган тушум (2-шакл, 010-сатр)	723491,0	5	36175,0
Сотилган маҳсулот (иш, хизмат)ларнинг ишлаб чиқариш таннархи (2-шакл, 020-сатр)	177826,0	3	5335,0
Жами давр харажатлари (2-шакл, 040-сатр)	32833,0	3	985,0
Корхонанинг хусусий капитали (1-шакл, 460-сатр)	241567,0	10	4831,0
Баланснинг умумий суммаси (1-шакл активидаги 380-сатр ёки пассивидаги 700-сатр)	135945,0	5	13595,0
Тўғалланмаган ишлаб чиқариш (1-шакл, 150-сатр)	322762,0	3	6455,0
Тақсимланмаган фойда	23819,0	2	476,0

Муҳимлик (моддийлик)ни баҳолашда икки асосий ёндашиш қўлланилади — индуктив ва дедуктив.

Индуктив ёндашиш — ҳар бир модда учун алоҳида баҳо беришни тахмин қилади, ундан кейин баҳоларни бири-бирига қўшиш йўли билан умумий моддийлик аниқланади. Лекин, бундай ёндашишни ўта эҳтиёткорлик билан қўллаш лозим, зеро ҳисоботнинг қайсидир бир банди бўйича хато муҳим бўлмаслиги, лекин бошқа бир банди бўйича — муҳим (моддий) бўлиши мумкин.

Дедуктив ёндашиш — молиявий ҳисоботнинг умумий моддийлиги аниқланишини тахмин қилади ва ундан кейин, ҳар бир счёт бўйича иш ҳажмини аниқлаш учун, ҳисоботнинг алоҳида моддалари бўйича берилган баҳо тақсимланиб чиқилади. Дедуктив ёндашишни қўллаш йўли билан алоҳида бандлар бўйича моддийликни баҳолаш суммаси, молиявий натижалар ҳисоботи, баланс ёки пул маблағларининг оқимлари учун йўл қўйилиши мумкин бўлган миқдордан юқорироқ бўлиши ҳолатини бартараф этиш имконини беради.

Аудиторлик режасини ишлаб чиқишда аудитор, муҳим нотўғриликларни миқдорий ифодада аниқлаш мақсадида, муҳимликнинг мақбул бўлган даражасини белгилайди. Лекин, муҳимликнинг катталиги (миқдори) билан бир қаторда, унинг тавсифи (сифати)га ҳам эътибор қаратиш лозим. Сифат нотўғри акс этишнинг мисол тариқасида молиявий фойдаланувчини чалғитишга олиб келиш эҳтимоли мавжуд бўлган ҳисоб сиёсатини мос бўлмаган ҳолда ёки нотўғри баён этишни ҳамда тартибга солувчи идоралар томонидан кейинги чекловларни қўллашга олиб келиши мумкин бўлган ва бунинг оқибатида, субъект ўз фаолиятини муҳим даражада амалга ошириш қобилиятини пасайишига олиб келувчи қонунчиликка оид камчиликларни ёритмасликни келтириш мумкин.

Аудитор, жамланган ҳолда молиявий ҳисоботга муҳим таъсир кўрсатиши мумкин бўлган, нотўғри акс этишлар нисбатан катта бўлмаган суммаларда бўлиши эҳтимолини кўриб чиқиши лозим. Масалан, амал ўтказишда ой охирида йўл қўйилган хато, агар бундай хато ҳар ойда такрорланса, бўлажакдаги муҳим нотўғрилиikka олиб келиши мумкин.

Аудитни режалаштиришда аудитор нималар молиявий ҳисобот муҳим нотўғри акс этишга олиб келиши мумкинлигини кўриб чиқади. Счётларнинг аниқ қолдиғи ва операциялар туркуми билан боғлиқ муҳимликнинг аудиторлик баҳоси аудитор томонидан, масалан қандай моддаларни текшириш ҳамда таҳлилий амалларда танлаб олишдан фойдаланиш лозимлиги масалалар юзасидан қарор қабул қилишга ёрдам беради. Бу аудиторга бир-бири билан биргаликда аудиторлик таваккалчилигини қабул қилишга мумкин қадар паст даражагача камайтирадиган аудиторлик амалларини танлаб олиш имконини беради.

Муҳимлик ва аудиторлик таваккалчилиги орасида тескари ўзаро боғлиқлик мавжуд, яъни муҳимликнинг даражаси қанчалик юқори бўлса, аудиторлик таваккалчилиги шунчалик паст бўлади ва унинг тескараси. Муҳимлик ва аудиторлик таваккалчилиги ўртасидаги тескари ўзаро боғлиқлик аудитор томонидан аудиторлик амалларининг тавсифи, муддати ва ҳажмини белгилашда инобатга олинади. Масалан, агар аудитор аниқ аудиторлик амалларини режалаштиришни яқунлагандан кейин мақбул муҳимлик даражаси белгилангандан паст бўлса, аудиторлик таваккалчилиги ошади. Аудитор вужудга келган вазиятни қуйидаги усуллардан бири билан қоплаши лозим:

(а) мумкин бўлган жойларда баҳоланган назорат таваккалчилигини пасайтириш ва пасайтирилган даражани кенгайтирилган ёки қўшимча назорат тест синовларини ўтказиш йўли билан тасдиқлаш, ёки:

(б) моҳияти бўйича режалаштирилган амалларнинг тавсифи, муддати ва ҳажмини ўзгартириш йўли билан аниқлаб бўлмаслик таваккалчилигини пасайтириш.

Келишувнинг дастлабки режалаштириш вақтидаги муҳимликка берилган аудиторлик баҳо аудиторлик амаллар натижаларининг баҳолаш вақтида уларга берилган баҳодан фарқланиши мумкин. Бу вазиятларда вужудга келган ёки аудит ўтказиш натижасида аудиторнинг субъект фаолияти юзасидан билимларидаги ўзгаришлардан келиб чиқиши мумкин. Масалан, агар аудит ҳисобот даврининг яқунланишига қадар режалаштирилса, аудитор молиявий-хўжалик фаолият ва молиявий ҳолат натижаларини режалаштиради. Гарчи, амалдаги фаолият ва молиявий ҳолат

натижалари истиқболлилардан аҳамиятли даражада фарқланса, муҳимлик ва аудиторлик таваккалчиликларга берилган баҳо ўзгариши мумкин. Бундан ташқари, аудитни режалаштиришда аудитор мақбул бўлган муҳимлик даражасини аудит натижаларига баҳо бериш учун кўзда тутилгандан атайлаб пастроқ даражада белгилаши мумкин. Бу аниқланмаган ноаниқликлар эҳтимолини камайтириш ҳамда аудит пайтида ноаниқликлар таъсирига баҳо беришда аудиторни хавфсизлик даражаси билан таъминлаш мақсадида амалга оширилиши мумкин.

3.7. АУДИТОРЛИК ТАВАККАЛЧИЛИГИ ВА ИЧКИ НАЗОРАТ ТИЗИМИНИ БАҲОЛАШ

Аудитор аудиторлик текширувини режалаштириш жараёнида аудиторлик текширувини самарали ўтказиши учун етарли бўлган бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизими тўғрисида фикрга эга бўлиши лозим. Таваккалчиликни мақбул бўлган паст даражагача камайтириш учун керакли бўлган аудитор таваккалчилигига баҳо бериш ва аудиторлик амалларини ишлаб чиқиш мақсадида аудитор малакавий мулоҳазани қўллаши лозим.

Аудиторлик таваккалчилиги — бу аудиторлик текширувининг, мижознинг ички назорат тизимининг самарасизлиги, аудиторлар томонидан мижоз хатоларини аниқлай олмаслиги таваккалчилигини баҳолашдир.

Аудиторлик таваккалчилиги тушунчаси 9-сон АФМСда қуйидагича ифодаланган, унга кўра, «Аудиторлик таваккалчилиги — аудитор томонидан субъектив равишда белгиланадиган, аудиторлик текшируви яқунлари бўйича молиявий ҳисобот унинг ишончилиги тасдиқланганидан кейин аниқланмаган жиддий бузилишларни ўз ичига олиши мумкинлигини эътироф этиш ёки аслида бундай бузилишлар молиявий ҳисоботда бўлмасда, унда жиддий бузилишлар мавжудлигини эътироф этиш эҳтимолидир»³⁵.

Фараз қилайлик, агар аудитор салбий хулоса берса ёки хулоса беришдан воз кечса ўзини хавф-хатарга қўймаслиги мумкин. Аммо бу нотўғри фикр, чунончи, аудитор учун

³⁵ Ўзбекистон Республикаси 9-сон «Муҳимлик ва аудиторлик таваккалчилиги» Аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти.

бу ҳолда мижозларни йўқотиш хавфи вужудга келади. Бундан ташқари, аудитор ҳар қандай, ҳатто, мижоз-корхона молиявий ҳисоботини тўлиқ тасдиқлайдиган хулоса берганида ҳам, у шартнома мажбуриятлари билан боғлиқ хавф-хатарни ўз зиммасига олади. Аудиторлик фаолиятида учрайдиган бундай хавф-хатарлар йиғиндисини кейинчалик аудиторлик рискларнинг мақбул тўплами дейиш мумкин.

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

Миқдорий усул аудиторлик таваккалчилигининг кўп сонли моделларини миқдорий ҳисоблашни фараз қилади. Булар ичидан энг оддийси:

$$A_t = C_t \times N_t \times M_t,$$

бунда A_t — аудиторлик текшируви ўтказилгандан кейин молиявий ҳисоботда аниқланмай қолган моддий хатоларни мавжуд бўлишлигини қабул қилиш тахмини тўғрисида аудиторнинг фикрини акс этувчи аудиторлик текшируви самарасизлиги таваккалчилиги (аудиторлик таваккалчилиги); C_t — компания хусусиятлари билан боғлиқ бўлган таваккалчилик (соф таваккалчилик), яъни: ички назорат тизими самарадорлигини кўриб чиқишдан олдин, ҳисоботда белгиланган миқдордан юқори бўлган хатолар мавжуд бўлишлиги тахмини; N_t — мижознинг ички (ички хўжалик) назорат тизими билан боғлиқ бўлган таваккалчилик; M_t — тестлар ўтказиш амаллари самарасизлиги билан боғлиқ бўлган таваккалчилик (амал таваккалчилиги) — тестлар ўтказиш жараёнида, аудитор учун қабул қилиниши мумкин бўлган миқдордан юқори хатоларни аниқланмай қолиниши тахмини.

Умумий аудиторлик амалиётида аудиторлик таваккалчилигининг мақбул тўпламига куйидагича ёндашув ишлаб чиқилган ва улар инглиз тилидаги бош ҳарфлари бўйича куйидаги формула кўринишида ифодаланган:

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

бунда DAR (Desired audit risk) — аудиторлик таваккалчилигининг мақбул тўплами; IR (Internal risk) — ички хўжалик таваккалчилиги; CR (Control risk) — назорат таваккалчилиги; DR (Direction risk) — аниқланмаслик таваккалчилиги.

Халқаро амалиётда «Аудиторлик таваккалчилиги» деганда молиявий ҳисобот аҳамиятли нотўғри акс этилганда аудитор тегишли бўлмаган аудиторлик хулоса тақдим этилиши тушунилади. Аудиторлик таваккалчилиги уч таркибий қисмдан иборат: яъни, ажралмас таваккалчилиги, назорат таваккалчилиги ва аниқлаб бўлмаслик таваккалчилиги.

«Ажралмас таваккалчилиги» — бу тегишли ички назорат мавжуд эмас деб тахмин қилинганда, счётлар қолдиғи ёки операциялар туркуми алоҳида ёки бошқа счётлар қолдиғи ёки операциялар туркумидаги нотўғри акс этишлар билан жамланганда аҳамиятли бўлган нотўғри акс этишликка мойиллиги.

«Назорат таваккалчилиги» — бу счётлар қолдиғи ёки операциялар туркумида мавжуд бўлиши мумкин нотўғри акс этиш (у алоҳида ёки бошқа счётлар қолдиғи ёки операциялар туркумидаги нотўғри акс этишлар билан жамланганда аҳамиятли бўлиши мумкин) бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимлари томонидан ўз вақтида олди олинмаганлиги ёки аниқланмаганлиги ва тuzатилмаганлиги.

«Аниқлаб бўлмаслик таваккалчилиги» шундан иборатки, бунда аудиторлик амаллар моҳияти бўйича счёт қолдиғи ёки счётлар туркумидаги алоҳида ёки бошқа счётлар қолдиғи ёки операциялар туркумидаги нотўғри акс этишлар билан жамланганда аҳамиятли бўлган нотўғри акс этишни аниқлай олмайди.

Хулоса қилиб айтганда, жиддийлик ва таваккалчилик даражасини баҳолаш аудиторлик текширувини муҳим босқичларидан бири бўлиб ҳисобланади. Унинг малакали амалга оширилиши нафақат сифатли аудиторлик ҳисоботи ва ху-

лосаси тузиш, балки аудиторлик ташкилоти каби, миждоз-ташкилотнинг ҳам барқарор ривожланишига замин яратади.

Корхонада ички назорат тизимини (ИНТ) баҳолаш мақсадлари — корхонанинг жорий ҳўжалик ишларини тартибга солиш ва самарадорлик билан амалга ошириш: раҳбариятнинг молиявий-ҳўжалик сиёсати талабларини бажариш, корхона активларини сақлаш, ҳужжатлар, яъни маълумотлар тўлиқ ва аниқ даражада бўлишлигини таъминлашдир.

Ички ҳўжалик назорат ишончилигини баҳолаш, назорат амаллари ҳўжалик операцияларини ҳисобга олиш жараёнида вужудга келиши мумкин бўлган хатолар ва камчиликларни олдини олиш, аниқлаш ва тўғрилашга қаратилган бўлиши лозим. Баҳолаш амалларини етти хил йўналишлар бўйича амалга ошириш тавсия этилади: ҳақиқийлик, тўлиқлик, рухсат берилиши, аниқлилиқ, табақалаштириш, ҳисоб, даврлаштириш. Назоратнинг муайян объектларини аудит қилиш жараёнида ички назорат ва ҳисоб тизимини бевосита баҳолашни амалга ошириш мақсадга мувофиқдир.

Ҳўжалик операцияларнинг ҳақиқийлиги қайд қилинган операциялар ҳақиқатдан ҳам ҳужжатлардаги кўрсаткичлар билан тасдиқланганлигини билдиради.

Тўлиқлилиқ — барча амалга оширилган ҳўжалик операциялар бухгалтерия ҳисобида акс этилган, бирортаси ҳам қолиб кетмаганлигини ифодалайди.

Рухсат берилиши — иқтисодий субъектнинг ҳисоб сиёсати бўйича ҳисобга олинишдан олдин барча операциялар тегишли рухсатномага эга эканлигини кўрсатади.

Аниқлилиқ — бухгалтерия ҳисоби ҳужжатлари ва регистрларидаги барча кўрсатилган суммалар тегишли равишда ҳисобланганлигини кўрсатади.

Табақалаштириш — барча операциялар тегишли счётларда тўғри акс этилганлигини ифодалайди.

Ҳисоб — тегишли операциялар бўйича ҳисоб жараёни тугалланганлиги ва ҳисоб умумий қабул қилинган стандартларга жавоб беришлигини англатади.

Даврлаштириш — барча операциялар улар содир этилган даврда расмийлаштирилганлиги ҳамда бухгалтерия ҳисобининг тегишли даврида акс этилганлигини кўрсатади.

Бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимига текширувнинг тегишли йўналишлари бўйича барча тизим ёки назоратнинг алоҳида воситалари ишончилигига баҳо бериш ёки аудиторлик экспертизасини режалаштиришга таъсир кўрсатувчи қарорларни қабул қилиш, тегишли далилларга асосланганлигини кўрсатган ҳолда, аудиторлик ташкилоти томонидан ҳужжатлаштирилиши лозим.

Халқаро амалиётда «Бухгалтерия ҳисобининг тизими» деганда операцияларга, молиявий ёзувлар юритиш сифатида, субъектнинг масалалар туркуми ва ҳисоб ёзувлари орқали ишлов бериш тушунилади. Бундай тизимлар операциялар ва бошқа ҳодисалар бўйича ҳисоботни солиштириш, йиғиш, таҳлил қилиш, ҳисоблаш, туркумлаш, рўйхатга олиш, умумлаштириш ва тақдим этиш мақсадида қўлланилади.

«Ички назорат тизими» — бу тартибли ва самарадорли фаолият юритиш, жумладан субъект сиёсатига риоя қилиш, активлар бутлигини таъминлаш, товламачилик ва хатоларни олдини олиш ва аниқлаш, бухгалтерия ёзувларининг аниқ ва тўлиқ бўлиши ҳамда ўз вақтида ишончли молиявий ҳисобот тайёрлашга йўналтирилган, амалда мумкин бўлган кўламда, субъект раҳбариятининг мақсадга эришиш учун ёрдам берадиган, субъект раҳбарияти томонидан қабул қилинган барча амаллар ва сиёсат (ички назорат). Ички назорат тизими бухгалтерия ҳисоби тизими вазифаларига бевосита тааллуқли бўлган масалалар доирасидан четга чиқади ва қуйидагилардан иборат:

(а) «назорат муҳити» — бу ички назорат тизими ва унинг субъект учун муҳимлигига нисбатан субъект директорлари ва раҳбариятининг умумий нуқтаи-назари, хабардорлиги ва ҳаракати. Назорат муҳити назоратнинг аниқ амаллар самарадорлигига таъсир кўрсатади. Масалан, кучайтирилган бюджет назорати ва ички аудитнинг самарадорлик вазифалари бўлган ички назорат муҳити назоратнинг аниқ амалларини аҳамиятли тўлдириши мумкин. Шунга қарамасдан, қаттиқ назорат муҳити ўз-ўзидан ички назорат тизимининг самарадорлигини таъминламайди. Назорат муҳитида акс этилган омиллар қуйидагилардан иборат:

директорлар кенгаши ва қўмиталарининг вазифалари;
субъект раҳбариятининг фалсафаси ва вазифани бажариш услуги;

субъектнинг ташкилий тизими ҳамда ваколатлар ва масъулиятлар бериш услуги;

субъект раҳбарияти томонидан назорат тизими, жумладан ички аудит вазифалари, ходимлар бўйича сиёсат ва амаллар ҳамда хизмат мажбуриятларини тақсимлаш;

(б) «назорат амаллари» — бу назорат муҳитига қўшимча равишда субъектнинг аниқ белгиланган масалаларини ҳал этиш учун субъект раҳбарияти томонидан белгиланган амаллар ва сиёсат. Назорат амаллари қуйидагилардан иборат:

ҳисоботни тақдим этиш, солиштириш ва тасдиқлаш бўйича амалларни солиштириш;

ёзувларнинг арифметик тўғрилигини текшириш;

амалий дастурлар ва компьютер-ахборий тизимлар юзасидан назоратни амалга ошириш, масалан қуйидагилар юзасидан назорат ўрнатиш йўли билан:

компьютер дастурлари ўзгариши;

маълумотлар файлларига кириб бориш;

назоратли счётлар ва синов балансларни юритиш ва текшириш;

ҳужжатларни тасдиқлаш ва улар юзасидан назоратни амалга ошириш;

ички манбалардан олинган кўрсаткичларни маълумотнинг ташқи манбалари билан солиштириш;

пул маблағлари, қимматли қоғозлар ва товар-моддий захиралар ҳисоб-китобини бухгалтерия ёзувлари билан таққослаш;

активлар ва ёзувлардан тўғридан-тўғри жисмоний фойдаланиш имконини чеклаш;

молиявий натижалар бўйича таҳлил ва натижаларни бюджетда кўзда тутилган суммалар билан таққослаш.

Молиявий ҳисоботнинг аудитини ўтказишда аудитор фақат бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларидаги молиявий ҳисоботга тааллуқли сиёсат ва амалларга ўз эътиборини қаратади. Бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларига тааллуқли жабҳаларни тушуниш, ажралмас тавakkалчилик ва назорат тавakkалчилигига баҳо бериш ҳамда бошқа жабҳаларни кўриб чиқиш билан биргаликда аудиторга қуйидагиларга имкон яратади:

(а) молиявий ҳисоботда вужудга келиши мумкин бўлган муҳим бўлажак нотўғриликлар турини солиштириш;

(б) муҳим нотўғрилиқлар таваккалчилигига таъсир этувчи омилларни ҳисобга олиш;

(в) тегишли аудиторлик амалларини ишлаб чиқиш.

Аудит ўтказиш бўйича йўналишни ишлаб чиқишда, молиявий ҳисобот тасдиқлари юзасидан тегишли аниқлаб бўлмаслик таваккалчилигини белгилаш ҳамда бундай тасдиқларни текширишга йўналтирилган моҳияти бўйича амалларнинг тавсифи, муддати ва ҳажмини аниқлаш учун, аудитор назорат таваккалчилигига (ажралмас таваккалчилиги билан бир қаторда) берилган дастлабки баҳони кўриб чиқади.

Назорат учун саволлар:

1. Аудиторнинг мижоз олдидаги мажбурият хатининг мазмунини айтиб беринг?

2. Муҳимлик деганда нима тушунилади?

3. Аудиторлик таваккалчилиги (риски) нима?

4. Аудиторлик фирмалари томонидан мижозларни танлаб олишда нималарга эътибор бериш керак?

5. Аудиторлик текширувини ўтказиш учун қандай ҳужжат тузилади?

6. Аудиторлик текширувларининг қиймати қандай белгиланади?

7. Аудиторлик текширувини ўтказишга розилик хати ким томонидан тузилади?

8. Розилик хатининг асосий мазмуни нималардан иборат?

9. Мижоз келишув шартларини ўзгартиришга ҳақлими?

10. Аудитор ва мижоз ўртасида келгусидаги келишувларни изоҳлаш қандай аҳамиятга эга?

11. Аудиторлик текширувида режалаштиришдан олдин қандай босқичлар амалга оширилади?

12. Корхона тўғрисида асосий маълумотлар манбаи бўлиб нималар ҳисобланади?

13. Моддийлик (муҳимлилик)ни баҳолашда қандай асосий ёндашувлар мавжуд?

14. Аудиторлик таваккалчилигини баҳолашда қандай усуллардан фойдаланилади?

15. Корхонада ички назорат тизимини баҳолаш нима мақсадларда ўтказилади?

4-боб. АСОСИЙ ВОСИТАЛАР АУДИТИ

4.1. АСОСИЙ ВОСИТАЛАР АУДИТИНИНГ МЕЪЁРИЙ АСОСЛАРИ

Асосий воситаларнинг аудити қуйидаги меъёрий ҳужжатлар асосида амалга оширилади:

1. Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуни. 1996 йил 30 августда тасдиқланган.

2. Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни. Янги таҳрирда 2000 йил 26 майда 78–II-сон билан тасдиқланган.

3. Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси. 1997 йил 24 апрелда 391–6-сонли Ўзбекистон Республикаси Қонуни билан тасдиқланган (ўзгартиришлар билан).

4. Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик кодекси. 1996 йил 29 августда 257–1-сонли Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлиси қарори билан 1997 йил 1 мартдан кучга киритилган (ўзгартиришлар билан).

5. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил 5 февралдаги 54-сонли «Маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш бўйича харажатлар таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби ҳақида»ги низом (ўзгартиришлар билан).

6. «Инвентаризация вақтида аниқланган мол-мулкнинг камомоди ва ортиқчасини бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортиш тартиби ҳақида»ги низом. 2001 йил 20 июнда 56/2001–38-сон билан Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги ва Давлат солиқ қўмитаси томонидан тасдиқланган. 2001 йил 23 июлда 1054-сон билан Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан рўйхатга олинган.

7. «Балансдаги асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш тартиби ҳақида» низом. 2001 йил 28 февралда 26-сон билан Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан тасдиқланган.

8. «2001 йил 1 январь ҳолатига кўра асосий воситаларни қайтадан баҳолаш тартиби ҳақида»ги низом. 2001 йил 2 февралда РА–01/8–ба, 17–03/113А, 2001–32-сонлар билан Ўзбекистон Республикаси Макроиқтисодиёт ва статистика вазирлиги, Молия вазирлиги ва Давлат солиқ қўмитаси қарори билан тасдиқланган.

9. Молиявий ҳисобот шакларини тўлдириш қоидалари. Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 2002 йил 27 декабрдаги 140-сонли буйруғи.

10. 1-сонли «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот» Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти (БҲМС). 1998 йил 26 июлда 474-сон билан Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан тасдиқланган ва 1998 йил 14 августда Адлия вазирлиги томонидан рўйхатга олинган. 1-сонли «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот» Ўзбекистон Республикаси БҲМСига изоҳлар.

11. 5-сонли «Асосий воситалар» Ўзбекистон Республикаси БҲМСси. 2003 йил 9 октябрда 114-сон билан Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан тасдиқланган ва 2004 йил 20 январда 1299-сон билан Адлия вазирлиги томонидан рўйхатга олинган.

12. «Хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий-хўжалик фаолияти бухгалтерия ҳисоби сўтлар режаси ва уни қўллаш ҳақида» йўриқнома 21-сонли БҲМС. 2002 йил 9 сентябрда 103-сон билан Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан тасдиқланган ва 2002 йил 23 октябрда 1181-сон билан Адлия вазирлиги томонидан рўйхатга олинган.

13. «Инвентаризацияни ташкил қилиш ва ўтказиш» Ўзбекистон Республикаси 19-сонли БҲМСси. 1999 йил 19 октябрда ЭГ/17–19–2075-сон билан Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан тасдиқланган ва 1999 йил 2 ноябрда 833-сон билан Адлия вазирлиги томонидан рўйхатга олинган.

14. «Молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси» 70-сонли Ўзбекистон Республикаси Аудиторлик фаолияти миллий стандарти (АФМС). 2001 йил 14 февралда 20-сон билан Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан тасдиқланган ва 2001 йил 10 мартда 1016-сон билан Адлия вазирлиги томонидан рўйхатга олинган.

15. «Маълумотларни компьютерда қайта ишлаш шароитида аудит» Ўзбекистон Республикаси 11-сонли АФМС. 1999 йил 9 сентябрда 76-сон билан Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан тасдиқланган ва 1999 йил 23 сентябрда 823-сон билан Адлия вазирлиги томонидан рўйхатга олинган.

16. «Юридик шахслар мол-мулки бўйича солиқларни ҳисоблаш ва бюджетга тўлаш тартиби тўғрисида»ги йўриқнома. 2002 йил 25 январда, 2002 йил 13-сонлар билан Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги ва Давлат солиқ қўмитаси томонидан тасдиқланган ва 2002 йил 11 мартда 1107-сон билан Адлия вазирлиги томонидан рўйхатга олинган.

4.2. АУДИТНИНГ МАҚСАДИ, ВАЗИФАЛАРИ ВА МАНБАЛАРИ

Асосий воситалар аудитининг бош мақсади — корхона эгалигида бўлган, корхона фаолиятида бир йилдан ортиқ фойдаланиладиган ва қайта сотиш учун мўлжалланмаган моддий ва номоддий активлар ҳаракати ва улар бўйича амортизация ажратмалари тўғри ҳисобланганига ва баланс, ҳамда молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботларда БҲМС талабларига мос акс эттирилганига ишонч ҳосил қилишдан иборат.

Асосий воситалар бўйича аудит текширувини ўтказиш жараёнида аудиторнинг вазифалари қуйидагилардан иборат:

— асосий воситалар ҳаракати ва улар бўйича амортизация ажратмаларини ҳисоблашга нисбатан самарали ички назорат тизимининг ташкил этилганлигини текшириш ва унинг сифатини баҳолаш;

— бухгалтерия тизими маълумотлари ва молиявий ҳисоботларда акс эттирилган асосий воситалар ва ҳақиқатдан ҳам мавжуд ва улар бўйича ҳисоблашишлар ҳақиқатдан ҳам рўй берганлигига ишонч ҳосил қилиш;

— асосий воситаларнинг барчаси тўлиқ ҳисобга олинганлигини текшириш;

— асосий воситалар ҳаракати ва улар бўйича амортизация ажратмаларини ҳисоблашда арифметик амаллар тўғри бажарилганлигини ўрганиш;

— баланс ҳисоботида асосий воситалар ҳақиқий қийматида акс эттирилганлигини баҳолаш;

— баланс ҳисоботида дебиторлик ва кредиторлик қарзлари тўғри гуруҳлаштирилганлигига ва агар зарурат бўлса, улар бўйича зарурий қўшимча маълумотлар иловаларда тўлиқ ва тўғри келтирилганлигига ишонч ҳосил қилиш.

Асосий воситалар аудитининг асосий вазифаларига мувофиқ текширувни етти йўналишга ажратиш мумкин:

— асосий воситалар мавжудлиги ва сақланишининг аудити;

— асосий воситалар ҳаракатининг аудити;

— асосий воситалар бўйича эскириш тўғри ҳисобланганлигининг аудити;

— асосий воситалар қабул қилиниши бўйича операцияларни текшириш;

— асосий воситалар тугатилиши тўғри ҳисобга олинганлигини текшириш;

— асосий воситаларни таъмирлаш бўйича харажатлар асосланганлигини текшириш;

— асосий воситаларга оид операциялар тўғри солиққа тортилганлигини текшириш.

Юқоридаги вазифаларни амалга ошириш асосий воситалар юзасидан аудит далилларига асосланади. Асосий воситаларни аудит қилиш вақтида фойдаланиладиган аудит далиллари корхонада қабул қилинган ҳисоб сиёсатига боғлиқдир. Булар журнал-ордерли, мемориал-ордерли, содда-лаштирилган, компьютерда ишлов учун йўналтирилган, шунингдек, қўлланиладиган регистрлар рўйхати, уларнинг тузилиши, улардаги ёзувлар мунтазамлиги ва ёзув усуллари билан белгиланади. Лекин, асосий воситалар бўйича операцияларни ҳисобга олиш юзасидан қандай шакл қўлланишига қарамасдан улар дастлабки ҳисоб ҳужжатлари қуйидаги умумлаштирилган идоралараро шаклларида расмийлаштириши лозимлигини унутмаслик керак:

АВ-1-шакли — асосий воситаларни қабул қилиш-топшириш далолатномаси (юкхати);

АВ-3-шакли — таъмирланган, қайтадан тикланган ва замонавийлаштирилган объектларни қабул қилиш-топшириш далолатномаси;

АВ-4 — асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш далолатномаси;

АВ-4а — автотранспорт воситаларини ҳисобдан чиқариш далолатномаси;

АВ-6 — асосий воситаларни ҳисобга олиш бўйича инвентарь варақаси ва бошқалар.

Асосий воситалар ва улар бўйича эскиришнинг синтетик ҳисоби 13, 10, 10/1-сонли журнал-ордерларда олиб борилади, маълумотларни компьютерлаштирилган технологияси қўлланилганда эса — «Асосий воситаларни ҳисобга олувчи счётлар», «Асосий воситаларнинг эскиришини ҳисобга олувчи счётлар» счётлари бўйича дебет ва кредит айланмаларнинг машинограммаларида; Бош китобда; бухгалтерия балансида (1-шакл); «Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот»да (2-шакл); «Асосий воситалар ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот»да (3-шакл) олиб борилади.

4.3. АСОСИЙ ВОСИТАЛАР АУДИТИНИНГ РЕЖАСИ ВА ДАСТУРИНИ ТАЙЁРЛАШ

Асосий воситалар ҳисобининг аудиторлик текширувини режалаштириш иқтисодий субъект аудиторлик текширувининг йиғма умумий режаси ва йиғма дастури асосида амалга оширилади. Асосий воситаларни текширишга оид умумий режа юқорида қайд этилган бўлимлар бўйича аудит йўналишларини ҳисобга олиши лозим.

Режалаштириш босқичида аудит режаси ва дастурининг моҳияти аудитор томонидан қуйидаги вазифаларнинг амалга оширилиши билан узвий боғлиқ:

асосий воситаларга нисбатан мавжуд ички назорат тизими билан танишиш;

ички назорат тизимига нисбатан назорат рискинни дастлабки баҳолаш ва қўшимча назорат тестларини ишлаб чиқиш;

қўшимча назорат тестларини қўллаш;

назорат рискинни қайта баҳолаш ва асословчи тестларни ишлаб чиқиш;

асословчи тестларни қўллаш ва асосий воситалар юзасидан ички назорат тизими бўйича ҳисобот тайёрлаш.

Юқоридаги вазифаларнинг амалга оширилиши якунида ички назорат тизими етарли даражада сифатли деб топилса аудитор текширув кўламини қисқартириши ва мос равишда аудит режаси ва дастурининг батафсиллиги ҳам қисқартирилиши мумкин. Умумий кўринишдаги аудит режаси ва дастурининг намунаси 4.1 ва 4.2-жадвалларда келтирилган.

Асосий воситалар аудитининг умумий режаси

Текширилаётган корхона: «MADINA» МЧЖ.

Аудит ўтказиладиган давр: 01.01–31.12.2006 й.

Киши-соат миқдори: 280.

Аудиторлик гуруҳи раҳбари: Абдуллаев Д. С.

Аудиторлик гуруҳи таркиби: Абдуллаев Д. С., Аҳмедов З. Д.,

Ким А. А.

Режалаштирилаётган аудиторлик таваккалчилиги — 4%.

Режалаштирилаётган аҳамиятлилик даражаси — 1%.

№	Олиб бориладиган ишлар режаси (вазифалар мажмуи)	Ўтказиш мuddати	Ижрочилар	Изоҳ
1	2	3	4	5
1	Асосий воситалар мавжудлиги ва сақланишининг аудити	Ҳисобот йили бўйича	Аҳмедов З.Д. Ким А.А.	Иқтисодий субъект аудитининг йиғма умумий режасига мувофиқ
2	Асосий воситалар ҳаракатининг аудити		Аҳмедов З.Д.	
3	Эскириш тўғри ҳисобланганлигининг аудити		Ким А.А.	
4	Асосий воситалар қабул қилиниши ва барпо этилишининг аудити		Аҳмедов З.Д.	
5	Асосий воситаларни таъмирлаш бўйича ҳисобни текшириш		Ким А.А.	
6	Асосий воситалар тугатилиши ҳисобини текшириш		Аҳмедов З.Д.	
7	Асосий воситалар тўғри солиққа тортилганлигини текшириш		Аҳмедов З.Д.	

Аудиторлик ташкилоти раҳбари

Аудиторлик гуруҳи раҳбари

Фаттохов А. А.

Абдуллаев Д. С.

Аудит режасини тайёрлагач, аудитор аудит дастурини тузади (4.2-жадвал). Дастурда аудит режасида келтирилган вазифаларга эришиш учун амалга оширилиши лозим бўлган аудит амалларининг батафсил тавсифи ёритилади.

Асосий воситалар аудитининг дастури

№	Аудиторлик тадбирлари (амаллари)нинг рўйхати	Ўтказиш даври	Ижро-чилар	Аудиторнинг ишчи ҳужжатлари
1	2	3	4	5
1	Асосий воситалар мавжудлиги ва сақланишининг аудити	Йил давомида	Аҳмедов З.Д. Ким А.А.	
1.1	Асосий воситаларни қабул қилиш бўйича комиссиялар тузилганлигини текшириш	Ҳар чорақда	Аҳмедов З.Д.	Буйруқлар, фармойишлар
1.2	Асосий воситаларни сотиб олиш-сотиш шартномалари расмийлаштирилганлигини текшириш	Ҳар чорақда	Ким А.А.	Шартномалар, келишувлар
1.3	Келишув нархлари бўйича баённомалар расмийлаштирилганлигини текшириш	Ҳар чорақда	Аҳмедов З.Д.	Баённомалар, келишувлар, буйруқлар
1.4	Асосий воситаларни қабул қилиш-топшириш далолатномаларида уларнинг дастлабки қиймати тўғри акс этилганлигини текшириш	Ҳар чорақда	Ким А.А.	Қабул қилиш-топшириш далолатномалари, инвентарь варақалар, рўйхатга олиш дафтарлари
1.5	Объектлар қуриб битказилгани ва жиҳозлангани ёки тиклаш ва қисман тугатилганидан кейин уларнинг дастлабки қиймати тўғри акс этирилганлигини текшириш	Ҳар чорақда	Аҳмедов З.Д.	Лойиҳа-смета ҳужжатлари, буйруқлар, инвентаризация далолатномалари
1.6	Корхона бухгалтериясида асосий воситаларнинг синтетик ва таҳлилий ҳисоби ва улардан фойдаланиладиган жойларда моддий жавобгар шахсларнинг ишлари қандай ташкил этилганлигини баҳолаш	Ҳар чорақда	Ким А.А.	Дастлабки ҳужжатлар, ҳисоб регистрлари, ҳисоб сиёсати

№	Аудиторлик тадбирлари (амаллари)нинг рўйхати	Ўтказиш даври	Ижро-чилар	Аудиторнинг ишчи ҳужжатлари
1	2	3	4	5
1.7	Корхонада асосий воситаларни таъмирлаш харажатлари ҳисоби бўйича амал қилинаётган тартибни текшириш ва баҳолаш	Ҳар чоракда	Аҳмедов З.Д.	Ҳисоб сиёсати, буйруқлар, сметалар, ҳисоботлар
1.8	Асосий воситаларни қайта баҳолаш натижаларини текшириш	Операциялар солир этилган сари	Ким А.А.	Буйруқлар, далолатномалар, инвентаризация ҳужжатлари, ҳисоб регистрлари
1.9	Асосий воситаларнинг охири инвентаризация натижаларини текшириш	Йил давомида	Аҳмедов З.Д.	Инвентаризация ҳужжатлари, дастлабки ҳужжатлар, ҳисоб регистрлари
1.10	Корхона бухгалтерияси томонидан асосий воситалар бўйича ҳисоб варақалари ва белгиланган моддий жавобгар шахслар бўйича инвентаризация рўйхатлари юритилиши тартиби билан танишиш	Ҳар чоракда	Ким А.А.	Ҳисоб варақалари, инвентаризация ҳужжатлари, буйруқлар, моддий жавобгарлик бўйича шартномалар
1.11	Корхона бухгалтерияси амалдаги меъёрий ҳужжатлар билан таъминланганлигини текшириш	Ҳар чоракда	Аҳмедов З.Д.	Буйруқлар, фармойишлар
1.12	Мавжуд асосий воситалар ҳисоботда акс эттирилганлигини текшириш	Ҳар чоракда	Ким А.А.	Ҳисобот шакллари
2	Асосий воситалар ҳаракатининг аудити	Йил давомида	Аҳмедов З.Д. Ким А.А.	
2.1	Низом капиталига ўтказилган бадаллар бухгалтерия ҳисобида тўғри акс эттирилганлигини текшириш	Ҳар чоракда	Аҳмедов З.Д.	Буйруқлар, қабул қилиш далолатномалари, бухгалтерия ҳисоби регистрлари

№	Аудиторлик тадбирлари (амаллари)нинг рўйхати	Ўтказиш даври	Ижро-чилар	Аудиторнинг ишчи ҳужжатлари
1	2	3	4	5
2.2	Низом капиталига бадал сифатида киритилаётган асосий воситалар тўғри баҳоланганлигини текшириш	Ҳар чоракда	Ким А.А.	Баҳолаш услублари, таъсисчилар мажлисининг баённомалари
2.3	Асосий воситалар Низом капиталига таъсисчилар бадаллари сифатида амалда киритилганлигини текшириш	Ҳар чоракда	Аҳмедов З.Д.	Буйруқлар, далолатномалар, счётлар, бухгалтерия ҳисоби регистрлари, баланс
2.4	Таъсисчилар билан ҳисоб-китоб қилинганда асосий воситалар амалда тугатилганлигини текшириш	Ҳар чоракда	Ким А.А.	Далолатномалар, буйруқлар, бухгалтерия ҳисоби регистрлари, баланс
2.5	Асосий воситалар ҳаракати ҳисоботда акс этилганлигини текшириш	Ҳар чоракда	Ким А.А.	Ҳисобот шакллари
3	Эскириш тўғри ҳисобланганлигини текшириш	Йил давомида	Аҳмедов З.Д. Ким А.А.	
3.1	Асосий воситалар бўйича ҳар ойда эскириш тўғри ҳисобланганлигини текшириш	Ҳар ойда	Аҳмедов З.Д.	Маълумотномалар, бухгалтерия ҳисоби регистрлари, баланс
3.2	Эскириш ҳисобланмайдиган асосий воситалар объектларини текшириш	Ҳар ойда	Ким А.А.	Маълумотномалар, бухгалтерия ҳисоби регистрлари, ҳужжатлар
3.3	Тезлаштирилган эскириш ҳисобланадиган асосий воситалар объектларини текшириш	Ҳар ойда	Аҳмедов З.Д.	Ҳисоб-китоблар, маълумотномалар, бухгалтерия ҳисоби регистрлари, сметалар

№	Аудиторлик тадбирлари (амаллари)нинг рўйхати	Ўтказиш даври	Ижро-чилар	Аудиторнинг ишчи ҳужжатлари
1	2	3	4	5
3.4	Низом капиталига бадаллар сифатида киритилаётган асосий воситалар бўйича ҳисобланган эскиришни акс этувчи ҳужжатларини текшириш	Низом капиталига киритилиши бўйича	Ким А.А.	Директорлар Кенгашининг қарорлари, акциядорларнинг йиллик мажлис қарорлари
3.5	Асосий воситалар бўйича эскириш ҳисобланишининг бошланиши ва тугатилиши муддатларини текшириш	Ҳар ойда	Аҳмедэв З.Д.	Баённомалар, маълумотномалар, ҳисоблар, далолатномалар, баланс, бухгалтерия ҳисоби регистрлари, пул оқимлари тўғрисида маълумотлар
3.6	Ҳисоботда асосий воситалар бўйича эскириш ҳисобланиши акс этилганлигини текшириш	Ҳар чорак	Ким А.А.	Ҳисобот шакллари

Аудиторлик ташкилоти раҳбари
Аудиторлик гуруҳи раҳбари

Фаттохов А. А.
Абдуллаев Д. С.

Ушбу дастурга қўшимча равишда катта аудитор томонидан қуйидаги кўринишга эга бўлган асосий воситалар ҳисобининг текширувига оид саволнома ҳам тузилади. Бунинг натижасида аудит текширувини янада тартибли ўтказиш асосий воситаларнинг барча элементларини текшириш имкони юзага келади.

4.3-жадвал

Асосий воситалар ҳисобининг текширувига оид саволнома

№	Текширув учун саволлар	Аудит манбалари	Текширув натижалари		Изоҳ
			ҳа	йўқ	
1	2	3	4	5	6
1	Корхонада мавжуд бўлган асосий воситалар: а) хусусий б) ижарага олинган	Бухгалтерия баланси (1-шакл)			
2	Корхонада мавжуд бўлган асосий воситалар: а) фойдаланишда; б) қайта тиклашда; в) захирада	Титул рўйхати, лойиҳа-смета ҳужжатлари; инвентарь варақалар (АВ-6-шакли), 0100, 0820-ҳисобварақлар гуруҳига оид маълумотлар			
3	Асосий воситаларни қабул қилиниши ва бухгалтерия ҳисобида тўғри қайд этилишини текшириш: а) капитал қўйилмалар: — капитал қурилиш; — бошқа корхоналардан ёки шахслардан пулга сотиб олинган; б) бепул олинган; в) таъсисчиларнинг улуш сифатида Низом капиталига қўйилмалар; г) молиялаштирилган лизинг шартномаси бўйича олинган	Сотиб олиш-сотиш шартномалари, таъсис шартномаси, хатлар, баённомалар, 0100, 0300, 0820-счётлар гуруҳи маълумотлари, капитал қурилиш бўйича лойиҳа-смета ҳужжатлари, лизинг шартномаси ва бошқ.			

№	Текширув учун саволлар	Аудит манбалари	Текширув натижалари		Изоҳ
			ҳа	йўқ	
1	2	3	4	5	6
4	Эскиришни ҳисоблаш бўйича амалдаги усул: а) тўғри чизиқли; б) ишлаб чиқариш; в) кумулятив; г) камайиб борувчи қолдиқ усули	Корхонанинг ҳисоб сиёсати			
5	Эскириш меъёрлари асосий воситаларнинг турлари бўйича тўғри қўлланилганми?	Солиқ кодекси, инвентарь варақалари, асосий воситалар бўйича эскиришни ҳисоблаш қайдномаси			
6	Инвентар варақаларида эскириш ҳисобланишининг тугатиш санаси кўрсатилганми?	Инвентарь варақалар			
7	Эскириш ҳисобланиши ўз вақтида тўхтатиладими?	Инвентарь варақалари, асосий воситалар бўйича эскиришни ҳисоблаш қайдномаси			
8	Асосий воситаларни қайта тиклаш бухгалтерия ҳисобида тўғри қайд этилганми?	Лойиҳа-смета ҳужжатлари, титул руйхати, пудрат ишлари бўйича шартнома, носозликлар бўйича қайднома, наряд-буюртмалар			
9	Ижарага олинган асосий воситалар ҳисоби тўғри юритиладими?	Ижара шартномаси, журнал-ордер маълумотлари			
10	Асосий воситаларнинг чиқарилиши бухгалтерия ҳисобида тўғри акс этилганми? а) тугатилган; б) сотилган; в) бошқа корхоналарнинг устав капиталига улуш сифатида қўшилган; г) бепул берилган; д) молиялаштирилган лизинг шартномаси бўйича берилган	Баённомалар, хатлар, таъсис шартномаси, сотиб олиш-сотиш шартномаси, ижара шартномаси, асосий воситалар тугатилиши тўғрисидаги далолатнома (АВ-3, АВ-4-шакллари)			

№	Текширув учун саволлар	Аудит манбалари	Текширув натижалари		Изоҳ
			ҳа	йўқ	
1	2	3	4	5	6
11	Асосий воситалар инвентаризацияси ўз вақтида ва тўғри ўтказилганми?	Буйруқ, инвентаризация далолатномаси, солиштириш қайдномаси			
12	Инвентаризация натижалари бухгалтерия ҳисобида тўғри қайд этилганми?	Солиштириш қайдномаси, моддий жавобгар шахсларнинг тушунтириш хатлари ва мажбуриятлари, дастлабки ҳужжатлар ва ҳисоб регистрлари			
13	Корхонада лизинг шартномаси бўйича олинган асосий воситалар мавжудми? а) оператив ижара; б) узоқ муддатли ижара; в) лизинг	Лизинг ва ижара тўғрисида шартнома			
14	Корхонада асосий воситалар қуйидаги саналар ҳолати бўйича қайта баҳоланганми? а) 1992.01.04.га; б) 1993.01.04.га; в) 1995.01.01.га; г) 2001.01.01.га ва ундан кейин ҳар йили	Ўзбекистон Республикаси ҳукуматининг қарори, қайта баҳолаш бўйича ҳисоб-китоблар			
15	Балансдаги маълумотлар таҳлилий ҳисоб маълумотларига мос келадими?	Инвентарь варақалар ва моддий жавобгар шахслар бўйича инвентарь рўйхатлари, моддий жавобгар шахслар ва умуман корхона бўйича инвентарь рўйхатлар, Бош китоб бўйича асосий воситалар счётларининг қолдиғи, Бош китоб бўйича асосий воситалар счётларининг қолдиғи			

№	Текширув учун саволлар	Аудит манбалари	Текширув натижалари		Изоҳ
			ҳа	йўқ	
1	2	3	4	5	6
16	Корхонада сотиб олинган асосий воситалар бўйича қопланмаган мажбуриятлар мавжудми?	Журнал-ордер маълумотлари; бухгалтерия баланси (1-шакл)			
17	Асосий воситаларнинг дастлабки қиймати мол-мулк солиғини ҳисоблаш учун ўз вақтида ва тўлиқ киритилганми?	Бухгалтерия баланси (1-шакл), мол-мулк солиғини ҳисоблашга оид қайдномалар			
18	Эскириш коэффициенти бу маълум бир санага асосий воситалар бўйича эскиришнинг уларнинг дастлабки қийматиغا нисбати	Бухгалтерия баланси (1-шакл)			
19	Яроқлилиқ коэффициенти — бу асосий воситалар қолдиқ қиймати-нинг бошланғич қийматиغا нисбати	Бухгалтерия баланси (1-шакл)			
20	Асосий воситаларнинг рентабеллиги — бу фойданинг асосий воситаларнинг ўртача йиллик қийматиغا нисбати	Бухгалтерия баланси (1-шакл), молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот (2-шакл), асосий воситалар ҳаракати тўғрисида ҳисобот (3-шакл)			

4.4. АСОСИЙ ВОСИТАЛАР БИЛАН БОҒЛИК МУОМАЛАЛАРНИ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИДА ТЎҒРИ АКС ЭТТИРИЛГАНЛИГИНИ ТЕКШИРИШ

Асосий воситалар қуйидагилар натижасида корхона балансига киритилади:

а) капитал қўйилмалар тугганидан сўнг тикланган объектни қабул қилиш-топшириш;

б) олди-сотди шартномаси бўйича объектни сотиб олиш;

в) устав сармоясига таъсисчи улуши кўринишида келиб тушиш;

г) текинга келиб тушиш (ҳадя шартномаси бўйича);

д) айирбошлаш;

е) товар-моддий захиралар таркибидан ўтказиш;

ж) узоқ муддатли ижара (лизинг) шартномаси бўйича олиш;

и) қиймати белгиланган асосий воситаларга капитал қўйилмалар;

к) асосий воситаларнинг ортиқча (ҳисобга олинмаган) объектларини аниқлаш.

Асосий воситаларнинг келиб тушиши асосий воситаларни қабул қилиш-топшириш (ички ҳаракати) далолатномаси (юк хати) билан (АВ-1-шакли), унга илова қилинган мазкур объектнинг техник ҳужжатлари билан бирга-ликда расмийлаштирилади.

Асосий воситалар қуйидагилар натижасида корхона баланси ҳисобидан чиқарилади:

а) тугатиш;

б) сотиш;

в) айирбошлаш;

г) текинга бериш;

д) устав сармоясига муассис улуши сифатида бериш;

е) узоқ муддатли ижара (лизинг) шартномаси бўйича бериш;

ж) камомад ёки йўқотишнинг аниқланиши;

и) иштирокчилар таркибидан иштирокчининг чиқиб кетиши.

Асосий воситалар ишга яроқсизлигини аниқлаш учун корхонада махсус комиссия тузилади. Объектнинг тугати-

лиши комиссия томонидан тузилган асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш бўйича далолатнома (АВ-3-шакли) билан расмийлаштиради. Далолатнома корхона раҳбари томонидан тасдиқланади, бухгалтер эса варақага объект чиқарилган сана ва далолатнома рақамини қайд этади.

Асосий воситалар ишлатиладиган жойларда (корхона устахоналари ва бўлимларида) асосий воситаларнинг инвентарь рўйхатлари (АВ-9-шакли) юритилади, уларда ишлатишда бўлган асосий воситалар объектлари бўйича қисқа маълумотлар келтирилади.

Келиб тушган, ҳисобдан чиқарилган ва корхона ичида ҳаракатланган асосий воситаларнинг инвентарь варақалари, тегишли ёзувлардан кейин ҳисобот ойининг охиригача, тахлаб қўйилмасдан алоҳида сақланади. Бу шунинг учун зарурки, мазкур варақалар асосида асосий воситаларнинг ҳар ойлик эскириши ҳисобланади, бундан ташқари, жорий ой якунлангандан кейин ушбу ойдаги ёзувлари бўлган варақа асосий воситалар табақалаштирилган турлари бўйича гуруҳлаштирилади, ҳар бир тури бўйича қабул қилиниши ва ҳисобдан чиқарилиши айланмалари жамланади ва асосий воситалар ҳаракатини ҳисобга олиш варақаларига ёзиб қўйилади.

Асосий воситалар тўғри баҳоланганлигини текшириш лозим, зеро нотўғри баҳолаш нафақат умумий ҳолатни нотўғри акс этиши, балки қуйидагиларга олиб келиши мумкин:

эскириш нотўғри ҳисобланишига;

солиқлар суммаси нотўғри ҳисобланишига;

бухгалтерия (молиявий) ҳисоботда асосий воситалар қиймати нотўғри акс этирилишига.

Асосий воситалар ҳаракати бўйича операцияларнинг аудиторлик текширувида қуйидагиларга алоҳида эътиборни қаратиш лозим:

асосий воситаларни Устав капиталига бадал сифатида ўтказишда уларнинг дастлабки қиймати, эскириши ва топшириш вақтидаги келишув нархи кўрсатилган рўйхат мавжудлиги. Рўйхатга топшираётган корхона муҳри билан тасдиқланган қабул қилиш-топшириш далолатномасининг иккинчи нусхаси ва ўтказилаётган объектлар бўйича техник ҳужжатлар илова қилинганлиги;

асосий воситаларни сотиб олишда уларнинг дастлабки қиймати, эскириши ва сотиб олиш нархи кўрсатилган сотиб олиш-сотиш далолатномаси расмийлаштирилганлиги;

асосий воситалар тўпланда (масалан, офис учун мебель) сотиб олинганда инвентарь варақага тўпланд таркибига кирувчи активлар бўйича алоҳида ёзувлар киритилганлиги;

асосий воситалар объектлари чет эл валютасига сотиб олинганда объектнинг дастлабки қиймати сотиб олиш пайтида амалдаги курс асосида сўмга қайта ҳисобланган қиймати бўйича ҳисобланганлиги;

вақтинча ишлатишда бўлган капитал қурилиш объектлари, улар доимий ишлатишга қабул қилинганга қадар асосий воситалар таркибига киритилмаслиги ва тугатилмаган капитал қўйилмалар деб ҳисобга олинганлиги;

жорий ижара шарти билан фойдаланишга қабул қилинган асосий воситалар объектлари 001-сонли балансдан ташқари счётада ҳисобга олинганлиги;

асосий воситаларни сотишда амалдаги бозор нархларини қўллаш;

асосий воситалар бепул берилганда уларнинг қиймати берувчи томонидан ҚҚСга тортилиши, аввал асосий воситалар таркибига ҚҚС билан киритилган асосий воситалар бепул берилиши бундан истисно (ишлаб чиқариши бўлмаган жабҳалар учун);

асосий воситалар ишга яроқсизлиги, уларни тиклаш учун таъмирлаш ишларини амалга ошириш мумкин эмаслиги ёки самара бермаслигини аниқлаш ҳамда ҳисобдан чиқариш бўйича тегишли ҳужжатларни расмийлаштириш учун корхонада раҳбар буйруғи билан доимий фаолият кўрсатувчи комиссия тузилганлиги;

агар ускуналар янги қурилиш, фаолият кўрсатаётган корхонани кенгайтириш, қайта қуриш ва техникавий қайтадан жиҳозлаш билан боғлиқ бўлса, мазкур ускуналарнинг рўйхати фаолият кўрсатаётган корхонанинг кенгайтириш, қайта қуриш ва техникавий қайтадан жиҳозлаш режасига киритилганлиги;

ускуналарни бўлақларга ажратиш ва демонтаж қилишдан ҳосил бўлган ва келажакда ишлатиш учун яроқли бўлган барча деталлар, қисмлар ва агрегатлар оморга кирим қилинганлиги ва ушбу операция бухгалтерия ҳисобида тегишли равишда қайд этилганлиги.

4.5. АСОСИЙ ВОСИТАЛАР МАВЖУДЛИГИ, САҚЛАНИШИ ВА УЛАРДАН САМАРАЛИ ФЙДАЛАНИШ ДАРАЖАСИНИ ТЕКШИРИШ

Ушбу вазифани амалга ошириш мақсадида аудитор томонидан қуйидагилар текширилади:

корхонада асосий воситаларни қабул қилиш ва унинг натижаларини расмийлаштириш бўйича комиссия тузилганлиги;

асосий воситаларни сотиб олиш-сотиш шартномалари расмийлаштирилганлиги;

келишилган нархлар бўйича баённомалар расмийлаштирилганлиги;

асосий воситаларни қабул қилиш-топшириш далолатномаларида уларнинг дастлабки қиймати тўғри кўрсатилганлиги;

объектлар қуриб битказилгани ва жиҳозланганидан кейин ёки тиклаш ва қисман тугатилганидан кейин уларнинг дастлабки қиймати тўғри акс эттирилганлиги.

Асосий воситалар объектларини назорат қилиш ва ҳисобга олиш ҳолатини текшириш натижаларига кўра аудитор назорат самарадорлиги тўғрисида хулоса чиқариши мумкин.

Асосий воситалар сақланишининг муҳим шартларидан бири — уларни сифатли инвентаризациядан ўтказиш. Шунинг учун, назорат вақтида инвентаризация тўлиқ ва ўз вақтида ўтказилганлиги, унинг натижалари бухгалтерия ҳисобида тўғри акс эттирилганлигини текшириш лозим. Аудиторга бу аудиторлик таваккалчилигини камайтириш мақсадида корхонада ўтказилган инвентаризация натижалари тўғрилигига қай даражада ишонч ҳосил қилиш учун керак.

Амалдаги меъёрий ҳужжатларга мувофиқ корхонада ҳар йилда камида бир маротаба, лекин ҳисобот йилининг 1 октябрдан аввал бўлмаган муддатда, йиллик ҳисоботлар ва баланс тайёрлашдан олдин инвентаризация ўтказилиши лозим. 19-сонли БҲМСга биноан асосий воситалар ҳар икки йилда бир марта, кутубхона фонди эса ҳар беш йилда бир марта инвентаризациядан ўтказилиши лозимлиги кўрсатиб ўтилган.

Инвентаризациядан олдин хусусий ва ижарага олинган асосий воситалар бўйича инвентарь дафтарлари ва рўйхатлардаги ҳамда техник паспортлари ва бошқа техник ҳужжатларидаги ёзувлар тўлиқлиги текширилади. Агар техник ҳужжатлар ва бухгалтерия ҳисоби регистрларидаги маълумотлар орасида фарқлар аниқланса, уларга тегишли равишда аниқликлар ва тузатишлар киритилади. Асосий воситаларни инвентаризация жараёнида объектлар комиссия томонидан бевосита табиий ҳолатида кўриб чиқилади ва инвентарь рўйхатида уларнинг тўлиқ номлари, ишлатилиши, инвентарь рақамлари, асосий техникавий ва фойдаланиш тавсифлари қайд этилади.

Ҳисобда қайд этилмаган объектлар ёки ҳисоб регистрларида уларга мансуб бўлмаган тавсифлар келтирилган ҳолларда, кўрсатилмаган маълумотлар ва техникавий кўрсаткичлар комиссия томонидан тўлдирилади. Шу вақтнинг ўзида бундай объектларнинг бунёд этиш ёки сотиб олиш вақти, харажатларни молиялаштириш манбалари, уларни қуриш зарурияти, молиявий интизомга риоя қилиниши учун масъул шахслар доираси аниқланади.

Аудитор томонидан қонунчиликка ҳилоф равишда бунёд этилган ёки сотиб олинган асосий воситаларни тасдиқловчи ҳужжатлар аниқланса, аудиторлик текшируви асосий воситалар қонунга ҳилоф равишда сотилганлиги ёки талон-торож қилинганлиги тўғрисидаги хабарга мувофиқ ўтказилаётган бўлса, унда у тўсатдан тафтиш ўтказиш билан бошланади. Бунда аудитор инвентарь варақалари ёки инвентарь дафтари мавжудлиги ва ҳолати, синтетик ва таҳлилий ҳисоб маълумотлари бир бирига мувофиқлигини текширади. Инвентарь варақаларининг маълумотлари инвентарь рўйхати маълумотлари билан, инвентарь рўйхатининг умумий суммаси 0100-сонли счётлар гуруҳи маълумотлари билан, улар ўз навбатида — баланс маълумотлари билан солиштирилади.

Солиштириш вақтида асосий воситаларнинг камомади ёки ортиқчалиги, унинг сабаблари ва айбдор шахслар ҳамда бошқа кўрсаткичларга таъсири аниқланади (асосий воситалар бўйича эскириш ва мол-мулк бўйича солиқ кам ёки кўп ҳисобланиши). Аудитор асосий воситалар жойларда мавжуд эканлигини танлаб олиш усули билан текшириб аниқлайди.

Камомад аниқланган ҳолда, аудитор моддий жавобгар шахслардан тушунтириш хати ва камомадлар қопланишини талаб қилади. Ушбу камомадлар аудиторлик текширувини ўтказиш вақтида қопланиши лозим.

Аудитор асосий воситалар сақланишини текширганда улар моддий жавобгар шахсларга бириктирилганлиги, ёзма равишда моддий жавобгарлик тўғрисида шартномалар тузилганлигини аниқлайди.

Ижарага олинган воситалар ҳар бир ижарага берувчи бўйича алоҳида инвентаризация рўйхатида акс эттирилади ва унда белгиланган маълумотлардан ташқари қўшимча равишда ижара берувчининг номи ва ижара муддати кўрсатилади.

Асосий воситалар ҳаракатининг аудитини ўтказишда асосий воситалар қабул қилиниши ҳисоби бўйича дастлабки ҳужжатлар тўғри расмийлаштирилганлиги ҳамда машина ва ускуналарнинг техник паспортларидаги ёзувлар текширилади. Биринчи навбатда асосий воситаларни қабул қилиш-топшириш далолатномасини тузган комиссия аъзоларининг тегишли билимга эгаллиги аниқланади. Унинг таркибига инвентарь объектлари билан мукамал таниш бўлган мутахассислар киритилиши лозим. Асосий воситалар ҳар бир инвентарь объектига алоҳида тузиладиган қабул қилиш-топшириш далолатномаларига асосан кирим қилинади. Аудиторнинг вазифаси кирим ҳужжатларида инвентарь объектнинг барча реквизитлари ва техник тавсифлари (барпо этилган йили, ишлаб чиқарган завод рақами, қуввати) қайд этилганлиги, унинг тўлиқ жиҳозланганлиги ва ишга яроқли эканлигини текширишдан иборат. Корхонага аввал ишлатилган инвентарь объектлари олинган ҳолда, аудитор уларнинг техник паспортларига асосланиб, ёки лозим бўлса, амалда кўриб чиқиб, эскириш тўғри ҳисобланганлигини текширади.

Жорий ижарага берилган асосий воситалар объектлари ижарага берувчининг балансида ҳисобда туради, ижарага олувчида эса, ижара шартномасида кўрсатилган дастлабки қиймати бўйича балансдан ташқари сўтда ҳисобга олинади. Ижарага олинган объектларнинг таҳлилий ҳисоб регистри сифатида ижарага олинган объектларнинг қабул қилиш-топшириш далолатномасига илова қилинган инвен-

тарь варақасининг нухаси қўлланилади. Аудитор томонидан ушбу тартибга риоя қилиниши ва асосий воситаларнинг ишга яроқли ҳолати ва фойдаланиши қандай таъминланганлиги текширилади.

Капитал қўйилмалар ҳисобидан янги ускуналар олинганда, аудитор ушбу операциянинг иқтисодий жиҳатдан мақсадга мувофиқлиги ва у капитал қўйилмалар ҳисоби, ўрнатилиши лозим бўлган ускуналар, мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-китоблар, келгуси давр харажатлари ва тўловлар счётларида акс эттирилганлигини текширади. Шунингдек, аудитор титул рўйхатлари ва лойиҳа-смета ҳужжатлари мавжудлигини ҳам текширади. У камчиликларни аниқлаб, унинг сабаблари ва айбдор шахсларни аниқлайди ҳамда хато ва камчиликларни бартараф этиш бўйича тадбирларни белгилайди.

Аудит ўтказиш жараёнида, маънавий эскирган, батамом яроқсиз ҳолга келган ва келажакда ишлатиш учун яроқсиз бўлган ускуналар, транспорт воситалари, уларни тиклаш мумкин бўлмаган ёки иқтисодий жиҳатдан мақсадга мувофиқ бўлмаганлиги сабабли ҳисобдан чиқарилиши юзасидан назоратга алоҳида эътиборни қаратиш лозим.

Асосий воситаларга оид объектлар асосли равишда ҳисобдан чиқарилганлиги текширилади. Бунда аудитор ишга яроқсиз ҳолга келган асосий воситаларни тугатиш тартибига оид йўриқномаларга риоя қилинганлигини аниқлайди. Авваламбор, асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш бўйича доимий ишловчи комиссия тегишли билимга эга эканлиги аниқланади. Комиссияга техник хизмат мутахассислари, бош бухгалтер, корхона бўлинмалари ва жамоат ташкилотлар раҳбарлари киритилганлиги ва комиссияга корхона раҳбарининг ўринбосари раислик қилаётганлиги аниқланади. Автомобиллар, кўтаргичлар ҳисобдан чиқарилишини текширганда, тегишли назорат идораларининг (Давлат автомобиль назорати, техник назорат ва бошқалар) ходимлари комиссия ишида иштирок этганликлари аниқланади.

Агар инвентарь объекти эскириш муддатидан кам ишлатилган бўлса, ҳар бир муддатдан олдин чиқариш ҳолатлари алоҳида кўриб чиқилади. Бунда йўл қўйилган зиёнга масъул шахслар аниқланиши ва корхона раҳбарияти то-

монидан йўл қўйилган зиённи қоплаш бўйича ва келгуси фаолиятда бундай камчиликларга йўл қўйилмаслик учун қандай чоралар кўрилганлиги аниқланиши лозим.

Тўлиқ эскирмаган асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш (тугатиш) натижасида вужудга келган зарарларни текшираётганда аудитор улар корхона хўжалик фаолияти натижаларига ўтказилишини аниқлайди.

Асосий воситалар ҳисобдан чиқарилиши (тугатилиши)-ни назорат қилаётганда аудитор уларни қисмларга ажратиш, демонтаж қилиш ва тугатиш операциялари бўйича счётларда акс этиш тартибига риоя қилиниши ҳамда тугатишдан ҳосил бўлган материаллар кирим қилинишини текширади. Ишлатиш учун яроқли бўлган материаллар: эҳтиёт қисмлар, металл чиқиндилари, ўтин ёки иккиламчи хом ашё сифатида сотилиши мумкин бўлган нархларда кирим қилинади.

Асосий воситалар ҳисоби ҳолатини текширганда таҳлилий ҳисоб тўғри ташкил этилганлигига ишонч ҳосил қилиш лозим.

Асосий воситалар юзасидан назорат қилиш ва уларнинг ҳисоби билан чуқурроқ танишиш мақсадида аудитор корхона томонидан ҳисобот тузилган сана ҳолатига кўра барча мавжуд асосий воситаларнинг, уларни турлари бўйича ажратган ҳолда, муфассал рўйхатини тузиб беришни талаб қилади. Ушбу рўйхатга қиймати камайтирилган ёки қиймати қайтадан кўриб чиқилган асосий воситалар объектлари, бошқа корхоналардан ва ташкилотлардан ижарага олинган асосий воситалар тўғрисида маълумотлар илова қилиниши лозим.

Асосий воситалар ҳисобда мунтазам равишда эмас, операциялар содир этилишига қараб акс эттирилади, бу эса, эскириш тўғри ҳисобланишига ва ишлаб чиқариш харажатларига тўғри киритилишига таъсир кўрсатади.

Жамғарилган эскириш ажратмалари ҳисобот тайёрланган сана ҳолатига ҳисобланади. Асосий воситалар рўйхати асосий воситалар мавжудлиги, уларнинг йил давомида ҳаракати тўғрисида кенг қўламда маълумотга эга бўлишига қарамасдан, аудитор асосий воситалар қабул қилиниши, чиқарилиши, ҳаракати тўғрисидаги ҳужжатларни ҳам ўрганиб чиқиши лозим. Ҳужжатлардаги маълумотлар ва улардаги

бухгалтерия ёзувларига асосланиб асосий воситалар ҳаракати бўйича операциялар уларнинг ҳисоби бўйича счётларда тўғри акс этилганлигига ишонч ҳосил қилиш мумкин.

Асосий воситаларнинг ҳисоби бўйича хўжалик операциялари тўғрисидаги маълумотларни тасдиқлаш кенгайтирилган амал ҳисобланади, чунки маълумотларнинг асосий қисми ички ва ташқи ҳужжатларда акс эттирилади.

Счёт-фактуралар, контрактлар, ижара тўғрисидаги келишувлар, суғурта полислари, белгилар, солиқ идораларининг далолатномалари ва бошқа ҳужжатлардан фойдаланиш аудиторга аудит ўтказилаётган объект тўғрисида ишончли маълумот олиш имкониятини яратади.

Агар аудиторларга ҳисоб регистрларидан олинadиган маълумотлардан ҳам ишончлироқ маълумотлар керак бўлса, улар ижара берувчилар, суғурта компаниялари ва давлат идораларига жўнатилган хатлар билан танишиб чиқишлари лозим.

Асосий воситалар бўйича хўжалик операцияларининг ҳужжатли тасдиғи — бу счёт бандини танлаб олиш ва уни охиридан бошланишига қараб ўрганиб чиқиш, яъни ҳисоб ёзувини тасдиқловчи дастлабки ҳужжатларни қидириш жараёнидир. Асосий воситалар бўйича аудиторлар ҳужжатларни танлаш усули асосида, улар амалда қабул қилинганлиги ва тугатилганлиги ҳамда таъмирлаш учун катта миқдорда маблағлар сарфланган харажатлар бандларини аниқлашлари мумкин. Шунингдек, тасодифий танлаш усулини ҳам қўллаш мумкин. Шундай йўл билан ҳисобда акс этилган солиқлар ва асосий воситаларни суғурта қилиш бўйича харажатларни ҳам танлаб олиш мумкин.

Асосий воситалар аудити жараёнида, асосий воситалар бўйича эскиришни ҳисобланиши, улар тугатилиши ва ҳисобдан чиқарилишини баҳолаш бўйича текширувни амалга оширишда қайта санаш усуллари кенг қўлланилади. Тўпланган эскириш арифметик сон кўринишида мавжуд, шунинг учун унинг ҳақиқийлиги фақат қайта санаш йўли билан аниқланиши мумкин.

Асосий воситалар текшируви вақтида қуйидагиларни аниқлаш лозим:

— асосий воситалардан самарадорлик билан фойдаланилганлиги (ушбу кўрсаткич бир қатор йиллар бўйича ўрга-

нилади); маблағлар қайтимини кўтаришга қаратилган тadbирлар мажмуи ишлаб чиқилганлиги ва амалга оширилганлиги (сменалик коэффициентини кўтариш, иш тўхтаб қолишларни камайтириш ва бошқалар). Асосий воситалардан (ижарага олинганлар ва хусусий) қандай фойдаланилади ва улар ишлатилишини ҳисобга олиш қандай ташкил этилган, уларнинг иш билан таъминланганлиги, бекор туриб қолишлар ҳоллари мавжудми, транспорт воситаларидан шахсий эҳтиёжлар учун фойдаланиш; иш билан таъминланмаслик ва бекор туриб қолишлар сабаблари;

— ишлатилмайдиган асбоб-ускуналар мавжудлиги, уларнинг сифати, сақлаш шароитлари; ортиқча ва керакли бўлмаган мол-мулкни сотиш бўйича кўрилган чора-таdbирлар (бундай мол-мулк ҳосил бўлиш сабаблари аниқланади);

— асосий воситаларнинг амалда мавжудлиги ва ҳаракати бухгалтерия ҳисоби маълумотларига мувофиқлиги; балансда ҳисобда бўлган асосий воситалар ҳақиқийлиги ҳисоб маълумотлари кўрсаткичлари корхонада ўтказилган охириги инвентаризация маълумотлари билан солиштириш йўли билан аниқланади; бундан ташқари, аудитор алоҳида ишлаб чиқариш бўлимларида асосий воситаларнинг назоратли инвентаризация ўтказилади;

— асосий воситалар (жамғармалар)га оид бухгалтерия ҳисоби стандартларида кўзда тутилган асосий воситаларни ҳисобга олиш тартибига риоя қилиниши;

— корхонага сотиб олинган асосий воситалар моддий жавобгар шахслар томонидан тегишли ҳужжатларга асосан ўз вақтида расмийлаштирилганлиги ва қабул қилинганлиги; улар бухгалтерия ҳисобида тўлиқ кириш қилинганлиги;

— асосий воситаларнинг ишга туширилиши ўз вақтида расмийлаштирилганлиги;

— яроқсиз ҳолга келган асосий воситаларни тугатилишига оид амалдаги тартибга риоя қилиниши, уларни ҳисобдан чиқарилиши далолатномалар билан тўғри расмийлаштирилганлиги, ушбу далолатномада кўрсатилган маълумотлар (ишлатиш муддатлари, баланс қиймати, эскириш суммаси ва бошқалар) ҳисоб маълумотларига мос келиши; асосий воситалар тугатилишидан ҳосил бўлган моддий бойликлар (эҳтиёт қисмлар, материаллар, иккиламчи металл чиқиндилари, иккиламчи хом ашё) тўлиқ кириш қилинганлиги;

— асосий воситалардан фойдаланишда хўжасизлик ва хатоликларга йўл қўйилиши; ишлаб чиқариш эҳтиёжлари учун сотиб олинган хўжалик асбоб-ускуналари ва мол-мулк аудит қилинаётган корхона ходимларига шахсий фойдаланиш учун берилган ҳоллари мавжудлиги; бундай ҳоллар мавжуд бўлса, мол-мулкдан фойдаланганлиги учун ушбу шахслардан ҳақ олинганлиги;

— бинолар ва иншоотларни таъмирлаш фондига ажратилган маблағлардан тўғри фойдаланганлиги; уларни капитал таъмирлаш кўринишида, капитал қўйилмалар ҳисобига бажариладиган янги қурилиш ёки қайта қуриш амалга оширилганлиги;

— асосий воситалар бўйича белгиланган ягона эскириш меъёрларини қўллаш тартибига риоя қилинганлиги.

Текшириш вақтида асосий воситалар ўз вақтида инвентаризациядан ўтказилганлиги, инвентаризация натижалари тўғри расмийлаштирилганлиги, унинг натижаларини кўриб чиқиш муддатларига риоя қилиниши текширилади.

4.6. АСОСИЙ ВОСИТАЛАРГА ЭСКИРИШНИ ҲИСОБЛАШ ТЎҒРИЛИГИНИ ТЕКШИРИШ

Эскириш — бу асосий воситалар қийматини, ҳисобот даври давомида тизимлашган услубда, босқичма — босқич ишлаб чиқарилган маҳсулот (ишлар, хизматлар) қийматига ўтказишдир.

Асосий воситаларга эскириш ҳисоблашни аудит текширувидан ўтказаётганда аудиторнинг вазифаси асосий воситаларга нисбатан эскиришни ҳисоблаш усуллари тўғри қўлланилганини текшириш ва тасдиқланган меъёрларига риоя қилинаётганини назорат қилишдан иборат. Асосий воситалар объектлари бўйича ҳар ойда эскириш ҳисобланишининг тўғри амалга оширилганлиги катта аҳамиятга эга. Чунки эскириш меъёрларининг билмаган ҳолда ёки атайин белгиланган нормадан ошириш ёки камайтириш маҳсулот (ишлар, хизматлар) таннархини нотўғри аниқлашга, бинобарин, олинган фойда ва бюджетга тўловлар миқдорларини нотўғри ҳисоблашга олиб келади. Натижада мижоз молиявий ҳисоботнинг бухгалтерия баланси ва молиявий натижалари тўғрисидаги ҳисоботларида корхо-

на молиявий ҳолати ва молиявий натижаларга доир маълумотлар БҲМС талабларига мос бўлмаган тартибда келтирилади.

Амортизация ажратмаларининг меъёрлари ҳар бир инвентарь объектнинг дастлабки қийматига нисбатан белгиланган фоиз ҳисобида аниқланади. Уларнинг бир ойлик меъёри бир йиллик меъёрнинг $1/12$ миқдорига белгиланади.

Асосий воситаларнинг янгиланишида корхоналар ва ташкилотларнинг манфаатларини ошириш мақсадида уларнинг фаол қисми (машина, ускуна, транспорт воситалари) бўйича тезлаштирилган эскириш меъёрлари қўлланилади, яъни, ушбу маблағларнинг дастлабки қиймати ишлаб чиқариш ва муомала харажатларига, эскириш бўйича кўзда тутилган меъёрлардан ташқари қисқароқ вақтда тўлиқ ўтказилиши мумкин. Бунинг учун корхоналарга эскириш меъёрларини кўпи билан икки мартаба ошириш рухсат этилган.

Эскириш ҳисобланишини текширганда аудитор фойдаланиш муддатларини ўтаб бўлган ва эскириш тўлиқ ҳисобланиб бўлган асосий воситалар бўйича ҳисобланган эскиришни ҳам текширади.

Аудитор танлаш усулида ҳисобланган эскириш бўйича қайдномаларни текширади. Бунинг учун у Бош китобдаги асосий воситалар эскириши бўйича счётлардан ҳисобланган эскириш бўйича энг кўп фарқлар бўлган ойни танлаб олади. Аудитор бунинг асосланганлигини текширади. Агар эскириш нотўғри ҳисобланганлиги ҳоллари мавжуд бўлса, айбдор шахслар ва сабаблари, шунингдек, ушбу омиллар харажатларга ва фойдага таъсири аниқланади.

Агар корхонада тезлаштирилган эскириш қўлланилса, аудитор у тўғри ҳисобланганлиги ва қўлланилганлигини текширади, чунки тезлаштирилган эскириш асосий воситаларнинг фақат фаол қисми учун қўлланилиши мумкин, бунда меъёр икки баробардан юқори кўтарилиши мумкин эмас.

Жорий ижарага берилган асосий воситалар бўйича эскириш ижарага берувчи томонидан ҳисобланади.

Асосий воситалар бўйича ҳисобланган эскириш суммаси уларнинг ишлатиш жараёнида эскирганлигини кўрсатади, шунинг учун, бухгалтерияда асосий воситалар эскириши

кўпайганлиги ва шу вақтнинг ўзида корхона харажатлари кўпайганлиги тўғрисида ёзув амалга оширилади.

Аудит ўтказиш жараёнида эскиришни ҳисоблашда асосий воситаларнинг барча объектлари ҳисобга олинганлиги, асосий воситалар ҳаракати ҳисобга олинган ҳолда эскириш ҳисобланганлиги, эскириш меъёрлари тўғри қўлланилганлиги текширилади.

Ер участкаларига амортизация ҳисобланмайди. Шунингдек қуйидаги асосий воситалар бўйича амортизация ҳисобланмайди:

- маҳсулдор қорамоллар;
- кутубхона фондлари;
- ҳокимиятларга бўйсунадиган ободонлаштириш иншоотлари;
- қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда консервациялашга ўтказилган фондлар;
- музей қимматликлари;
- архитектура ва санъат ёдгорликлари;
- умумий фойдаланишдаги автомобиль йўллари;
- тўлиқ амортизацияланган асосий воситалар.

Асосий воситалар объектлари бўйича эскириш, ушбу объект бухгалтерия ҳисобига олинган ойдан кейинги ойнинг биринчи санасидан бошлаб ҳисобланади ва ушбу объектнинг қиймати тўлиқ қоплангани ёки хусусий эгаллик қилиш ҳуқуқи ёки бошқа мулк ҳуқуқи тугатилгани муносабати билан бухгалтерия ҳисобидан чиқарилгунгача қадар давом этади.

Асосий воситалар объектлари бўйича эскиришни ҳисоблаш ушбу объект бўйича эскириш тўлиқ қопланган ёки у бухгалтерия ҳисобидан чиқарилган ойдан кейинги ойнинг биринчи куни тўхтатилади.

Асосий воситалар объектлари бўйича ҳисобланган эскириш бухгалтерия ҳисобида у тегишли бўлган ҳисобот даври бўйича акс этилади ва корхона ушбу ҳисобот даврида фаолият натижалари қандай бўлганлигидан қатъи назар ҳисобланади.

Асосий воситалар объектлари бўйича ҳисобланган эскириш бухгалтерия ҳисобида акс этилиши тегишли суммалар алоҳида счётда жамлаш йўли билан амалга оширилади.

2004 йил 30 январдан бошлаб 2003 йил 9 октябрда Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан тасдиқланган ва Адлия вазирлигида 2004 йил 20 январда 1299-сон билан рўйхатдан ўтган 5-сонли «Асосий воситалар» Ўзбекистон Республикаси БҲМСсига мувофиқ эскиришни ҳисоблаш тартиби ўзгартирилган.

Стандарт кучга киритилгунга қадар фақат бир хил, яъни тўғри чизиқли усул қўлланилар эди. 1999 йил 1 январдан бошлаб эскиришни ҳисоблаш бўйича қўшимча равишда куйидаги усуллар жорий этилган:

1) эскириш ҳисобланишининг бир текисда (тўғри чизиқли) усули;

2) эскиришни ишлаб чиқарилган маҳсулот, бажарилган ишлар ҳажмига мутаносиб ҳолда ҳисоблаш усули (ишлаб чиқариш);

3) ҳисобдан чиқаришнинг тезлаштирилган усули:

а) камайиб борувчи қолдиқ усули;

б) фойдали ишлатилган йиллар йиғиндиси бўйича қийматни ҳисобдан чиқариш (кумулятив усули).

Ҳисобланган эскириш суммаси эскириш ажратмалари кўринишида мунтазам равишда бутун фойдали ишлатиш ёки меъёрий хизмат қилиш муддати давомида субъект харажатларига тақсимланади.

Эскириш ҳисобланишининг бир текисда (тўғри чизиқли) усули шундан иборатки, бунда эскириш (амортизация) бир маромда, тенг бўлган улушларда, асосий воситалардан фойдали ишлатилиши муддати давомида уларнинг қийматилан келиб чиқиб ҳисобланади.

Эскиришни ишлаб чиқариш усули бўйича ҳисоблаш асосий воситалар фойдали хизмат муддатларида ишлаб чиқариш бирликларини ҳисобга олишга асосланган.

Ушбу усул бўйича ҳар йилги эскириш миқдорини аниқлаш учун объектнинг бутун фойдали ишлатиш муддати бўйича умумий баҳоланадиган жамланган иш маҳсули ва ушбу аниқ йилдаги иш маҳсулини билиш лозим. Иш маҳсули сифатида ишлаб чиқариладиган маҳсулот бирлиги, ишлатилган соатлар миқдори ва бошқалар бўлиши мумкин.

Асосий воситалар жадаллик билан ишлатилганда ҳамда мий-техникавий тараққиётнинг таъсири катта бўлганда, асосий воситаларнинг эскириши тезлаштирилган йўл би-

лан ифодаланади ва улар қуйидаги усуллар билан ҳисобланади: эскириш меъёрлари икки баробар оширилган ҳолда камайиб борувчи қолдиқ усули ва йиллар йигиндиси усули (кумулятив усул).

Камайиб борувчи қолдиқ усул активнинг фойдали ишлатиш даври бўйича эскириш суммаси камайиб боришлигини англатади. Ушбу усулнинг маъноси шундан иборатки, бунда бир текисда (тўғри чизиқли) усулида қўлланиладиган эскириш меъёрлари икки баробарга кўпайтирилади ва асосий воситаларнинг қолдиқ қиймати нисбатан қўлланилади.

Йиллар йигиндиси (кумулятив) усул — бунда ҳар бир йилда эскириш меъёрлари эскиришнинг охиригача қолган эскириш қийматининг улуши сифатида аниқланади. Улуш эскириш ажратмалари тугалланишигача қолган тўлиқ йиллар миқдорини эскириш муддатини ташкил этувчи йиллар йигиндисига бўлиш йўли билан аниқланади.

Турли хил асосий воситалар учун эскириш ҳисоблашнинг турли хил усулларини қўллаш мумкин. Бунда асосий воситаларнинг бир турига фақат бир хил эскириш ҳисоблаш усулини қўллашга йўл қўйилади.

Эскиришни ҳисоблаш учун танлаб олинган усул ҳисоб сийёсатида белгиланиши ва бир ҳисобот давридан иккинчи ҳисобот давригача қўлланилиши ҳамда йил давомида ўзгартирилмаслиги лозим.

Қўлланиладиган эскиришни ҳисоблаш усулидан қатъи назар, ҳисобот йили давомида асосий воситалар объектлари бўйича эскириш ажратмалари ҳар ойда йиллик сумманинг $1/12$ миқдорида ҳисобланади.

Асосий воситаларни эскириш ажратмаларининг тегишли гуруҳлари бўйича тўғри ажратиш муҳим аҳамиятга эгадир.

Эскириш харажатлар счётлари ёки бошқа манбалар бўйича тўғри ўтказилганлигини текшириш учун асосий воситалар ишлаб чиқариш турларга мансуб ёки мансуб эмаслигини аниқлаш лозим.

Эскириш ҳисобланишини текшираётганда аудитор асосий воситалар бўйича эскириш ҳисобланишига, масалан, ижтимоий-маданий объектлар бўйича эскириш маҳсулот таннархига киритилаётганлигига алоҳида эътибор қаратиши лозим.

Ҳозирги пайтда кўпчилик корхоналар фаолият кўрсатмасдан туриб қолишлиги ёки икки сменадан кам ишлаётганликлари муносабати билан, асосий воситалар захирада сақланмоқда ёки консервация қилинган. Эскириш ҳисобланиши бир текисда тўхтатилиши ёки амалдаги меъёрларга камайтирувчи коэффициентларни қўллаш текширув ўтказишнинг муҳим элементи ҳисобланади (эскиришни ҳисоблаш бўйича кўпчилик меъёрлар ускуналарнинг икки сменада ишлатилиши асосида белгиланганлигини унутмаслик керак).

Тўлиқ эскириб бўлган асосий воситалар бўйича эскириш ажратмалари ҳисобланиб борилаётганлигини текшириш муҳим аҳамиятга эгадир.

Эскириш меъёрларини белгилашда, айниқса ҳужжатларда шифрлар қайд этилмаган асосий воситалар объектлари бўйича хатоликларга йўл қўйилмаётганлигини текшириш лозим.

Корхонанинг БҲМС талаблари асосида ҳисобланган эскириш (амортизация) ажратмалари суммаси солиқ талабларидан фарқли чиқмаслиги мақсадида Солиқ кодексида асосий воситаларнинг асосий турлари бўйича эскириш меъёрлари белгиланган. Улар қуйидагича:

1. Енгил автомобиллар, такси, йўлларда фойдаланиш учун қўлланиладиган автотрактор техникаси, махсус асбоб-ускуналар. Компьютерлар, периферия қурилмалари ва маълумотларни қайта ишлаш ускуналари — 20%.

2. Юк автомобиллари, автобуслар, махсус автомобиллар ва автотиркамалар; саноатнинг барча тармоқлари, ишлаб чиқариш учун машиналар ва ускуналар; темирчилик-преслаш ускуналари; қурилиш ускуналари; қишлоқ хўжалик машиналари ва ускуналари; офис учун мебель — 15%.

3. Темир йўл, денгиз, дарё ва ҳаво транспорти воситалари; кучланиш машина ва ускуналари; иссиқлик техникавий ускуналари, турбина ускуналари, электр двигатель ва дизель-генераторлар; электр қувватини узатиш ва алоқа қурилмалари; қувурлар — 8%.

4. Бинолар, иншоотлар ва қурилмалар — 5%.

5. Бошқа гуруҳларга киритилмаган эскириш ҳисобланадиган объектлар — 10%.

Асосий воситалар бўйича амортизация суммалари солиқ ва бухгалтерия стандартлари талаблари бўйича турлича чиқмаслигини таъминлаш барча ривожланган давлатлар солиқ ва бухгалтерия ташкилотларининг диққат марказидаги масаладир. Хусусан, АҚШда корхоналар US GAAP талаблари бўйича акс эттирилган асосий воситалар ва улар бўйича эскириш суммаларини даромад солиғи ҳисоблаш мақсадида АҚШ Солиқ қўмитаси (Internal Revenue Service) томонидан ишлаб чиқилган ACRS (Accelerated cost recovery system / 1986 йилдан MACRS) тизими бўйича ҳисоблайдилар. Ушбу тизим республикамиз Солиқ кодексида келтирилгани сингари асосий воситаларнинг асосий гуруҳлари бўйича йиллик эскириш фоизларини, фойдали муддати ва эскириш ҳисоблаш услубини белгилайди. Мисол учун, асбоб-ускуналар еттинчи гуруҳда туради ва улар бўйича эскириш камайиб борувчи қолдиқ усули бўйича ҳисобланиши шарт.

Эскириш ҳисобланиши назорат қилинганда айрим корхоналарга (масалан, кичик корхоналар ва бошқалар) ишлаб чиқариш фондларининг фаол қисми бўйича эскириш ҳисоблашининг тезлаштирилган усулини қўллаш рухсат этилганлигини унутмаслик керак. Эскириш ҳисоблашнинг тезлаштирилган усули корхона томонидан ҳисоб сиёсатининг элементи тариқасида қўлланилади ва расмийлаштирилади.

Аудитор томонидан хатолар ва камчиликлар аниқланганда, улар мижозга маълумот учун тақдим этилиши, уларни тўғрилаш, регистрлар ва ҳисобот шаклларига тегишли тузатишлар киритиш бўйича тавсиялар берилиши лозим.

Эскиришни ҳисоблашда йўл қўйилган барча хатоликлар ва камчиликлар бўйича кўп ёки кам ҳисобланган эскириш суммалари аниқланади. Улар маҳсулот қиймати ва молиявий натижаларга қандай таъсир кўрсатганлиги, хатолар ва камчиликларга йўл қўйган шахслар ва сабаблари аниқланади, келажакда бундай камчиликларга йўл қўймаслик учун чора-тадбирлар белгиланади.

4.7. АСОСИЙ ВОСИТАЛАРНИ ҲИСОБДАН ЧИҚАРИЛИШИ ВА ТУГАТИЛИШINI ТЕКШИРИШ

Чиқиб кетадиган асосий воситалар объектнинг қиймати баланс ҳисобидан чиқарилади.

Аудитор асосий воситалар қуйидагилар натижасида корхона баланси ҳисобидан чиқарилишини текширади:

- а) тугатиш;
- б) сотиш;
- в) айирбошлаш;
- г) текинга бериш;
- д) устав сармоясига муассис улуши сифатида бериш;
- е) узоқ муддатли ижара (лизинг) шартномаси бўйича бериш;
- ж) камомад ёки йўқотишнинг аниқланиши;
- и) иштирокчилар таркибидан иштирокчининг чиқиб кетиши.

Асосий воситалар объекти қисман тугатилган ҳолатда унинг бошланғич (тиклаш) қиймати ва жамланган амортизацияси тегишлигича объектнинг тугатилган қисмининг бошланғич (тиклаш) қиймати ва жамланган амортизацияси суммасига камайтирилади.

Аудитор асосий воситалар объектларининг чиқиб кетишидан молиявий натижа (фойда ёки зарар) асосий воситаларнинг чиқиб кетишидан олинган даромаддан уларнинг қолдиқ (баланс) қийматини, асосий воситаларнинг чиқиб кетиши билан боғлиқ бўлган билвосита солиқлар ва харажатларни чегириб ташлаш орқали аниқланишини текширади.

Асосий воситалар объектларининг чиқиб кетишидан кўрилган молиявий натижани (фойда ёки зарарни) аниқлашда илгари қайта баҳоланган асосий воситалар объектларини қўшимча баҳолаш суммаси, мазкур асосий воситалар объектини илгариги қўшимча баҳолашлар суммасининг илгариги арзонлаштиришлар суммасидан ошиб кетиши «Мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар» счёти бўйича захира сармоясини бир йўла камайтириш билан асосий воситаларнинг чиқиб кетишидан олинган даромад таркибига киритилади.

Асосий воситаларнинг ҳисобдан чиқарилиши билан боғлиқ муомалаларни текширишдан мақсад қуйидагиларни аниқлашдан иборат:

асосий воситанинг дастлабки (тиклаш) қиймати ва ҳисобдан чиқарилаётган вақтдаги жамғарилган эскириш суммаси тўлиқ ва тегишли тарзда уларни ҳисобга оладиган счётлардан ҳисобдан чиқарилганлигини;

ушбу муомалалар натижасида ҳосил бўлган молиявий натижалар (фойда ёки зарар) фойда ва зарарлар счётида тўғри акс эттирилганлиги.

Бунда қуйидаги амаллар бажарилиши мумкин:

ҳисобот даври давомида ҳисобдан чиқарилган асосий воситалар объектларининг ҳисобдан чиқарилаётган кундаги бошланғич қиймати ва жамғарилган эскириш суммаси кўрсатилган рўйхатини олиш; ҳисобдан чиқарилиш сабаби; сотиш баҳоси; ҳисобдан чиқаришнинг молиявий натижаси. Олинган ахборотлар маълумотларини 0110-0190 счётлар кредити, 0210-0290-счётлар дебети бўйича маълумотлар, 9210, 9310 ва 9430-счётлар маълумотлари билан солиштириш;

асосий воситани ҳисобдан чиқаришга доир муомалани амалга ошириш учун тегишли рухсатнинг мавжудлиги ва уларнинг ҳужжатлаштирилишини текшириш;

ҳисобдан чиқаришга доир ҳар бир муомала бўйича асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш ва молиявий натижасини аниқлашнинг тўғрилигини таҳлил қилиш.

Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши ва алмаштирилиши билан боғлиқ фойда ва зарарлар молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботда тўғри акс эттирилганини текшириш ҳам аудиторнинг муҳим вазифаси ҳисобланади. Аммо халқаро амалиётда, хусусан US GAAP талабларига кўра эски АВлар шу эски АВ билан бир хил мақсадларга ишлатиладиган янги АВларга алмаштирилаётган бўлса ва алмаштириш шартномасига кўра эски АВ учун янги АВ қийматининг 25%гача нақд пул тўланаётган бўлса, янги АВни олган корхона эски АВ ва янги АВ қиймати ўртасидаги фарқни даромад сифатида тан олиши таъқиқланади.

Аудитор асосий воситалар ҳисобдан чиқарилишини текшириш чоғида ҳисобдан чиқарилиш сабабини, муомаланинг мақсадга мувофиқлигини ва қонунийлигини аниқ-

лайди. Бунда асосий воситаларни сотиш учун тузилган шартномалар, ҳисобдан чиқариш далолатномалари, асосий воситаларни қабул қилиш-топшириш далолатномаси, аналитик ҳисоб маълумотларидан фойдаланилади.

Аудитор асосий воситаларни ҳисобдан чиқаришда асос бўлган АВ-1 ва АВ-3-шакллардаги далолатномалар маълумотларини текшириши лозим. Бу далолатномаларда ҳисобдан чиқарилаётган асосий воситаларнинг дастлабки қиймати ва эскириш суммаси акс эттирилади. Аудитор ҳисобдан чиқарилган асосий воситаларнинг инвентарь карточкалари картотекадан олиниб, далолатномага илова қилинганлигига ишонч ҳосил қилиши керак. Шунингдек, асосий воситаларнинг турган ўрин бўйича инвентарь рўйхатида ҳам тегишлича қайд қилинганлиги текширилади.

Амалдаги счётлар режаси ва уни қўллаш йўриқномасига мувофиқ, ҳисобдан чиқарилиш сабабидан қатъий назар (бепул бериш, устав капиталига ҳисса сифатида бериш, молияланадиган лизинг шартномаси бўйича бериш, табиий офатлар ва фавқулодда ҳолатлар, ўғирланиш ва камомад) асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш бўйича барча муомалалар 9210-«Асосий воситаларнинг ҳисобдан чиқарилиши» счётида акс эттирилади.

Аудитор асосий воситаларни ҳисобдан чиқаришга доир муомалаларни ҳисобга олишда 9210-счётнинг қўлланилаётганлигини, бу счётнинг дебети ва кредити бўйича ёзувларнинг тўғри акс эттирилганлигини ҳамда асосий воситалар сотилиши ва бошқача тарзда ҳисобдан чиқарилишининг молиявий натижалари тўғри аниқланганлигини текшириш зарур.

Асосий воситалар чиқиб кетганида уларнинг дастлабки қиймати асосий воситаларни ҳисобга олишнинг тегишли счётлари кредитидан 9210-«Асосий воситаларнинг ҳисобдан чиқарилиши» дебетига ҳисобдан чиқарилади.

Асосий воситалар чиқиб кетганида улар бўйича жамғарилган эскириш суммаси 0210-0290-счётлари дебетидан 9210-«Асосий воситаларнинг реализацияси ва бошқача чиқиб кетиши» счёти кредитига ҳисобдан чиқарилади.

Асосий воситаларни қайта баҳолаш бўйича резерв капиталидаги сумма ҳам ҳисобдан чиқарилиши лозим. Ушбу сумма ҳисобдан чиқарилганда 8510-«Мулкни қайта баҳо-

лаш бўйича тузатишлар» счёти дебетидан 9210-«Асосий воситаларнинг ҳисобдан чиқарилиши» счётининг кредитида акс эттирилади.

Асосий воситаларни четга сотишдан тушган тушум 9210-«Асосий воситаларнинг ҳисобдан чиқарилиши» счёти кредити бўйича 4890-«Бошқа шахсларнинг қарзлари-жорий қисми» ва 0990-«Бошқа узоқ муддатли дебиторлик қарзлари» счётлари дебети билан корреспонденцияда акс эттирилади.

Тўлиқ амортизация қилинмаган асосий воситаларнинг реализация қилинишидан кўрилган фойда (зарар) реализация қилинадиган асосий воситаларнинг бошланғич (тиклаш) қиймати, ҚҚС ҳамда сотиш харажатлари ва тушумларига тўғриланган, ойнанинг I-санасига ҳисобланган эскириш ўртасидаги фарқ сифатида аниқланади.

Мисол. «МАДИНА» МЧЖда август ойида принтер ҳисобдан чиқарилди: баланс қиймати 800000 сўм, эскириш қиймати 400000 сўм. Асосий воситанинг сотиш қиймати 500000 сўм.

Аудитор молиявий натижани аниқлаб, муомалага қуйидагича проводка берилганлигини текширади:

— баланс қиймати ҳисобдан чиқарилди:

Дебет 9210-«Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши» — 800000 сўм,

Кредит 0150-«Компьютер жиҳозлари ва ҳисоблаш техникаси» — 800000 сўм;

— эскириш қиймати ҳисобдан чиқарилди:

Дебет 0250-«Компьютер жиҳозлари ва ҳисоблаш техникасининг эскириши» — 400000 сўм,

Кредит 9210-«Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши» — 400000 сўм;

— принтернинг сотиш қийматига:

Дебет 4890-«Бошқа шахсларнинг қарзлари-жорий қисми» — 500000 сўм,

Кредит 9210-«Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши» — 500000 сўм;

— ҚҚС ҳисоблаб ёзилди. ҚҚС суммаси асосий воситаларнинг шартномавий қиймати ва қолдиқ қиймати ўртасидаги фарқдан аниқланади. Солиққа тортиладиган база 500000 — (800000 — 200000) = -100000 сўмдан иборат;

$ҚҚС = 100000 \times 20 : 120 = 16667$ сўм;

Дебет 9210-«Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши» — 16667 сўм,

Кредит 6410-«Бюджетга тўловлар бўйича қарзлар» — 16667 сўм;

— Асосий воситани сотишдан фойда олинди $(500000 - 400000 - 16667) = 83333$ сўм:

Дебет 9210-«Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши» — 83333 сўм,

Кредит 9310-«Асосий воситаларнинг чиқиб кетишидан фойда» — 83333 сўм.

Аудиторлик текшируви жараёнида тўлиқ амортизация қилинган асосий воситаларни бепул беришдан кўрилган зарарлар мазкур асосий воситаларнинг бошланғич (тик-лаш) қиймати ҳамда берилган ойдан олдинги ойнинг I-санасига ҳисоблаб ёзилган ва бераётган тараф томонидан тўланадиган ҚҚС суммасига кўпайтирилган эскириш ўрта-сидаги фарқ сифатида аниқланади.

Бошланғич қиймати 932000 сўм бўлган компьютер бошқа корхонага бепул берилган, эскириш суммаси — 400000 сўм.

Асосий воситани бепул беришдан кўрилган зарар суммаси қуйидагига тенг: $932000 - 400000 = 532000$ сўм. Ушбу муомалаларга қуйидагича проводка берилади:

— баланс қиймати ҳисобдан чиқарилди:

Дебет 9210-«Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши» — 932000 сўм,

Кредит 0150-«Компьютер жиҳозлари ва ҳисоблаш техникаси» — 932000 сўм;

— эскириш қиймати ҳисобдан чиқарилди:

Дебет 0250-«Компьютер жиҳозлари ва ҳисоблаш техникасининг эскириши» — 400000 сўм,

Кредит 9210-«Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши» — 400000 сўм;

— Компьютерни бепул беришдан зарар кўрилди $(932000 - 400000) = 532000$ сўм:

Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар» — 532000 сўм,

Кредит 9210-«Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши» — 532000 сўм.

Аудитор томонидан мол-мулкни бепул беришдан кўрилган зарарлар тескари ҳисоблаш йўли билан бераётган корхонада солиққа тортиладиган базага киритилиши текширилади.

Асосий воситалар бошқа корхонанинг устав капиталига бадал сифатида киритилиши мумкин.

Корхона бошқа корхонанинг устав капиталига бошланғич қиймати 520000 сўм бўлган, 700000 сўм шартнома баҳосига эга бўлган ҳамда эскириш 208000 сўм бўлган компьютерни улуш сифатида киритди. Ушбу муомалаларга куйидагича проводкалар берилганлиги текширилади:

Бошланғич қийматни ҳисобдан чиқариш:

Дебет 9210-«Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши» — 520000 сўм,

Кредит 0150-«Компьютер жиҳозлари ва ҳисоблаш техникаси» — 520000 сўм;

— эскириш қиймати ҳисобдан чиқарилди:

Дебет 0250-«Компьютер жиҳозлари ва ҳисоблаш техникасининг эскириши 208000 сўм,

Кредит 9210-«Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши» — 208000 сўм;

— шартномавий бозор баҳоси бўйича узоқ муддатли инвестициялар:

Дебет 0620-0690-«Узоқ муддатли инвестициялар» — 700000 сўм,

Кредит 9210-«Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши» — 700000 сўм.

Ҳисобланган ҚҚС суммаси 64667 ($388000 \times 20 : 120$):

Дебет 9210-«Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши» — 64667 сўм,

Кредит 6410-«Бюджетга тўловлар бўйича қарзлар» — 64667 сўм.

Шартнома қийматининг баланс қийматидан ошиб кетишининг акс эттирилиши:

Дебет 9210-«Асосий воситаларнинг бошқача чиқиб кетиши» — 323333 сўм,

Кредит 8520-«Резерв капитали» — 323333 сўм.

Устав капиталига бадал киритишда шартнома қийматининг баланс қийматидан ошиб кетиши корхона даромди бўлиб ҳисобланмайди ва солиққа тортилмайди.

4.8. АСОСИЙ ВОСИТАЛАРНИ ТАЪМИРЛАШ ХАРАЖАТЛАРИНИ ТЕКШИРИШ

Асосий воситалар объектини ишчи ҳолатида сақлаб туриш уларни таъмирлаш (жорий, ўртача ва капитал тарзда) асосида амалга оширилади.

Жорий таъмирлаш — асосий воситалар объектини ишчи ҳолатида сақлаб туриш мақсадида амалга ошириладиган таъмирлашдир.

Ўртача таъмирлашда — таъмирланаётган агрегатни қисман ажратиш ва деталларнинг қисмларини тиклаш ёки алмаштириш амалга оширилади.

Ускуналар ва транспорт воситаларини капитал таъмирлаш — агрегатни тўлиқ ажратиш илғиш амалга ошириладиган таъмирлашдир, базавий ва корпус деталлари ва узелларини таъмирлаш, барча эскирган деталлар ва узелларни алмаштириш ёки тиклаш ҳамда агрегатни йилғиш, сошлаш ва синаб кўришдир.

Бинолар ва иншоотларни капитал таъмирлаш — базавий ва корпус деталлари ва узелларини таъмирлаш, барча эскирган конструкцияларнинг деталлари ва узелларини алмаштириш ёки тиклаш амалга ошириладиган таъмирлашдир.

Аудитор объектни ишчи ҳолатида тутиб туриш ва ундан фойдаланишдан келгусида олинадиган иқтисодий фойданинг белгиланган бошланғич суммасини олиш учун амалга ошириладиган харажатлар улар дахлдор бўлган ҳисобот давридаги харажатлар таркибига киритилишини текширади. Ишлаб чиқаришдаги асосий воситаларни ишчи ҳолатида сақлаб туришга доир харажатлар (техник кўриқдан ўтказиш ва ҳолатини яхшилашга оид харажатлар) ҳамда ишлаб чиқаришдаги асосий воситалар объектларининг барча турдаги таъмирланишини (жорий, ўртача, капитал тарзда) ўтказиш харажатлари маҳсулот (ишлар, хизматлар)нинг ишлаб чиқариш таннархига киритилади, маъмурий ва ижтимоий-маданий вазифаларни амалга ошириш учун мўлжалланган асосий воситалар объектлари бўйича эса — давр харажатлари таркибига киритилади.

Агар битта асосий воситада турлича фойдали ишлатиш муддатига эга бўлган бир нечта мустақил объектлар мав-

жуд бўлса, тиклаш чоғида ҳар бир бундай объектни ал-маштириш, чиқиб кетиши ва мустақил инвентарь объек-тини харид қилиш сифатида ҳисобга олинади.

Асосий воситалар фойдаланиш жараёнида уларнинг физик хоссаси йўқолиб боради. Уларни тиклаш учун кор-хона таъмирлаш ишларини ўтказиши мумкин.

Аудитор таъмир ишлари бошланишига қадар нуқсон-лар қайдномаси асосида тузиладиган сметаларга мувофиқ ҳар бир объект бўйича меъёрий харажатлар миқдори аниқланганлигини текширади. Сметада таъмирнинг барча турлари учун харажатлар аниқ бир жиҳоз турини таъмир-лашнинг меҳнат талабларини тавсифлайдиган мураккаб-лик бирлигига тўғри келадиган меъёрлар бўйича ёки улар-нинг тури ҳамда режалаштирилган иш ҳажми бўйича ха-ражатлар меъёрлари асосида ҳисоблаб чиқарилганлигига аудитор алоҳида эътиборни қаратиши лозим.

Корхона асосий воситаларини таъмирлаш пудрат ёки хўжалик усулида бажарилиши мумкин.

Пудрат усулида бажарилганда корхона таъмирлаш — қурилиш ташкилоти билан пудрат шартномасини тузади. Хўжалик усулида эса таъмир ўз кучи билан амалга оши-рилади.

Иккала усулда ҳам таъмирлаш харажатлари ишлаб чи-қариш харажатлари ҳисобидан қопланади. Бунинг учун эса корхоналарнинг ҳисоб сиёсатида биноан махсус захира ташкил этилиши мумкин. Ўзбекистон Республикаси Мо-лия вазирлиги руҳсати билан зарурат бўлганда, айрим тар-моқларнинг хўжалик юритувчи субъектлари захирани таш-кил этади. Захирага ажратмалар суммаси корхонанинг ўзи мустақил белгилайдиган меъёрий миқдорда ҳар ойда маҳ-сулот таннархига ўтказилиб боради.

Захирага ажратмалар суммаси ҳар бир ҳисобот йили охирида қайта кўриб чиқилади ва зарурат бўлганда янги молия йил учун ажратмалар миқдори кўпайтирилиши ёки камайтирилиши мумкин.

Захирага ажратмалар суммаси бухгалтерия ҳисобида 8910-«Келгуси давр харажатлари ва тўловлари резерви» счётида ҳисобга олиб борилади. Ушбу счёт пассив бўлиб, у бўйича сальдо ремонт ишларида фойдаланилмаган за-хира суммасини акс эттиради. Дебет бўйича оборот — за-

хирадан ремонт ишларини бажариш билан боғлиқ иш ва хизматлар ҳақини тўлашда фойдаланишни, кредит бўйича оборот эса — корхона харажатларига киритиш ҳисоби-га ҳар ойда яратиладиган захира суммасини тавсифлайди.

Аудитор таъмирлаш харажатларини ишлаб чиқариш харажатларига қўшишнинг тўғрилигини корхонада қабул қилинган ҳисоб юритиш сиёсатидан келиб чиқиб, унинг ўзгариш ҳолларида эса сабабини ва ушбу вазиятнинг молиявий натижага таъсирини текшириши лозим.

Асосий воситаларга эскириш ҳисоблаш ва таъмирлаш бўйича корхонада қандай ҳисоб юритиш сиёсати қабул қилинганлигини аниқлаш учун 8910-«Келгусидаги харажатлар ва тўловлар учун резервлар» счётининг маълумотлари билан танишиш зарур. Агар 8910 счётда алоҳида «Таъмирлаш фонди» деган аналитик счёт ажратилган бўлса, ушбу фондга қилинган ажратмаларнинг ҳажми қанчалик асосланганлиги (иқтисодий ҳисоб-китоблар билан тасдиқланганлиги)га ишонч ҳосил қилиш зарур. Ажратмалар ҳажми асосий воситалар турлари бўйича табақаланган ёки ажратмаларнинг ягона меъёри ўрнатилган бўлиши мумкин. Агар ягона меъёрни қўллаш, аудитор нуқтаи назаридан, таннархнинг асоссиз кўтарилиши ва солиққа тортиладиган базанинг пасайишига олиб келса, у бундай ҳолатни аудиторлик ҳисоботида кўрсатиб ўтиши лозим.

Таъмирлаш фондига ажратмаларнинг ягона меъёрида, агар бино ва иншоотларнинг қиймати умумий балансда салмоқли ўрин тутса, аудитор кейинги йилларда қандай ажратмалар меъёрлари қўлланилганини кўриб чиқиши лозим. Асосий воситалар (бинолар, иншоотлар, транспорт воситалари, машиналар ва қурилмалар)нинг хизмат қилиш муддатлари хилма-хил, шунинг учун амортизация ажратмаларининг ягона меъёрларини қўллаш унчалик тўғри эмас. Бошқа томондан, машина ва қурилмаларни ҳар хил иш сменаларида, алоҳида технологик муҳит ва шунга ўхшаш юқори даражада эскиришга олиб келадиган шароитларда ишлатиш ҳам таъмирлаш фондига қилинадиган ажратмаларни тезлаштиришни тақозо этади. Пудрат шартномаси бўйича ҳисобланган суммалар, ижтимоий суғурта фондида ажратмалар ва транспорт солигидан ташқари, меҳнат ҳақи сарфлари (бюджетдан ташқари фондларга ажратма-

лар билан биргаликда) каби харажатларга қўшилади. Аудитор таъмирлаш фондига ажратмалар меъёрларининг техник-иқтисодий асоси (ҳисоб-китоби)нинг мавжудлиги ва ҳар ойлик ажратмалар қилишда уларга риоя қилинганлигига ишонч ҳосил қилиши лозим.

Пудрат усулида бажарилган таъмирлаш ишлари аудитининг хусусиятларидан келиб чиққан ҳолда таъмирлаш ишлари тузилган шартномалар асосида пудратчи ташкилотлар томонидан бажарилади, бунда 6010-«Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар» счётида акс эттириладиган, корхонанинг таъмирлаш ташкилотлари билан ҳисоб-китоблари текшириш объектлари бўлиб ҳисобланади. Шунингдек, таъмирлаш ишлари тадбиркор жисмоний шахслар ёки тадбиркор бўлмаганлар билан тузилган пудрат шартномаларига асосан ҳам бажарилиши мумкин. Сарфларни ишлаб чиқариш харажатларига қўшиш фақат таъмирлаш ишларини бажариш сметаси шартнома билан кўзда тутилган ҳолатдагина мумкин. Агар бундай бўлмаганда, жисмоний шахслар билан тузилган пудрат шартномалари бўйича бажарилган ишлар учун қилинган харажатлар корхонанинг соф фойдаси ҳисобига ҳисобдан ўчирилиши лозим. Жисмоний шахслардан бюджетга даромад солиғи ушланиши ва ўтказиб берилиши лозим.

Хўжалик усулида бажарилган таъмирлаш ишлари аудитининг хусусиятлари. Аввал таъкидлаб ўтилганидек, таъмирлаш фонди ташкил этмайдиган кўпчилик корхоналар барча қилган харажатларини уларнинг пайдо бўлишига қараб маҳсулот ишлаб чиқариш (иш бажариш, хизмат кўрсатиш) харажатларига қўшади. Катта ва ўрта корхоналарда махсус таъмирлаш хизматлари (цехлар, участкалар) бўлиши мумкин. Бундай бўлинмаларнинг харажатлари амалда таъмирлаш турлари: жорий, ўрта, капитал таъмирлаш бўйича 2310-«Ёрдамчи ишлаб чиқаришлар» счётининг «Таъмирлаш устахонаси» аналитик счётида олдиндан йиғилиб таъмирлаш ишлари тугалланганидан кейин корхонада қабул қилинган ҳисоб юритиш сиёсатига кўра 2310-счёт кредитидан асосий ишлаб чиқариш счётлари 2010-счётининг дебетида ўтказилади. Капитал ва ўрта таъмирлаш учун сметалар тузилган бўлиши лозим. Буларнинг ҳаммаси аудитор томонидан текширилади.

4.9. АСОСИЙ ВОСИТАЛАР ИЖАРА МУНОСАБАТЛАРИНИ ТЕКШИРИШ

Корхонадаги асосий воситалар ўзиники, ижарага ва лизинг шартномаси асосида олинган бўлиши мумкин. Ўз асосий воситалари корхонага тегишли бўлиб, ижарага ёки лизингга олинганлари эса қисқа муддатли (оператив) ижара, узоқ муддатли ижара ва лизинг шарти билан олинган бўлади. Лизинг олувчи ва лизинг берувчи ўртасидаги ўзаро муносабатлар Фуқаролик кодекси, «Лизинг тўғрисида»-ги Қонун ва бошқа тегишли ҳуқуқий-меъёрий ҳужжатлар талабларига риоя қилинган ҳолда, ёзма равишда тузилган ижара (лизинг) шартномасига мувофиқ тартибга солиб турилади.

Оператив ижара бўйича олинган асосий воситаларни текширишда, аввало, ижара шартномаларининг мавжудлиги, тўғри тузилганлиги, асосий воситани қабул қилиб олиш ҳисоби ва корхонада ҳисоб юритиш тартибига жиддий эътибор бериш зарур.

Оператив ижара бўйича олинган асосий воситалар ҳисоби ижарага олувчи хўжалик юритувчи субъектнинг балансдан ташқари 001-«Оператив ижара бўйича олинган асосий воситалар» счётада юритилиши лозим. Лизинг олувчи корхонанинг бухгалтериясида лизингга олинган ҳар бир объектнинг лизинг берувчи корхонадаги инвентарь карточаси (АВ-6-шакл)дан олинган нусха бўлиши керак. Асосий воситани лизингга қабул қилиш ҳам АВ-1-шаклдаги далолатнома билан расмийлаштирилган бўлиши лозим.

Лизинг (молиявий ижара) ижара муносабатларининг алоҳида тури бўлиб, унда бир тараф (лизинг берувчи) иккинчи тарафнинг (лизингга олувчининг) топшириғига биноан учинчи тарафдан (сотувчидан, ишлаб чиқарувчидан) лизинг шартномасида кўрсатилган мол-мулкни (лизинг объектини) сотиб олади ва уни шу шартномада белгиланган шартларда, ҳақ эвазига эгалик қилиш ва фойдаланиш учун лизингга олувчига ўн икки ойдан ортиқ муддатга беради. Аудитор лизинг шартномаси қуйидаги шартлардан бирига жавоб берилганлигини текшириши керак:

лизинг шартномасининг муддати тугагач, лизинг объекти лизингга олувчининг мулки бўлиб ўтиши;

лизинг шартномасининг муддати лизинг объекти хизмат муддатининг 75 фоизидан ортиқ бўлиши ёки лизинг объектининг лизинг шартномаси тугаганидан кейинги қолдиқ қиймати унинг бошланғич қийматининг 20 фоизидан кам бўлиши;

лизинг шартномасининг муддати тугагач, лизингга олувчи лизинг объектини унинг бозор қийматидан паст нархда сотиб олиш ҳуқуқига эга бўлса, бунда ана шу ҳуқуқни амалга ошириш кунидаги лизинг объекти қиймати асос бўлиши;

лизинг шартномаси амал қиладиган давр учун лизинг тўловларининг умумий суммаси лизинг объекти қийматининг 90 фоизидан ортиқ бўлиши.

Лизинг субъекти бўлиб қуйидагилар ҳисобланади:

а) лизингга берувчи лизинг шартномаси бўйича лизингга олувчига келгусида топшириш мақсадида лизинг объектини мулк қилиб олувчи шахс;

б) лизингга олувчи эгалик қилиш ва фойдаланиш учун лизинг шартномаси бўйича лизинг объектини олаётган шахс;

в) сотувчи лизингга берувчига лизинг объектини сотаётган шахс.

Узоқ муддатли ва қисқа муддатли ижаранинг субъектлари бўлиб қуйидагилар ҳисобланади:

а) ижарага берувчи мол-мулк эгаси ёки қонунчилик ёки мулк эгаси томонидан мол-мулкни ижарага бериш ҳуқуқи берилган ваколатли шахс;

б) ижарачи ижара шартномасига мувофиқ мол-мулкни ижарага олувчи юридик ва жисмоний шахс.

Қисқа муддатли ижарада ижара объектга эгалик қилиш билан боғлиқ бўлган барча таваккалчиликлар ижарачига ўтмайди ва шунинг учун қисқа муддатли ижара шартномаси бўйича олинган ижара объектлари ижарачининг балансида ҳисобга олинмаслиги керак.

Қисқа муддатли ижарада ижарачи томонидан ҳисобланган ва тўланадиган ижара тўловлари, уларни фойдаланиш жойига (мақсадига) қараб маҳсулот (иш, хизмат)ларнинг ишлаб чиқариш таннархига ва (ёки) давр харажатларига олиб борилиши аудитор томонидан синчиклаб текширилади.

Агар шартномада ижара объектини сотиб олиш кўрсатилмаган бўлса, у томонларнинг қўшимча келишуви билан ўрнатилиши мумкин, унда ижара объектдан фойдаланиш учун олдин тўланган тўловлар сотиб олиш баҳосида ҳисобга олиниши ҳақида келишиш ҳуқуқига эга.

Ижара муддатининг тугаши ёки унинг тугагунига қадар шартномада кўзда тутилган сотиб олиш нарҳини ижарачи томонидан тўлиқ киритилган ҳолда ва ижара объектига эгалик қилиш ҳуқуқи унга ўтганда, у бухгалтерия ҳисобида ижарачининг мулки сифатида ҳисобга олиниши шарт.

Аудитор ижарачининг ижара объектини яхшилаш (ободонлаштириш, қўшимча қуриш, қўшимча асбоб-ускуналар билан таъминлаш, реконструкция, модернизация қилиш, техник қайта қуроллантириш ва бошқа) харажатлари ижара объекти қийматини кўпайтирувчи капитал қуйилмалар сифатида акс эттирилишига эътибор қаратиши лозим.

Агар ижара объекти ижарага берувчининг рухсати билан яхшилانган бўлса, шартноманинг амал қилиш муддати тугагандан сўнг ёки шартнома бекор қилинганда, ижарачи ана шу мақсад йўлида сарфлаган барча харажатларининг қопланишини талаб қилиш ҳуқуқига эга, агарда ижара шартномасида ўзгача шартлар кўзда тутилмаган бўлса.

Ижарага берувчининг рухсатисиз амалга оширилган ижара объектини яхшилашга сарфланган харажатлар (қуйилмалар) ва уларни ижара объектига зарар етказмаган ҳолда ажратиб олиш имкони бўлмаса, ижара шартномасининг амал қилиш муддати тугагач ёки шартнома бекор қилинганда, ижарага берувчига текинга ўтади. Бироқ, агарда уларни ижара объектига зарар етказмаган ҳолда ажратиб олиш мумкин бўлса ва агар ижарага берувчи уларнинг қийматини тўлашга рози бўлмаса, бундай ҳолларда ижарачи уларни ўзига ажратиб олиши мумкин.

Аудитор молиявий ҳисоботларда ва унга тушунтириш хатида қуйидагилар очиб берилганлигига эътибор қаратиши лозим:

молиявий ҳисоботни тақдим қилиш санасида ижара (лизинг) объектлари ҳисобланган активлар қиймати тўғрисида маълумотлар. Мазкур ижара мулклари билан боғлиқ бўлган қарзлар (дебиторлик ёки кредиторлик) қисқа муддатли ва

узоқ муддатлига ажратилган ҳолда бошқа қарзлардан алоҳида тан олиниши керак;

умумлаштирилган шаклда лизинг бўйича лизинг тўловларига тааллуқли мажбуриятлар суммаси ва уларни тўлаш даври тўғрисидаги маълумотлар;

салмоқли молиявий чекловлар, лизингни қайта тиклаш ҳуқуқлари, лизинг объектларини харид қилиш ва лизинг билан боғлиқ бўлган бошқа кўзда тутилмаган ҳолатлар бўйича маълумотлар;

ҳар бир молиявий ҳисоботни тузиш санасига лизинг тўловларининг қолдиқ суммаси ва лизингга берувчининг даромади, шунингдек лизинг объектининг кафолатланган қолдиқ қиймати;

лизинг даври учун қопланмаган мажбурият қолдиғига доимий фоиз ставкасини олиш учун лизингга берувчининг даромади (лизинг бўйича фоизлар)ни тақсимлашда фойдаланиладиган усул;

молиявий ҳисобот тузиш санасида иккиламчи ижара (иккиламчи лизинг)дан олиниши кутилаётган келгуси ижара (лизинг) тўловлари суммаси тўғрисидаги маълумотлар.

Асосий воситалар ҳисоби бўйича одатда содир этиладиган хатоликлар қуйидагилардан иборат:

1) корхона ҳисоб сиёсатида асосий воситаларнинг таҳлилий ҳисоби инвентарь варақаларида (АС—6-шакли) олиб борилиши кўрсатилади. Лекин, корхонада инвентарь варақаларини юритиш шарт эмас деб ушбу кўрсатмани бажармайди, бунда бухгалтерияда инвентарь рўйхатларининг нусхалари мавжудлигига асосланадилар, инвентарь варақалари юритиладиган корхоналарда эса, ҳар доим ҳам барча реквизитларни қайд этиш талабларига риоя қилинмайди;

2) моддий жавобгарлик фақат асосий воситалар ҳисоби счётларида ҳисобга олинган хусусий маблағлар бўйича ташкил этилади;

3) Бош китоб бўйича асосий воситалар мавжудлиги тўғрисидаги маълумот инвентарь варақаларидаги асосий воситалар бўйича қолдиқларига номувофиқлиги кўпчилик ҳолатларда эскириш нотўғри ҳисобланишига олиб келади;

4) асосий воситалар сотиб олинган нархлари бўйича кирим қилинмайди;

- 5) қарзга олинган маблағлар бүйича тўланган фоизлар харажатлари дастлабки қиймат таркибига киритилиши;
- 6) жисмоний шахслардан асосий воситаларни сотиб олишда ҳар доим ҳам даромад солиғи ушлаб қолинмайди;
- 7) асосий воситалар бүйича эскиришни ҳисоблаш чо-ракда бир маротаба амалга оширилади;
- 8) корхонада меъёрий фойдаланиш муддати тугаган объектлар бүйича эскириш ҳисобланиши давом этади;
- 9) қонунга хилоф равишда асосий воситалар бүйича тезлаштирилган эскириш ҳисобланади;
- 10) асосий воситалар ишга туширилгандан кейин эскириш йил бүйича бир текисда ҳисобламасдан, биринчи ойда ёки биринчи чорақда уларнинг 50% баланс қиймати ҳисобдан чиқарилади.

Назорат учун саволлар:

1. Асосий воситаларнинг аудитини асосий вазифалари бўлиб нималар ҳисобланади?
2. Аудитор асосий воситаларни текширишда қандай режа тузиши зарур?
3. Асосий воситалар ҳисобини аудиторлик текшируви-ни умумий режаси низомини санаб беринг.
4. Асосий воситалар ҳисоби ва назорати билан чуқур танишиш мақсадида аудитор корхона раҳбариятидан ни-мани талаб қилади?
5. Асосий воситалар аудитида қандай маълумот манба-ларидан фойдаланилади?
6. Асосий воситалар ҳисобини текширишда аудитор асо-сий эътиборни қаратиш керак бўлган одатий хатоликлар-ни келтиринг.
7. Асосий воситалар ҳаракати бүйича операцияларни аудиторлик текширувида нималарга алоҳида эътибор қара-тиш лозим.
8. Асосий воситалар аналитик ҳисобининг ташкил эти-лиши қандай текширилади?
9. Асосий воситаларга эскиришни тўғри ҳисобланиши-ни аудиторлик текшируви жараёнида нималарни аниқлаш лозим.

10. Асосий воситалар ҳисоби бўйича текширув натижа-сида камчиликлар аниқланганда аудитор қандай иш тути-ши керак?

11. Асосий воситалар ижараси (узоқ ёки қисқа муддат-ли) қандай текширилади?

12. Асосий воситалар келиб тушиши операциялари бўйи-ча ҳисоб ёзувларида камчиликлар аниқланганда аудитор қандай иш тутиши керак?

13. Асосий воситаларни инвентаризация қилишнинг ху-сусиятлари нималардан иборат?

14. Асосий воситаларни таъмирлаш ишлари қандай тек-ширилади ва уларнинг хусусиятлари нималардан иборат?

5-боб. НОМОДДИЙ АКТИВЛАР АУДИТИ

5.1. НОМОДДИЙ АКТИВЛАР АУДИТИНИНГ МЕЪЁРИЙ АСОСЛАРИ

Республикамизда иқтисодиётнинг бозор муносабатларига ўтиши туфайли корхона маблағлари ва маблағлар ташкил топиш манбаларини, шунингдек, уларнинг ҳаракатини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш услубида ҳам сезиларли ўзгаришлар рўй берди. Бухгалтерия ҳисобининг объекти бўлган ва тегишли назорат ўрнатилишини талаб этувчи хўжалик маблағларининг янги турлари пайдо бўлди. Бозор ислоҳотларининг чуқурлаштирилиши ва иқтисодиётнинг эркинлаштирилиши туфайли корхоналар, фирмалар ва акциядорлик жамиятларининг хўжалик юритиш амалиётида мулкчилик ва муомалаларнинг янги турлари кибриб келмоқда. Булардан бири номоддий активлардир.

Номоддий активларга патентлар, лицензиялар, «ноу-хау», савдо маркалари, товар белгилари, саноат намуналари, дастурий таъминот, гудвилл, ташкилий харажатлар, франшизалар, муаллифлик ҳуқуқлари, ер ва табиий ресурслардан фойдаланиш ҳуқуқлари, хизмат кўрсатиш белгилари ва бошқалар кирилади.

Номоддий активларнинг таърифи активдан хўжалик фаолиятида фойдаланилишини ва у моддий моҳиятга эга бўлмаслигини талаб этади. Моддий кўринишга эга бўлмаган активлар, агарда юридик ҳуқуқлар, жумладан мулк ҳуқуқи билан ўзаро муносабатда бўлиши мумкин бўлган ва улардан узоқ муддат давомида фойдаланилган тақдирда номоддий активлар таърифига жавоб беради.

Номоддий активлар моддий ашёвий асосга эга бўлмаган ва келгусида иқтисодий наф олишга мўлжалланади. Шу сабабли номоддий активларнинг муҳимлигини эътиборга олиб, Ўзбекистон Республикасида ҳам бу объектлар ҳисобига доир стандарт қабул қилинди.

7-сон «Номоддий активлар» номли Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартида номоддий активларга қуйидагича таъриф берилади: «Номоддий активлар — корхона томонидан улардан ишлаб чиқариш, ишлар бажариш, хизматлар кўрсатиш ёки товарларни

сотиш жараёнида фойдаланиш мақсадида ёхуд маъмурий ва бошқа функцияларни амалга ошириш учун узоқ муддат мобайнида тутиб туриладиган, моддий-ашёвий мазмунга эга бўлмаган мол-мулк объектлари»³⁶.

Ушбу таърифдан кўриниб турибдики, бизнинг мамлакатимизда асосий эътибор хўжалик фаолиятида бошқаришга, бир йилдан ортиқ ишлатишга мўлжалланган активлар номоддий активлар таркибига киритилган.

Активларни бухгалтерия ҳисобига номоддий активлар сифатида қабул қилишда бир вақтнинг ўзида қуйидаги шартлар бажарилиши керак:

а) моддий-ашёвий тузилиш (шакл)га эга бўлмаслиги;

б) активлардан маҳсулот ишлаб чиқаришда, ишлар бажариш ёки хизматлар кўрсатишда ёхуд корхонанинг маъмурий ва бошқа функциялари учун узоқ муддат мобайнида фойдаланиш;

в) корхона ушбу активни кейинчалик қайта сотишни мўлжалламайди;

г) ишончлилик, яъни корхонада актив ва унга бўлган мутлақ ҳуқуқнинг мавжудлигини тасдиқловчи тегишли равишда расмийлаштирилган ҳужжатлар (патентлар, гувоҳномалар, бошқа муҳофаза қилувчи ҳужжатлар, патент, товар белгисидан воз кечиш (сотиб олиш) шартномаси)-нинг мавжудлиги;

д) корхона томонидан бошқа активлардан идентификациялаш (бўлиш, ажратиш) имконияти, яъни активни ундан фойдаланиладиган хўжалик фаолиятидан алоҳида фойдаланишнинг мумкин бўлиши;

е) корхонага келгусида иқтисодий наф келтириши мўлжалланаётган активлар номоддий активлар ҳисобланади.

Номоддий актив идентификацияланадиган бўлиб ҳисобланади, агарда у:

а) ажраладиган бўлса, яъни уни корхонадан ажратиб бўлса ҳамда сотиш, бериб юбориш, ижарага бериш, алоҳида ёки улар билан боғлиқ актив, контракт ёки мажбу-

³⁶ Ўзбекистон Республикаси 7-сон БҲМС «Номоддий активлар». Молия вазирининг 2005 йил 25 мартдаги 35-сон буйруғи билан тасдиқланган. Адлия вазирлигида 1485 рақам билан 2005 йил 27 июнда рўйхатга олинган.

рийат билан бирга айирбошлаш (гудвиллдан ташқари) мумкин бўлса.

Агар ЭХМ учун дастурлар ва маълумотлар базаси тегишли асосий воситанинг (шу жумладан ўрнатилмаган) таркибий қисми ҳисобланса, у моддий актив аҳамиятига эга бўлган асосий восита билан бирга қаралади. Агар ЭХМ учун дастурлар ва маълумотлар базаси тегишли асосий воситанинг таркибий қисми ҳисобланмаса ва мутлақ ҳуқуқ корхонага тегишли бўлса, у номоддий актив ҳисобланади;

б) ушбу ҳуқуқлар бериладиган ёки корхонадан ёхуд бошқа ҳуқуқ ва мажбуриятлардан ажраладиган бўлишидан қатъи назар, шартномавий ёки бошқа юридик ҳуқуқлардан пайдо бўлади.

Ташқи иқтисодий муносабатларнинг ривожланиши, қўшма корхоналар ва акциядорлик жамиятларининг ташкил этилиши сабабли номоддий активлар ҳисоби ва аудити олдига муайян талаблар қўйилмоқда.

Номоддий активлар таркибини аниқ белгилаб олиш, классификаторини ишлаб чиқиш муҳим аҳамият касб этади. Бу классификатор натижасида корхоналардаги номоддий активлар таснифланиши билан боғлиқ муаммолар ҳал қилинишига эришиш мумкин.

Мазкур мавзунинг айрим жиҳатлари мамлакатимиз олимлари Н. Жўраев, А. Ибрагимов, М. Тулаходжаева, А. Пардаев, Ҳ. Мусаев, Б. Ҳасанов, С. Воҳидов, Ш. Илҳомов, Н. Ризаев, М. Пўлатов ва бошқаларнинг ишларида қисман ўз ифодасини топган.

Ўзбекистон Республикасида мазкур соҳада илк бор ҳимоя қилинган Н. Ризаевнинг «Номоддий активлар бухгалтерия ҳисоби ва молиявий таҳлилини такомиллаштириш»³⁷ ва М. Пўлатовнинг «Номоддий активларнинг ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш» мавзусидаги иқтисод фанлари номзоди илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертациясини киритиш мумкин.

Н. Ризаев ва М. Пўлатовларнинг илмий ишларида асосан номоддий активларнинг иқтисодий моҳияти, уларни туркумлаш, баҳолаш, интеллектуал мулк объектларининг

³⁷ Ризаев Н. К. Номоддий активлар бухгалтерия ҳисоби ва молиявий таҳлилини такомиллаштириш. Автореферат. — Т.: 2004.

дастлабки ҳисоби, номоддий активлардан фойдаланиш, эскириш ва ҳисобдан чиқариш ҳисобини такомиллаштириш масаласи ёритилган. Бундан ташқари, номоддий активлар ҳолатини таҳлили, улардан самарали фойдаланиш кўрсаткичларини таҳлилини такомиллаштириш ўз аксини топган.

Ҳозирги кунда номоддий активларни ҳисобда ва ҳисоботда акс эттириш масалаларига сезиларли даражада эътибор кучайди. Булар иқтисодий алоқаларнинг ривожланиши ва чет эл инвестицияларининг кўплаб жалб қилиниши, молия бозорларининг ривожланиши; жаҳон иқтисодиётида яккаҳокимлик учун рақобатли курашнинг кучайиши, фан-техника тараққиётининг жадаллашиши ва мураккаблашуви каби жаҳон иқтисодий тараққиёти умумий тенденцияларининг қонуний оқибати ҳисобланади.

Мавжуд меъёрий ҳужжатлар ва амалий тажрибага таянган ҳолда номоддий активлар аудитини қуйидаги тартибда ўтказиш мақсадга мувофиқдир: ҳисоб объектларининг номоддий активлар қаторига тўғри киритилганлиги, интеллектуал мулк, саноат намуналари ва шунга ўхшашлар учун корхонага мулкӣ ҳуқуқ берадиган ҳужжатларни таҳлил қилиш, ҳужжатларда акс эттирилган қиймат кўрсаткичларини ўрганиш, номоддий активлар кирими, эскириш ҳисоблаш ва ҳисобдан чиқарилишига доир муомалаларнинг бухгалтерия ҳисобида тўғри акс эттирилиши; номоддий активларнинг ҳақиқатда мавжудлигини инвентаризация қилиш; номоддий активларни ҳисобга олиш ва унинг ҳуқуқӣ жиҳатдан тўғри расмийлаштирилганлиги ҳақидаги хулосаларни умумлаштириш ва аниқланган хато ва камчиликларни тузатиш бўйича тадбирлар белгилаш.

Моҳиятига кўра номоддий активлар қаторига жисмоний шаклга эга бўлмаган, лекин корхона фаолиятида унинг бошқа активлари қаторида қатнашиб даромад келтирувчи маблағлар киритилади.

Патентлар, лицензиялар, савдо маркалари, савдо белгилари, муаллифлик ҳуқуқлари каби номоддий активларнинг моҳияти Ўзбекистон Республикасининг тегишли юридик қонунлари билан тартибга солиб турилади.

Номоддий активларнинг моҳиятига кўра хусусиятларини кўриб чиқамиз:

Патент — бу юридик жиҳатдан тан олинган ва рўйхатга олинган мутлақ ҳуқуқдир. Патентга оид ҳуқуқ унинг эгасига ташқаридан бошқа шахслар аралашмаслиги шарти билан патент амал қиладиган буюмдан, жараён ёки фаолиятдан фойдаланиш, уларни ишлаб чиқариш, сотиш ва назорат қилиш имконини беради.

Патентнинг патент органларида рўйхатдан ўтказилиши унинг ҳимояланишига кафолат бермайди ва у судда муваффақият билан ҳимояланмагунига қадар рақобатбардош бўла олмайди. Шунинг учун мазкур объект ҳам судда муваффақиятли ҳимоя қилиниши билан боғлиқ харажатларни патент баҳосининг бир қисми сифатида капиталлаштириш лозимлиги тўғрисида умумий келишув мавжуд.

Агарда суд жараёни бой берилган бўлса, у билан боғлиқ харажатлар ҳам амортизация қилинмаган патент қиймати ҳам ҳисобдан чиқарилади. Патентнинг баланс қиймати зарардан нолга тенг бўлиши мумкин бўлган қийматгача камайтирилади.

Саноат мулклари объектларининг ўзига хос хусусияти, уларга эгалик ҳуқуқини тасдиқловчи муҳофаза ҳужжатларининг мавжудлиги ҳисобланади.

Аудит жараёнида номоддий активлар муҳофаза ҳужжатларининг ҳақиқийлигига алоҳида эътибор қаратилиши лозим. Бунда, қоидага кўра патент эгасида сақланадиган, фақат битта расмий муҳофаза ҳужжати берилишини, лицензияга асосан фойдаланадиган шахсларда эса муҳофаза ҳужжати-нинг нухаси бўлиши лозимлигини назарда тутиш керак.

Халқаро амалиётда «ноу-хау» тушунчаси бозор оборотида тижорат қадр-қимматига эга бўлган, исталган илмий, техникавий, ишлаб чиқариш (ташқил этиш ва бошқарув тизимини қўшган ҳолда) ахборотларини ўз ичига олиши мумкин.

Шунингдек, «ноу-хау» ҳуқуқлари яъни техник-тажриба ёки ишлаб чиқариш сирлари ҳам саноат мулки объектларига тааллуқлидир. Бундай ҳуқуқлар, одатда, юридик кучга эга бўлган қандайдир ҳужжатлар билан тасдиқланмайди, лекин улар тижорат сири ҳисобланади ва махсус муҳофаза қилишни талаб этади.

Амалда ахборотларга монопол эгалик қилиш ҳуқуқнинг вужудга келишига асос бўлиб хизмат қилади. «Ноу-хау»ни

муҳофаза қилиш шартлари қуйидагилардан иборат. Биринчидан, ахборотнинг учинчи шахсга маълум бўлмаслиги унинг тижорий қадр-қимматига зарур шарт-шароит (замин) бўлиб хизмат қилади. Иккинчидан, у учинчи шахсларнинг бемалол киришлари учун ёпиқ бўлиши керак (қонун асосида). Учинчидан, ахборот эгаси унинг махфийлигини муҳофаза қилиш учун зарур чора-тадбирларни қўллаши лозим. Ушбу махфийлик шартларидан бирортасининг бузилиши ахборот эгасини уни ҳимоя қилиш ҳуқуқининг бузилишига олиб келади. «Ноу-хау» эгаси ҳуқуқларини ҳимоя қилиш Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик кодекси ва бошқа тегишли қонуний ҳужжатлар билан амалга оширилади.

Савдо маркалари — компанияларга, маҳсулот ёки хизматларга оид берилган номлар, рамзлар ёки бошқа хил (аниқлаб берувчи) идентификациялардир. Улар эгалик қилишни асослаш учун рўйхатга олиниши, рўйхатга олинганлари эса — уларнинг фаолият муддатларини маълум бир даврга узайтириш асосида янгилашиб бориши мумкин. Бундай ҳолларда номланишлар, рамзлар ва маҳсулотнинг бошқа аниқловчи идентификациялари юридик жиҳатдан ҳимояланади.

Савдо маркасини сотиб олиш чоғида тўланган пул маблағлари суммаси капиталлаштириб борилади. Унга ишлов бериш, уни ҳимоя қилиш, кенгайтириш, рўйхатдан ўтказиш ёки судда ҳимоя қилиш натижасида юзага келган суммалар ҳам капиталлаштирилади.

Шу тариқа капиталлаштирилган суммалар савдо маркасининг фойдачи хизмат қилиши муддати мобайнида ёки ушбу муддатлардан қайси бири нисбатан қисқа бўлиб чиқишидан келиб чиққан ҳолда — 40 йил мобайнида амортизация қилиниши лозим.

Товар белгилари бирорта корхона товар (хизмат)ларини бошқа корхоналар товарлари ёки хизматларидан фарқлаш учун хизмат қиладиган белгиларидир. Улар оғзаки, тасвирий, ҳажмли ва бошқача кўринишларда бўлишлари мумкин. Асосий фаолияти ҳар хил хизмат кўрсатишдан иборат бўлган (меҳмонхона, туристик бюро, транспорт корхонаси ва шунга ўхшаш) ташкилотлар томонидан фойдаланадиган хизмат кўрсатиш белгилари ҳам товар белгиларига тенглаш-

тирилган. Товар белгилари ва хизмат кўрсатиш белгилари ишлатиладиган товарлар ёки кўрсатиладиган хизматларга махсус (алоҳида) ҳуқуққа эгаликни тасдиқлайди. Бу белгилар товарларга ёки қadoқланган идиш (упаковка)ларга, чизмаларга, проспектларга, счётларга, бланкаларга, товарларни кузатувчи ёки уларни сотишга доир муомалалар билан боғлиқ ҳужжатлар ёрлиқларига туширилади.

Товар белгиси гувоҳномаси товар белгисидан фойдаланадиган шахснинг ҳуқуқини тасдиқловчи муҳофаза ҳужжати бўлиб ҳисобланади.

Фойдали модель ишлаб чиқариш воситалари ва истеъмол буюмларининг, шунингдек, улар таркибий қисмларининг конструктив бажарилиши каби тавсифланади. Фойдали модель гувоҳномаси фойдали моделни ишлатиш учун унинг эгасига махсус ҳуқуқ берувчи муҳофаза ҳужжати бўлиб ҳисобланади.

Саноат намуналари учун ҳуқуқ халқ истеъмол товарлари ва ишлаб чиқариш техник мўлжалдаги буюмларнинг ташқи кўринишини белгилайдиган, бадий конструкторлик ечимлардан фойдаланиш ҳуқуқидир. Саноат намуналари жисмонан ҳажм эгаллайдиган модель (автомобиль, самолёт, идиш, станок, мебель ва шунга ўхшаш), ёки ясси тасвири саноат расми (газмол, гилам, шрифт ва шунга ўхшаш) кўринишда бўлиши мумкин.

ЭХМ учун дастур таъминоти ва маълумотлар базасининг қиймати номоддий активлар сифатида уларни харид қилиш сарфлари ва корxonанинг ўзида ишлаб чиқиш сарфларини ифодалайди, шу билан бирга дастур таъминоти стандарт ёки буюртмали бўлиши мумкинлиги ҳам ҳисобга олинади.

Дастур воситалари техник (шу жумладан дастур ва ишлатиладиган) ҳужжатлаштириш билан биргаликда маълумотларни ифодаловчи воситада намоёиш этади. ЭХМ учун дастур таъминотларини ва маълумотлар базасини муҳофаза қилиш муаллифлик ҳуқуқи воситалари орқали амалга оширилади.

Фирманинг нуфузи — «Goodwill» — бухгалтерия ҳисоби ва аудитга оид адабиётларда ҳар хил номланади. Масалан, фирманинг баҳоси, фирманинг яхши номи, фирманинг амалий шуҳрати, фирманинг амалий алоқалари ва бошқа-

лар. Фирманинг нуфузига ҳар хил омиллар таъсир этади. Жумладан, харидорлар, кредиторлар ва хизматчилар билан муносабатлар, ишлаб чиқариш ва бошқарув тузулмаси, фирманинг жойлашган ўрни ва бошқалар. Номоддий активларнинг бу тури ўзининг мазмунига кўра сотган корхона балансида турган мулкларнинг баҳоси билан сотиб олган корхона томонидан тўланган ҳақиқий баҳо ўртасидаги фарқ сифатида ифодаланади. Кўриниб турибдики, номоддий активларнинг бу тури одатда бир корхона томонидан қандайдир бошқа бирон-бир корхонани сотиб олишда вужудга келади.

Агар сотилаётган корхона ёки харидорлар фирма бўлишининг қийматини олдиндан билишни хоҳласалар, у ҳолда улар компания оладиган ўртача тармоқ фойдасидан ошадиган фойда нормасидан келиб чиқиб ҳисоблаб чиқаришлари мумкин.

Ташкилий харажатлар — корхона фаолиятини ташкил қилиш чоғида қилинадиган харажатлардир. Унга бевосита тааллуқли бўлган харажатлар (масалан, юридик, бухгалтерия, девонхона ва консалтинг харажатлари) ташкилий харажатлар сифатида капиталлаштирилиши мумкин. Мазкур ҳолатда ушбу харажатларнинг келгуси даврда фойда келтирилиши капиталлаштириш учун асос бўлиб ҳисобланади. Фаолиятнинг биринчи йилида жами суммаларни харажатларга киритиш харажатнинг даромад билан мувофиқ келмаслигига олиб келади.

Ишлаб чиқариш фаолияти муддати ноаниқ деб ҳисобланиши боис ушбу харажатлардан фойда олиш даврини ҳам одатда аниқлаш мумкин эмас. Шу сабабдан ҳам ташкилий харажатларнинг актив сифатида тан олиниши бизнеснинг аниқ турига бевосита боғлиқ бўлади. Ташкилий харажатлар, ихтиёрий танланган қисқа вақт даври мобайнида амортизация қилинади.

Франшизалар одатда ҳукумат органлари томонидан давлат мол-мулкидан (масалан, кабель телевидениеси компанияси) фойдаланиш ҳуқуқига эгалик қилиш учун ёки коммунал хизматлар кўрсатиш (электр энергияси), шунингдек хўжалик юритувчи субъектлар томонидан аниқ мақсадлар ва аниқ хизматлардан фойдаланиш ҳуқуқига эгалик қилишлари учун берилади.

Франшиза тўғрисидаги ҳар бир шартнома франшиза ҳақиқий бўлиб ҳисобланадиган даврни, шунингдек франчайзер (фойдаланишга оид ҳуқуқ имтиёзини берувчи субъект)нинг ва франчайз (ушбу имтиёзни олувчи субъект)нинг ҳуқуқ ва мажбуриятларини аниқлаштиради.

Кўпинча франшизани олиш қиймати юқори бўлади ва одатда франчайз франчайзерга унинг бошланғич қиймати капиталлаштирилиши ва ундан кейингина харажатлар юзасидан ҳисобдан чиқарилиши лозим. Агар у маълум бир муддат асосида чеклаб қўйилган бўлса, унинг қиймати оқилона ва мунтазам тарзда мазкур давр учун амортизация қилиниши лозим. Агар маълум аниқ бир муддат белгиланмаган бўлса, амортизация қилиш унинг олдинги даврий баҳолари билан биргаликда аниқ белгиланган хизмат қилиш муддатига асосланиши лозим. Мазкур баҳолашлар олдинги баҳолашларнинг қайта кўриб чиқилиши заруратини аниқлаш мақсадида ўтказилади. Бироқ тўлиқ амортизация даври 40 йилдан ошиб кетиши мумкин эмас.

Имтиёздан фойдаланувчи субъект томонидан уни берувчи субъектга хизматларга оид йиллик ва жорий тўловларни (масалан, рағбатлантириш тадбирларида, ташкилий масалаларни ҳал қилиш борасида ёрдам кўрсатганлик учун) уларни келгусида ўлчанадиган фойда келтирмаслиги сабабли, илгари бўлган харажатлар бўйича ҳисобдан чиқарилиши лозим. Агар франшиза ўз қийматини йўқотса ёки қонун томонидан бекор қилинадиган бўлса, амортизация қилинмаган сумма зудлик билан зарар сифатида ҳисобдан чиқарилади.

Муаллифлик ҳуқуқлари — «Муаллифлик ҳуқуқи ва турдош ҳуқуқлар тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонунига асосан фан, адабиёт ёки санъат асарларини нашр қилиш, оммавий ижро этиш ёки бошқача тарзда фойдаланиш учун махсус бериладиган ҳуқуқдир. Муаллифга шахсан мулкӣ ва мулкӣ бўлмаган ҳуқуқлар бириктирилади. Муаллифнинг ҳаётлигида ёки ўлиmidан сўнг бегона қилинмайдиган ёки бошқа бировга ўтказилмайдиган муаллифлик ҳуқуқи муҳим номулкӣ ҳуқуқ ҳисобланади.

Шундай қилиб, саноат, интеллектуал мулклар аудитининг бошқа активлар аудитидан фарқ қилувчи тавсифловчи

хусусиятлари объектларни экспертиза қилиш ва улардан келиб чиқадиган ҳуқуқларни таҳлил қилишдан иборатдир. Шунинг учун ушбу объектлар аудитида бу объектларга эгалик ҳуқуқини тасдиқловчи ҳужжатларни техник таҳлил қилиш зарур. Бунинг учун саноат ва интеллектуал мулк объектларидан фойдаланишни юридик расмийлаштириш ва ҳуқуқий муҳофаза қилиш соҳасида ишлайдиган, патент билан ишонч билдирилган мутахассисларни консултант сифатида жалб этиш керак.

Номоддий активлар аудитининг мақсади бухгалтерия ҳисоботи «номоддий активлар» моддасининг ишончлилик даражаси тўғрисида фикр шакллантириш ва корхонада қўлланилаётган номоддий активларни ҳисобга олиш услуги ҳамда солиққа тортиш билан боғлиқ муомалаларнинг Ўзбекистон Республикасида амал қилаётган қонунчиликка мувофиқлигини аниқлашдан иборат.

Номоддий активлар аудити жараёнида қуйидагилар амалга оширилади:

1. Номоддий активлар мавжудлиги устидан назорат ўрнатилишини аниқлаш (мулкый объектларни номоддий активлар қаторига олиб боришнинг тўғрилиги; мавжудлигини ва муомалаларни ҳужжатлаштиришнинг тўғрилигини текшириш; номоддий активларни баҳолашнинг тўғрилигини текшириш; инвентаризация қилиш; ҳисобот кўрсаткичларининг синтетик ва аналитик ҳисоб маълумотларига мослигини аниқлаш).

2. Синтетик ҳисобни юритиш, номоддий активларнинг кирими ва чиқимига доир муомалаларни солиққа тортишнинг тўғрилигини текшириш (номоддий активлар кирими ва чиқимига доир муомалаларни синтетик ҳисоб регистрларида акс эттирилиши; номоддий активлар киримга олиниши ва чиқим қилинишига доир муомалаларни солиққа тортиш масалалари).

3. Номоддий активларга амортизация ҳисоблаш ва ҳисобда акс эттириш (фойдали хизмат муддатини белгилашнинг асосланганлиги; амортизация ҳисоблашда қўлланилган усулларнинг қонунийлиги ва асосланганлиги; амортизация ажратмаларининг ҳисобда акс эттирилиши).

Юқорида келтирилган масалалар бўйича етарли маълумотларга эга бўлиш аудиторга номоддий активлар ҳисо-

бининг ҳолатини мустақил баҳолаш ва қоидабузарликлар ҳамда амалдаги қонунчилик ва белгиланган қоидалардан четга чиқишларни аниқлашга имкон беради.

Номоддий активлар бўйича операциялар ва бухгалтерия ҳисобини юритиш бўйича аудит қуйидаги қонунчиликка оид ва меъёрий ҳужжатлар билан тартибга солинади:

1. Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик кодекси. 1996 йил 29 августда тасдиқланган (ўзгартиришлар билан).

2. Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси. 1997 йил 24 апрелда тасдиқланган (ўзгартиришлар билан).

3. Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуни. 1996 йил 30 августда тасдиқланган.

4. Ўзбекистон Республикасининг «Ихтиролар, фойдали моделлар ва саноат намуналари тўғрисида» Қонуни (янги таҳрири 2002 йил 29 августда тасдиқланган).

5. «Хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий-хўжалик фаолияти бухгалтерия ҳисоби счётлар режаси ва уни қўллаш тўғрисида»ги йўриқнома Ўзбекистон Республикаси 21-сонли Бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти (БХМС).

6. 1998 йил 20 сентябрда 506-сон билан Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан рўйхатга олинган 7-«Номоддий активлар» Ўзбекистон Республикаси БХМС-сининг янги таҳрири, 2005 йил 25 мартда 35-сон билан Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан рўйхатга олинган 7-«Номоддий активлар» Ўзбекистон Республикаси БХМСси.

7. Ўзбекистон Республикасининг бошқа БХМСлари.

8. Маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш бўйича харажатлар таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби ҳақидаги низом. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси томонидан 1999 йил 5 февралда 54-сон билан тасдиқланган (ўзгартиришлар билан).

9. Умумдавлат солиқларни ҳисоблаш ва бюджетга тўлаш бўйича йўриқномалар.

10. Маҳаллий солиқлар ва йигимларни ҳисоблаш ва бюджетга тўлаш бўйича йўриқномалар.

11. Ўзбекистон Республикаси АФМСлари.

5.2. АУДИТНИНГ МАҚСАДИ, ВАЗИФАЛАРИ ВА МАНБАЛАРИ

Бозор иқтисодиётига ўтиш шароитида номоддий активларнинг тобора салмоқли аҳамият касб этиб бораётганлигини ҳисобга олган ҳолда, уларнинг ҳисоби тўғри йўлга қўйилганлиги ва улардан самарали фойдаланилаётганлигини аудиторлик текширувларидан мунтазам равишда ўтказиб бориш муҳим аҳамият касб этади. Номоддий активлар аудити ҳам уларнинг ҳисоби каби етарли даражада шакл топмаган тадқиқот объектлари жумласига киради.

Аудит бунга ваколатли бўлган шахслар — аудиторлар томонидан, хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ҳисоботининг ишончлилиги ҳамда молиявий ва хўжалик операциялар Ўзбекистон Республикаси амалдаги қонунчилиги ва бошқа меъёрий ҳужжатларга мувофиқ эканлигини аниқлаш мақсадида мустақил экспертиза ва таҳлил қилиш, бухгалтерия ҳисоби ва бошқа молиявий ҳисоботларга қўйиладиган талабларга мувофиқлигини, уларнинг тўлиқлиги ва аниқлигини текшириш демакдир.

Шу нуқтаи назардан қараганда, номоддий активлар аудитининг мақсади — Ўзбекистон Республикасидаги қонунчилик асосида номоддий активларнинг ҳолати, ҳаракати, баҳоланишига объектив баҳо беришдан иборат. Бунда номоддий активлар ҳисобининг ишончлилигини ҳамда амалга оширилган молиявий ва хўжалик операцияларининг меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини аниқлашдан иборат.

Дунё тажрибасига кўра аудиторлик текширув натижалари кўпчилик иқтисодий қарорларни қабул қилиш учун асос бўлганлиги сабабли барча давлатларда аудит етарли даражада қатъий тартибга солинади. Чунки молиявий ҳисоботларнинг объективлигига баҳо бериш бевосита ушбу хизмат вазифасига киради.

Номоддий активларни текширишнинг асосий вазифаси қуйидагилардан иборатдир:

активларнинг номоддий активларга тўғри олиб борилганлиги;

номоддий активлар объектлари бўлган ихтиролар бўйича патентлар, саноат намуналари, товар белгилари, компьютерлар учун дастурлар ва бошқа ҳуқуқлар, ишчанлик об-

рўси, ташкилий харажатларнинг тегишли ҳужжатларда расмийлаштирилиши;

номоддий активлар келиб тушиши ва ҳисобдан чиқарилиши бўйича операцияларни тўғри расмийлаштириш ва ҳисобда акс эттириш;

номоддий активлар бошлангич қийматини тўғри баҳолаш;

номоддий активларнинг фойдаланиш муддатини ва амортизация ажратмаларини ҳисоблашни тўғри аниқлаш;

номоддий активларга амортизация ҳисоблаш ва уни ҳисобда акс эттиришни танланган усулини ҳисоб сиёсатида белгиланиши;

номоддий активларнинг айрим объектлари бўйича аналитик ҳисобини ташкил этилиши;

номоддий активлар қолдиқ қийматини бухгалтерия ҳисобида тўғри акс эттирилиши, ҳисоботда маълумотларни тўлиқ ва тўғри очиб берилиши»³⁸.

Бозор иқтисодиёти шароитида Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини меъёрий тартибга солиш тизими маълум босқичлар асосида амалга оширилмоқда. Аудиторлик фаолиятини тартибга солиш идораларининг ҳуқуқ ва мажбуриятларини, давлат ва ижтимоий аудиторлик ташкилотларининг аҳамияти ва фаолиятини аниқлаш жараёни кетмоқда. Иқтисодий адабиётларда куйидаги тартибда келтирилганидек, бешта асосий босқичдан иборат, кўп босқичли аудиторлик фаолиятини тартибга солиш меъёрий тизими ажратиб кўрсатилиши мақсадга мувофиқдир.

Биринчи босқич — молиявий-иқтисодий тизимда аудитнинг ўрни, аҳамияти, вазифаларини белгиловчи Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни (янги таҳрир) 2000 йил 26 май.

Иккинчи босқич — барча объектлар учун мажбурий бўлган аудиторлик фаолиятини тартибга солишнинг умумий масалаларини белгиловчи қонунчиликка оид меъёрий ҳужжатлар.

Учинчи босқич — Молия вазирлиги томонидан ишлаб чиқиладиган ва Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан тасдиқланаётган аудиторлик фаолияти стандартлари.

³⁸ Кочинов Ю. Ю. Аудит. — С.-Пб.: 2004, с. 190.

Тўртинчи босқич — аудиторлик фаолияти ва аудитнинг махсус турларини ўзига хос бўлган масалаларини тартибга солувчи аудиторлик фаолиятининг махсус стандартлари ҳамда вазирлик ва идораларнинг меъёрий ҳужжатлари.

Бешинчи босқич — аудит ўтказишда тегишли аудиторлик ташкилоти аудиторлари ҳаракатини тартибга солувчи фирма доирасидаги ишчи аудиторлик стандартлари.

Номоддий активларни ҳисобга олиш бўйича дастлабки ҳужжатлар қўйидагилардан иборат:

номоддий активлар бўйича операциялар тўғрисида маълумот манбалари қўйидагилардан иборат: номоддий активлар объектлари бўйича сотиб олиш-сотиш (яратиш) шартномалари, муаллифлик шартномалари, номоддий активлар объектлари бўйича қабул қилиш-топшириш далолатномалари, фойдаланиш ҳуқуқи тўғрисида гувоҳномалар, лицензиялар, номоддий активлар объекти Устав капиталига киритилганлиги ва улар нархлари бўйича келишилганлиги тўғрисида баённомалар, номоддий активларни ҳисобга олиш бўйича инвентарь варақалари, инвентарь дафтарлари, қабул қилиш-топшириш далолатномалари, ҳисобдан чиқариш далолатномалари, таъсисчилар мажлисининг баённомалари, амортизация ажратмаларини ҳисоблаш бўйича жадваллар, 0410–0490, 0510–0590, 9220, 6010, 4890-сонли ва бошқа счётлар бўйича ҳисоб регистрлари (журнал-ордерлар, қайдномалар, машинограммалар ва бошқалар), Бош китоб ва бошқалар;

номоддий активлар ҳисоби бўйича синтетик ва таҳлилий ҳисоб регистрлари;

бухгалтерия ҳисоботи.

Даставвал, аудитор корхона ҳисоб сиёсатининг номоддий активларни ҳисобга олиш услубияти баён қилинган асосий қоидалари билан танишиб чиқади. Булар хусусан қўйидагилардан иборат:

амортизация ажратмаларини ҳисоблаш усуллари (бир бутунлигича ёки номоддий активларнинг ҳар бир тури бўйича);

амортизация ҳисобланмайдиган номоддий активлар рўйхати;

номоддий активларни ҳисобга олиш учун қўлланиладиган намунавий қабул қилинган ва корхонанинг ўзида тасдиқланган дастлабки ҳужжатлар шакллари;

номоддий активларни инвентаризация қилиш муддатлари; номоддий активлар ҳисобига доир ҳужжатлар айланиши; номоддий активларга тааллуқли муомалаларни ҳисобга олишда қўлланиладиган счётлар рўйхати.

Номоддий активларга тааллуқли муомалаларни текшириш учун синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари қўлланиладиган ҳисоб шаклларига боғлиқ ҳолда фойдаланилади.

Бухгалтерия ҳисобининг журнал-ордер шаклида номоддий активларнинг синтетик ҳисоби 13-АСХ журнал-ордерда ва «номоддий активларни ҳисобга олиш қайдномаси»да юритилади.

Бухгалтерия ҳисобининг счётлар режасида корхонага мулкый ҳуқуқ асосида тегишли бўлган номоддий активларнинг миқдори ва ҳаракати тўғрисидаги маълумотларни умумлаштириш учун 0400-«Номоддий активларни ҳисобга оладиган счётлар» (0410-0490) счётлар мўлжалланган. Бу счётлар балансга нисбатан актив бўлиб, уларнинг дебет томонида мавжуд номоддий активларнинг қолдиғи, кими ва кредитида хўжалиқдан чиқиши акс эттирилади.

Счётлар рақами	Счётлар номи
0400	Номоддий активларни ҳисобга оладиган счётлар
0410	Патентлар, лицензиялар ва ноу-хау
0420	Савдо маркалари, товар белгилари ва саноат намуналари
0430	Дастурий таъминот
0440	Ер ва табиий ресурслардан фойдаланиш ҳуқуқи
0460	Франчайз
0470	Муаллифлик ҳуқуқлари
0480	Гудвилл
0490	Бошқа номоддий активлар
0500	Номоддий активлар амортизациясини ҳисобга оладиган счётлар
0510	Патентлар, лицензиялар ва ноу-хау амортизацияси
0520	Савдо маркалари, товар белгилари ва саноат намуналарининг амортизацияси

Счётлар рақами	Счётлар номи
0530	Дастурий таъминотнинг амортизацияси
0540	Ер ва табиий ресурслардан фойдаланиш ҳуқуқининг амортизацияси
0550	Ташкилий харажатларнинг амортизацияси
0560	Франчайзнинг амортизацияси
0570	Муаллифлик ҳуқуқларининг амортизацияси
0590	Бошқа номоддий активларнинг амортизацияси

Номоддий активлар бухгалтерия баланси (1-шакл)нинг актив қисмидаги I «Узоқ муддатли активлар» бўлимида «Номоддий активлар» деб номланадиган модда бўйича бошланғич (тиклаш) қиймати (020-сатр), жамғарилган амортизацияси (021-сатр), қолдиқ қиймат (022-сатр)ларда акс эттирилади.

Молиявий ҳисоботнинг тушунтириш хатида қуйидаги ахборотларнинг моҳияти ёритилиши лозим:

номоддий активлар фойдали хизмат муддатлари тўғрисидаги (айрим гуруҳлари бўйича);

қиймати қопланмайдиган (эскириш ҳисобланмайдиган) номоддий активлар тўғрисидаги;

амортизация ажратмалари ҳисоблаш усуллари тўғрисидаги.

Амалда номоддий активларга доир муомалалар камданкам содир бўлганлиги сабабли, мулкларни номоддий активлар қаторига олиб боришнинг тўғрилигини ёппасига текшириш мақсадга мувофиқ.

Мулклар номоддий активлар қаторига тўғри олиб борилганлигининг текшириш чоғида ҳуқуқлар ва шунга ўхшаш фуқаролик-ҳуқуқий шартномалар тузилиш натижасида номоддий активлар сотиб олинади ва патент тўғрисида, товар белгилари, хизмат, кўрсатиш белгилари, муаллифлик ҳуқуқлари тўғрисидаги қонунлар билан тартибга солинади.

Мавжуд номоддий активларни қуйидагилар асосида сотиб олиш мумкин:

лицензион шартнома;

«ноу-хау»ни қабул қилиш-топшириш шартномаси;
таъсис шартномаси.

Номоддий активларни корхонанинг ўзида яратиш қуйи-
дагилар доирасида амалга оширилади:

асарни яратиш тўғрисидаги шартнома;

илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишларини
бажариш тўғрисида шартнома;

илмий-техник маҳсулотни яратиш (бериш) тўғрисида
шартнома.

Экспертиза ўтказиш чоғида эътибор қаратиш зарур
бўлган айрим шартномаларнинг хусусиятларини қисқача
кўриб чиқамиз:

муаллифлик шартномасида асардан фойдаланиш усул-
лари мазкур шартномага мувофиқ бериладиган муайян
ҳуқуқлар;

фойдаланиш учун бериладиган ҳуқуқ муддати;

мукофотлаш кўлами ёки уни аниқлаш тартиби, тўлаш
тартиби ва муддатлари.

Лицензион шартнома предмети бўлиб шундай номод-
дий активлар ҳисобланадики, улар тегишли органларда
махсус рўйхатдан ўтказилади (кашфиёт, фойдали модель,
саноат намунаси, товар белгиси, хизмат кўрсатиш белги-
си). Лицензияловчи (барча зарур ҳужжатларни берувчи
томон) ва лицензиат лицензион шартноманинг томонла-
ри бўлиб ҳисобланади. Лицензион шартномада объектдан
фойдаланиш усуллари (саноат мулки объектдан фойда-
ланишга доир муайян ҳуқуқлар); фойдаланиш учун бери-
ладиган ҳуқуқ муддати; мукофотлаш кўлами ёки уни аниқ-
лаш тартиби, тўлаш тартиби ва муддатлари. Мукофотлаш
лицензиатнинг фойдасидан ажратма кўринишида ёки
қатъий сумма кўринишда, ёки ушбу усулларни биргалик-
да қўшиб аниқланиши мумкин. Шартномада томонларнинг
мажбуриятлари кўрсатилади. Лицензион шартнома патент
идорасида рўйхатдан ўтказилиши лозим.

«Ноу-хау»ни бир-бирова ўтказиш шартномаси бўйича
«ноу-хау» (ахборот)дан фойдаланиш учун бериладиган
ҳуқуқ эмас, балки унинг ўзи берилади. Шартномада «ноу-
хау»ни бериш тартиби тўғрисидаги асосий шартлар, шар-
тноманинг амал қилиш муддати, баҳоси ва тўлов тарти-
би, махфийликни сақлаш бўйича томонларнинг мажбури-

ятлари кўрсатилади. Берилаётган «ноу-хау»ни баён қилиш шартноманинг муҳим шартларидан ҳисобланади. Шартнома рўйхатдан ўтказилмайди.

Илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишларини бажариш шартномасида ишларнинг номлари ва уларнинг ҳар бир босқичи; ишни бажариш учун асос (дастур, режа, техник топшириқлар ва шунга ўхшаш); бутун ишларни бажариш муддати ва ҳар бир босқични бажариш муддати; иш қиймати ва тўлов тартиби; ишни қабул қилиш тартиби; ишлар натижаларидан фойдаланиш шартлари; томонларнинг масъулиятлари кўрсатилади.

Номоддий актив объектини ҳисобга қабул қилиш кучга кирган шартнома асосида амалга оширилади. Шартномаларни юридик экспертизадан ўтказиш учун аудиторлик фирмасининг юристи жалб қилиниши мумкин.

Аудитор шартномаларни текшириш билан бир қаторда номоддий активларни қабул қилиш-топшириш далолатномаси (қабул қилиш далолатномаси) ва номоддий активларни ҳисобга олиш карточкаси (1-сонли НМА шакли)ни тўлдиришни текширади (мажбурий реквизитларнинг тўғрилиги, фойдали хизмат муддатининг кўрсатилиш, фойдаланишга қабул қилиш саналари, объектни рўйхат қилиш; дастлабки ҳужжатларни ҳисоб регистрларида акс эттириш).

Шартномалар ва дастлабки ҳужжатларнинг юридик расмийлаштирилиши текширилганидан сўнг аудитор номоддий активларнинг дастлабки қийматини арифметик текширувдан ўтказди (уларнинг баҳоланишини). «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонун ва «Номоддий активлар» номли 7-сон БҲМСга мувофиқ номоддий активлар бухгалтерия ҳисобида пулда акс эттирилади.

Номоддий активларни баҳолаш уларнинг тегишли шартнома қиймати ва режалаштирилган мақсадларда фойдаланиш учун яроқли ҳолга келтириш харажатларини қўшиш тартибидан келиб чиқиб аниқланади.

«Номоддий активлар» номли 7-сон БҲМС 3-параграфига мувофиқ номоддий активларнинг бошланғич қиймати — бу активни сотиб олишда ҳақиқатда тўланган пул маблағлари ёки унинг эквивалентлари ёки ишлаб чиқаришда қилинган ҳақиқий харажатлар қиймати.

Ҳақиқий харажатлар таркибига жумладан, номоддий актив объектнинг ўзини сотиб олиш харажатлари, сотиб олишда берилган тижорат кредити бўйича тўланадиган фозилар, ташқи иқтисодий ва бошқа ташкилотларга тўланадиган комиссия тўловлар (хизматлар қиймати), номоддий активларни сотиб олиш билан боғлиқ бўлган бошқа харажатлар кириди.

5.3. НОМОДДИЙ АКТИВЛАР АУДИТИНИНГ РЕЖАСИ ВА ДАСТУРИНИ ТАЙЁРЛАШ

Номоддий активларни текширишда уларни баҳоланишининг асосланганлиги, ташкилий харажатларнинг тури ва уларнинг мақсадга мувофиқ таркиби, эскириш ҳисоблаш орқали қийматининг қопланишига эътибор берилади³⁹.

Номоддий активларнинг акс эттирилишини аудит қилишда асосий эътибор, уларнинг балансда тўғри кўрсатилишига қаратилади. Шу жумладан: «Номоддий активлар ҳисоб ва ҳисоботда сотиб олиш, тайёрлаш ва уларни фойдаланиш учун яроқли ҳолга келтириш билан боғлиқ харажатлар йиғиндиси асосида акс эттирилади. Номоддий активлар объектлари бўйича уларнинг дастлабки қиймати аста-секин маҳсулот таннархига амортизация меъёрлари асосида қўшиб бориш орқали акс эттирилади»⁴⁰.

Демак, номоддий активларни аудитида асосий эътибор уларга тегишли муомалаларни энг аввало бухгалтерия ҳисобида тўғри юритилишига қаратилиши лозим. Ушбу фикрни ривожлантириб, профессор П. Н. Камишанов томонидан шундай деб таъкидланган: «Назорат қилиш жараёнида бухгалтерия ҳисобида номоддий активларни қабул қилишининг тўғрилигини текшириш лозим. Юқорида таъкидланганидек, номоддий активлар моддий-қиймат асосига эга эмас, шу сабабли уларни бухгалтерия ҳисобида қабул қилинишида маълум муаммолар пайдо бўлади. Номоддий

³⁹ Аудит предприятия. Методология аудиторской проверки хозяйственно-финансовой деятельности предприятия. Учеб. пособие / Сост.: В. В. Нитецкий, Н. Н. Кудрявцев. — М.: Дело, 1996, с. 126–127.

⁴⁰ Нитецкий В. В., Кудрявцев Н. Н. Справочник аудитора. Методология аудиторской проверки некоторых аспектов деятельности предприятия. — М.: Дело, 1996, с. 106–107.

активларни қабул қилиниши тегишли ҳужжатлар (қабул қилиш-топшириш далолатномаси, шартнома, бухгалтерия маълумотномаси ва бошқалар) асосида амалга оширилади. Бошланғич ҳужжатлар асосида уларнинг ҳуқуқий жиҳатдан расмийлаштирилганлиги, иқтисодий асосланганлигининг тўғрилиги текширилади»⁴¹.

Р. Дўсмуратов томонидан шундай фикр билдирилган: «Ташқи иқтисодий муносабатларнинг ривожланиши, қўшма корхоналар ва акциядорлик жамиятларининг ташкил этилиши сабабли номоддий активлар ҳисоби ва аудити олдига муайян талаблар қўйилмоқда. Шунини алоҳида таъкидлаш лозимки, бу соҳада бир қанча масалалар ҳозирги кунда ўз ечимини кутмоқда, халқаро тажриба сушт ўрганилмоқда. Иккинчи томондан, номоддий активлар ҳақиқатдан, ҳатто дунё амалиёти учун ҳам мураккаб ва хилма-хил тушунча бўлиб, хусусан уларни ҳисобга олиш ва ҳисоботда акс эттириш ҳамда аудиторлик текширувидан ўтказиш бўйича ягона халқаро ва миллий стандартларнинг йўқлиги ҳамда бу муаммолар бўйича давом этиб келаётган принципиал келишмовчиликлар бундан далолат беради. Хусусан, бизнинг республикамизда ҳам номоддий активларни аудиторлик текширувидан ўтказиш бўйича услубий кўрсатмалар ҳам ишлаб чиқилмаган»⁴².

Шундай қилиб, номоддий активлар аудити бўйича тегишли ишларни амалга ошириш лозим деб ўйлаймиз. Ушбу масалада профессор Х. Н. Мусаев томонидан шундай фикр билдирилган: «Номоддий активларнинг аудити буюртмачилар билан тузилган шартномалар асосида қуйидаги кетма-кетликда ўтказилади:

номоддий активларнинг бухгалтерия ҳисобидаги қолдиғи аниқланади;

номоддий активларнинг ҳақиқий миқдори ҳисоб маълумотлари билан солиштирилади;

номоддий активларнинг харид қилиниши ва сотилиши билан боғлиқ бўлган ҳужжатларнинг қонуний тузилганлиги текширилади;

⁴¹ Камишанов П. И. Практическое пособие по аудиту. — М.: ИНФРА, 1996, с. 150.

⁴² Дўсмуратов Р. Д. Аудит асослари. — Т.: Ўзбекистон миллий энциклопедияси, 2003, 385–386-б.

номоддий активлар ҳаракатининг бухгалтерия ҳисоби счётларида тўғри ифодаланишини назорат қилинади;

номоддий активлар бўйича эскириш суммаларининг тўғри ҳисобланганлиги ҳисобдан тўғри чиқарилганлиги текширилади;

номоддий активлар бўйича ўзаро ҳисоб-китобларнинг вақтида ва тўлиқ амалга оширилганлиги ўрганилади;

номоддий активларни ишлатишда олинган самарадорлик-фойда, уларни кўпайтириш йўллари белгиланади»⁴³.

Ушбу фикрлар янада ривожлантирилиб, З. Т. Маматов, Д. Э. Норбеков, К. А. Шакаров томонидан қуйидагича фикр билдирилади: «Аудитор номоддий активларнинг баҳоланиши, ҳаракатланиши ва амортизациялаш қиймати ҳисобининг тўғрилигини текшириб кўриш керак.

Аудитор номоддий активларнинг олинishi (харид қилиниши, барпо этилиши) билан боғлиқ бўлган харажатларнинг капитал тусга эгаллиги ва уларнинг ушбу объектларнинг ҳисобга олинishiга қадар 0830-«Капитал қўйилмалар» счётида худди узоқ муддатли инвестициялар сифатида акс эттирилишини ёддан чиқармаслиги лозим»⁴⁴.

Албатта, бу фикрлар номоддий активлар аудитини ташкил этишининг маълум назарий асосларини белгилаб беради. Лекин бу фикрлар қўйилган муаммонинг ечимини тўлиқ топа олмаган. Шу сабабли ушбу масала, яъни номоддий активлар аудитида эътибор қилиниши лозим бўлган бошқа муаммолар ҳам мавжуд деб ўйлаймиз. Бизнинг фикримизча, мавжуд меъёрий ҳужжатлар ва юқоридаги фикрларни ўрганиш асосида номоддий активлар аудитини маълум тартибда ташкил этиш лозим деб ўйлаймиз. Шундай қилиб, бизнинг фикримизча, номоддий активлар аудитини тўлиқ ва комплекс ташкил этилиши учун қуйидаги бўлимлар бўйича юритилиши лозим:

— номоддий активлар аудитини режа ва дастурини тузиш;

— ҳисоб сиёсатида номоддий активлар ҳисобининг ўрни ва аҳамиятини текшириш;

⁴³ Мусаев Х. Н. Аудит. — Самарқанд: СамКИ, 2001, 44–45-б.

⁴⁴ Маматов З. Т., Норбеков Д. Э., Шакаров Қ. А. Аудит. — Т.: Тошкент Ислон Университети нашриёти, 2002, 37–39-б.

— номоддий активларни ҳисоб объектларига тўғри кiritилганлигини, шу жумладан, янги ҳисоб объектлари бўлган интеллектуал мулк, саноат намуналари ва шунга ўхшашлар учун корхонага мулкӣ ҳуқуқ берадиган ҳужжатларни таҳлил қилиш;

— бошланғич ҳужжатларда уларнинг қиймат кўрсаткичлари, яъни баҳоланишини ўрганиш асосида унинг мақсадга мувофиқлигини аудиторлик текширувини амалга ошириш;

— бозор иқтисодиёти шароитига мос ҳолда номоддий активлар кирими, амортизация ҳисоблаш ва ҳисобдан чиқаришга доир операцияларнинг бухгалтерия ҳисобида тўғри акс эттирилишини текшириш;

— номоддий активларни мавжудлигини мутахассис (эксперт)ларни жалб қилган ҳолда инвентаризация қилиш;

— номоддий активларни ҳисобга олиш ва унинг ҳуқуқий жиҳатдан тўғри расмийлаштирилганлиги ҳақидаги хулосаларни умумлаштириш ва аниқланган хато ва камчиликларни тузатиш бўйича тадбирлар белгилаш.

Номоддий активлар бўйича кўрсаткичларни молиявий ҳисобот шаклларда акс эттирилишини асосланганлиги ва ҳақиқатга мос келишини назорат қилишдан иборатдир.

Номоддий активлар аудитини режалаштириш жараёнида аудитор ушбу мақсадни амалга ошириш кетма-кетлигини, маълумотларни йиғиш манбаларини, аудиторлик рискинни аниқлаб олиши зарур. Номоддий активлар аудитини амалга оширишнинг намунавий дастурини ишлаб чиқдик ва уни республикаимиздаги барча аудиторлик компанияларида қўллашга тавсия этамиз.

Номоддий активлар аудитини амалга ошириш дастури

174

Аудиторлик текшируви амалга ошириладиган корхона (муассаси, ташкилот) номи Тошкент трактор заводи
 Аудиторлик текширувининг мўлжалланаётган давом этиш муддати 2007 йил 5 апрелдан 5 майгача
 Аудиторлар гуруҳининг раҳбари Нигманхонов З.
 Аудиторлар гуруҳининг таркиби: Пўлатов М., Носиров А.

№	Аудитнинг бўлимлари бўйича аудиторлик жарёнларининг рўйхати	Аудиторнинг иш ҳужжатлари	Изоҳлар
1	2	3	4
1	Номоддий активлар ҳисоби регистрларидаги маълумотларни бош китоб сўётлари маълумотлари билан текшириш	Номоддий активлар регистрация китоби, мемориал ордерлар, журнал-ордерлар, машинограммалар, Бош китоб	
2	Номоддий активлар инвентаризацияси ва мулкый ҳуқуқларни тасдиқловчи ҳужжатларни текширишни ташкил этиш	Инвентарь рўйхатлар, инвентаризация далолатномалари	
3	Корхона томонидан ўтказилган инвентаризация натижаларини аналитик сўёт маълумотлари билан солиштириш ҳамда уларни текшириш	Инвентарь рўйхатлар, номоддий активлар регистрация китоблари, мемориал ордерлар, журнал-ордерлар, машинограммалар	
4	Номоддий активлар келиб тушиши бўйича рўйхатни тузиш: а) номоддий активлар келиб тушиши бўйича тузилган ҳужжатларнинг тўғри тўлдирилганлигини тасдиқлаш; б) номоддий активлар бошланғич қийматини тўғри аниқланаётганлиги ва унинг ҳисобда тўлиқ акс эттириладиганлигини текшириш	Шартномалар, сўёт-фактуралар, юкхатлар, қабул-топшириш далолатномалар, номоддий активлар ҳисобининг инвентарь карточкалари, ҳисоб регистрлари. Бош китоб	

№	Аудитнинг бўлимлари бўйича аудиторлик жарёнларининг рўйхати	Аудиторнинг иш хужжатлари	Изоҳлар
1	2	3	4
5	Номоддий активларнинг реализацияси, бошқа хил чиқиб кетишлари давридаги молиявий натижаларнинг тўғри аниқланаётганлигини ва уларни солиққа тортиш жараёнини таҳлил қилиш	Номоддий активлар регистрация китоби, солиқлар бўйича ҳисоб-китоблар	
6	Сотиб олинган Номоддий активлар бўйича ҚҚСнинг тўғри ҳисобга олинганлигини текшириш	Солиқлар бўйича ҳисоб-китоблар, қабул-топшириш далолатномалар, юкхатилар, мемориал-ордерлар, машинограммалар, журнал-ордерлар. Бош китоб	
7	Амортизация ҳисобланишининг тўғрилигини текшириш.	Ҳисоб сиёсати, амортизация ҳисоблаш қайдномалари	
8	Амортизация ажратмаларининг тегишли харажат счётларига тўғри ўтказилаётганлигини текшириш	Амортизация ажратмаларини тақсимлаш қайдномалари, 10-сонли журнал-ордер ва бошқа ҳисоб регистрлари	
9	Номоддий активлар чиқиб кетиши (ҳисобдан чиқарилиши)нинг тўғрилигини текшириш	Шартномалар, счёт-фактуралар, юкхатлар, ҳисобдан чиқариш далолатномалар, номоддий активлар ҳисобининг инвентарь карточкалари, ҳисоб регистрлари. Бош китоб	
10	Номоддий активлар классификацияси тўғри амалга оширилганлигини текшириш	Шартномалар, қабул-топшириш далолатномалар, мулкка эгалликни тасдиқловчи хужжатлар	

Ички назорат ва ҳисоб тизимининг ҳолатини ўрганиш бўйича тестлар

№	Тадқиқот объекти	Текшириш натижаси	Белги	Аудитор хулосаси
А. Ички назорат				
1	Номоддий активлар бўйича барча шартномалар тўғри расмийлаштирилгани ва улар мавжудми?	Барча шартномалар тўғри расмийлаштирилган ва ҳақиқатда мавжуд, аммо юрист томонидан имзоланмаган	К3	Назорат қониқарли даражада йўлга қўйилган, сабабларни аниқлаш лозим
2	Номоддий активлардан фойдаланиш ва сақланиши юзасидан масъул шахслар аниқ белгиланганми?	Раҳбар буйруғи мавжуд	К4	Буйруқлар ўрнатилган талабларга жавоб бериш
3	Номоддий активлар хавфсиз равишда сақлаш учун шарт-шароитлар яратилганми?	Дастурий таъминотдан фойдаланиб боришда пароллар қўлланилади	К3	Патентлар, товар белгилари ва бошқалардан фойдаланиш тартиби аниқланган
4	Номоддий активлар инвентаризацияси ўз вақтида ва тўғри ўтказилмоқдами?	Раҳбар буйруғи билан тасдиқланган инвентаризацион комиссия томонидан йил охирида ўтказилади	К2	Назорат қониқарли даражада эмас. Тўлиқ инвентаризация ўтказиш талаб этилади
5	Номоддий активлар ҳаракати билан боғлиқ операцияларга изн бериш тартиблари қандай йўлга қўйилган?	Айрим турдаги номоддий активларнинг изнсиз чиқиш кетиш ҳоллари учраб туради	К1	Ички назорат суст даражада. Назорат rischi юқори
6	Номоддий активларни қабул қилиш ва ўз вақтида фойдаланишга топшириш билан боғлиқ операцияларнинг тўлиқ ҳамда ўз вақтида амалга оширилаётганлиги текширилмоқдами?	Доимий равишдаги умумий назорат амалга ошириб борилади	К4	Назорат rischi паст

№	Тадқиқот объекти	Текшириш натижаси	Белги	Аудитор хулосаси
1	2	3	4	5
7	Фаолиятнинг турли йўналишлари бўйича номоддий активлардан фойдаланиш текширилмоқдами?	Текширилмайди	K1	Назорат rischi юқори. Умумий текширувни амалга ошириш лозим
Б. Ҳисоб тизими				
8	Номоддий активлар ҳисоби юзасидан ягона ҳисоб сиёсати мавжудми?	Мавжуд	K3	Ҳисоб сиёсатининг тўғри тузилганлигини текшириб кўриш лозим
9	Номоддий активлар маълум бир турлар бўйича классификацияланади	Ҳа, классификацияланади	K3	Классификациялашнинг тўғри амалга оширилганлигини текшириш керак
10	Янгидан келиб тушган номоддий активлар бўйича амортизация ҳисоблаш тартиби асосланганлиги ва улар бўйича амортизация нормалари тасдиқланганми?	Йўқ	K1	Амортизация ҳисоблашнинг ҳақиқатдаги ҳолатини таҳлил қилиб кўриш
11	Номоддий активлар ҳисобини схемаси ишлаб чиқарилганми?	Ишчи счётларда номоддий актив аниқланган, маълум бир схема йўқ	K2	Счётлар корреспонденциясида маълум хатоликлар бўлиши мумкин
12	Хўжалик операцияларини акс эттириш бўйича счётлар корреспонденцияси юзасидан намунавий схемалар ишлаб чиқилганми?	Йўқ	K2	Счётлар корреспонденциясида маълум бир хатоликлар учраши мумкин

№	Тадқиқот объекти	Текшириш натижаси	Белги	Аудитор хулосаси
1	2	3	4	5
13	Номоддий активларни баҳолаш тартиблари аниқлаб олинганми?	Аниқланмаган	К2	Номоддий активларни баҳолашда маълум хатоликлар бўлиши мумкин
14	Номоддий активлар синтетик, аналитик ҳамда дастлабки ҳужжатлардаги ҳисоб маълумотлари қандай даврийлик билан солиштириб турилади?	Фақатгина йил охирида	К2	Даврий ҳисоботларда хатоликлар мавжудлиги эҳтимолдан ҳоли эмас

5.4. НОМОДДИЙ АКТИВЛАР БИЛАН БОҒЛИҚ МУОМАЛАЛАРНИ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИДА ТЎҒРИ АКС ЭТТИРИЛГАНЛИГИНИ ТЕКШИРИШ

Текширув жараёнида номоддий активларни сотиб олиш билан боғлиқ муомалалар бухгалтерия ҳисобига доир меъёрий ҳужжатлар ва солиққа тортишга доир қонунчилик талабларига мувофиқ ҳисобга олинганлиги аниқланади.

Номоддий активлар келимига доир муомалаларни ҳисобда акс эттириш услуби уларнинг олиниш манбаларига боғлиқ.

Келиб тушадиган номоддий активларнинг қиймати корхона балансига киритилиши лозим.

Номоддий активлар қуйидагилар натижасида корхона балансига киритилади:

а) тадқиқотлар тугаганидан сўнг яратилган объектни қабул қилиш-топшириш;

б) олди-сотди шартномаси бўйича объектни сотиб олиш;

в) устав капиталига муассислар (иштирокчилар)нинг улуши кўринишида келиб туриши;

г) текинга келиб туриши (ҳада шартномаси бўйича);

д) давлат субсидиялари ҳисобига олиш;

е) айирбошлаш;

ж) ортиқча (ҳисобга олинмаган) номоддий активлар объектларини аниқлаш ва бошқа асосларга кўра.

Корхонанинг ўзи томонидан яратилган (ишлаб чиқилган) номоддий активларнинг бошланғич қиймати илмий тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишлаб чиқишларга ҳақиқий харажатлар суммаси сифатида аниқланади. Илмий тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишлаб чиқишларга харажатлар таркиби Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан 1998 йил 3 декабрда 64-сон билан тасдиқланган Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарти «Илмий тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишлаб чиқишларга харажатлар»га (11-сон БҲМС) (1998 йил 28 декабрда 581-сон билан рўйхатга олинган, «Ўзбекистон Республикаси вазирликлари, давлат кўмиталари ва идораларининг меъёрий ҳужжатлари ахборотномаси», 1999 й., 6-сон) мувофиқ белгиланади:

Дебет 0410—0490—«Номоддий активларни ҳисобга олувчи счётлар»,

Кредит 0830—«Номоддий активларни харид қилиш».

Барча турдаги номоддий активларнинг дастлабки баҳоси бошланғич қиймат бўлиши керак ва улар бухгалтерия ҳисобига ушбу қиймат бўйича қабул қилинади.

Ҳақ эвазига сотиб олинган номоддий активларнинг бошланғич қиймати қуйидаги харажатлардан ташкил топади:

а) ҳуқуқдан воз кечиш (сотиб олиш) шартномасига мувофиқ ҳуқуқ эгаси (сотувчи)га тўланган суммалар;

б) ҳуқуқ эгасининг мутлақ ҳуқуқидан воз кечиши (сотиб олиш) муносабати билан амалга оширилган рўйхатдан ўтказиш йиғимлари, давлат божлари, патент божлари ва бошқа шунга ўхшаш тўловлар;

в) божхона божлари ва йиғимлари;

г) номоддий активларни сотиб олиш муносабати билан тўланадиган солиқлар ва йиғимлар суммалари (агар улар қўпланмаса);

д) номоддий активларни сотиб олиш билан боғлиқ ахборот ва маслаҳат хизматлари учун тўланган суммалар;

е) номоддий активлар улар орқали сотиб олинган воситачиларга тўланадиган ҳақлар;

ж) асосий воситалар объектларини етказиб бериш таваккалчилигини суғурталаш бўйича харажатлар;

з) активдан мақсадга кўра фойдаланиш учун уни яроқли ҳолатга келтириш билан бевосита боғлиқ бошқа харажатлар.

Сотиб олинган номоддий активларга ҳақ тўлаш билан боғлиқ харажатлар (аккредитив очиш бўйича харажатлар, ўтказмалар учун банкнинг воситачилик ҳақи, номоддий активларни чет эл валютасига сотиб олиш чоғида валюта конвертацияси бўйича воситачилик ҳақи ва банкнинг бошқа хизматлари), сотиб олиш бўйича контрактларни тайёрлаш ва рўйхатдан ўтказиш билан боғлиқ харажатлар ҳамда активларни сотиб олиш билан бевосита боғлиқ бўлмаган бошқа харажатлар номоддий активларнинг бошланғич қийматига киритилмайди, балки улар солдир бўлган ҳисобот даврида давр харажатлар сифатида тан олинади керак.

Агар шартнома шартларида тўловни кечиктириш ёки бўлиб-бўлиб тўлаш назарда тутилган бўлса, сотиб олинган номоддий активларга ҳақ тўлаш чоғида ҳақиқий харажатлар бухгалтерия ҳисобига дастлаб тан олинган кредиторлик қарзи суммаси бўйича қабул қилинади.

Чет эл валютасида сотиб олинган номоддий активларнинг бошланғич қиймати юқорида ҳақ эвазига сотиб олиш каби назарда тутилган тегишли харажатларни ҳисобга олган ҳолда, сотиб олиш санасидаги чет эл валютасидаги суммаларни Ўзбекистон Республикаси Марказий банки курси бўйича қайта ҳисоблаш йўли билан сўмда белгиланади.

Корхона устав капиталига улуш ҳисобига олинган номоддий активларнинг бошланғич қиймати агарда Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатларида бошқа ҳол назарда тутилмаган бўлса, корхона муассислари (иштирокчилари) томонидан келишилган уларнинг пулдаги баҳоси тан олинади:

Дебет 0410—0490-«Номоддий активларни ҳисобга олувчи счётлар»,

Кредит 4610-«Устав капиталига таъсисчиларнинг улушлари бўйича қарзи».

Корхона томонидан бошқа шахслардан текинга (ҳадя шартномаси бўйича) ва давлат субсидияси ҳисобига олинган номоддий активларнинг бошланғич қиймати мазкур БҲМСнинг 14-бандида назарда тутилган харажатларни ҳисобга олган ҳолда, агарда жорий қиймат ушбу турдаги номоддий активлар учун фаол бозорни ҳисобга олган ҳолда белгиланган бўлса, ишончли ҳисобланган жорий қиймат бўйича аниқланади. Ушбу турдаги номоддий активлар учун фаол бозор мавжуд бўлмаган тақдирда, уларнинг бошланғич қиймати номинал қиймат бўйича ёки агарда номоддий активни фойдаланишга яроқли ҳолатга келтириш билан боғлиқ ҳақиқий харажатлар мавжуд бўлса, уларнинг суммаси бўйича аниқланади.

Текинга (ҳадя шартномаси бўйича) олинган номоддий активлар бухгалтерия ҳисобида қуйидагича қайд этилиши лозим:

Дебет 0410—0490-«Номоддий активларни ҳисобга олувчи счётлар»,

Кредит 8530-«Текинга олинган мулк счёти».

Қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда худди шундай номоддий активга айирбошлаш йўли билан олинган номоддий активнинг бошланғич қиймати берилган номоддий активнинг қолдиқ қийматига тенг.

Номоддий актив қўшимча тўлов билан айирбошланган ҳолатларда худди шундай номоддий активга алмаштириш йўли билан харид қилинган номоддий активнинг бошланғич қиймати берилган номоддий активнинг айирбошланиш чоғида ўтказилган (олинган) пул маблағлари ёки уларнинг эквивалентлари суммасига оширилган (камайтирилган) қолдиқ қийматига тенг.

Қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда худди шундай бўлмаган номоддий активга айирбошлаш йўли билан олинган номоддий активнинг бошланғич қиймати берилган номоддий активнинг қолдиқ қийматига тенг.

Номоддий актив қўшимча тўлов билан айирбошланган ҳолатларда худди шундай бўлмаган номоддий активга алмаштириш йўли билан харид қилинган номоддий активнинг бошланғич қиймати берилган номоддий активнинг айирбошланиш чоғида ўтказилган (олинган) пул маблағлари ёки уларнинг эквивалентлари суммасига оширилган (камайтирилган) қолдиқ қийматига тенг.

Қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда мажбуриятларни (тўловни) пул кўринишида бўлмаган маблағлар билан бажариш назарда тутилادиган шартномалар бўйича олинган номоддий активларнинг бошланғич қиймати деб корхона томонидан берилган ёки берилиши лозим бўлган қимматликларнинг қиймати тан олинади. Корхона томонидан берилган ёки бериладиган мавжуд қимматликларнинг жорий қиймати корхонанинг таққослаш шартини билан шунга ўхшаш мавжуд бойликлари жорий қийматини белгилайдиган нархлардан келиб чиққан ҳолда белгиланади.

Корхона томонидан берилган ёки бериладиган мавжуд қимматликларнинг жорий қийматини белгилаш имконияти мавжуд бўлмаган тақдирда, мажбуриятларни (тўловни) пул кўринишида бўлмаган маблағлар билан бажариш назарда тутилادиган шартномалар бўйича корхона томонидан олинган номоддий активларнинг қиймати шунга

ўхшаш номоддий активларнинг таққослаш шарти билан сотиб олинган жорий қийматдан келиб чиққан ҳолда белгиланади.

Битта умумий суммада сотиб олинган номоддий активларнинг ҳар бирининг бошланғич қиймати ушбу суммани алоҳида номоддий активнинг жорий қийматига мутаносиб равишда тақсимлаш билан белгиланади.

Номоддий активларнинг бухгалтерия ҳисобига қабул қилинган бошланғич қиймати Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатларида ва мазкур БҲМСда белгиланган ҳолатлардан ташқари ҳолларда ўзгартирилмайди.

Номоддий актив дастлаб тан олингандан сўнг молиявий ҳисоботда жамланган амортизация айирилган ҳолда бошланғич қиймат (қолдиқ қиймат) бўйича ёки қайта баҳоланган қиймат (мумкин бўлган муқобил усул) бўйича акс эттирилади.

Номоддий активнинг дастлаб тан олингандан сўнг молиявий ҳисоботда акс эттиришда қўлланадиган усул мажбурий тартибда корхонанинг ҳисоб сиёсатида кўрсатилиши керак.

Ортиқча (ҳисобга олинмаган) номоддий активлар объектлари аниқланганда ёки бошқа асосларга кўра балансга киритилмаган номоддий активларни қабул қилиниши лозим деб топилса қуйидаги тартибда бухгалтерия ҳисобида акс эттирилади:

Дебет 0410—0490-«Номоддий активларни ҳисобга олувчи счётлар»,

Кредит 9390-«Бошқа операцион даромадлар счёти».

Аудитор номоддий активлар тизимини ёппасига ёки танлаш усулни қўллаб ўрганиб чиқади. Номоддий активлар билан боғлиқ бўлган муомалаларнинг ички назорат тизими ҳолати тўғрисида дастлабки маълумотларни олиш учун аудитор томонидан тестлаш ўтказилади. Тест саволларининг намунаси қуйидаги жадвалда келтирилган.

Ўтказилган тестлар натижалари бўйича корхона маъмурияти томонидан номоддий активлар ҳисобини ташкил этиш, уларни сақланишини таъминлаш ва улардан самардорлик билан фойдаланишга қандай эътибор беришлиги аниқланади.

Номоддий активлар бўйича ички назорат тизими ва бухгалтерия ҳисоби ҳолатини текширишга оид тестлар

№	Савол мазмуни ёки ўрганилаётган объект	Жавоб мазмуни (текширув натижаси)	Белги	Аудиторнинг хулоса ва қарорлари
1	2	3	4	5
А. Ички назорат				
1	Номоддий активлар бўйича барча шартномалар тўғри расмийлаштирилганми ва мавжудми?	Барча шартномалар тўғри расмийлаштирилган ва мавжуд, лекин ҳуқуқшунос томонидан имзоланмаган	Н3	Назорат қониқарли, сабабларини аниқлаш лозим
2	Номоддий активлар ишлатилиши ва сақланишига масъул шахслар белгиланганми?	Раҳбар томонидан тегишли буйруқ қабул қилинган	Н4	Буйруқ белгиланган талабларга жавоб беради
3	Номоддий активларни сақлаш учун тегишли шароитлар яратилганми?	Фойдаланилаётган дастурий таъминотга кириш учун махсус код ва пароллар қўлланилади	Н3	Патентлар, товар белгиларидан фойдаланиш тартибинини аниқлаш лозим
4	Номоддий активлар бўйича инвентаризация ўз вақтида ва тўғри ўтказиладими?	Фақат йил охирида раҳбар буйруғи билан тасдиқланган комиссия томонидан ўтказилади	Н2	Назорат қониқарсиз, ёппасига инвентаризацияни ўтказиш лозим
5	Номоддий активлар бўйича операцияларни амалга оширишга рухсат олиш тартиби	Номоддий активларнинг айрим объектларини рухсатсиз тугатиш ҳоллари учрайди	Н1	Ички назорат сусайтирилган. Назорат таваккалчилиги юқори
6	Номоддий активлар тўлиқ ва ўз вақтида кирим қилиниши ва ишга туширилиши текшириладими?	Доимий ёппасига назорат амалга оширилади	Н4	Назорат таваккалчилиги паст

№	Савол мазмуни ёки ўрганилаётган объект	Жавоб мазмуни (текширув натижаси)	Белги	Аудиторнинг хулоса ва қарорлари
1	2	3	4	5
7	Номоддий активлар фаолиятнинг турли йўналишларида фойдаланилиши текшириладими?	Йўқ, текширилмайди	Н1	Назорат таваккалчилиги юқори. Ёлпасига текширув ўтказиш лозим
Б. Ҳисоб тизими				
8	Номоддий активларни ҳисобга олиш бўйича ягона ҳисоб сиёсати мавжудми?	Ҳа, мавжуд	Н3	Ҳисоб сиёсати тўғри тузилганлигини текшириш лозим
9	Номоддий активлар тегишли турлар бўйича таснифланадими?	Ҳа, таснифланади	Н3	Таснифлаш тўғрилигини текшириш лозим
10	Янги қабул қилинган номоддий активлар объектлари бўйича амортизация ҳисобланиши асосланганми ва амортизация меъёрлари тасдиқланганми?	Йўқ, тасдиқланмаган	Н1	Амортизацияни амалда ҳисоблаш тартибини таҳлил қилиш лозим
11	Номоддий активлар ҳисоби бўйича чизмалар ишлаб чиқилганми?	Фақат счётлар ишчи режаси ишлаб чиқилган. Чизмалар йўқ	Н2	Счётлар корреспонденция-ланишида хатоликлар бўлиши мумкин
12	Хўжалик операцияларини акс этиш учун счётлар корреспондент-ланишининг намунавий чизмаси ишлаб чиқилганми? (0400, 0500-сонли счётларнинг дебети ва кредити бўйича)	Йўқ, ишлаб чиқилмаган	Н2	Счётлар корреспонденция-ланишида хатоликлар бўлиши мумкин

№	Савол мазмуни ёки ўрганилаётган объект	Жавоб мазмуни (текширув натижаси)	Белги	Аудиторнинг хулоса ва қарорлари
1	2	3	4	5
13	Номоддий активларни баҳолаш тартиби белгиланганми?	Йўқ, белгиланмаган	H2	Номоддий активларни баҳолашда хатоликлар бўлиши мумкин
14	Номоддий активлар бўйича дастлабки, таҳлилий ва синтетик ҳисоб маълумотлари қандай муддатларда текширилади?	Фақат йил охирида	H2	Даврий ҳисоботда хатоликларга йўл қўйиш эҳтимоли мавжуд

Изоҳ: H1 — паст даража; H2 — ўртачадан паст; H3 — ўртача; H4 — юқори.

5.5. НОМОДДИЙ АКТИВЛАР МАВЖУДЛИГИ, САҚЛАНИШИ ВА УЛАРДАН САМАРАЛИ ФОЙДАЛАНИШ ДАРАЖАСИНИ ТЕКШИРИШ

Бошқа мулклар сингари номоддий активларга тааллуқли бухгалтерия маълумотлар ҳаққонийлиги вақти-вақти билан ўтказиб туриладиган инвентаризация асосида тасдиқланади.

Номоддий активларни инвентаризация қилиш қуйидаги вазифаларни ҳал этади: уларнинг ҳақиқатда мавжудлигини аниқлаш; ҳақиқий қолдиқни бухгалтерия ҳисоб маълумотларига солиштириш йўли билан уларнинг бутлигини таъминлаш устидан назорат ўрнатиш.

Номоддий активларнинг корхонада ҳақиқатан мавжудлиги ва улар устидан ички назоратни амалга ошириш учун номоддий активларни инвентаризация қилиш лозим. Бунда аудитор 19-сон «Инвентаризацияни ташкил этиш ва ўтказиш» БҲМС (ЎЗР АВ томонидан 2 ноябрь 1999 йил рўйхатга олинган 833-сон ва «Инвентаризация натижасида аниқланган мулклар камомати ва ортиқча чиқишини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш ва солиққа тортиш тўғрисида»ги низом ЎЗР АВ томонидан 2001 йил рўйхатга олинган 1054-сон) талабларига риоя қилинганлигини синчиклаб текшириши зарур.

Хусусан, аудитор инвентаризацияда аниқланган номоддий активлар камомати бухгалтерия ҳисобида тўғри акс эттирилишини ва солиққа тортилишини аниқлайди. Масалан: аниқланган камоматларнинг баланс суммаси ҳисобдан чиқарилганда:

а) Дебет 9220-«Бошқа активларнинг чиқиб кетиши»,
Кредит 0400-«Номоддий активларни ҳисобга олувчи счётлар»;

б) кам чиққан номоддий активлар объекти бўйича ҳисобланган амортизация суммаси ҳисобдан чиқарилганда:

Дебет 0500-«Номоддий активлар амортизациясини ҳисобга олувчи счётлар»,

Кредит 9220-«Бошқа активларнинг чиқиб кетиши» счёти;

в) камомат аниқланган номоддий активларнинг қолдиқ қийматига:

Дебет 5910-«Камоматлар ва қимматликларнинг бузилишидан йўқотишлар»,

Кредит 9220-«Бошқа активларнинг чиқиб кетиши» счёти.

Агар баҳолаш натижасида номоддий активнинг бозор қиймати (ундириладиган сумма) қолдиқ қийматидан юқори бўлса, олинган даромад суммаси бухгалтерия ҳисобида қуйидагича акс эттирилади:

Дебет 4730-«Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзлари» счёти — айбдор шахслар ёки моддий жавобгар шахслардан ундирилиши лозим бўлган бозор қийматига.

Кредит 5910-«Камомадлар ва қимматликларнинг бузилишидан йўқотишлар» счёти — номоддий активларнинг қолдиқ қийматига,

Кредит 9390-«Бошқа операцион даромадлар» счёти — айбдор шахс ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган бозор қиймати ва қолдиқ қиймати ўртасидаги фарқ суммага (олинган даромад).

Бунда аудитор айбдор шахс ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган суммаларни аниқлашнинг асослилигини текшириши лозим. Чунки, олинган даромад суммаси юқорида номи қайд қилинган Низомга мувофиқ умумий белгиланган тартибда солиққа тортилади.

Агар баҳолаш натижасида объектнинг бозор баҳоси (ундириладиган сумма) камомад объектнинг қолдиқ қийматидан паст бўлса, кўрилган зарар суммаси бухгалтерия ҳисобида қуйидагича акс эттирилади:

Дебет 4730-«Моддий зарарни қоплаш бўйича, ходимларнинг қарзи» счёти — айбдор ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган бозор қийматига,

Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счёти — айбдор ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган бозор қиймати ва қолдиқ қиймати ўртасидаги фарқ суммага (кўрилган зарар суммасига),

Кредит 5910-«Камомадлар ва қимматликларнинг бузилишидан йўқотишлар» счёти — номоддий активлар объектнинг қолдиқ қийматига.

Кўрилган зарар суммаси даромад (фойда) солигини ҳисоблашда умумий белгиланган тартибда солиққа тортиладиган базага қўшилади.

Номоддий активлар камомаднинг аниқ айбдори топилмаган ёки моддий жавобгар шахслардан ундириб олиш

имкони бўлмаган ҳолларда кам чиққан номоддий активларни ҳисобдан чиқариш қуйидаги тартибда амалга оширилади:

а) бошланғич қийматига:

Дебет 9220-«Бошқа активларнинг чиқиб кетиши»,

Кредит 0400-«Номоддий активларни ҳисобга олувчи счётлар»;

б) амортизация суммасига:

Дебет 0500-«Номоддий активлар амортизациясини ҳисобга олувчи счётлар»,

Кредит 9220-«Бошқа активларнинг чиқиб кетиши» счёти;

в) кўрилган зарар суммасига:

Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счёти,

Кредит 9220-«Бошқа активларнинг чиқиб кетиши» счёти.

Кўрилган зарар суммаси ҳам (!) даромад (фойда) солиғини ҳисоблашда умумий белгиланган тартибда солиққа тортиладиган базага қўшилади.

Инвентаризацияда аниқланган ҳисобга олинмай қолган номоддий активлар объектлари шуларга ўхшаш объектларнинг ортиқча чиқиш аниқланган санадаги бозор қиймати бўйича уларнинг фойдали хизмат муддатини ҳисобга олган ҳолда баҳоланади ва бухгалтерия ҳисобида қуйидагича акс эттирилади:

Дебет 0400-«Номоддий активларни ҳисобга оладиган счётлар» (0410—0490).

Кредит 9390-«Бошқа операцион даромадлар» счёти.

Бу ҳолда ҳам олинган даромад суммаси умумий белгиланган тартибда солиққа тортилади.

Ҳисобга олинмай қолган номоддий активлар бўйича амортизация улар номоддий активлар таркибига қўшилган пайдан бошлаб умумий белгиланган тартибда ҳисобланади.

Номоддий активларни инвентаризация қилиш корхона раҳбарининг инвентаризация ўтказиш тўғрисидаги буйруғи. «Номоддий активларнинг инвентарь рўйхати номли инвентарь рўйхат (ИНВ-1-шакли), 0410—0490 счётларнинг синтетик ҳисоб регистрлари ва Бош дафтарга асосан амалга оширилади.

Инвентаризация қайдномасининг маълумотларига асосан инвентаризация рўйхатларини расмийлаштиришнинг

тўғрилиги, корхонанинг кўрсатилган номоддий активлардан фойдаланиш учун ҳуқуқини тасдиқлайдиган дастлабки ҳужжатлар мавжудлиги, синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларида ҳамда Бош дафтарда номоддий активларни акс эттиришнинг тўғрилиги ва ўзаро мослиги текширилади. Кўриб чиқиш усулини қўллаш йўли билан аудитор қуйидагилар тенглигини текширади:

номоддий активларга доир ҳисобот шаклларининг кўрсаткичлари;

ҳисобот маълумотлари ва Бош дафтар;
ҳисоб регистрларининг кўрсаткичлари.

Бундай текширувни амалга ошириш учун «Бухгалтерия баланси», номоддий активлар счётлари (0410–0490) ва номоддий активлар эскириши счётлари (0510–0590) бўйича синтетик ҳисоб регистрлари, номоддий активларни ҳисобга оладиган карточкалар (НМА–1-шакл)дан фойдаланилади.

Юқорида баён қилинганлар асосида номоддий активларни аудиторлик текширувидан ўтказишнинг умумий чизмасини қуйидагича акс эттириш мумкин.

Юқорида баён қилинган тартибда ўтказилган текширув натижалари аудиторлик текшируви натижалари бўйича тузиладиган ҳисоботнинг тегишли бўлимига қўшилади.

Номоддий активларни рўйхатга олишнинг техник жиҳатларини текшириш жуда муҳим ҳисобланади. Номоддий активлар ўз номига кўра моддий негизга эга бўлмаганликлари учун корхонада у ёки бу объектнинг ҳақиқий кирими ва ишлатилиши устидан бухгалтерия назоратини ташкил этиш муаммоси тез-тез вужудга келади.

Бухгалтерия ҳисобининг умумий принципларига кўра ҳар қандай номоддий актив кирими тегишли дастлабки ҳужжатлар асосида расмийлаштирилади. Бундай дастлабки ҳужжатлаштириш ўзининг мазмуни ва тавсифига кўра, асосий воситаларни қабул қилиш-топшириш далолатномаси (АВ–1) каби ҳужжатларга ўхшаш бўлиши лозим. Ҳужжатларда объектларнинг батафсил хусусиятлари, дастлабки қиймати, фойдаланишга топширилган вақти, эскириш нормаси ва харажатга олиб бориш коди, номоддий актив фойдаланадиган бўлинма ва бошқа маълумотлар кўрсатилиши лозим.

Номоддий активларни кириш қилишда дастлабки ҳужжатлар билан бирга уларни индентификацияловчи (айнан

ўхшатувчи) ҳужжатлар ҳам бўлиши зарур. Бундай ҳужжатларга номоддий активларнинг ўзларини ёки улардан фойдаланишни тавсифловчи ҳужжатлар, шунингдек, корхонанинг у ёки бу мулкӣ ҳуқуқини тасдиқловчи ҳужжатлар киради. Бошқача қилиб айтганда, бухгалтерия ҳисобда акс эттириладиган номоддий активларнинг исталган объекти объектив шаклда мавжуд бўлиши лозим.

Саноат намуналари ва кашфиёт ҳуқуқларини сотиб олиш патентлар, гувоҳномалар билан тасдиқланади. Корхона томонидан ҳар қандай муаллифлик ҳуқуқларини сотиб олиш фақат ушбу муаллифлик ҳуқуқларини сотувчилар жисмоний ёки юридик шахслар билан тузилиб, юридик жиҳатдан кучга кирган тўлақонли шартномага асосан амалга оширилиши мумкин.

Корхона «ноу-хау» сотиб олишни расмийлаштириши учун унинг огзаки (матнли) ёки тасвирий тавсифига эга бўлиши лозим. Корхона рақобат шароитида саноат ва интеллектуал мулкларни муҳофаза қилиш учун чора-тадбирларни кўриши лозим. Бу номоддий активлар объектларнинг ҳар бири учун конкрет ходимларни жавобгарликка тортиш ва кўрилган зарарни тўлиқ қоплаш учун имкон яратади.

Корхоналар номоддий активларни ҳар хил йўллар билан оладилар ва шунга кўра уларнинг кирими ҳам ҳисобда турлича акс эттирилади.

Номоддий активлар корхона устав капиталига иштирокчиларининг ҳиссаси сифатида кўшилиши мумкин. Бунда улар имкон қадар ҳақиқий бозор баҳосига яқинлашган ва корхона акциядорлар кенгаши (бошқаруви) ва акциядорлар томонидан белгиланган шартнома баҳосида киримга олинади.

«Маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби ҳақида»ги низомга мувофиқ технологияларни такомиллаштириш ва янгиларини яратиш, шунингдек, илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишларини ўтказиш билан боғлиқ маҳсулотлар сифатини яхшилаш, хом ашё ва материалларнинг янги турларини яратиш, ишлаб чиқаришни қайта жиҳозлаш харажатлари 9420-«Маъмурий харажатлар» счётида акс эттирилади. Агар корхона қандайдир ишлаб чиқариш ва ин-

интеллектуал мулк (патентлар, гувоҳномалар) яратса, ушбу Низомдан келиб чиққан ҳолда, уларни мулк сифатида ҳисобга олиб бўлмайди, чунки уларни яратиш билан боғлиқ харажатлар капиталлашмайди.

Ушбу савол масаласида турли мамлакатларда қарама-қарши фикрлар мавжуд. Масалан, айрим мамлакатларда номоддий активлар маблағ сифатида инobatга олинмайди, уларни дарҳол ишлаб чиқариш сарфлари ёки фойда ҳисобига ҳисобдан чиқариш кўзда тутилган. Аммо, бундай ёндашувга қарама-қарши гумон патентлар олиш ва кашфиётлар, товар маркалари, савдо белгилари, «ноухау» ишланмалари ва дастур таъминотларини яратиш билан боғлиқ илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишлари (ИТТКИ) каби активларни дарҳол ҳисобдан чиқариш, давр оралигида оладиган даромадларни бузиб кўрсатишга олиб келади ва корхоналар томонидан ушбу фаолият соҳасига маблағлар сарфлашни тўхтатиб турадиган омил бўлиб ҳисобланишидан иборат. Агар номоддий активларни яратиш билан боғлиқ харажатларни дарҳол ҳисобдан чиқариш фикрига қўшиладиган бўлсак, унда бизнинг корхоналаримизда бундай харажатларга энг оз миқдорда маблағ ажратилиб, республикамиз ҳудудида ишлаб чиқариш ва интеллектуал мулкни (корхонанинг ўз ишлаб чиқаришини) умуман пасайишига олиб келади, корхоналар эса ўзларининг мулкий ҳуқуқлари (номоддий активлари)ни яратмасдан, хориждан сотиб олишга харажат қиладилар.

Номоддий активларнинг бошлангич қиймати дастлаб мўлжалланган келгусидаги иқтисодий фойдани оширишга имкон берадиган, ушбу номоддий активларни такомиллаштириш ва уларнинг имкониятлари ва фойдали хизмат муддатини ошириш билан боғлиқ бўлган харажатлар суммасига оширилади.

Корхона активнинг фойдали хизмат муддати давомида мавжуд бўладиган кутилиши мумкин бўлган иқтисодий шароитлар ҳақидаги раҳбариятнинг жуда яқинлаштирилган баҳосини ифодаловчи асосланган ва тасдиқланган тахминидан фойдаланган ҳолда келгусидаги иқтисодий фойда олиш эҳтимолини баҳолайди.

Номоддий активларнинг баланс қийматини жорий бозор нархлари даражасига мослаш мақсадида уларни вақти-вақти билан қайта баҳолаш лозим.

Корхона қайта баҳолашни агарда жорий қийматни фаол бозор маълумотлари асосида аниқ белгилаш мумкин бўлган шартларда қайта баҳолаш санасидаги жорий қийматни тасдиқловчи ҳужжатлар асосида амалга ошириши мумкин.

Қайта баҳолашни етарлича мунтазамлик билан амалга ошириш лозим, токи баланс (тиклаш) қиймати баланс ҳисоботини тузиш санасидаги бозор қийматидан фарқ қилмасин.

Номоддий активни қайта баҳолаш чоғида ушбу қайта баҳоланаётган активга тааллуқли бўлган бир турдаги номоддий активларнинг барча гуруҳи қайта баҳоланиши керак, бундай активлар учун фаол бозор мавжуд бўлмаган ҳолатлар бундан мустасно.

Қайта баҳолаш натижасида номоддий активлар бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботда жорий (тиклаш) қиймати бўйича акс эттирилади.

Номоддий активнинг жорий қийматини номоддий активнинг ушбу тури бўйича фаол бозор нархлари асосида белгилаш мумкин.

Агар илгари қайта баҳоланган номоддий активнинг жорий қийматини фаол бозор маълумотлари асосида бошқа белгилаш мумкин бўлмаса, номоддий активнинг баланс қиймати жамланган амортизация чегирилган ҳолда, фаол бозор маълумотлари асосида унинг охириги қайта баҳоланган санадаги тиклаш қиймати бўлиши керак.

Аудитор номоддий активларни қайта баҳолашда жорий қийматни куйидаги ҳужжатлар асосида тасдиқланганини текширади:

а) тайёрловчи фирмалар ва уларнинг расмий дилерлари ҳамда ваколатхоналаридан ёзма шаклда олинган худди шундай номоддий активга доир нархлар тўғрисидаги маълумотлар;

б) қайта баҳолашни ўтказиш санасига ва номоддий активларни харид қилиш санасига Марказий банк курсларининг нисбати сифатида аниқланадиган ҳисоб-китоб коэффицентини қўллаган ҳолда харид қилиш санасига эркин алмаштириладиган валютада номоддий активларнинг

қиймати тўғрисидаги маълумотлар (тасдиқловчи ҳужжатлар мавжуд бўлганда);

в) қайта баҳолашни ўтказиш даврида оммавий ахборот воситалари ва махсус адабиётлар ва шу кабиларда эълон қилинган нархлар даражаси тўғрисидаги маълумотлар;

г) тегишли номоддий активнинг қиймати тўғрисида баҳоловчининг ҳисоботи.

5.6. НОМОДДИЙ АКТИВЛАРГА ЭСКИРИШНИ ҲИСОБЛАШ, ҲИСОБДАН ЧИҚАРИШ ВА ТУГАТИЛИШИ ТЎҒРИЛИГИНИ ТЕКШИРИШ

Номоддий активлар бўйича амортизация ҳисоблаш ва амортизация ажратмаларининг маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига тўғри олиб борилишини текшириш чоғида аудитор номоддий активларнинг ишлаб чиқариш фаолиятида фойдаланилаётганлиги ва даромад келтираётганлиги тўғрисида исботга эга бўлиши лозим.

Номоддий активлар бўйича амортизация ажратмалари баҳолаш миқдори бўлиб, тахмин қилинаётган фойдали хизмат қилиш даврига асосланиб ҳисоб-китоб қилинади. Шунинг учун аудитор ўрнатилган фойдали хизмат қилиш муддатлари ва амортизация ажратмалари нормаларининг ҳослигини 7-сонли БҲМС 46-бандига мувофиқ тегишли методлар тўғри қўлланилганлигини текшириб кўриши лозим. Бундай текширувни амалга ошириш учун 1-сонли НМА шаклдаги карточка ва номоддий активлар объектларини ҳисобга қабул қилишда асос бўлган дастлабки ҳужжатлардан фойдаланилади.

7-сонли БҲМС 39-бандига мувофиқ номоддий активнинг амортизация қилинадиган қиймати мунтазам асосда тақсимлаб борилиши учун амортизация муддатлари қуйидагича белгиланган:

номоддий актив объектининг фойдали хизмат кўрсатиш муддати давомида (лекин бу муддат хўжалик юритувчи субъектнинг фаолият қилиш муддатидан ошмаслиги лозим);

фойдали хизмат кўрсатиш муддатларини аниқлаш имкони бўлмаган номоддий активлар бўйича 5 йил ҳисобида (лекин бу муддат хўжалик юритувчи субъектнинг фаолият кўрсатиш муддатидан ошмаслиги лозим).

Гудвилл суммасини ҳисобдан чиқариш даври корхонага келгусидаги иқтисодий фойда тушуми кутилаётган даврнинг энг яхши баҳосини акс эттириши керак. Гудвиллнинг фойдали хизмат муддати дастлаб тан олинган пайдан бошлаб йигирма йилдан ошмаслиги керак (лекин корхонанинг фаолият кўрсатиш муддатидан ошиб кетмаслиги лозим).

Гудвилл бўйича амортизация ажратмалари мазкур БҲМСнинг 7-параграфиди назарда тутилган тартибда ва усулларни қўллаган ҳолда амалга оширилади.

Молиявий ҳисоботда Гудвиллнинг қиймати тегишли ҳисобот даврида амалга оширилган ҳисобдан чиқаришларни чегирган ҳолда акс эттирилади.

Гудвилл бўйича амортизация ажратмалари унинг фойдали хизмат муддати мобайнида бошлангич қийматини камайтириш йўли билан бухгалтерия ҳисобида акс эттирилади:

Дебет 2010-«Асосий ишлаб чиқариш», 2310-«Ёрдамчи ишлаб чиқариш», 0810-«Тугалланмаган қурилиш», 9420-«Маъмурий харажатлар» ва харажатларни ҳисобга олувчи бошқа счётлар,

Кредит 0480-«Гудвилл» счёти.

Манфий гудвилл суммаси сотиб олинган амортизацияланадиган алоҳида активларнинг ўртача тортилган фойдали хизмат муддати мобайнида мунтазамлик асосида корхонанинг молиявий натижаларга асосий фаолиятдан бошқа даромаллар сифатида киритилади.

Номоддий активлардан қанча муддатда фойдаланиш ва уларга эскириш ҳисоблаш зарурати ҳақидаги масалага кўпчилик давлатларнинг анча эҳтиёткорлик билан ёндашиши бу соҳадаги мавжуд халқаро стандартларга мувофиқ келади. Чунки, ҳисобнинг халқаро стандартлари комитети ёхуд ишбилармонлик алоқалари қиймати капиталлаштиришни, ёхуд бирданига корхонанинг хусусий капитали ҳисобига ҳисобдан чиқаришга рухсат беради.

Лекин, бу стандартларга мувофиқ номоддий активларга эскириш ҳисоблашнинг қандайдир максимал муддати тавсия қилинмаганлигига қарамасдан, айрим давлатларда маълум чеклашлар киритилган. Масалан, фирма амалий шуҳрати «Goodwill»нинг қиймати Канада, АҚШ ва Япо-

нияда 40 йил, Австралияда 20 йил, Нидерландия ва Швецияда 10 йил.

Амортизация ҳисобланадиган номоддий активлар бўйича аудитор қуйидагиларни текширади:

қўлланилаётган амортизация ҳисоблаш усуллари корхона ҳисоб сиёсатига мос келиши;

танланган амортизация ҳисоблаш усули номоддий активлар объектлари қийматини қолган фойдали хизмат қилиш муддати давомида ишлаб чиқариш сарфларини ҳисобга оладиган счётларга тўғри ўтказилишини.

7-сонли БҲМС 46-бандига мувофиқ номоддий активларга амортизация ҳисоблашнинг тўрт усули кўзда тутилган. Улар: тўғри чизиқли (ёки бир текис);

камайиб борувчи қолдиқ;

ишлаб чиқариш бирликлари суммаси бўйича амортизация ҳисоблаш (ишлаб чиқариш усули);

кумулятив усул.

Номоддий активларга амортизация ҳисоблаш усуллари-нинг моҳияти, корхона молиявий ҳолатига таъсирини би-лиш ва шу асосда малакали аудиторлик хулосаси шакл-лантириш мақсадга мувофиқ. Тўғри чизиқли усулнинг мо-ҳияти муайян номоддий активнинг жами фойдали хизмат қилиш муддати давомида эскириш суммалари бир меъёр-да ҳисоблаб ёзиб борилишидан иборат.

Камайиб борувчи қолдиқ усулидан фойдаланиш чоғи-да мунтазам ҳисоблаб бориладиган амортизация суммалари фойдали хизмат қилиш даври давомида камайтириб бо-рилади.

Бажарилган ишлар ҳажмига мутаносиб равишда эски-риш ҳисоблаш усули (ишлаб чиқариш усули)га мувофиқ амортизация ҳажми номоддий активдан неча маротаба фойдаланилиши ёки нечта маҳсулот бирлиги ишлаб чи-қарилиши кутилаётганлигига бевосита боғлиқдир.

Амалиётда амортизация ҳисоблашнинг тўғри чизиқли усулидан фойдаланиш афзалроқ. Қолган усуллардан муай-ян ҳолатларда фойдаланилиши мақсалга мувофиқдир.

Аудитор ҳисобланган амортизация ажратмаларининг счётларда тўғри акс этирилганлигини ҳам аниқлаши ло-зим. Бунда 21-сонли БҲМСга мувофиқ қуйидаги тест-жад-валдан фойдаланиш мумкин:

Ҳисобот давридаги амортизация ажратмалари арифметик ҳисоб-китобларининг тўғрилигини текшириш аудиторлик жамлаш қоидаларини ҳисобга олган ҳолда, жамлаш асосида амалга оширилади. Ушбу иш қуйидаги шаклдаги ишчи жадвал билан расмийлаштирилиши мумкин.

5.3-жадвал

№	Объект номи	Дастлабки қиймати	Амортизация нормаси		Амортизация суммаси		Фарқ нимани ҳисобига	
			корхона маълумотлари	аудиторлик маълумотлари	корхона маълумотлари	аудиторлик маълумотлари	корхона маълумотлари	аудиторлик маълумотлари
1	Патент ва ҳ.к.	10000	30	20	30000	20000	10000	—
	Жами							

Юқоридаги жадвал асосида аниқланган фарқлар бўйича аудитор энг катта фарқларни таҳлил қилади ва уларнинг ҳисоботлар ишончлилигига таъсирини баҳолайди.

Аудитор амортизация ажратмаларининг ҳар ойда ҳисобланаётганлигини ҳам текшириши лозим. Чунки амалиётда номоддий активларга ҳар чоракда бир марта амортизация ҳисоблаш ҳоллари учрайди. Шунингдек, корхона зарар кўрган даврларда ҳам амортизация ҳисобланганлигини текшириш зарур. Қоидага кўра корхона фаолиятининг ҳисобот давридаги натижалари қандай бўлишидан қатъи назар (фойда оладими ёки зарар кўрадими) номоддий активларга амортизация ҳисоблаши шарт.

Номоддий активлар бўйича амортизация ажратмалари ҳисоблашни текшириш чоғида:

номоддий активлар объектларининг ўртача қиймати ва ўртача амортизация нормасидан фойдаланган ҳолда ҳисоблаш йўли билан амортизация, ажратмалари суммаларини прогнозлаш;

бир неча ҳисобот даврларида ҳисобланган амортизация ажратмалари суммаларини таққослаш ва аниқланган фарқ-

ларни номоддий активлар объектларининг мавжудлиги ҳамда улар кирими ва чиқимининг таъсирини инобатга олган ҳолда таҳлил қилиш каби аналитик амаллардан ҳам фойдаланиш мумкин.

Амортизация ажратмаларини батафсил текшириш чоғида аудитор амортизация ажратмалари ҳисоблаш усулларидаги ўзгаришларнинг корхона ҳисоб сиёсатида акс эттирилганлигини аниқлаши лозим. Чунки бундай ўзгаришлар бир қанча даврлар оралиғидаги маълумотларнинг таққосланувчанлигига сезиларли даражада таъсир кўрсатади. Бунда жорий шароитга янги баҳо бериш керак. Номоддий активларнинг фойдали хизмат муддатлари ўзгарган ҳолларда ўзгариш сабаблари ўрганилиб, уларнинг 1-сонли «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот» ва 7-сонли «Номоддий активлар» номли БҲМС талабларига мувофиқлиги ўрганилади.

Чиқиб кетадиган номоддий активларнинг қиймати баланسدан ҳисобдан чиқарилади. Номоддий активлар қуйидагилар натижасида корхона балансидан ҳисобдан чиқарилади:

- а) тугатиш;
- б) сотиш;
- в) айирбошлаш;
- г) текинга бериш;
- д) устав капиталига муассис улуши сифатида бериш;
- е) иштирокчилар таркибидан иштирокчининг чиқиб кетиши чоғида номоддий активлар билан ҳисоб-китоб қилиш;

ж) камомад ёки йўқотишнинг аниқланиши.

Номоддий активларнинг чиқиб кетишидан молиявий натижа (фойда ёки зарар) номоддий активларнинг чиқиб кетишидан олинган даромаддан уларнинг қолдиқ (баланс) қийматини, номоддий активларнинг чиқиб кетиши билан боғлиқ бўлган билвосита солиқлар ва харажатларни чегириб ташлаш орқали аниқланади.

Номоддий активнинг чиқиб кетишидан кўрилган молиявий натижани (фойда ёки зарарни) аниқлаш чоғида илгари қайта баҳоланган номоддий активни қўшимча баҳолаш суммаси, яъни мазкур номоддий активни илгариги қўшимча баҳолашлар суммасининг илгариги қийматнинг камайиши суммасидан юқориси бир вақтнинг ўзида «Мул-

кни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар» счёт бўйича резерв капиталини камайтириш билан номоддий активнинг чиқиб кетишидан кўрилган даромад сифатида «Бошқа активларнинг чиқиб кетиши» счёт кредитига олиб борилади.

Номоддий активлар ҳисобдан чиқарилганда дастлабки қиймати қуйидагича балансдан чиқарилиши лозим:

Дебет 9220-«Бошқа активларнинг чиқиб кетиши» счёти,

Кредит 0410—0490-«Номоддий активларни ҳисобга олувчи счётлар».

Ҳисобланган эскириш суммасига эса:

Дебет 0510—0590-«Номоддий активлар амортизациясини ҳисобга олувчи счётлар».

Кредит 9220-«Бошқа активларнинг чиқиб кетиши» счётига қайд этилиши лозим.

Ҳисобдан чиқариш натижаси (фойда ёки зарар 9220-счётдан 9900-«Якуний молиявий натижа (даромадлар ва харажатларни жамлаш)» счётига ўтказилади. Маҳсулот (иш, хизмат)лар таннари, фойда, бюджет билан ҳисоб-китоблар кўрсаткичлари, шунингдек хусусийлаштирилаётган давлат корхоналари мулкларини баҳолашнинг асосланганлиги кўп жиҳатдан номоддий активларнинг мавжудлиги ва баҳолалиши, улар эскиришлари тўғрисидаги маълумотларнинг ҳаққонийлигига боғлиқ.

Номоддий активларнинг ҳисобдан чиқарилиши билан боғлиқ муомалаларни ҳисобда акс эттириш услубини текшириш ёппасига амалга оширилиши мақсадга мувофиқ.

21-сонли БҲМС талабларига мувофиқ номоддий активларни ҳисобдан чиқариш билан боғлиқ барча муомалалар ҳисобдан чиқарилиш сабабларидан қатъи назар (сотилиши, текинга берилиши, яроқсизлиги ва ҳ.к.). 9220-«Бошқа активларнинг чиқиб кетиши» счётида акс эттирилади. Аниқланган молиявий натижа, агар зарар кўрилса — 9220-счёт кредитидан 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счётининг дебети, агар фойда олинса — 9220-счёт дебети ва 9320-«Бошқа активларнинг чиқиб кетишидан олинган фойда» счётининг кредитида акс эттирилади.

Номоддий активлар кирими ва чиқимини солиққа тортишнинг тўғрилигини текшириш. Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси ва бошқа тегишли меъёрий ҳужжатларга мувофиқ номоддий активларнинг айрим турлари қўшим-

ча қиймат солиги (ҚҚС)дан озод этилган. Аудитор бунга алоҳида эътибор бериши зарур.

21-сонли БҲМСга мувофиқ номоддий активлар олдиндан пул ўтказиш йўли билан сотиб олинганида ҚҚС 4410-«Солиқлар ва йиғимлар бўйича аванс тўловлар» счётида акс эттирилади (ҳисоб-китоб ҳужжатларида алоҳида ажратиб кўрсатилганида).

Сотиб олинган номоддий активлар бўйича ҚҚС суммаси қуйидаги ҳолларда бюджетга ўтказилади:

сотиб олинган номоддий активлар қиймати мол етказиб берувчиларга тўланганида;

номоддий активлар ҳисобга қабул қилинганида;

номоддий активлар ишлаб чиқариш мақсадларида ишлатилганида.

Агар дастлабки ҳужжатларда ҚҚС суммаси ажратиб кўрсатилган бўлмаса, у ҳолда ҳисоб-китоб ҳужжатларида ҚҚС ажратиб кўрсатилмайди.

5.7. НОМОДДИЙ АКТИВЛАР АУДИТИНИНГ НАТИЖАЛАРИНИ УМУМЛАШТИРИШ

Номоддий активларни ҳисобга олишга доир муомалаларни текшириш натижалари аудиторлик ҳисоботида умумлаштирилади. Ҳар бир йўл қўйилган хато-камчилик бўйича: қайси меъёрий ҳужжатнинг қайси талаби бузилганлиги; етказилган зарар суммаси; аниқланган хатоликнинг корхона фаолияти ва бухгалтерия ҳисоботи кўрсаткичларининг ишончлилигига таъсир кўрсатиш даражаси, жиддийлиги ва ҳоказолар аниқланади.

5.6-жадвал

Номоддий активларни текшириш натижаларини умумлаштириш тартиби

Хатонинг тавсифи	Талаблари бузилган меъёрий ҳужжат номи, банди	Хатоликни баҳолаш	Корхона фаолиятидаги натижалар ва ҳисобот ишончлилигига таъсири
------------------	---	-------------------	---

Бухгалтерия ҳисоботи маълумотларининг бузиб кўрсатилиши ва баланснинг «Номоддий активлар» моддаси

ишончилигини тасдиқлаш имкони йўқлиги қуйидаги сабаблардан келиб чиқади:

0400-«Номоддий активларни ҳисобга оладиган счётлар» (0410-0490)да асоссиз равишда номоддий активлар қаторига олиб борилганлиги, объектлар тегишли ҳужжатлар билан расмийлаштирилмаганлиги; номоддий активларнинг инвентарь (баланс) қийматига уларни сотиб олиш ёки яратиш билан боғлиқ бўлмаган харажатларнинг қўшилганлиги; аналитик ҳисоб юритилмаслиги.

Қуйидаги фактлар корхонада ички назоратнинг паст даражада эканлигидан далолат беради: йиллик бухгалтерия ҳисоботини тузишдан олдин номоддий активлар инвентаризация қилинмаслиги, ҳисоб сиёсатида белгиланган инвентаризация ўтказиш муддатларига риоя қилинмаслиги; инвентаризация натижалари тегишли ҳужжатлар билан расмийлаштирилмаганлиги; инвентаризация натижалари йиллик бухгалтерия ҳисоботида ўз вақтида акс эттирилмаслиги; номоддий активларнинг фойдали хизмат қилиш муддатларини нотўғри (ноқонуний) белгилаш оқибатида корхона хўжалик фаолиятининг молиявий натижалари бузиб кўрсатилиши; амортизация ҳисобланмайдиган тоифага кирувчи номоддий активларга ҳам амортизация ҳисобланиши; ноишлаб чиқариш соҳасида ишлатиладиган номоддий активлар бўйича ҳисобланган амортизация ажратмаларини маҳсулот (иш, хизмат)лар таннарига олиб борилиши; номоддий активларни ҳисобдан чиқаришга доир муомалаларни ҳисобда акс эттириш услубиятининг бузилиши. Номоддий активлар ҳаракатига доир муомалаларни ҳисобда акс эттириш услубиятига риоя қилмаслик солиқ билан боғлиқ нохуш ҳолатларни келтириб чиқаради. Жумладан: тўланмаган ва ҳисобга олинмаган номоддий активлар бўйича қўшилган қиймат солигини бюджетга тақдим қилиш; номоддий активларни сотиш ва шартномага асосан текинга бериш чоғида ҚҚС ҳисобламаслик ва нотўғри аниқлаш; номоддий активларни ҳисобдан чиқарилиши натижасида кўрилган зарарлар суммасига солиққа тортиладиган фойданинг камайтирилиши; номоддий активлар жисмоний шахслар томонидан сотиб олинган суммасидан даромад солиги ушлаб қолмаслик ва ҳ.к.

Назорат учун саволлар:

1. Номоддий актив деб нимага айтилади?
2. Номоддий активнинг моддий активдан қандай фарқи бор?
3. Номоддий активларни ҳисобга олиш учун счётлар режасида нечта счёт мавжуд?
4. Мулк ҳуқуқини берувчи ҳужжат нима деб аталади?
5. Муаллифлик ҳуқуқини берувчи ҳужжатни номи нима?
6. Номоддий активлар аудитининг манбалари сифатида қайси ҳужжатлардан фойдаланилади?
7. Номоддий активлар аудитининг режаси қайси стандартга асосан тузилади?
8. Номоддий активлар аудитининг дастури қайси меъёрий ҳужжатга асосан тузилади?
9. Номоддий активларга амортизациянинг қайси усули қўлланилади?
10. Номоддий активлар аудитида энг кўп учрайдиган хатоликлар қайсилар?

6-боб. МОЛИЯВИЙ ИНВЕСТИЦИЯЛАР АУДИТИ

6.1. МОЛИЯВИЙ ИНВЕСТИЦИЯЛАР АУДИТИНИНГ МЕЪЁРИЙ АСОСЛАРИ

Ўзбекистонда рўй бераётган иқтисодий ислохотлар қимматли қоғозларга бўлган қизиқишни қайта уйғонишига сабаб бўлди. Қимматли қоғозларнинг турли бозори шаклланди ва ривож топди.

Миллий иқтисодиётимизда хўжалик юритишни бозор усулларига ўтказиш жараёнида қимматли қоғозлар бозорини шакллантириш ва мукамал фаолият олиб боришини таъминлаш муаммоси, қимматли қоғозлар бозори субъектларининг муҳим хусусиятларини ва маълум бир соҳадаги ўзига хос қизиқишларини аниқлаш жуда долзарб масала бўлиб турибди.

Мамлакатимизда қимматли қоғозлар бозорини ривожланиш хусусиятлари шундан иборатки: биринчидан у бозор иқтисодиётига асосланган қонунлар асосида шаклланмоқда; иккинчи томондан эса Ўзбекистонда мавжуд ўзига хосликни ифодалайди.

Корхонанинг вақтинча бўш турган пул маблағларидан самарали фойдаланиш усулларида бири — бу уларни қимматли қоғозлар сотиб олишга йўналтиришидир.

«Қимматли қоғозлар — бу уларни чиқарган шахс билан уларнинг эгаси ўртасидаги мулквий ҳуқуқларни ёки қарз муносабатларини тасдиқловчи дивиденд ёки фоиз кўринишида даромад тўлашни ҳамда ушбу ҳужжатлардан келиб чиқадиган ҳуқуқларни бошқа шахсларга ўтказиш имкониятини назарда тутувчи пул ҳужжатларидир»⁴⁵. Бошқача айтганда, қимматли қоғозлар — уни бир шахсдан иккинчи шахсга бериш орқали абстракт мулкчилик ҳуқуқини ифодалайди. Қимматли қоғозларга қуйидагилар киради: акциялар, облигациялар, газна мажбуриятлари, депозит ва жамгарма сертификатлари, ҳосила қимматли қоғозлар, векселлар.

⁴⁵ Ўзбекистон Республикаси «Қимматли қоғозлар ва фонд биржаси тўғрисида»ги Қонуни. — Т.: 1993.

Маблағларни молиявий инвестицияларга йўналтириш ўз тавсифига кўра юқори таваккалчилик фаолияти билан боғлиқ бўлиб, таваккалчилик даражасини имкони борича пайсайтириш мақсадида эмитентнинг молиявий ҳолатини ва бозор конъюнктурасини билиш фонд биржаси маълумотларини мунтазам равишда мониторинг қилиб туришни тақозо этади.

Акция, облигация, ғазна мажбуриятлари ва ҳосила қимматли қоғозларнинг реквизитлари Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги ҳузуридаги қимматли қоғозлар ва фонд биржалари бўйича Давлат комиссияси томонидан белгиланади, депозит сертификатлари ва векселларни реквизитлари эса Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки томонидан белгиланади. Қимматли қоғозларнинг мажбурий реквизитларининг йўқлиги ёки қимматли қоғозни белгиланган шаклига тўғри келмаслиги уни бекор қилинишига олиб келади. Қимматли қоғоз ифодаладиган ҳуқуқлар уни тақдим этувчига тегишли бўлиши мумкин (тақдим этилувчи қимматли қоғоз) ёки қимматли қоғозда кўрсатилган шахсга тегишли бўлиши мумкин (эгаси кўрсатилган қимматли қоғоз). Тақдим этилувчи қимматли қоғозга эгалик қилиш ҳуқуқини бошқа шахсга ўтказиш учун қимматли қоғозни ўзини бериш кифоя. Эгаси кўрсатилган қимматли қоғоз бир шахсдан бошқасига ўтиши ҳисоб ёзувларидаги тегишли қайдларни ўзгартириш билан амалга оширилади.

Қимматли қоғозлар қаторига киритилувчи пуллик ҳужжатлар таркибига қуйидагилар киритилади: эгалик ҳуқуқини ёки қарз олиш муносабатларини белгилаб берадиган ёки уларни чиқарувчи шахс ва эгаси орасидаги муносабатларни белгиладиган, дивиденд ёки фоиз кўринишида даромад тўловларини амалга оширадиган, ёки пуллик ҳужжатни ўзини бериш йўли билан унда зикр этилган пуллик ёки бошқа ҳуқуқларни бир шахсдан бошқасига ўтиши белгиланган.

Молиявий инвестициялар аудитини ўтказиш жараёнида «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида», «Қимматли қоғозлар бозори ва фонд биржаси тўғрисида» ва «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси қонунлари, 12-сонли «Молиявий инвестициялар ҳисоби» номли БҲМС

ва Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларига риоя қилиш лозимдир.

Молиявий инвестициялар аудитини ўтказганда учрайдиган асосий атамаларни «Қимматли қоғозлар ва фонд биржалари тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонунига асосланиб аниқлаб оламиз.

Акция — амал қилиш вақти белгиланмаган қимматли қоғоз бўлиб, юридик ёки жисмоний шахс томонидан маълум улушни акционер жамиятини низом жамғармасига киритилишини, унинг эгасини мазкур жамиятга эгаллик қилишда қатнашишини ва дивиденд олиш, шунингдек жамиятни бошқариш ҳуқуқига эга бўлишини тасдиқлайди. Даромад олиш кетма-кетлиги бўйича акциялар оддий ва имтиёзлиларга бўлинади.

Оддий акцияларга корхонанинг йиллик фаолияти натижаси бўйича дивиденд тўлаш мўлжалланади. Улар бошқаришга таъсир кўрсатиш ҳуқуқи бўйича фарқланади: овоз бериш ҳуқуқига эга бўлмаган ва бир ёки бир нечта овозга эга бўлган акциялар. Имтиёзли акция овоз бериш ҳуқуқига эга эмас, лекин доимий қатъий белгиланган дивидендлар билан таъминланади ва корхона тугатилганда биринчи навбатда қoplanади. Қимматли қоғозлар бозорида қўлланилиш тури бўйича номли ва тақдим этилувчи акциялар фарқланади.

Облигация — бу унинг эгаси маълум миқдорда пул тўлаганини ва унда белгиланган муддатда номинал қийматини ва аниқ белгиланган фоизини сўндириш бўйича мажбуриятлар кўрсатилган қимматли қоғоз (агарда чиқариш шартларида бошқа нарса кўзда тутилмаган бўлса).

Облигацияларни корхоналарнинг низом жамғармасини шакллантириш ва тўлдириш учун, шунингдек хўжалик фаолияти билан боғлиқ зарарни қоплаш учун чиқариш мумкин эмас.

Акционерлик жамиятлар ҳамма чиқарилган акциялари тўлиқ тўланганидан кейингина хусусий капитал ҳажмининг 100 фоизи миқдорида корпоратив облигациялар чиқариш ҳуқуқига эга. Бошқа мулкчилик шаклига эга бўлган корхоналарга корпоратив облигациялар чиқариш мумкин эмас.

Фазна мажбуриятлари — тақдим этиладиган қимматли қоғозлар бўлиб, уларнинг эгалари бюджетга пул маблағ-

лари ўтказганини ва бу қимматли қоғозларга эгалик қилиш муддати давомида аниқ белгиланган даромад олиш ҳуқуқини берувчи кўрсатувчи эгалик қиладиган Давлат қимматли қоғозларидир.

Фазна мажбуриятлари қуйидаги турларда чиқарилади: узоқ муддатли — 5 йил ва ундан узоқ бўлган муддатга, ўрта муддатли — 1 йилдан 5 йилгача, қисқа муддатли 1 йилгача бўлган муддатга. Узоқ ва ўрта муддатли газна мажбуриятларини чиқариш бўйича қарор Ўзбекистон Республикасининг Вазирлар Маҳкамаси томонидан қабул қилинади. Қисқа муддатли газна мажбуриятларини чиқариш бўйича қарорни Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги қабул қилади. Фазна мажбуриятларини чиқариш тўғрисидаги қарорда даромад тўлаш ва мажбуриятларни бажариш шартлари белгиланади.

Депозит сертификати — бу пул маблағлари омонатга қўйилганлиги тўғрисида, омонатчига белгиланган муддат тугаганидан кейин депозит суммаси ва унга тегишли фойзаларни олиш ҳуқуқини берувчи кредит муассасасининг гувоҳномасидир.

Ўзбекистонда сертификатлар икки турда чиқарилади: депозит сертификатлари (юридик шахслар учун, 1 йилгача муддатга); депозит (жамгарма) сертификатлари (жисмоний шахслар учун, 3 йилгача муддатга).

Вексель деб шундай қимматли қоғозга айтиладики, унда вексель чиқарувчи ёки векселда кўрсатилган тўловчини белгиланган муддат келганда белгиланган маблағни вексель эгасига сўзсиз тўланиш мажбуриятини тасдиқловчи қимматли қоғоздир.

Ҳосила қимматли қоғозлар — бу шартномалар бўлиб, улар бўйича бир томон қимматли қоғозларнинг маълум бир миқдорини маълум муддатда келишилган нархда сотиб олиш ёки сотиш ҳуқуқи ёхуд мажбуриятини олади. Ҳосила қимматли қоғозлар опцион, фьючерс ва бошқа молиявий инструмент кўринишида бўлиши мумкин.

Опцион — шундай шартномаки, унинг эгасига қимматли қоғозлар ёки товарларни контрактда келишилган нархда келишилган муддатда харид қилиш ҳуқуқини беради.

Фьючерс-келажакда, келишилган аниқ вақтда контрактда белгиланган нархда маълум бир қимматли қоғозлар ёки

бошқа молия инструментлари ёки товарларни сўзсиз сотиб олиш ёки сотиш мажбуриятини белгиловчи қимматли қоғоз (контракт).

Қимматли қоғозлар эмиссияси — қимматли қоғозларни уларни биринчи эгалари (инвесторлари), юридик ёки жисмоний шахсларга сотиш орқали муомалага чиқариш.

Эмиссия қуйидаги ҳолатларда амалга оширилади: акционерлик жамияти таъсис этилиб унинг акциялари таъсисчилар орасида жойлаштирилганда; акционерлик жамияти акциялар чиқариш йўли билан бошлангич низом капитали (жамгармаси) миқдори оширилганда; облигация ва бошқа қарз мажбуриятларини чиқариш орқали юридик шахслар, давлат ҳокимияти ва бошқариш органлари томонидан қарз капитали жалб қилинганда; ўзаро республика миқёсида корхоналарнинг қарз мажбуриятларини тўлаш (сўндириш) жараёни амалга оширилганда.

Ҳар бир юқорида санаб ўтилган ҳолда ваколатли давлат органи эмиссиянинг минимал ва максимал ўлчамини белгилайди.

Маълумки, қимматли қоғозлар муомала жараёнида учта босқичдан ўтади. Булардан биринчиси, эмиссия босқичи бўлиб, унда қимматли қоғозлар бирламчи жойлаштирилади ва ўзининг биринчи эгаси (андеррайтор ёки инвестор)га ўтади. Иккинчи босқич деганда, уларнинг иккиламчи, яъни актив бозордаги ҳаракати тушунилади. Якуний — учинчи босқичда қимматли қоғозларнинг сўндирилиши (эмитент томонидан қайтариб олинishi) амалга оширилади. Ушбу муомала жараёнида қимматли қоғозлар ҳаракати фонд биржаларида амалга оширилиб, вақтга тесқари мутаносиб (пропорционал) равишда номинал ва ҳақиқий (бозор) нархлари ўзгаради. Ушбу ўзгариш иқтисодиётда бозор котировкаси деб ҳам аталади.

Бозор котировкасига эга қимматли қоғозлар деганда, фонд биржалари ва биржадан ташқари бозорларда фаол савдо қилинадиган акциялар ва облигациялар тушунилади, уларнинг котировкаси эса кенг чоп этилади. Бундай қимматли қоғозларнинг рўйхати қимматли қоғозлар (фонд) биржаси эксперт комиссияси томонидан эълон қилинади. Бунда қимматли қоғозлар жавоб бериши лозим бўлган қуйидаги мезонларга қаралади: биржа савдосига руҳсат этиш

шартлари (листинг шартлари)га мос келиш; битта фонд бир-жасида расмий котировка қилишга рухсат этиш.

Корхонанинг қимматли қоғозлар листингига киритилиши тавсия этилаётган қимматли қоғозлар сифати ҳақида потенциал инвесторларга аниқ тасаввур беришдан иборат. Бозор иштирокчилари эмитентнинг иқтисодий ривожланиш истиқболларини ва шу билан бирга унинг қимматли қоғозлари ишончлилигини баҳолаш имкониятларига эга бўлишлари лозим.

Қимматли қоғозлар билан биржада савдо қилишга рухсат этиш учун корхона ишлаб чиқариш жараёнлари ва бошқарувининг энг муҳим соҳаларини таҳлил қилиш зарурлигини алоҳида таъкидлаб ўтиш лозим. Бунда таҳлил куйидаги ахборотларни умумлаштириш ва ишлашга таянади: устав капиталининг миқдори, битта акцияга тўғри келадиган даромад, хавф-хатарни баҳолаш, бозорнинг ҳолати, ишлаб чиқариш самарадорлиги, тўлов қобилияти ва пул маблағлари билан таъминланганлик.

Ишлаб чиқариш самарадорлигини таҳлил қилишда биринчи навбатда, харажат ва натижалар нисбати, бу нисбатни бир меъёрда тутиб туриш ва яхшилаш лаёқати баҳоланади.

Ишлаб чиқариш харажатлари структураси батафсил таҳлил қилинганидан сўнг асосий ишлаб чиқариш фондларининг фаолияти, материал ва меҳнат ресурслари кўриб чиқилади.

Бошқарув самарадорлигини баҳолашда: ишлаб чиқариш ва молиявий муомалалар натижалари пухта таҳлил қилинади; корхона фаолиятини стратегик ва жорий режалаштиришнинг сифати; режаларнинг комплекслиги ва улар бажарилишининг сифати; ички бошқарув, молиявий, шунингдек ташқи назорат ҳам баҳоланади. Корхонанинг фирмалар билан қўшилиб кетиши, бошқа компанияларни ўзига қўшиб олиш, бошқа фирмаларни сотиб олиш ҳисобига кенгайиш имкониятлари кўриб чиқилади. Номоддий активлар, бошқарув, ташкилий ресурслар, фирманинг бозордаги амалий шуҳрати, сотиш шохобчаларини назорат қилиш ва шу кабилар алоҳида баҳоланади. Ҳисобни таҳлил қилишда ҳисоб юритиш сиёсати, асосий воситалар ва номоддий активларга амортизация ҳисоблашда қўллани-

ладиган методлар, моддий қимматликларни баҳолаш, даромадларни аниқлаш ва бошқалар умумий тарзда баҳоланади. Шунингдек, фирма молиявий аҳволини акс эттиришининг тўлалиги кўриб чиқилади.

Даромадлиликни таҳлил қилиш корхонанинг узоқ келажакдаги даромадлилигини, солиқларни тўлашда олдинги ва кейинги капиталга тўғри келадиган даромадларни тавсифлайдиган асосий кўрсаткичларни кўриб чиқишни назарда тутаяди. Инфляция ва ўз-ўзини молиялаштириш имкониятлари ўсишининг таъсири баҳоланади. Тўловга лаёқатлиликини таҳлил қилиш корхона қисқа муддатли ва узоқ муддатли қарзлари таркибини, кредитор қарзларни ўрганиб чиқиш, ўз айланма маблағларининг таркиби ва манбаларининг кўшимча ўсишини ўрганишдан иборат. Корхона жами қарзларининг ўз капиталига нисбати динамикаси яъни капитал структураси коэффицентлари; пул маблағлари ва бошқа жорий активларнинг жорий мажбуриятларига нисбати, яъни тез ва мутлоқ ликвидлик коэффицентлари аниқланади ва баҳоланади.

Пул маблағлари билан таъминланганлик корхонанинг барча эҳтиёжларини ўз маблағлари билан қондира олиш имконини билдиради. Бундай имкониятни баҳолаш бир неча йиллардаги нақд пуллар ҳаракати режасини ва ҳисоботини шунингдек, капитал инвестицияларга бўлган эҳтиёжни ва бошқаларни таҳлил қилиш йўли билан амалга оширилади.

Кўриниб турибдики, ўз қимматли қоғозларини биржага чиқариш ҳақида қарор қабул қилган корхона бозорда яхши шароитларга шунингдек, яқин келажакдаги ривожлантиришининг аниқ стратегияси, маҳсулот ишлаб чиқаришнинг замонавий технологияси, ишлаб чиқариш ва менежментнинг юқори савияда ташкил этилишига эга бўлиши лозим.

Расмий равишда котировка қилишга рухсат этиш, корхонада мустақил аудиторлик компаниялари томонидан ишончлилиги тасдиқланган ҳисоботларни тақдим этиш бўйича маълум мажбуриятлар бажарилишини ва асосий ҳисобот кўрсаткичларини расмий биржа бюллетенларида чоп этилишини кўзда тутаяди.

Ушбу барча чораларнинг қатъийлиги акциядорларни максимал ҳимоя қилиш билан боғлиқ. Шунинг учун ауди-

тор қимматли қоғозларни инвентаризация қилишда уларнинг эмитентларини ва расмий биржа котировкасининг мавжудлигини пухта таҳлил қилиши зарур. Агар корхона маблағларига қўйилган қимматли қоғозлар фонд биржаларида муомаллада бўлмаса ва бозор котировкасига эга бўлмаса, у ҳолда аудитор бундай қимматли қоғозларни сотиб олишда вужудга келадиган хавф-хатарларни баҳолаши зарур. Бунда аудитор қимматли қоғозларнинг ҳақиқий сотиб олиш баҳосини уларнинг даромадлилигини таҳлил қилишда асос бўладиган муқобил курси билан қиёслаши зарур. Афсуски, бизнинг амалиётимизда даромадлиликни бундай таҳлил қилиш ўтказилмаяпти. Шуни инобатга олган ҳолда, қимматли қоғозлар бозори ривожланган мамлакатлар тажрибасидан фойдаланиш мумкин.

Бу қуйидагиларни кўзда тутати:

солиқлар чегириб ташланганидан сўнг таққосланувчан, тасодифий, вақти-вақти билан ўзгариб турмайдиган даромад миқдори аниқланади. Бу миқдор битта акцияга ҳисоблаб чиқарилади;

таққосланаётган корхоналар акциялари бозорининг ўртача фойдалилигига йўналтирилган фойда мультипликатори ҳисоблаб чиқарилади. Корхонада эмитентнинг молиявий ҳисоботи йўқ бўлса, бундай таҳлилни ўтказиш имкони бўлмайди. Аудитор бу ҳолда биржада котировка қилинмаган акцияларга инвестициялар қилиш ҳақида қарор нимага асосан қабул қилинганлиги, корхона раҳбарияти ва ички аудиторлик хизмати томонидан ҳисоботлар ва эмитентнинг ҳозирги ва келажакдаги молиявий ҳолати таҳлил қилинганлиги билан ҳам танишиши зарур.

Молиявий инвестициялар инфляция шароитида пул маблағлари қадрсизланишининг олдини олиш, қўшимча даромад олиш ва бошқа корхона фаолияти устидан назорат ўрнатиш мақсадида амалга оширилади.

6.2. АУДИТНИНГ МАҚСАДИ, ВАЗИФАЛАРИ ВА МАНБАЛАРИ

Молиявий инвестициялар аудитининг асосий мақсади — улар бўйича муомалалар қонуний амалга оширилганлиги, тўғри баҳоланганлиги ва бухгалтерия ҳисобида тўғри юри-

тилаётганлигини тасдиқлаш ҳамда бошқа активлар текширувидаги каби қуйидагиларни таъминлашдан иборат:

тўлиқлиги — барча молиявий инвестицияларнинг бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботида тўлиқ акс эттирилиши, ҳисобга олинмай қолган молиявий инвестициялар йўқлиги;

корхона томонидан сотиб олинган қимматли қоғозлар ва берилган қарзларнинг барчаси бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботида тўлиқ акс эттирилиши;

молиявий инвестициялар ҳисобга олинадиган синтетик счётлар қолдиғи ва оборотларининг тегишли аналитик ҳисоб счётлари қолдиқ ва оборотларига мос келиши;

счётлар бўйича қолдиқ ва оборотларнинг бухгалтерия ҳисоби регистрларидан Бош дафтарга ва бухгалтерия ҳисоботларига тўлиқ ҳажмда ўтказилиши;

молиявий инвестициялар кирими ва ҳисобдан чиқарилиш фактларининг барчаси бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботида акс эттирилиши;

молиявий инвестициялар ҳаракатига доир барча муомалаларнинг бухгалтерия ҳисобида ўз вақтида рўйхатдан ўтказилиши;

мавжудлиги — барча молиявий инвестициялар корхона учун аҳамиятли бўлиб, баланс тузиш санасига мавжуд ва келажакда даромад келтиради;

молиявий инвестициялар мавжудлиги белгиланган тартибда ўтказилган инвентаризация ва зарур дастлабки ҳужжатлар билан тасдиқланган;

ҳуқуқ ва мажбуриятлар — корхона молиявий инвестициялар учун тегишли ҳуқуқларга эга ва ушбу ҳуқуқлар билан боғлиқ хавф-хатар учун масъулдир:

бухгалтерия ҳисобида акс эттирилган молиявий инвестициялар (қимматли қоғозлар ва берилган қарзлар) корхонага қонун асосида тегишлидир;

бухгалтерия балансида акс эттирилган қимматли қоғозлар корхонага мулкый ҳуқуқ асосида тегишли бўлиб, тегишли ҳуқуқ талабларига мос шартномани амалга ошириш натижасида олган ҳамда корхона қимматли қоғозлар олинганлигини тасдиқловчи барча зарур гувоҳликларга эга;

бухгалтерия ҳисоби счётларидаги барча ёзувлар амалдаги қонунчилик ва меъёрий ҳужжатлар талабларига мувофиқ расмийлаштирилган. Ишботловчи ва дастлабки ҳужжатлар билан расмийлаштирилган;

молиявий инвестицияларга доир барча муомалалар амалдаги қонунчиликка зид бўлмаган муносабатлар шароитидан келиб чиқади;

молиявий инвестициялар билан боғлиқ муомалаларни амалга ошириш белгиланган тартибда ваколатли шахслар томонидан рухсат этилганлиги;

баҳолашлар — молиявий инвестициялар (қимматли қоғозлар) бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботида меъёрий ҳужжатлар талабларига мувофиқ баҳоланган;

чет эл валютасидаги қимматли қоғозларни сўмда баҳолаш амалдаги қонунчилик талабларига мувофиқ ўтказилган;

қимматли қоғозларни сотиб олиш усулига кўра уларнинг ҳақиқий қиймати меъёрий ҳужжатлар талабларига мувофиқ шакллантирилган;

қимматли қоғозлар қиймати бухгалтерия ҳисоботида киритиш учун меъёрий ҳужжатлар талабларига мувофиқ ва тўғри ҳисоблаб чиқарилган (бозор баҳоси пасайишини ҳисобга олган ҳолда);

қимматли қоғозларни сотишдан олинган тушум бухгалтерия ҳисобида дастлабки ҳужжатлардаги маълумотларга мос баҳода акс эттирилган;

аниқлиги — молиявий инвестицияларга доир харажатлар бухгалтерия ҳисоби қоидаларига мувофиқ ҳисобга олинган, бухгалтерия ҳисоботи маълумотлари синтетик ҳисоб регистрларидаги ёзувларга мос келади;

дастлабки ҳужжатларда, бухгалтерия ҳисоби регистрларида, маълумотларни бухгалтерия ҳисоботларига ўтказишда кўрсаткичларнинг арифметик аниқлигига риоя қилинган;

чет эл валютасида ифодаланган қимматли қоғозларнинг сўмдаги қийматини аниқлашда Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки томонидан белгиланган ва муомала содир бўлган кунда амалда бўлган чет эл валютаси курсидан фойдаланилган; бухгалтерия ҳисоботида ҳақиқий маълумотлар асосида аниқланган молиявий натижалар акс эттирилганлиги;

ҳисоб даврининг чекланганлиги — молиявий инвестицияларни ҳисобга қабул қилиш ва ҳисобдан чиқаришга доир барча муомалалар тегишли ҳисоб даврида ҳисобга олинган;

тақдим қилиш ва баён қилиш — барча молиявий инвестициялар тўғри туркумланган ва бухгалтерия ҳисоботида моҳияти очиб берилган;

молиявий инвестициялар турлари ва қайтариш муддатларига кўра туркумланган;

молиявий инвестицияларни сотиш ва қайтариш билан боғлиқ даромадлар ва харажатлар молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботда тўғри туркумланган;

молиявий инвестициялар тўғрисидаги ахборотлар бухгалтерия ҳисоботларига бериладиган тушунтиришларда очиб берилган ва ҳ.к.

Белгиланган мақсадга мувофиқ, аудитор аудиторлик текширувининг қуйидаги асосий вазифаларини белгилайди:

барча ҳужжатлар ўз вақтида ва тўғри расмийлаштирилганлигини аниқлаш;

қўйилмалар тўғри баҳоланганлиги ва бухгалтерия ҳисоби тўғри юритилаётганлигини тасдиқлаш;

молиявий инвестициялар бўйича даромадлар тўғри ва ўз вақтида ҳисобланиши ва олинишини аниқлаш;

узоқ муддатли ва қисқа муддатли молиявий инвестициялар бўйича бухгалтерия ҳисоби кўрсаткичлари ҳақиқийлигини тасдиқлаш.

Молиявий инвестицияларни аудиторлик текширувидан ўтказиш вақтида ҳал этиладиган вазифалар қуйидаги жадвалда келтирилган.

6.1-жадвал

Молиявий инвестициялар аудитида ҳал этиладиган вазифалар

Аудиторнинг вазифалари	Текшириладиган масалалар
1	2
1. Молиявий инвестицияларни ҳисобга олиш ва назорат қилишнинг ҳолатини текшириш	Корхона активларини молиявий инвестициялар қаторига олиб боришнинг тўғрилиги. Муомалаларини ҳужжатлаштиришни текшириш. Молиявий инвестицияларни баҳоланишнинг тўғрилиги. Молиявий инвестицияларни инвентаризация қилиш. Бухгалтерия ҳисоботи кўрсаткичларининг синтетик ва аналитик ҳисоб маълумотларига мослиги

Аудиторнинг вазифалари	Текшириладиган масалалар
1	2
<p>2. Молиявий инвестициялар ҳаракатини бухгалтерия ҳисобида акс эттиришга доир муомалалар синтетик ҳисобининг тўлиқлиги ва тўғрилиги ҳамда солиқ қонунчилигига риоя қилинишини текшириш</p>	<p>Молиявий инвестициялар кирими ва ҳисобдан чиқарилишини синтетик ҳисоб регистрларида акс эттириш. Қимматли қоғозлар аналитик ҳисобини ташкил этиш. Молиявий инвестицияларини ҳисобдан чиқаришга доир муомалалар бўйича солиқ қонунчилигига риоя қилиниши. Қимматли қоғозлар қадрсизланишининг олдини олиш мақсадида резерв ташкил этишга доир муомалаларни акс эттириш. Қарз шартномаси бўйича берилган маблағлар ҳисоби</p>
<p>3. Молиявий инвестицияларига доир даромадларининг тўлиқ акс эттирилиши ва уларнинг солиққа тортилишини текшириш</p>	<p>Ҳисобланган даромадларини акс эттириш. Ушбу муомалаларни солиққа тортишнинг тўғрилигини текшириш</p>

Текшириладиган масалалар бўйича етарли далилларга эга бўлиш кўрсатилган фактларни мустақил баҳолаш, йўл қўйилган хато-камчиликларни ҳамда амалдаги меъёрий ҳужжатлар ва бухгалтерия ҳисоби қоидаларидан четга чиқишларни аниқлашга имкон беради.

Молиявий инвестициялар аудитининг маълумот манбалари бўлиб қуйидагилар ҳисобланади:

- таъсис ҳужжатлардан нусхалар;
- акциядорлар реестрларидан кўчирмалар;
- корхонанинг ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруғи;
- молиявий инвестицияларни акс эттирадиган дастлабки ҳужжатлар;

бошқа корхоналарга амалга оширилган қўйилмалар суммалари тўғрисидаги гувоҳномалар;

- акциялар ва бошқа қимматли қоғозлар сертификатлари;
- қимматли қоғозлар бўйича сотиб олиш-сотиш ёки қабул қилиш-топшириш далолатномалари;
- депозит шартномалари;
- қимматли қоғозларни рўйхатга олиш дафтарлари;
- кирим ва чиқим касса ордерлари;
- молиявий инвестицияларни ҳисобга оладиган синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари;

бухгалтерия ҳисобининг счётлари: 0600-«Узоқ муддатли инвестицияларни ҳисобга олувчи счётлар», 5800-«Қисқа муддатли инвестицияларни ҳисобга олувчи счётлар», 4800-«Турли дебиторларнинг қарзларини ҳисобга олувчи счётлар», 5100-«Ҳисоб-китоб счётидаги пул маблағларини ҳисобга олувчи счёт», 5000-«Кассадаги пул маблағларини ҳисобга олувчи счёт», 5200-«Чет эл валюталаридаги пул маблағларини ҳисобга олувчи счёт» ва бошқа счёт гуруҳлари бўйича ҳисоб регистрлари (журнал-ордерлар, Бош китоб ва бошқалар).

Корхонанинг ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруғи бўйича аудитор қуйидагилар билан танишиши мумкин:

бошқа корхоналарнинг устав капиталида иштирок этишдан олинган даромадларни оддий ёки операцион фаолиятдан олинган даромадлар қаторида тан олиш;

молиявий инвестицияларни акс эттириш учун фойдаланиладиган ишчи счётлар режаси;

қўлланиладиган бухгалтерия ҳисоби шакли ва корхона бухгалтериясида тузиладиган ҳисоб регистрлари рўйхати;

молиявий инвестицияларни ҳисобга олиш билан боғлиқ дастлабки ҳужжатларнинг айланиши (ҳужжатларнинг айланиш графиги) билан;

корхонанинг молиявий инвестициялари, қарз шартномаларини расмийлаштирилишга рухсат этилган шахслар рўйхати; молиявий инвестицияларни ҳисобга олиш учун корхона томонидан ишлаб чиқилган ва тасдиқланган дастлабки ҳужжатлар шакллари.

Бухгалтерия ҳисобининг ягона журнал-ордер шаклидан фойдаланадиган корхоналарда журнал-ордерлар қўлланилиб, уларда ҳисобга қабул қилинган дастлабки ҳужжатлардаги ахборотлар тўпланadi ва муомалалар акс эттирилади.

Молиявий инвестицияларни ҳисобга олишда компьютер дастурларидан фойдаланилганда счётлар бўйича дебет ва кредит оборотларининг босмадан чиқарилган ёзма нусхасининг маълумоти тузилади.

Молиявий инвестицияларнинг аналитик ҳисоб регистри сифатида «Қимматли қогозларни ҳисобга олиш дафтери» тавсия этилади.

Қимматли қогозлар бўйича муомалалар аудити қуйидаги ҳужжатларга асосан амалга оширилади: таъсис шартномаси

(бошқа корхоналар устав капиталига инвестициялар қилишда), қимматли қоғозлар олди-сотди шартномаси, қарз шартномаси, депозит жамғарма учун шартнома, қимматли қоғозларни гаровга қўйиш шартномаси, оддий ширкат шартномаси (ҳамкорликдаги фаолият шартномаси) ва бошқалар. Аудитор ушбу кўрсатилган шартномалар қоидаларининг қимматли қоғозлар билан боғлиқ муомалаларни тартибга соладиган бошқа меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар талабларига мос келишини текшириши лозим.

6.3. МОЛИЯВИЙ ИНВЕСТИЦИЯЛАР АУДИТИНИНГ РЕЖАСИ ВА ДАСТУРИНИ ТАЙЁРЛАШ

Молиявий инвестициялар аудитининг назорат амалларини режалаштиришда текширув ўтказиш йўналишларини аниқлаш, ҳаракатлар кетма-кетлигини, керакли бўлган исботлар манбаларини белгилаш лозим. Аниқ тадбирларни тартибга солиш ва аудиторлик таваккалчилигини камайтириш мақсадида молиявий инвестициялар аудитининг режаси (6.2-жадвал) ва дастурини (6.3-жадвал) тайёрлаш тавсия этилади.

6.2-жадвал

Молиявий инвестициялар аудитининг режаси

Текширилаётган корхона: «Файз» ОАЖ ХК.

Аудит даври: 01.03–25.03.2007 й.

Киши-соат миқдори: 3.

Аудиторлик гуруҳи раҳбари: Илҳомов Ш. И.

Аудиторлик гуруҳи таркиби: Аҳмедов К., Абдуллаев О.

Режалаштирилаётган аудиторлик хатари — 2%.

Режалаштирилаётган жиддийлик даражаси — 5%.

№	Режалаштирилаётган иш турлари	Ўтказиш вақти	Масъул шахс	Изоҳ
1	Молиявий инвестицияларни ҳисобга олиш ва назорат қилишнинг ҳолатини текшириш	10.03	Аҳмедов К.	
2	Молиявий инвестициялар ҳаракатини бухгалтерия ҳисобида акс эттиришга доир муомалалар синтетик ҳисобининг тўлиқлиги ва тўғрилиги ҳамда солиқ қонунчилигига риоя қилинишини текшириш	10.03	Аҳмедов К.	

№	Режалаштирилаётган иш турлари	Ўтказиш вақти	Масъул шахс	Изоҳ
3	Молиявий инвестицияларига доир даромадларининг ҳисобда тўлиқ акс эттирилиши ва уларнинг солиққа тортилишини текшириш	10.03	Аҳмедов К.	

6.3-жадвал

Молиявий инвестициялар аудитининг дастури

Текширилаётган корхона: «Файз» ОАЖ ХК.

Аудит ўтказиладиган даври: 01.03–25.03.2007 й.

Киши-соат миқдори: 3.

Аудиторлик гуруҳи раҳбари: Илҳомов Ш. И.

Аудиторлик гуруҳи таркиби: Норов У., Абдуллаев О.

Режалаштирилаётган аудиторлик хатари — 2%.

Режалаштирилаётган жиддийлик даражаси — 5%.

№	Аудиторлик тадбир (амал)лар рўйхати	Ўтказиш даври	Ижрочилар	Аудиторнинг ишчи ҳужжатлари
1	2	3	4	5
1	Молиявий инвестициялар бўйича ҳисоб регистрлари маълумотларини текшириш ва уларни Бош китоб билан солиштириш	10.03	Норов У.	Қимматли қоғозларни рўйхатга олиш дафтари, мемориал-ордерлар, журнал-ордерлар, машинограммалар, Бош китоб
2	Молиявий инвестициялар тўғри таснифланганлигини текшириш	10.03	Норов У.	Дастлабки ҳужжатлар
3	Молиявий инвестицияларнинг баланс қиймати тўғрилигини аниқлаш	10.03	Норов У.	Дастлабки ҳужжатлар, баланс
4	Молиявий инвестициялар инвентаризациясини ўтказиш ва эгаллик ҳуқуқини берувчи ҳужжатларни текшириш	10.03	Норов У.	Инвентаризация рўйхатлари, инвентаризация далолатномалари
5	Бозор қиймати бўйича ҳисобга олинган қисқа муддатли (жорий) молиявий инвестицияларнинг бозор қийматидаги ўзгаришларни тўғри акс эттирилишини текшириш	10.03	Норов У.	Дастлабки ҳужжатлар, биржа котировкалари бўйича маълумот

№	Аудиторлик тадбир (амал)лар рўйхати	Ўтказиш даври	Ижрочилар	Аудиторнинг ишчи ҳужжатлари
1	2	3	4	5
6	Молиявий инвестициялар ҳақиқатдан ҳам амалга оширилганлигини текшириш: а) ҳужжатлардаги тегишли имзолар тўғрилиги; б) молиявий инвестициялар миқдори тўғри аниқланганлиги ва ҳисобга тўлиқ кириш қилинганлиги; в) молиявий инвестициялар қилинган корхоналардан ушбу қўйилмалар миқдори тўғрисида тасдиқларни олиш	10.03	Норов У.	Шартномалар, счё-фактуралар, қабул қилиш-топшириш далолатномалари, қимматли қоғозларни рўйхатга олиш дафтари, Бош китоб, молиявий инвестициялар миқдори тўғрисида бошқа корхоналардан ёзма жавоб хатлари
7	Молиявий инвестициялар бўйича инвентаризация маълумотларини текшириш ва улар натижаларини таҳлилий ҳисоб натижалари билан солиштириш	10.03	Норов У.	Инвентаризация рўйхатлари, қимматли қоғозларни рўйхатга олиш дафтари, мемориал-ордерлар, журнал-ордерлар, машинограммалар
8	Қимматли қоғозлар бўйича курс қиймати ўзгариши, фоизлар ҳисобланиши, дивидендлар ва бошқа даромадлар ва солиққа тортиш муносабати билан молиявий натижалар тўғри шаклланишини таҳлил қилиш	10.03	Норов У.	Қимматли қоғозларни рўйхатга олиш дафтари, банк кўчирмалари, ҳисоблар, биржа котировкалари тўғрисида маълумотлар, ҳисоб регистрлари
9	Қайта баҳоланган молиявий инвестицияларни сотишда, қайта баҳолашдаги резерв капитал суммаси тўғри акс эттирилганлигини текшириш	10.03	Норов У.	Қайта баҳолаш далолатномалари, молиявий ҳисобот маълумотлари
10	Молиявий инвестициялар ҳисобдан чиқарилиши бўйича операциялар тўғри расмийлаштирилганлиги ва ҳисобда акс этилганлигини текшириш: а) молиявий инвестициялар ҳисобдан чиқарилишини, шу жумладан гаровга берилганларини ҳам тасдиқловчи ҳужжатларни ўрганиш; б) молиявий инвестициялар ҳисобдан чиқарилиши бўйича операциялар тўғри солиққа тортилишини таҳлил қилиш	10.03	Норов У.	Ҳисоб-китоб-тўлов қайдномалари, солиқлар бўйича ҳисоб-китоблар, қабул қилиш-топшириш далолатномалари, юк хатлари, мемориал-ордерлар, журнал-ордерлар, машинограммалар, Бош китоб

Ишлаб чиқилган текширув дастурига мувофиқ аудитор ҳисобот даври бошидаги ва ҳисобот даври охиридаги қуйидаги баланс моддалари (040, 050, 060, 070, 080 сатрлар) маълумотларини мос равишда 0610-«Қимматли қоғозлар» счёти, 0620-«Шуъба хўжалик жамиятларига инвестициялар» счёти, 0630-«Қарам хўжалик жамиятларига инвестициялар» счёти, 0640-«Хорижий капиталга эга бўлган корхонага инвестициялар» счёти, 0690-«Бошқа узоқ муддатли инвестициялар» счёти маълумотлари билан, шунингдек Бош дафтар билан, Бош дафтар маълумотларини эса тегишли ҳисоб регистрлари ҳамда дастлабки ҳужжатлар билан таққослаши зарур. Сўнгра инвестициялар қиймати тўғри белгиланганлигини текшириш лозим.

Молиявий инвестициялар бўйича операцияларнинг текшируви қуйидаги йўналишлар бўйича олиб борилиши керак: мавжудлиги ва тўлиқлиги, баҳолаш, ҳуқуқлар ва мажбуриятлар, тақдим этиш ва ёритиш.

Мавжудлиги ва тўлиқлиги. Ушбу йўналиш бўйича аудиторлик текшируви оғзаки сўровлардан бошланиши мумкин (ҳисобот даврида қандай ўзгаришлар содир этилган, қимматли қоғозлар қаерда сақланади ва бошқалар). Агар қимматли қоғозлар корхонада сақланса, уларни инвентаризация қилиш лозим.

Баҳолаш. Молиявий инвестициялар бўйича харажатлар ҳужжатли тасдиқланган бўлиши, синтетик ва таҳлилий ҳисобларда акс этилиши лозим.

Ҳуқуқлар ва мажбуриятлар. Молиявий инвестицияларга эгалик қилиш ҳуқуқлари тегишли шартномалар, қабул қилиш-топишириш далолатномалари, қимматли қоғозлар ва бошқалар бўйича текширилади.

Тақдим этиш ва ёритиш. Аудитор инвестицияларнинг миқдори, йўналиши ва мақсадга мувофиқлигини таҳлил қилиши ҳамда улар ҳисобда тўғри акс эттирилганлигини ўрганиб чиқиши лозим.

6.4. МОЛИЯВИЙ ИНВЕСТИЦИЯЛАР БИЛАН БОҒЛИҚ МУОМАЛАЛАРНИ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИДА ТЎҒРИ АКС ЭТТИРИЛГАНЛИГИНИ ТЕКШИРИШ

Мулкчиликнинг турли шаклидаги корхоналарда молиявий инвестицияларнинг бухгалтерия ҳисоби бўйича муомалалар ягона (умумий) тамойиллар асосида амалга оширилиши лозим. Қимматли қоғозларга йўналтирилган молиявий инвестицияларнинг ҳисоби қимматли қоғозларнинг қопланиш муддати, уларнинг тури (иқтисодий мазмуни), ҳисоб-китоб шакллари, қимматли қоғозларни сотиб олиш учун манба ва бошқа омилларга боғлиқ бўлади.

21-сон БҲМСга мувофиқ, 0600-«Узоқ муддатли инвестицияларни ҳисобга олувчи» счётларда мамлакатимизда ва ундан ташқарида ташкил этилган корхоналарнинг қимматли қоғозларига, шуъба, қарам бўлган жамиятларнинг ҳамда чет эл сармояли корхоналарнинг низом капитали (жамгармаси)га узоқ муддатли қўйилма (инвестиция)ларни мавжудлиги ва ҳаракати тўғрисидаги маълумотлар умумлаштирилади.

Аудиторлик текшируви жараёнида, аудитор хўжалик юритувчи субъект томонидан активларни инвестициялар қаторига қўшиш тартиби ва уларнинг турлари 12-сон «Молиявий инвестициялар ҳисоби», 8-сон «Умумлашган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар ва шуъба хўжалик жамиятларига инвестициялар ҳисоби» Ўзбекистон Республикаси БҲМСлари орқали амалга оширилади теганлигига ишонч ҳосил қилиши лозим.

Акциялар, облигациялар ва шунга ўхшаш қимматли қоғозлар 0610-«Қимматли қоғозлар» счётининг дебети бўйича сотиб олинган қийматида ҳисобга олинади ва қимматли қоғозлар ҳисобга олинган аввалги счётлари кредитида уларнинг ҳисобига берилган қимматликлар акс этирилади. Корхона томонидан узоқ муддатли молиявий инвестициялар учун маблағлар ўтказилса, лекин ҳисобот даврида корхонага уларга эгалик ҳуқуқини берувчи тегишли ҳужжатлар (акциялар, облигациялар, бошқа корхоналарга ўтказилган қўйилмалар суммасига гувоҳномалар ва бошқалар) олинмаса, булар 0610-«Қимматли қоғозлар»

счётида алоҳида кўрсатилади. Агарда корхоналар томонидан сотиб олинган облигация ва бошқа қарз қимматли қоғозларнинг қиймати номинал қийматидан юқори бўлса, у ҳолда ҳар сафар уларга тўғри келадиган даромад ҳисобланганда харид қилиш ва номинал қийматлар орасидаги фарқи қуйидагича бухгалтерия ёзувлари орқали ҳисобдан чиқарилади:

Дебет 9610-«Фоиз кўринишидаги харажатлар» счёти,
Кредит 0610-«Қимматли қоғозлар» счёти.

Агарда корхона томонидан харид қилинган облигациялар ва бошқа шунга ўхшаш қарз қимматли қоғозларнинг харид қиймати уларнинг номинал қимматидан паст бўлса, у ҳолда ҳар сафар уларга даромад ҳисобланганда харид қилиш ва номинал қийматлар орасидаги фарқнинг бир қисми қайта ҳисобланади (тўлдирилади) ва қуйидагича бухгалтерия ёзувлари амалга оширилади:

Дебет 0610-«Қимматли қоғозлар» счёти,
Кредит 9530-«Фоиз кўринишидаги даромадлар» счёти.

Қимматли қоғозларга даромад ҳисобланганда (олинадиган даромад миқдорида) бухгалтерия ҳисобида қуйидагича акс эттирилади:

1. Облигациялар бўйича фоиз кўринишидаги даромад суммасига:

Дебет 4830-«Олинадиган фоизлар» счёти,
Кредит 9530-«Фоиз кўринишидаги даромад» счёти.

2. Акциялар бўйича дивиденд кўринишидаги даромад суммасига:

Дебет 4840-«Олинадиган дивидендлар» счёти,
Кредит 9520-«Дивиденд кўринишидаги даромадлар» счёти.

0600-«Узоқ муддатли инвестицияларни ҳисобга олувчи счётлар» счёти бўйича аналитик ҳисоб узоқ муддатли молиявий инвестициялар ва улар жойлаштирилган объектлар (қимматли қоғозларни сотувчи корхоналар ва бошқа корхоналар қатнашчилари орасида бўлган корхона ва ҳ.к.) турлари бўйича амалга оширилади. Бу ҳолатда аналитик ҳисобни ташкил этиш мамлакатимиз ҳудуди ва чет элда жойлашган объектларга қилинган узоқ муддатли молиявий инвестициялар тўғрисидаги маълумотларни олиш имкониятини таъминлаб бериши керак.

Корхонанинг бошқа корхоналар қимматли қоғозларига, давлат ва маҳаллий заёмлари (қарзлар)га ва ҳ.к. қилинган қисқа муддатли (1 йилдан кўп бўлмаган муддатга) инвестицияларининг ҳамда корхона томонидан бошқа корхоналарга берилган қарзларнинг мавжудлиги ва ҳаракати тўғрисидаги маълумотни умумлаштириш учун 5800-«Қисқа муддатли инвестицияларни ҳисобга олувчи счётлар» счётининг қуйидаги счётларидан фойдаланилади:

5810-«Қимматли қоғозлар»;

5820-«Қисқа муддатга берилган қарзлар»;

5890-«Бошқа жорий инвестициялар».

Бу ҳолда фоизли облигациялар ва шунга ўхшаш қимматли қоғозларга инвестициялар ҳамда бошқа корхоналарга берилган қарзлар қисқа муддатли инвестицияларни ҳисобга олиш счётларида қайд этилади, агарда уларни белгиланган қопланиш муддати бир йилдан ошмаса.

Аудитор қисқа муддатли инвестицияларни ҳисобга оладиган счётлар бўйича аналитик ҳисоб қисқа муддатли инвестициялар ва бу қўйилмалар жойлаштирилган объектлар (қимматли қоғозларни сотувчи корхоналар, жамғармалар ва ҳ.к.) бўйича олиб борилишига алоҳида эътибор бериши керак. Бу ҳолда аналитик ҳисобни амалга ошириш мамлакат ҳудуди ва ундан ташқаридаги объектларга қилинган қисқа муддатли молиявий инвестициялар тўғрисидаги маълумотларни олиш имкониятини таъминлаши керак.

Қисқа муддатли инвестициялар харид қилингандан кейин икки усулдан бирида: бозор ёки харид қийматлари ва бозор қийматидан кам нарх бўйича ҳисобга олинади. Танланган усул корхона ҳисоб сиёсати билан аниқланади.

Қисқа муддатли инвестициялар бозор қийматининг ўзгаришидан даромад ёки зарар, улар юзага келган ҳисобот даврида тан олинади ва қуйидагича акс эттирилади:

даромад:

Дебет 5800-«Қисқа муддатли молиявий инвестициялар»,

Кредит 9560-«Қимматли қоғозларни қайта баҳолашдан даромадлар»;

зарар:

Дебет 9690-«Молиявий фаолият бўйича бошқа харажатлар»,

Кредит 5800-«Қисқа муддатли молиявий инвестициялар».

12-сон «Молиявий инвестициялар» номли БҲМСнинг 22-бандида қисқа муддатли инвестицияларни қайта баҳолашдан даромадларни ҳисобга олишнинг бошқа муқобил усули таклиф этилган: инвестицияларни қўшимча баҳолаш суммаси ўз сармоёси ҳисобига киритилади:

Дебет 5800-«Қисқа муддатли молиявий инвестициялар»,

Кредит 8510-«Активларни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар».

Бироқ, бунда қуйидагини ёдда тутиш лозим: бозор қиймати бўйича қайта баҳоланган қимматли қоғозларни сотишда резерв сармоё счётларда акс эттирилган барча қўшимча баҳолаш суммаси жорий давр даромади сифатида ёхуд тақсимланган фойданинг оширилиши сифатида акс эттирилиши лозим:

Дебет 8510-«Активларни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар»,

Кредит 9560-«Қимматли қоғозларни қайта баҳолашдан даромадлар»,

Кредит 8720-«Жамгарилган фойда».

Шунингдек, таъкидлаш жоизки, мазкур даврда корхонада даромад солиғини тўлаш мажбурияти юзага келади.

21-сонли «Хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий-хўжалик фаолияти бухгалтерия ҳисоби счётларининг режаси» БҲМСга мувофиқ 8510-«Активларни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар» счётида қайта баҳолаш натижалари бўйича аниқланадиган қимматли қоғозлар қийматини ўсиши ҳисобга олиниши лозим. Активларни қайта баҳолаш натижасида ташкил қилинадиган захира капиталини яратиш ва тўлдириб бориш 8510-«Активларни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар» счётининг кредити бўйича қайта баҳолаш натижасида қийматнинг ўсиши аниқланган активларнинг счётлари билан корреспонденцияланиб акс эттирилиши лозим. Бироқ, юқорида таъкидланганидек узоқ муддатли қимматли қоғозларнинг баланс қиймати уларнинг сотилиш вақти келгунча номинал қийматга тенг бўлиши лозим. Демак, узоқ муддатли қимматли қоғозларнинг қийматини номинал баҳосига келтириш учун уларнинг баланс қиймати кўпайиши (камайиши) 9560-«Қимматли қоғозларни қайта баҳолашдан даромад», 9690-«Молиявий фаолият бўйича бошқа сарфлар» счётлари билан корреспонденцияланади.

Қайта сотиш учун харид қилинган қимматли қоғозларни сотишдан тушган тушум 9220-«Бошқа активларни ҳисобдан чиқаришлар» счётининг дебети узоқ муддатли инвестицияларни ҳисобга олиш счётларининг кредити билан корреспонденцияланади.

12-сонли «Молиявий инвестицияларнинг ҳисоби» номи Узбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартига асосан амалиётда қимматли қоғозлар бир неча кўринишдаги қийматга эга бўлиши мумкин: бозор қиймати (курс бўйича); номинал қиймат; эмиссия қиймати; баланс қиймати (ҳақиқий таннарх); бекор қилиш қиймати; гаров қиймати; истеъмол қиймати.

Бозор қиймати (курс бўйича) — қимматли қоғознинг пул ифодасидаги ёки тегишли эквивалентлардаги (фоизда номиналга нисбатан) қиймати. Бу қиймат бўйича қимматли қоғоз маълум бир белгиланган вақт оралигида очиқ бозорда сотиб олувчи тўлашга рози бўлган, сотувчи эса шу нархга сотишга рози бўлган нархни билдиради, бунда сотиб олувчи ҳам, сотувчи ҳам мазкур битимнинг аҳамиятли томонлари бўйича етарли маълумотга эга бўлади.

Номинал қиймат — қимматли қоғоз бланкида кўрсатилган қиймат ва қимматли қоғозларнинг бозордаги айланувида аҳамиятли ҳеч қандай таъсир кўрсатмайди. Бу қиймат фақат маълумот сифатида капитал улуши ёки қарзни миқдорини кўрсатади.

Эмиссия қиймат — бу қиймат бўйича қимматли қоғоз бирламчи бозорда сотилади. Номинал ва эмиссион қийматлар орасидаги фарқ қимматли қоғозларни тарқатувчи дилер фирмаларининг хизматлари билан боғлиқ. Дилерлар қимматли қоғозларни эмитентдан номинал қиймати бўйича сотиб оладилар ва инвесторлар орасида эмиссион қиймат бўйича сотадилар.

Баланс қиймати — бу қимматли қоғозни харид қилишда сарф қилинган ҳақиқий харажатлар қиймати. Бу қиймат молиявий ҳисобот ҳужжатлари асосида аниқланади.

Бекор қилиш (ликвидация) қиймати — битта қимматли қоғозга тўғри келадиган реал (мавжуд) мулкни ҳақиқий сотув нархидаги қисмининг қиймати.

Гаров қиймати — бу қимматли қоғозларнинг қарз ва кредитлар олинганда гаров сифатида ҳисобга олинган

қиймати. Гаров қиймати деб, асосан қимматли қоғоз гаровга берилиши мумкин бўлган кредитнинг максимал суммасига айтилади.

Истеъмол қиймати — бу курс қийматининг ортиши натижасида келтирилган фойда.

Аудит жараёнида қимматли қоғоз (акция ва облигация) ларга қилинган инвестицияларни ҳисоб усулларини кўриб чиқиш лозим. Қимматли қоғозларга қилинган инвестицияларни бухгалтерия ҳисобини бир нечта ўзаро боғлиқ бўлган йўналишларга бўлиб чиқиш мумкин:

- харид қилиш қийматини шакллантириш;
- жалб қилинган молиявий инвестицияларни баҳолаш услубини аниқлаш;
- ҳисоб қийматини шакллантириш;
- қайта баҳолаш масалалари;
- балансдан чиқариш услуби ва улар билан бўлган муомалаларнинг молиявий натижаларини шакллантириш.

Қимматли қоғозларни харид қилиш қийматини шакллантириш катта аҳамиятга эга бўлади, чунки харид қилиш қийматига киритиладиган харажатлар таркибига нисбатан уларнинг ҳисоб қиймати ва ниҳоят молиявий натижа ҳам аниқланади. Бундай харажатлар фақат қимматли қоғозларни харид қилиш билан боғлиқ муомалалар бўйича харажатларни ўз ичига олиши керак. Бу харажатларнинг асосий қисми сотувчига тўланадиган қимматли қоғознинг қиймати ҳисобланади. Буларга мазкур муомалани амалга ошириш учун зарур бўлган, яъни қимматли қоғозларни харид қилиш билан боғлиқ бўлган муомалаларни амалга ошириш бўйича харажатларни киритиш керак. Мавжуд бўлган меъёрий асос қимматли қоғозларни харид қилиш қийматига таъсир кўрсатадиган харажатлар таркибини етарли даражада аниқ белгилаб беради. Аудитор бундай харажатларни аниқлаб, харидининг ҳақиқий қийматини баҳолаш имкониятига эга бўлади.

Аудит жараёнидаги кейинги босқич қимматли қоғозларнинг номинал қийматини ҳақиқий харажатлар билан таққослашдан иборат. Қимматли қоғозларни бухгалтерия ҳисобининг счётларига кирим қилишда савол туғилади: қимматли қоғозларни ҳисобга қандай баҳода қабул қилиш керак? Бу ерда қимматли қоғозларни ҳисобда ифодалашни

халқаро стандартларини ўз ичига олган халқаро амалиётни ҳам, миллий қонунчиликни ҳам кўриб чиқиш зарур. Инвесторларнинг бозордаги фаолияти ва мақсадлари бўйича фарқ қиладиган турли кўринишдаги қимматли қоғозларни ҳисобда акс эттириш услубиятининг бирлашуви инвестицион портфелни таҳлил қилишга ягона ёндашиш ва фойдаланувчиларни ўз вақтида ва объектив маълумот билан таъминлаш имкониятини яратади.

Аудитор қимматли қоғозларга қилинган инвестицияларни бухгалтерия ҳисобини 21-сонли «Хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий-хўжалик фаолияти бухгалтерия ҳисоби счётларининг режаси» бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартига асосан ифодалайди ва қимматли қоғозларни қийматини авваламбор сотиб олиш қийматида ва сотиш давригача уларни нархини номинал нархгача етказилганлигига ишонч ҳосил қилиши керак. Шунингдек, счётлардаги қимматли қоғозлар қийматини ўзгариш мезонларини аниқлаб олиш зарур бўлади. Булардан ташқари, молиявий инвестициялар 0610, 5810-«Қимматли қоғозлар» номли счётларда тўғри акс этилганлигини текширади, қисқа муддатли ва узоқ муддатли молиявий инвестициялар тўғри таснифланиши ва улар бўйича алоҳида ҳисоб юритилаётганлигини аниқлайди. Молиявий инвестициялар бухгалтерия ҳисобининг регистрлари маълумотлари асосида уларнинг таркиби аниқланади ва тўғри баҳоланганлиги таҳлил қилинади, ҳисоб регистрлари маълумотлари дастлабки ҳужжатлар маълумотлари билан солиштирилади, ҳужжатлар мавжудлиги ва тўғри расмийлаштирилганлиги текширилади. Корхонада албатта молиявий инвестицияларни рўйхатга олиш дафтари юритилиши лозим.

Операциялар миқдори кўп бўлган тақдирда, аудитор молиявий инвестициялар тўғри кирим қилинганлиги ва улар ҳисобда акс этилганлигини танлаб олиб текширади. Бунда молиявий инвестициялар ҳисобга сотиб олинган нархлари бўйича қабул қилиниши, сотиб олиш ва уларнинг номинал қиймати бўйича фарқлар қимматли қоғозларнинг амал қилиш муддати давомида ҳисобдан чиқарилишини унутмаслик керак.

Аудитор молиявий инвестициялар сотилиши ва ҳисобдан чиқарилиши бўйича операциялар ҳисобда тўғри акс эттирилишига алоҳида эътиборини қаратиши лозим. Ҳар қандай ҳисобдан чиқариш 9220-«Бошқа активларнинг чиқиб кетиши» счёти орқали ҳисобга олиниши лозим. Уларнинг сотилиши ёки чиқарилишидан ҳосил бўлган фойда ёки зарар «Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот»да акс эттирилиши керак ва аудиторнинг вазифаси улар тўғри солиққа тортилганлигини текширишдан иборат.

Корхоналар бўш турган пул маблағларини қимматли қоғозларга қўйишдан ташқари бошқа корхоналарнинг устав капиталига улуш сифатида шунингдек, юридик ва жисмоний шахсларга қарз бериш учун ҳам ишлатишлари мумкин.

Корхоналар яқин вақтларгача ўзларининг пул маблағларини асосан капитал инвестицияларга сарфлашлари мумкин эди. Бўш турган пул маблағларидан фойдаланиш имкониятларининг пайдо бўлиши билан янги ҳисоб объектлари каби янги аудит объектлари ҳам вужудга келмоқда.

Қимматли қоғозларда ифодаланган ҳуқуқларни акс эттириш шакли бўйича улар ҳужжатли ва ҳужжатсиз турларига бўлинади.

Ҳужжатли шаклда қимматли қоғоз эгаси тегишли тарзда расмийлаштирилган қимматли қоғоз сертификатини тақдим қилиш асосида аниқланади, бундай депонентга ўтказиш ҳолларида депо счёти бўйича ёзув асосида аниқланади. Бунда аудиторга қимматли қоғоз сертификати ёки депо счётидан кўчирма тақдим қилиниши лозим.

Ҳужжатсиз шаклида қимматли қоғоз эгаси қимматли қоғозлар эгалари реестридаги ёзувларга асосан ёки қимматли қоғозлар депонентланган ҳолларда депо счёти бўйича ёзувлар асосида аниқланади. Бунда аудиторга реестр ёки депо счётидан кўчирма тақдим қилиниши лозим.

6.5. МОЛИЯВИЙ ИНВЕСТИЦИЯЛАРНИ ҚАБУЛ ҚИЛИШ ВА БАҲОЛАШ ТЎҒРИЛИГИНИ ТЕКШИРИШ

Молиявий инвестицияларни ҳисобга олишда қўлланиладиган дастлабки ҳужжатларнинг расмийлаштирилиши-ни текширишда шуни ҳисобга олиш зарурки, қимматли қоғознинг ўзи — қатъий шаклдаги ҳужжат бўлиб, унинг шакли ва мажбурий реквизитлари қимматли қоғозларнинг маълум турлари учун қонунчилик билан белгиланган талабларга мос келиши лозим. Қимматли қоғозларда мажбурий реквизитларнинг йўқлиги ёки қимматли қоғознинг белгиланган шаклга мос келмаслиги унинг яроқсизлигидан далолат беради. Шунинг учун аудитор қимматли қоғозлар бланklarини шаклан текшириш билан бирга, моҳиятан ҳам текширувдан ўтказди. Шунингдек, қимматли қоғозлар қиймат кўрсаткичлари арифметик текширувдан ҳам ўтказилиши зарур.

12-сонли «Молиявий инвестицияларни ҳисоби» номли Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарти ва 39-сонли «Молиявий инструментлар» номли молиявий ҳисоботнинг халқаро ҳисоботида асосий мезонлардан бири эҳтиёткорлик тамойили бўлиб, у қимматли қоғозларни мавжуд баҳолардан «энг ками»⁴⁶ ва «ҳақиқий бозор қиймати»⁴⁷ бўйича ҳисобга олиш заруриятини келтириб чиқаради.

Ушбу стандартлардан келиб чиққан масала қимматли қоғозларни камида иккита баҳода ҳисобда акс эттириш заруриятидан иборат: акциялар учун — бу харид қилишнинг ҳақиқий қиймати ва жорий бозор баҳоси. Акциялар учун ҳақиқий харид баҳоси номинал баҳога нисбатан муҳимроқ кўрсаткич ҳисобланади, чунки акция одатда муддатсиз қимматли қоғоз бўлади ва унинг номинал қиймати — бу фақат олдиндан авансланган капитал миқдоридир. Таъкидлаш жоизки, акцияларнинг бозор қиймати уларнинг эмиссиясидан кейинги эмитентнинг низом капитали билан жуда ҳам боғлиқ эмас.

⁴⁶ 12-сонли «Молиявий инвестицияларни ҳисоби» Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарти, 13.2-банд.

⁴⁷ 39-сонли «Молиявий инструментлар» Халқаро молиявий ҳисобот стандарти.

Облигациялар учун эса бу — номинал қиймат ва жорий бозор баҳоси. Облигацияларни муомалада бўлиши уларнинг номинал қиймати билан боғлиқ. Негаки, уларнинг қопланиш муддати яқинлашгани сари (бошқа шарт-шароитлар ўзгармаган ҳолда, масалан, эмитентнинг барқарорлиги ва ҳ.к.) унинг бозор қиймати номиналга яқинлашиб боради. Акция ва облигациялар учун икки баҳо бўлишининг муҳимлиги таҳлил қилиш ва бошқариш масалалари билан боғлиқ — улар орасидаги фарқ маълум вақт мобайнида амалга оширилмаган даромад миқдорининг моҳиятидан иборат.

Аудит жараёнида молиявий инвестицияларни баҳолаш ва қайта баҳолаш Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонун ва 12-сонли «Молиявий инвестициялар ҳисоби» номли БҲМС асосида амалга оширилганлигига ишонч ҳосил қилиш лозим.

Олди-сотди шартномаси бўйича қимматли қоғозлар сотиб олинганида қилинган молиявий инвестициялар инвестор учун қилинган ҳақиқий харажатлар суммасида бухгалтерия ҳисобига қабул қилинади.

Қимматли қоғозларни ҳисобга оладиган қийматини шакллантирувчи барча ҳақиқий харажатлар 0610, 5810-«Қимматли қоғозлар» счётлар дебитида ҳисобга олинади. Аудитор қимматли қоғозлар сотиб олиш билан боғлиқ бўлган харажатлар таркибини, ушбу харажатларни молиявий инвестициялар қийматида кўшишнинг қонунийлигини, бу харажатларнинг тегишли ҳужжатлар билан тасдиқланганлигини текширади.

Молиявий инвестицияларнинг ҳисобга қабул қилинган баҳоси, қоидада кўра ўзгартирилмайди. Қарз қимматли қоғозлар бундан мустасно.

Қимматли қоғозлар шартномага мувофиқ текинга олинганида олинган вақтидаги бозор баҳоси бўйича баҳоланади.

Агар молиявий инвестициялар чет эл валютасида амалга оширилса, бундай муомалаларнинг валюта муомалаларини тартибга соладиган меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини текшириш зарур.

Қиймати чет эл валютасида ифодаланган молиявий инвестициялар Ўзбекистон Республикаси Марказий банки

томонидан белгиланган, операция содир бўлган кунда амал қилаётган валюта курси бўйича сўмга ҳисоблаб баҳоланади.

Қимматли қоғозлар ва берилган қарзлар инвестор учун молиявий инвестициялар объекти бўлиб ҳисобланади. Ўзбекистон Республикаси «Қимматли қоғозлар бозори ва фонд биржаси тўғрисида»ғи Қонунга мувофиқ қимматли қоғозлар мулкый ҳуқуқларни ёки уларни чиқарган шахслар ва уларнинг эгалари ўртасидаги қарз муносабатларини тасдиқлайдиган, дивидендлар ёки фойзалар кўринишида даромад тўланишини ва ушбу ҳужжатлардан келиб чиқадиган ҳуқуқларни ўтказиб бериш имкониятларини назарда тутувчи пул ҳужжатларидир.

Объектларнинг қимматли қоғозлар қаторига тўғри олиб борилганлигини текшириш чоғида корхонанинг қимматли қоғозлар учун ҳуқуқи борлиги ва қимматли қоғозлар бўйича ҳуқуқни бериш қоидаларига риоя қилинишини аниқлаш зарур.

Молиявий инвестицияларни ҳисобга олишда қўлланилган дастлабки ҳужжатларни текшириш ўта муҳим аҳамиятга эга. Чунки улар қимматли қоғозларга доир мулкый ҳуқуқнинг бир субъектдан иккинчисига ўтишида махсус тартибни белгилайди.

Молиявий инвестицияларни ҳисобга қабул қилиш учун асос бўлувчи ҳужжатларда муайян қимматли қоғозни сотиб олиш мақсади ва ундан фойдаланиш муддати кўрсатилиши шарт.

Аудитор қимматли қоғозларни тўғри баҳоланганлигини текшируви чоғида 12-сонли «Молиявий инвестициялар ҳисоби» номли БҲМСнинг 9–19-бандларидаги қоидаларга асосланади. Қимматли қоғозларни сотиб олиш бўйича ҳақиқий харажатлар қуйидагиларни ўз ичига олади: шартномага мувофиқ сотувчига тўланадиган суммалар; қимматли қоғозларни сотиб олиш билан боғлиқ ахборот ва маслаҳат хизматлар учун ихтисослаштирилган ташкилотлар ёки шахсларга тўланадиган суммалар; қимматли қоғозларни сотиб олишда иштирок қилган воситачи ташкилотларга тўланадиган тўловлар. Қимматли қоғозлар сотиб олиш учун, уларни бухгалтерия ҳисобига қабул

қилгунга қадар ишлатилган қарз маблағлар бўйича фозилар тўлаш учун қилинган сарфлар; қимматли қоғозларни сотиб олиш билан бевосита боғлиқ бўлган бошқа сарфлар.

Аудитор қайтариш муддати бир йилдан ошиқ қимматли қоғозлар ҳам қайта баҳоланаётганлигини текшириш лозим. Чунки курс тафовутини қайта баҳолаш ва ҳисобда акс эттириш фақат қисқа муддатли молиявий кўйилмалар таркибида ҳисобга олинадиган қимматли қоғозлар ҳамда корхона томонидан белгиланган тартибда депозитга жойлаштирилган пул маблағлари бўйича амалга оширилади. Бошқа корхоналарнинг устав капиталига кўшилган улушлар таъсис шартномасида белгиланган (келишилган) қиймат бўйича баҳоланади. Корхона мулкани бошқа корхона устав капиталига улуш сифатида беришда молиявий инвестициялар шартнома қиймати ва берилган мулклар қиймати ўртасидаги фарқларни ҳисобда акс эттиришнинг тўғрилигини текшириш зарур.

Қимматли қоғозлардан олинадиган даромад битта ёки бир нечта бозор кўрсаткичлари (индекслар)га боғлиқ. Масалан, фьючерс муомалаларидан олинадиган даромад олди-сотдини амалга оширишда товарнинг келгусидаги баҳоси қанчалик тўғри аниқланганлиги ва бу товарга талаб қандай эканлигига боғлиқ.

6.6. МОЛИЯВИЙ ИНВЕСТИЦИЯЛАРДАН САМАРАЛИ ФОЙДАЛАНИШ ДАРАЖАСИНИ ТЕКШИРИШ

Корхонанинг молиявий инвестициялардан оладиган даромадлари 9520-«Дивидендлар кўринишидаги даромадлар», 9530-«Фозилар кўринишидаги даромадлар» ва 9560-«Қимматли қоғозларни қайта баҳолашдан даромадлар» сётларида ҳисобга олинади ва «Маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби ҳақида»ги низомга мувофиқ молиявий фаолиятдан олинган даромадлар қаторига киритилади.

«Харажатлар таркиби... тўғрисида»ги низомда (В-бўлими 3-параграф «Молиявий фаолиятдан олинадиган даромадлар», 3, 5-модда «Қимматли қоғозларга қилинган инвестициялар», шуъба корхоналарга берилган маблағлар ва шу кабиларни қайта баҳолашдан олинган фойда, шунингдек, В-бўлими, 3-параграф «Молиявий фаолиятга доир чиқимлар», 3, 4-модда «Қимматли қоғозларга қилинган инвестициялар» (шуъба корхоналарга берилган маблағлар ва шу кабилар)ни қайта баҳолашдан кўрилган зарарлар қимматли қоғозларга қилинган инвестициялар ва шуъба корхоналарга берилган маблағларни ҳар чоракда (йилда) қайта баҳолаш, яъни уларни балансда бозор баҳоси бўйича акс эттириш тавсия этилади. Аммо, бундай ҳисоб юртиш сиёсатига қимматли қоғозлар бозори кенг ривожланганда эришилиб, бозор қиймати ҳақида мунтазам ахборотлар мавжуд шароитда бўлиши мумкин.

Аудитор сотиб олинган қимматли қоғозлардан ташқари корхонанинг ўзида чиқарилган қимматли қоғозлар сақланиши ҳам мумкинлигини билиши зарур. Бундай қимматли қоғозлар ўз жамоаси аъзоларига сотилгунча ёки биржага берилгунга қадар 006-«Қатъий ҳисобот варақлари» деган балансдан ташқари счётда ҳисобга олинади.

Кўшимча даромад олиш мақсадида иккиламчи сотиш учун биржада сотиб олинган ёки жисмоний шахслардан (масалан, корхона ходими ишдан бўшаб кетаётганида) сотиб олинган корхона акциялари 8620-«Сотиб олинган хусусий акциялар — имтиёзли» счётида ҳисобга олинади ва қуйидаги бухгалтерия ёзуви билан расмийлаштирилади: Дебет 8620-«Сотиб олинган хусусий акциялар — имтиёзли» счёти ва Кредит 5010, 5110-счётлар — қимматли қоғозларнинг харид қийматига. Корхона акцияларини иккиламчи сотиш қуйидагича акс эттирилади:

1. Дебет 5010, 5110, 5210 Кредит 9220 — иккиламчи сотиш қийматига.

2. Дебет 9220 Кредит 5610 (махсус субсчёт) қимматли қоғозларнинг харид баҳоси.

3. Дебет 9220 Кредит 9590 иккиламчи сотиш қийматининг харид баҳосидан ошган қисми.

Агар харид қиймати иккиламчи сотиш қийматидан юқори бўлса, у ҳолда Дебет 9690 Кредит 9220 проводка

тузилади. Аудитор бундай ҳолларда самарасиз молиявий муомалалар амалга оширилганлигининг объектив (балки субъектив) сабабларини аниқлаш, оқилона иш юритилганда йўл қўйилиши мумкин йўқотишлар кўламини аниқлаши ва бу ҳақда директорлар кенгашида ёки акциядорлар мажлисида билдириши зарур.

Бошқа корхоналарнинг устав капиталига ҳисса қўшиш кўринишидаги қилинган молиявий инвестициялар аудити ушбу корхоналар уставларини таҳлил қилиб, даромад олиш шартларини ҳамда бундай инвестициялар самарадорлигининг тўғрилиги ва ҳисобда тўлиқ акс эттирилганлигини аниқлашдан иборат.

Шунингдек, векселга берилган қарзлар ҳам молиявий инвестициялар бўлиб ҳисобланади. Улар қуйидагича акс эттирилади: Дебет 0610, 5810 Кредит 5110, 5210, 5220 векселга берилган қарз суммасига.

Молиявий инвестициялар бошқа корхоналар фаолиятида ҳисса қўшиб иштирок этиш, акциялар бўйича дивидендлар ва облигациялар бўйича фоиз кўринишидаги даромадлар олиш мақсадида амалга оширилиб, ҳисобланган даромадлар суммасига ҳисобда қуйидагича акс эттирилади: Дебет 4830 (4840) Кредит 9530 (9520).

Пул маблағлари келиб тушганда:

Дебет 5110, 5210 Кредит 4830, (4840) — олинган дивидендлар (фоизлар) суммасига.

Даромадларнинг тўлиқ акс эттирилганлигини текширишда, уларнинг миқдори бухгалтерияда ҳисобга олиш мақсадида қуйидаги шарт-шароитлар мавжуд бўлганда тан олинади:

корхона ушбу даромадларни олиш ҳуқуқига эга;

даромадлар суммаси аниқланган бўлиши мумкин;

муайян муомала натижасида корхона иқтисодий манфаатининг кўпайишига ишонч бўлганида.

Корхонанинг молиявий инвестициялардан олган барча даромадлари солиққа тортиш мақсадида иккита гуруҳга бўлинади:

умумқабул қилинган тартибда реализациядан ташқари даромадлар таркибида солиққа тортиладиган даромадлар (ҳамкорликдаги фаолиятдан олинган даромадлар);

махсус тартибда солиққа тортиладиган даромадлар. Буларга акциядор — корхонага тегишли ва бу қимматли қоғозлар эгасининг эмитент — корхона фойдасини тақсимлашда иштирок этиш ҳуқуқини тасдиқловчи акциялар бўйича олинган даромадлар;

Ўзбекистон Республикаси давлат қимматли қоғозлари ва маҳаллий органлар қимматли қоғозлари; Ўзбекистон Республикаси ҳудудида ташкил қилинган бошқа корхоналар устав капиталида ҳисса қўшиб иштирок этишдан олинган даромадлар. Бундай даромадлар белгиланган фоиз ставка бўйича солиққа тортилади ва даромадларни тўлаш манбаларидан тўланади.

Молиявий инвестициялар аудитининг яқунловчи босқичи улар самарадорлигини таҳлил қилиш бўлиб, қуйидаги коэффициентлар динамикасини аниқлаш ва таҳлил қилишдан иборат:

$$\text{Дивиденд даромади} = \frac{\text{Битта акцияга тўғри келадиган бир йиллик дивиденд}}{\text{Битта акциянинг ўртача бозор баҳоси}}$$

$$\text{Акциялар бозор баҳосининг баланс (номинал) қийматига нисбати} = \frac{\text{Битта акциянинг бозор баҳоси}}{\text{Компания балансида акциянинг баҳоланиши (номинал қиймати)}}$$

Қимматли қоғозлар бозори ривожланган давлатларда дивиденд даромадининг 0, 15, 25 (яъни 15–25 фоизи) бўлиши нормал ҳолат бўлиб ҳисобланади. Инфляция кузатилаётган шароитда эса бу кўрсаткич бирдан катта (яъни 100 фоиз ва ундан юқори) бўлиши мумкин.

Акциялар бозор баҳосининг улар номинал қийматига нисбатан йилдан-йилга ўсиб бориши ҳам корхона раҳбариятининг оқилона иш юритаётганлигидан далолат беради.

6.7. МОЛИЯВИЙ ИНВЕСТИЦИЯЛАРНИ ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ҚИЛИШ ТАРТИБИ ВА УЛАРНИ НАТИЖАЛАРИ ТЎҒРИ РАСМИЙЛАШТИРИЛГАНЛИГИНИ ТЕКШИРИШ

Аудиторлик амалларидан бири — бу инвентаризация Ўзбекистон Республикаси БҲМСга мувофиқ тўғри ўтказилганлигини текширишдир.

Агар қимматли қоғозлар корхона кассасида сақланса, уларнинг инвентаризацияси ҳар ойда пул маблағларининг текшируви билан биргаликда ўтказилиши лозим. Ҳар бир қимматли қоғознинг реквизитлари корхона бухгалтериясида сақланадиган рўйхатномалар (реестрлар, дафтарлар) маълумотлари билан солиштирилади. Махсулаштирилган корхоналар (депозитарий)га сақлаш учун берилган қимматли қоғозларнинг инвентаризацияси тегишли ҳисоб счётларида ҳисобга олинган суммалар қолдиғини мазкур депозитарийдан олинган кўчирма маълумотлари билан солиштириш йўли билан амалга оширилади.

Зарур бўлса, аудитор молиявий инвестициялар бўйича ёғпасига инвентаризация ўтказиши мумкин. Шунини таъкидлаш жоизки, молиявий инвестицияларни аудиторлик текширувидан ўтказиш методикаси ҳали Республикамизда тўлиқ ишлаб чиқилмаган.

Молиявий ҳисоботлар инвестицион фаолиятнинг миқёслари, йўналишлари ва тавсифини, унинг корхона молиявий фаолияти, истиқболига таъсирини очиқ бериш учун хизмат қилади. Улардан зарур ахборотларни олиш ташқи фойдаланувчиларда ва таҳлилчиларда корхонанинг мулкӣ ва молиявий фаолияти ҳақида тўлиқ ва аниқ маълумот шаклланишига ёрдамлашади.

Бундай ахборотларга қуйидагилар тўғрисидаги маълумотлар кирази: сотиб олинган қимматли қоғозлар умумий қиймати; қимматли қоғозлардан олинган даромад (дивидендлар ва фоизлар); қимматли қоғозларни айрим тоифаларга тақсимлаш; котировкаси муттасил эълон қилинмайдиган қимматли қоғозларнинг тахмин қилинаётган бозор қиймати (у ҳолда баҳолаш методлари ва усуллари корхона ҳисоб сиёсатидан келиб чиққан ҳолда баён қилинган бошқарув ходимларининг баҳолаши бўлиши мумкин); акция

қийматининг ўзгаришлари; қимматли қоғозларни сотиш натижасида вужудга келган, кўзда тутилмаган даромадлар ва зарарлар (агар улар сезиларли даражада бўлса); корхона инвестициясида салмоқли ўрин эгалловчи қимматли қоғозларга қилинган инвестициялар. Бундан ташқари, қимматли қоғозларга қилинган инвестициялар тўғрисидаги маълумотларни тавсифлашда фойдаланилган усуллар моҳияти махсус очиб берилиши лозим.

Бу маълумотлар бухгалтерия ҳисоботининг қиймат кўрсаткичларини баҳолаш учун зарур. Қимматли қоғозлар аудити қимматли қоғозларга тааллуқли бухгалтерия ҳисоботи маълумотларининг ҳаққонийлигини текширишдан бошланади.

Бундай текширув корхонанинг нақд пулларини текширишдаги каби инвентаризация ўтказиш йўли билан амалга оширилади.

Қимматли қоғозларни инвентаризация қилиш куйидаги вазифаларни ҳал этади: уларнинг ҳақиқатдаги мавжудлигини аниқлаш; ҳақиқатда мавжуд қолдиқларини бухгалтерия ҳисоби маълумотлари билан таққослаш орқали уларнинг сақланиши устидан назорат ўрнатиш; қимматли қоғозлардан олинадиган даромадларнинг тўлиқлиги ва ўз вақтидалигини текшириш; уларнинг сақланиши учун зарур шарт-шароитлар яратилганлигини текшириш (корхонада сақланганида); қимматли қоғозлар билан боғлиқ даромадлар ва йўқотишларни ҳисобда акс эттиришнинг ҳаққонийлигини аниқлаш.

Аудитор инвентаризацияни бошлашдан олдин қимматли қоғозлар бўйича ички аудитнинг аҳволи билан танишиши зарур. Чунончи, корхонанинг пул маблағлари бўйича махсус комиссияси ҳар ойда камида бир марта пул маблағлари каби қимматли қоғозларни ҳам инвентаризация (ашёвий рўйхат)дан ўтказиши лозим. Бундан ташқари, йиллик бухгалтерия ҳисоботини тузишдан олдин, моддий жавобгар шахслар алмашиш ҳолларида, ўғрилиқ, талон-торож, ўзлаштириш ёки суиистеъмол қилиш ҳолларида, ёнғин ёки табиий офатдан сўнг инвентаризация ўтказилиши шарт.

Корхона кассасида сақланаётган қимматли қоғозларни инвентаризация қилиш уларни варақма-варақ санаш йўли билан амалга оширилади. Бунда ҳар бир қимматли қоғоз-

ларнинг номинал қиймати, ҳақиқийлиги ва тўғри расмийлаштирилганлиги аниқланади. Текширув алоҳида ҳар бир эмитент бўйича далолатномада серияси, рақами ва умумий суммаси кўрсатилган ҳолда ўтказилади. Ҳар бир қимматли қоғознинг рекузитлари бухгалтерияда юритиладиган рўйхатлар, реестрлар ёки дафтарларнинг маълумотлари билан солиштирилади.

Қимматли қоғозлар махсус ташкилотларда сақланганида (банкларда, депозитарийларда, махсус жойларда) инвентаризация корхонанинг тегишли бухгалтерия ҳисоби счётларидаги қолдиқлар кўчирмаси маълумотлари билан солиштириш орқали амалга оширилади.

Масалан, депозитарийда сақлаш учун топширилган қимматли қоғозлар инвентаризацияси 0610-«Қимматли қоғозлар» ва 5810-«Қимматли қоғозлар» счётларидаги қолдиқ суммалари депозитарийлар маълумотлари билан таққослаш орқали амалга оширилади. Депозитарийлар маълумотлари инвентаризация ўтказилаётган пайтда депозитарийга юборилган сўров натижасида олиниши мумкин.

Корхонага тегишли қимматли қоғозларни инвентаризация қилишда улар сотиб олиш қийматининг ҳаққонийлигини баҳолашга махсус эътибор берилиши лозим. Бунинг учун акциядорлик жамиятларининг чоп этиладиган бухгалтерия ҳисоботларини олиш, шунингдек, бошқа қизиқтирган ҳисоб ва ҳисобот маълумотлари билан танишиш ҳуқуқига эга эканлигига эътибор бериш зарур.

Бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи маълумотларининг ишончлилигини тасдиқлаш учун аудитор молиявий инвестицияларни инвентаризациядан ўтказишнинг тўғрилигини ҳам текширади.

Текширув чоғида қуйидагилар аниқланади:

«Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонунининг 11-моддаси талабларига риоя қилинаётганлиги;

корхонанинг ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги буйруғида молиявий инвестицияларни инвентаризациядан ўтказишнинг муддатлари белгиланганлиги ва бу муддатларга риоя қилинаётганлиги;

инвентаризация ҳужжатларининг тўғри расмийлаштирилиши (корхонада инвентаризация рўйхатларининг уни-

фикацияланган шаклларида фойдаланиш, қимматли қоғозлар корхона кассасида сақланилганида уларнинг ҳақиқатда мавжудлиги тўғрисидаги маълумотларни рўйхатга киритишнинг аниқлиги ва тўғрилиги таъминланганлиги ва ҳоказо).

Қимматли қоғозлар аудитининг кейинги босқичида ҳақиқатда мавжуд қимматли қоғозлар бухгалтерия ҳисоби маълумотлари билан солиштирилади. Бунда аудитор қимматли қоғозларнинг ортиқча (камомад) чиққанларини ҳам, ўзининг иш ҳужжатларида акс эттириши ва булар ҳақида корхона раҳбариятига билдириши лозим. Ўз навбатида корхона раҳбарияти бундай ортиқча (камомад)ларнинг вужудга келиш сабаблари ва бунга жавобгар шахсларни аниқлаш ҳамда камомадларни бартараф этиш чораларини кўриши лозим; етишмаган қимматли қоғозлар қиймати айбдор шахслар томонидан қопланиши ёки ортиқча чиққан қимматли қоғозларни кирим қилиш лозим. Бунда инвентаризация далолатномалари, таққослаш қайдномалари ва моддий жавобгар шахсларнинг тушунтириш хатларига асосан қуйидаги бухгалтерия проводкалари тузилади:

а) Ошиқча чиққанда: Дебет 0600, 5800-счётлар Кредит 9590 счёт ошиқча чиққан қимматли қоғозларнинг номинал қийматига (турлари бўйича);

в) Камомад: Дебет 5910 Кредит 0600, 5800-счётлар кам чиққан қимматли қоғозлар номинал қийматига;

с) Камомадларни моддий жавобгар шахсга ўтказилганда: Дебет 4730 Кредит 5910 номинал қийматига, Кредит 9590 етишмаган қимматли қоғозларнинг номинал қийматидан биржа қийматининг камомад аниқланган пайтдаги ошган суммасига;

д) Дебет 5010, 6710 Кредит 4730 етишмаган қимматли қоғозлар биржа қийматининг айбдор шахс томонидан кассага нақд пул билан тўланиши ёки унинг ойлик маошидан ушлаб қолиниши;

е) Камомадларнинг корхона молиявий натижаларига олиб борилиши: Дебет 9430 Кредит 5910 етишмаган қимматли қоғозларнинг номинал қиймати.

Молиявий инвестицияларни инвентаризациядан ўтказишнинг хусусияти нафақат қимматли қоғозларнинг ҳақиқатда мавжудлиги, балки қимматли қоғозларни баҳолаш

яъни, уларнинг қийматини шакллантирувчи ҳақиқий харажатлар тўғрилигини аниқлашдан ҳам иборатдир. Аудитор қимматли қоғозлар бўйича олинган даромадларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришнинг тўғрилиги, ўз вақтидалиги ва тўлиқлигини текширишда инвентаризация маълумотларидан ҳам фойдаланади.

Назорат учун саволлар:

1. Молиявий инвестициялар аудитининг мақсади ва вазифалари нималардан иборат?
2. Молиявий инвестициялар аудиторлик текширувини ўтказишда қандай маълумот манбаларидан фойдаланилади?
3. Молиявий инвестициялар аудитида қандай меъёрий ҳужжатлардан фойдаланилади?
4. Қимматли қоғозларни инвентаризация қилиш қандай хусусиятларга эга?
5. Молиявий инвестициялар аудитининг тартиби қандай амалга оширилади?
6. Корхона активларини молиявий инвестициялар таркибига киритиш қандай текширилади?
7. Молиявий инвестициялар ҳисобига доир дастлабки ҳужжатлар ҳаракати қандай текширилади?
8. Молиявий инвестициялар аудитининг хусусиятлари нималардан иборат?
9. Қимматли қоғозларни баҳолашнинг тўғрилиги қандай текширилади?
10. Молиявий инвестициялар аудитида энг кўп учрайдиган хатолар қандай?
11. Молиявий инвестициялар даромадлилиги ва уларни ҳисобда тўғри акс эттирилганлиги қандай текширилади?

7-боб. ТОВАР-МОДДИЙ ЗАХИРАЛАР АУДИТИ

7.1. ТОВАР-МОДДИЙ ЗАХИРАЛАР АУДИТИНИНГ МАҚСАДИ, ВАЗИФАЛАРИ ВА МАНБАЛАРИ

Субъектлар ишлаб чиқариш фаолиятларини амалга ошириш учун маълум миқдорда товар-моддий захираларига эга бўлиши керак. Товар-моддий захиралари хўжалик юритувчи субъектларнинг ишлаб чиқариш фаолиятини нормал давом этишини таъминлайди. Уларнинг таркибига материаллар, хом ашё, эҳтиёт қисмлар ва ҳ.к.лар киради.

Товар-моддий захираларни аудиторлик текширувидан ўтказишнинг мақсади — уларнинг сақланиши, тежамли ва оқилона ишлатилиши, ҳисобга олишнинг тўғри ташкил этилишини аниқлашдан иборат. Шунингдек, ҳисобот кўрсаткичларининг ишончилигини ва товар-моддий захиралар билан боғлиқ муомалалар ҳисоби ва солиққа тортиш услубининг Ўзбекистон Республикасида амал қилаётган қонунчилик ҳамда меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини аниқлашдан иборат. Ушбу мақсадга муомалалар моҳиятини, ҳамда назорат тузилмаси ва бухгалтерия ҳисоби тизимини текширувдан ўтказиш ва таваккалчилик (риск)ларни баҳолаш орқали эришилади. Захираларни текшириш, улар ҳажми катта бўлган субъектларда аудитнинг асосий қисми деб қаралади.

Товар-моддий захиралар бўйича ҳисобот кўрсаткичларининг ҳаққонийлигини текширишда бошқа аудит объектидаги каби, даставвал, баланснинг «Ишлаб чиқариш захиралари» (150-сатр), «Тугалланмаган ишлаб чиқариш (160-сатр)», «Тайёр маҳсулот» (170-сатр), «Товарлар» (180-сатр) моддалари, Бош дафтар, журнал-ордерлар ва бошқа ҳисоб регистрлари орасидаги тенгликни аниқлаш зарур (7.1-жадвал).

Шу билан бирга, синтетик ва аналитик ҳисоб маълумотларининг мувофиқлигига ишонч ҳосил қилиш муҳимдир. Товар-моддий захираларни ишлаб чиқариш харажатларига олиб бориш ва уларнинг баҳоларини текшириш, ишлаб чиқаришга сарфлаш меъёрлари ва бошқаларни текшириш зарур. Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга

даъво қўзғатишнинг ўз вақтидалиги ва тўғрилиги ҳамда йўлдаги (субъектга етиб келмаган) материаллар қолдиғининг ҳаққонийлигини ҳам текшириш керак.

7.1-жадвал

Товар-моддий захиралари аудит объектлари

Кўрсаткичлар номи	Молиявий ҳисобот шаклларидаги кўрсаткичлар	
	1-шакл	4-шакл
	сатр рақами	сатр рақами
1	2	3
Товар-моддий захиралари (сатр. 150 + 160 + 170 + 180), жумладан:	140	
Ишлаб чиқариш захиралари (1000, 1100, 1500, 1600)	150	
Тугалланмаган ишлаб чиқариш (2000, 2100, 2300, 2700)	160	
Тайёр маҳсулот (2800)	170	
Товарлар (2900дан 2980нинг айирмаси)	180	
Материал, иш, хизматлар учун мол етказиб берувчиларга тўланадиган пул маблағлари		020

Йўлдаги товар-моддий қимматликларни текширишнинг вазифалари: йўлдаги моддий қимматликлар сифатида ҳисобда турган ҳар бир жўнатишнинг асослилигини аниқлаш, юкларни етказиб бериш муддатларининг ўтиб кетмаганлигини аниқлаш, хўжалик томонидан юкларни қидирув чораларининг кўрилишини аниқлаш, бош бухгалтер ва таъминот ходимлари томонидан йўлдаги моддий қимматликларни ҳисобга олиш устидан назорат ўрнатилиши кабиларини аниқлашдан иборат. Булардан ташқари ҳисоб маълумотларининг ҳақиқатда ишлаб чиқарилган маҳсулотларга мос келиши ва товар маҳсулотлар ишлаб чиқариш тўғрисидаги ҳисоботларда қўшиб ёзиш фактлари аниқланади. Текширув жараёнида аудитор қуйидагиларни аниқлаши лозим:

захираларнинг ҳақиқатда мавжудлиги;

захиралар билан боғлиқ барча муомалаларнинг бухгалтерия ҳисоби счётларида тўлиқ ва тўғри акс эттирилганлиги;

барча захиралар субъект мулки эканлиги, яъни уларга мулкӣ ҳуқуқ мавжудлиги, қарз сифатида акс эттирилган суммалар эса мажбурият эканлиги;

захираларни ва улар билан боғлиқ мажбуриятларни баҳолашнинг тўғрилиги;

товар-моддий захираларни ҳисобга олиш тамойиллари тўғри танланганлиги ва қўлланилишининг тўғрилиги.

Товар-моддий захираларни текширишда қуйидаги маълумот манбаларидан фойдаланилади:

моддий қимматликларни қабул қилиш, ҳисобга олиш, сақлаш ва ҳаракати билан боғлиқ меъерий ҳужжатлар;

ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқ;

товар-моддий захиралар билан боғлиқ муомалаларни расмийлаштиришга доир дастлабки ҳужжатлар;

ташкилий-ҳуқуқий ҳужжатлар ва материаллар;

товар-моддий захираларни ҳисобга олишга доир бухгалтерия ҳисоби регистрлари ва бухгалтерия ҳисоботлари;

моддий жавобгар шахслар билан тўлиқ моддий жавобгарлик тўғрисида тузилган шартнома.

Аудитор текширув мобайнида текширувнинг ушбу соҳаси бўйича танланган ҳисоб юритиш усуллари ва услублари тўғрисида ахборотга эга бўлиши лозим. 4-сонли «Товар-моддий захиралар» номли Бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти талабларига мувофиқ субъектнинг ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги буйруғида товар-моддий қимматликларни ҳисобга олишнинг услубий жиҳатлари, хусусан қуйидагилар ҳақидаги ахборотлар акс эттирилиши лозим:

асосий воситалар билан инвентарь ва хўжалик жиҳозлари ўртасидаги чегаралар;

товар-моддий қимматликларни сотиб олиш (тайёрлаш) ни ҳисобга олиш;

товар-моддий қимматликларни уларнинг турлари бўйича ҳисобдан чиқариш натижасида баҳолаш усуллари.

Мижоз-субъект раҳбарияти, у ёки бу ҳисоб юритиш принципи молиявий натижага таъсир қилишини билсада, ҳисоб сиёсатига киритилган маълумотларнинг зарурлигига қўп ҳолларда етарлича аҳамият бермайди. Мана шунинг

оқибатида ҳар хил қоидабузарликлар келиб чиқади. Улардан энг кўп тарқалгани танланган ҳисоб юрйтиш усулларига ёки уларни қўллашда изчилликка риоя қилинмаслиги ҳисобланади.

Товар-моддий захираларни ҳисобга олишда қўлланиладиган дастлабки ҳужжатлар шакллари субъектдаги моддий қимматликларнинг турлари ва гуруҳларига боғлиқ. Қўлланиладиган дастлабки ҳужжатларда барча зарур реквизитлар бўлиши шарт. Бундай дастлабки ҳужжатларга қуйидагилар кирази: моддий қимматликларни олиш учун ишончномалар, кирим ордерлари, материаллар, инвентарь ва хўжалик жиҳозларини киримга олиш ва ҳисобдан чиқариш далолатномалари, лимит-забор карталари, талабнома-юкхатлар, товар-транспорт юкхатлари, омбор ҳисоби карточкалари ёки дафтари ва бошқалар.

Ташкилий-ҳуқуқий ҳужжатлар ва бошқа маълумот манбаларига қуйидагилар кирази:

субъект раҳбарининг буйруги (ёки фармойиши), директор кенгаши мажлисининг баённомалари, таъсисчилар ва бошқа ҳайъат йигилиши қарорлари. Агар субъект устав капиталининг миқдорини шакллантириш ёки ўзгартириш мобайнида улуш сифатида материаллар, инвентарь ва хўжалик жиҳозлари, товарлар қўшилган бўлса, шунингдек агар дивидендлар ёки даромадлар моддий қимматликлар билан тўланса ушбу ҳужжатларни ўрганиш аудитор учун ўта муҳим аҳамият касб этади;

субъектда ўтказилган аудиторлик текширувлари ўтган йиллардаги ҳисоботлари;

товарлар, материаллар, хом-ашёлар ва ҳоказоларни етказиб бериш шартномалари;

Аудиторнинг субъект ходимлари билан раҳбарият таркибидаги, бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимидаги ўзгаришлар тўғрисидаги суҳбатлари текширув учун зарур қўшимча ахборотлар бериши мумкин. Бундай ўзгаришларнинг натижалари ишчи ҳужжатларда расмийлаштирилган бўлиши лозим.

Товар-моддий захираларни ҳисобга олишга доир бухгалтерия регистрлари хилма-хил бўлиши мумкин. Улар субъектда қўлланилаётган бухгалтерия ҳисоби шакли ва усулларига, ҳамда мавжуд товар-моддий захираларнинг турлари ва

гуруҳларига боғлиқ. Аммо, ҳар қандай ҳолатда ҳам аудитор 1010-«Хом ашё ва материаллар», 1080-«Инвентарь ва хўжалик жиҳозлари», 1510-«Материалларни тайёрлаш ва харид қилиш» ва 1610-«Материаллар қийматидаги фарқлар» счётлар бўйича аналитик ва синтетик ҳисоб регистрларини, айланма қайдномалари, омборхона ҳисоби карточкалари, дафтарлар, инвентаризация материалларини ҳамда тугалланмаган ишлаб чиқаришлар (2010, 2110, 2310-счётлар) бўйича ҳисоб регистрларини таҳлил қилиб чиқиши лозим.

Товар-моддий захиралар билан боғлиқ хўжалик муомалаларини аудиторлик текширувидан қуйидаги кетма-кетликда ўтказиш мақсадга мувофиқ:

мазкур текширув участкасининг йўналишлари бўйича ҳисоб сисёатининг қодаларини ўрганиш;

товар-моддий захираларга доир ички назорат тизимининг ишончлилик даражасини баҳолаш. Бунинг учун омбор хўжалиги ва омборхоналарнинг ҳолатини текшириб чиқиш;

моддий жавобгар шахслар томонидан товар ҳисоботларини тузиш ва белгиланган муддатларда бухгалтерияга топширилишини ўрганиш;

товар-моддий қимматликларнинг ҳисобот санасига таркибини таҳлил қилиш;

танлаб инвентаризация қилинадиган объектлар ва позицияларини аниқлаш;

товар-моддий захиралар ҳаракатини таҳлил қилиш;

товар-моддий захираларни баҳолашнинг тўғрилиги;

товар-моддий захиралар синтетик ва аналитик ҳисобининг ташкил этилиши ҳамда ҳолатини текшириш.

Товар-моддий захираларни аудиторлик текширувидан ўтказиш бухгалтерия ҳисоботида катта хатоликларга йўл қўйиш хавфини камайтиради. Шунинг учун, товар моддий захираларни текширишни бошлашдан олдин, аудитор энг кўп учрайдиган қоидабузарликларни аниқлаши ва шуни ҳисобга олган ҳолда зарур текширув амалларини танлаши керак.

Товар-моддий захиралар тўғрисидаги ахборотларнинг ишончлилиги бўйича аудитор фикрининг шаклланишига қуйидаги омиллар таъсир кўрсатади:

а) тўлиқ акс эттирилиш субъектга тегишли барча товар-моддий захираларининг бухгалтерия ёзувларида акс эттирилганлиги ва бухгалтерия ҳисоботида киритилганлиги.

Товар-моддий қимматликлар билан боғлиқ муомалаларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришнинг тўлиқлигидаги хатоликлар ҳисобот маълумотлари ҳаққонийлигининг пасайишига олиб келади. Бундай хатоликларни топиш анча мураккаб. Бунинг учун аудитордан дастлабки ҳужжатларни ёки ҳисобга тааллуқли бўлмаган ахборотларни танлаб олиш талаб қилинади;

б) товар-моддий захиралар билан боғлиқ муомалаларни етарли даражада асос бўлмаган ҳолларда ҳисобга олишнинг мавжудлиги. Масалан, субъект ўз балансига мулк ҳуқуққа эга бўлмаган мулкларни комиссия ёки консигнация шартномалари бўйича олинган моддий қимматликларни киритган. Бундай хатоликлар ҳисобот кўрсаткичларининг ошириб кўрсатилишига олиб келади;

в) хўжалик фаолияти фактларининг вақтинчалик аниқлик принципига риоя қилиниши. Бу хатоликлар муомалаларнинг ҳисоб даврларига нотўғри тақсимланиши, яъни уларнинг содир бўлган ҳисобот даврида эмас, балки бошқа ҳисобот даврида акс эттириш билан боғлиқ. Кўпчилик ҳолларда амалиётда олинган материаллар уларга бўлган мулк ҳуқуқ олувчига ўтмасдан олдин акс этирилади ёки аксинча, материаллари ҳали йўлда бўла туриб, уларга мулк ҳуқуқ харидорга ўтган бўлади. Мол етказиб берувчилардан сёт-фактурасиз олинган моддий қимматликлар ҳисобда акс этирилмайди ёки кирим қилинмайди. Даврийлаштиришдаги хатоликларни аниқлаш учун аудитор ҳисоб ёзувларини ўрганиши ва уларни дастлабки ҳужжатлар билан солиштириши керак;

г) товар-моддий қимматликларни баҳолашнинг тўғрилиги. Масалан, уларни кирим қилишда сотиб олиш баҳоси нотўғри аниқланиб, бунинг оқибатида маҳсулот таннарни нотўғри ҳисобланади. Бу хатоликлар ҳисоб юритиш услубиятининг бузилишига олиб келади ва кўп ҳолларда мунтазам содир бўлади;

д) товар-моддий захираларни бухгалтерия ҳисобининг тегишли сётларида акс эттиришнинг тўғрилиги. Бундай хатоликлар инвентаризация ўтказиш мобайнида аниқланиши мумкин.

Товар-моддий захиралар қолдиқларини акс эттириш ва сотилган маҳсулот таннарини ҳисоблашнинг тўғрилиги-

га таъсир қилувчи муомалалар қуйидагилар натижасида юзага келади:

а) молиявий ҳисоботнинг бузилиши:

олдинги даврларда ҳисобдан чиқарилган ҳамда фойдалилик хусусиятларини тўлиқ ёки қисман йўқотган моддий қимматликлар инвентаризация маълумотларига қўшилиши; йўлдаги товарларни ёки сотиб бўлинган товарларни икки марта ҳисобга олиш;

учинчи шахслар оморидида сақланаётган ишлаб чиқариш захиралари қолдиғининг ошириб кўрсатилиши;

комиссияга қабул қилинган яъни балансдан ташқари счётларда ҳисобда турган товар-моддий захиралар ҳам инвентаризация маълумотларига қўшилиши ва шунга ўхшашлар;

б) суиистеъмол қилишлар:

субъектнинг бир неча ходимлари хатти-ҳаракати ёки сақлаш устидан етарли назорат ўрнатилмаганлиги оқибатида қимматликларнинг ўғирланиши;

олинган товарлар ҳужжатларда кўрсатилганидан кам ёки сифатсиз бўлса, уларни қабул қилиш учун масъул шахсларнинг мол етказиб берувчилардан пора (пул ёки совга кўринишидаги буюм) олиш ҳоллари;

ҳақиқатда йўқ харидорларнинг реқвизитларини кўрсатиш йўли билан жўнатиш ҳужжатларини қалбакилаштириш.

Юқорида кўрсатилганидек, ҳисобот даври давомида тўлиқ ёки тўғри акс эттирилмаганлиги сабабли йил охирида захиралар ошириб ёки пасайтириб кўрсатилиши мумкин.

Муомалаларни ҳисобда акс эттирмаслик кўпинча, кредитор қарзларни текшириш мобайнида аниқланиши мумкин. Масалан, бухгалтерия ҳисоби регистрларидаги ёзувларни тақдим қилинган, олинган моддий қимматликлар учун мол етказиб берувчиларга тўланганликни исботловчи счётлар, шартномалар, исботловчи пул ҳужжатлари маълумотлари билан солиштириб, аудитор айрим счётларнинг бухгалтерия ҳисоби регистрларида акс эттирилмай қолганлигини аниқлаши мумкин.

Муомалалар нотўғри туркумланган. Масалан, товар-моддий захираларнинг сотиб олиш қиймати уларни сотиб олиш билан боғлиқ бўлган барча харажатлардан иборат. Лекин, бундай сарфларнинг бир қисми ёки айрим турлари (масалан, сотиб олинаётган хом ашёнинг сифатини

аниқлашга доир эксперт хизмати қиймати) товар-моддий захиралар қийматига қўшилмасдан, бирданига сарфларга олиб борилган бўлиши мумкин.

Харидлар ҳажми қалбаки харидлар ёки муомалаларни акс эттириш каби харажатлар нотўғри туркумланган ҳолларда ошириб кўрсатилган бўлиши мумкин. Бундай фактларни аниқлаш учун харажатларни танлаб текшириш ва зарур аналитик амалларни бажариш лозим.

7.2. ТОВАР-МОДДИЙ ЗАХИРАЛАР ҲАРАКАТИ БИЛАН БОҒЛИҚ МУОМАЛАЛАР АУДИТИ

Омбор хўжалигининг аҳволи ва товар-моддий захиралар сақланишини текшириш энг муҳим аудиторлик амалларидан бири бўлиб ҳисобланади. Субъект фаолиятининг ушбу соҳасини ҳар томонлама ўрганиш учун аудитор омборлар, цехлар ва ишлаб чиқариш захиралари сақланган бошқа жойларни текширади. Бунда ишлаб чиқариш захираларини сақлаш шароитлари, ёнгин хавфининг олдини олиш, омборларнинг қурилмалар, техникалар, асбоблар билан жиҳозланганлиги ва уларнинг тўғри ишлатилиши, омбор биноларини қўриқлаш ҳолати ҳам ўрганилади. Омбор хўжалигининг қониқарсиз ташкил этилганлиги товар-моддий захиралар сақланиши устидан ички назоратнинг паст даражада эканлигидан далолат беради.

Ўрганиш жараёнида моддий қимматликларни қабул қилиш, сақлаш ва беришга алоқадор ходимларнинг моддий жавобгарликларини ташкил этишга махсус эътибор қаратилади. Ходимларнинг ҳуқуқ ва бурчлари, уларнинг иш тартиби, қимматликларни қабул қилиш ва бериш ҳамда уларни ҳужжатлаштириш тартиби, омборларда натурал ўлчовларда ҳисобни юритиш, бухгалтерияга ҳисоботларни тақдим этиш муддатлари кўрсатилган стандартлар ёки йўриқномаларни ишлаб чиқиш ва моддий жавобгар шахсларга тақдим қилиш моддий қимматликларни сақлашни таъминлашнинг муҳим шартларидан бири ҳисобланади.

Товар-моддий захираларни сақлаш жойларини кўздан кечириш мобайнида моддий жавобгар шахслардаги ҳужжатлар бўйича улар қимматликларни қабул қилиш ва беришни расмийлаштириш, ҳамда омборхона ҳисоби даф-

тари ёки карточкаларига ёзишни ўз вақтида амалга оширилади. Ҳисобга олинмаган ошиқча материаллар ва тайёр маҳсулотлар қуйидаги йўллар билан вужудга келиши мумкин:

тайёр маҳсулотларни тайёрлаш мобайнида хом ашёларни алмаштириш;

хом ашё ва материалларни топширувчиларнинг огирликдан уриб қолиши, намлигини ошириб кўрсатиш ва уларнинг навларини пасайтириш;

тайёр маҳсулотларни харидорларга жўнатиш мобайнида ўлчовдан, ҳисобдан ва тарозидан уриб қолишлар;

моддий қимматликларни юклаш, ташиш, тушириш ёки сақлаш мобайнида йўқолган деб асоссиз далолатномалар тузиш ва шунга ўхшаш.

Ҳисобга олинмаган ошиқча материаллар одатда алоҳида сақланади. Уларни аниқлаш учун омборхона ҳисоби дафтари ёки карточкалари маълумотларидан фойдаланилади. Агар ҳисобга олинмаган ошиқча материаллар бўлса, алоҳида турдаги материалларнинг маълум даврлардаги чиқими, қоидага кўра, уларнинг киримидан ошиб кетади. Бундай ошиқча сарфлашлар шу номдаги материалларнинг кейинги тушумлари ва киримлари ҳисобидан қопланади.

Омбор хўжалигини кўздан кечириш ва моддий қимматликлар сақланишининг назоратини ҳужжатлар асосида текшириш билан изчил амалга ошириш товар-моддий захираларнинг сақланиши тўғрисида асосланган хулосалар қилиш ва профилактик тадбирлар ишлаб чиқиш имконини беради.

Товар-моддий захираларининг тўлиқ кирим қилиниши текшириш мобайнида аудитор мол етказиб берувчилар билан ҳисоб-китобларнинг шакллари ва шартларини, танланган баҳолаш усулини, сотиб олинган қимматликлар бўйича ҚҚСни қоплаш тартибини ҳисобга олиши зарур.

Товар-моддий захираларнинг тушуми ва кирим қилиниши мол етказиб берувчилар билан тузилган шартномалар ва кузатиб борувчи ҳужжатлар (товар-транспорт юкхатлари, счёт-фактуралар, қадоқлаш ёрлиқлари, сифат гувоҳномаси, қабул қитанцияси ва бошқалар) асосида текширилади.

Омборхона кирим ҳужжатларини мол етказиб берувчиларнинг кузатиб борувчи ҳужжатлари ёки материалларни

чакана савдода нақд пулга сотиб олиш ҳужжатлари билан солиштириш омборхонада содир бўлган кириш муомалаларини текширишнинг умумий усули ҳисобланади.

Тезкор ва хизмат юзасидан узатиладиган ахборотлар ҳам аудиторлик текширувнинг объекти ҳисобланади. Масалан, келган юкларни ҳисобга олиш журналидан моддий қимматликларнинг ассортименти ва етказиб бериш муддатлари тўғрисидаги маълумотларни мол етказиб берувчилар бўйича олиш мумкин. Аудитор бундай ҳисобнинг мижоз-субъектда қандай ташкил этилганлигини ўрганadi. Хусусан, ҳар бир мол етказиб берувчи бўйича шартномада материалларнинг етказиб берилиш муддатлари ва ассортименти кўрсатилаётганлиги ҳамда ҳақиқатда олинган материалларнинг ассортименти, олиниш санаси кўрсатилган ҳолда қабул қилинганлиги текширилади. Оператив ҳисобда келтирилган ахборотларнинг ишончлилигини аниқлаш учун аудитор уларни бухгалтерия ҳисобида акс этирилган маълумотлар билан таққослайди. Келаётган юкларни ҳисобга олиш журнали ва мол етказиб бериш шартномаларини ҳисобга олиш карточкаларидаги ёзувлар бўйича аудитор текширилаётган давр ичида қандай мол етказиб беришлар амалга оширилганлигини аниқлаши мумкин.

Агар моддий қимматликлар жисмоний шахслардан ёки юридик шахс ҳуқуқига эга бўлмаган тадбиркорлардан нақд пулга сотиб олинган бўлса, аудитор харид далолатномаларининг мавжудлиги ва тўғри расмийлаштирилганлигига эътибор қаратади. Харид далолатномасида қуйидаги мажбурий реквизитлар бўлиши лозим: сотувчининг паспорт маълумотлари, моддий қимматликларнинг номи, миқдори ва қиймати.

Олинган моддий қимматликларни расмийлаштирадиган ички ҳужжатларга юкни қабул қилиб олувчи штампи босилган мол етказиб берувчиларнинг кузатиб борувчи ҳужжатлари, кириш далолатномалари, кириш ордерлари ва юкни қабул қилиш тартибига кўра айрим бошқа ҳужжатлар кирилади.

Сотиб олинган моддий қимматликларнинг тўғри баҳоланиши ва тўлиқ кириш қилинишини текширишни бошлашда аудитор моддий қимматликларни ҳисобга оладиган қайдномаларда акс этирилган жами суммаларнинг бошқа ҳисоб регистрлари маълумотларига мослигини аниқлайди.

6010-«Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар» бўйича синтетик ҳисоб регистрлари маълумотлари, ҳамда омборхоналарнинг кирим ҳужжатлари бўйича аудитор олинган материалларнинг миқдорини ва юкларни қабул қилишнинг тўғри расмийлаштирилишини аниқлайди. Бунинг учун мол етказиб берувчиларнинг пули тўланган счётлари ва бошқа тўлов ҳужжатларини кирим ордерлари, қабул қилиш далолатномалари, ҳамда омборхона ҳисоби карточкаларидаги ёзувлар билан таққослайди.

Моддий қимматликларнинг тўлиқ кирим қилинганлигини текширишда аудитор мол етказиб берувчиларнинг ҳисобга олинмаган счётларини аниқлаш мақсадида, мол етказиб берувчилардан кредитор қарзларнинг ҳаққонийлигига эътибор қаратади. Бунинг учун у бухгалтерия ҳисоби регистрларидаги ёзувларни тақдим қилинган счётлар, шартномалар ва мол етказиб берувчиларга тўланганлик тўғрисидаги пул ҳужжатлари маълумотлари билан солиштиради.

Товар-моддий захираларининг киримига доир муомалаларни ҳужжатлар бўйича текшириш мобайнида қабул қилишнинг миқдор ва сифат қоидаларига риоя қилиниши; қабул қилиш далолатномалари, тижорат далолатномалари, қабул қилишда аниқланган тафовут далолатномаларининг тўғри расмийлаштирилиши; моддий жавобгар шахсларнинг ҳисоботлари ва исботловчи ҳужжатлар реестрларининг бухгалтерияга ўз вақтида тақдим қилиниши аниқланади. Тафовутлар аниқланганида ҳужжатларни қарама-қарши текширувдан ўтказиш зарур.

Моддий қимматликларнинг тўлиқ кирим қилинганлигини текширишда ички ҳужжатлар мол етказиб берувчиларнинг кузатиб боровчи ҳужжатлари билан солиштирилади. Аудитор олинган моддий қимматликлар сифати ва миқдоридаги тафовутларнинг далолатномалар билан тўғри расмийлаштирилганлиги ва мол етказиб берувчиларга ёки транспорт ташкилотларига ўз вақтида даъво қўзгатилганлигини ўрганади. Айрим ҳолларда бундай тафовутлар моддий қимматликларни ўзлаштириш ва камомадни яшириш мақсадида қалбаки далолатномаларни расмийлаштириш оқибатида юзага келиши мумкин.

Зарур ҳолларда аудитор моддий қимматликларни кирим қилиш учун асос бўлган ҳужжатларни уларнинг мол ет-

казиб берувчиларда сақланаётган нусхалари билан солиштириб, қарама-қарши текширув ҳам ўтказилади.

Субъектга тегишли бўлмаган, ammo унинг ихтиёрида сақланаётган ёки ишлатилаётган товар-моддий захиралар шартномалар шартларига мувофиқ шартномада кўрсатилган баҳода балансдан ташқари счётларда акс эттирилади.

Масъул сақлаш учун қабул қилинган моддий қимматликлар ҳамда буюртмачининг хом ашёси сифатида қайта ишлашга қабул қилинган хом ашё ва материаллар субъектнинг ўзига тегишли ишлаб чиқариш захираларидан алоҳида сақланиши ва ҳисобга олиниши лозим. Бундай моддий қимматликлар 21-сонли БҲМСга мувофиқ 002-«Масъул сақлашга олинган товар-моддий қимматликлар» ва 003-«Қайта ишлашга қабул қилинган материаллар» деган балансдан ташқари счётларда ҳисобга олиниши лозим.

Ҳужжатсиз (счёт-фактурасиз) олинган материалларни текшириш айрим хусусиятларга эга. Улар 6010-«Мол етказиб берувчиларга ва пудратчиларга тўланадиган счётлар» счёти бўйича юритиладиган ҳисоб регистрида ҳар бир олинган материаллар бўйича алоҳида сўнги кирим қилинган партия баҳоси бўйича акс эттирилиши лозим. Бунда рақам ўрнига «фактураланмаган» белгиси қўйилади. Аудитор бундай моддий қимматликларни кирим қилишга доир ёзув ҳисобда қандай акс эттирилганлигини аниқлаши зарур. Чунки, кейинги ойда мол етказиб берувчилар ҳужжатларининг келиб тушишига қараб, ушбу ёзувлар мол етказиб берувчиларнинг ҳисоб-китоб ҳужжатларига асосан материалларни ҳақиқий сотиб олиш баҳоси бўйича кирим қилиш билан бир вақтнинг ўзида тузатилиши (сторно қилиниши) керак.

Ҳужжатсиз мол олинган ҳолатлар мавжуд бўлганида аудитор қуйидагиларни текширади:

қабул қилиш далолатномаларини тузиш тартибига қандай риоя қилинаётганлиги;

ҳужжатларсиз олинган моддий қимматликларни кирим қилишнинг тўлиқлиги ва тўғрилиги;

баҳо белгилашнинг тўғрилиги;

мол етказиб берувчиларнинг ҳужжатлари келиб тушганда қилинган тузатиш (корректировка)ларнинг тўғрилиги (бунинг учун аудитор қабул қилиш далолатномаларидаги

ёзувларни кейинчалик олинган мол етказиб берувчилар ҳужжатларининг маълумотлари билан солиштириши зарур).

Агар мижоз-субъект ҳисобида йўлда келаётган, яъни пули тўланган, лекин ҳали ой охиригача келиб тушмаган моддий қимматликлар мавжуд бўлса, у ҳолда аудитор бундай моддий қимматликлар қийматини бухгалтерия ҳисоби ва балансда акс эттиришнинг ишончлилигини тасдиқлаши учун улар кейинчалик олинганлиги ва пули тўланганлиги ёки баланс тузилаётган санага кредитор қарзлар таркибига киритилганлигига ишонч ҳосил қилиши зарур.

Аудитор субъектда бундай моддий қимматликларни ҳисобга олишнинг мавжуд иккита вариантыдан қайси бири қўлланилаётганлигини аниқлаши керак. Биринчи вариант қўлланилганда ушбу материаллар қиймати ҳар ой охирида қуйидаги бухгалтерия ёзуви билан расмийлаштирилади:

Дебет 1510-«Материалларни тайёрлаш ва сотиб олиш»,

Кредит 6010-«Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар».

Аудитор бундай мол етказиб беришлар бўйича кредитор қарзлар мавжудлигини текширади. Чунки кейинги ойнинг бошида ушбу ёзув тузатилиши (сторно қилиниши) лозим. Етиб келмаган юклар учун мол етказиб берувчиларга тўланган суммалар юк етиб келгунга қадар дебитор қарз сифатида ҳисобда туриши лозим.

Иккинчи вариантда бундай ёзувлар материалларнинг ҳақиқатда келиб тушишидан қатъи назар, мол етказиб берувчиларнинг субъектга келиб тушган ҳисоб-китоб ҳужжатларига асосан бир ой давомида амалга оширилади. 1510-«Материалларни тайёрлаш ва сотиб олиш» счётида айрим саналарга дебет қолдиги қолиши мумкин. Бундай дебет қолдиқлар пули тўланган, аммо ой охирида ҳали субъектга етиб келмаган юкларнинг қийматини билдиради. Ушбу йўлда келаётган моддий қимматликларнинг қолдиқлари бухгалтерия балансининг «Ишлаб чиқариш захиралари» моддасига қўшиб акс эттирилиши лозим.

Айрим пайтларда, субъектлар балансининг «Бошқа дебиторлар» моддасида материалларни қабул қилишда аниқланган камомадларни, мол етказиб берувчилар билан ҳисоб-китоблар бўйича ҳар хил даъво суммаларини, пули

тўланган ва узоқ вақт давомида киришга олинмаган (айрим пайтларда ўғирланган бўлиши ҳам мумкин) моддий қимматликлар учун дебиторлик қарзларни акс эттиради. Шунинг учун, 6010-счёти бўйича юрчиладиган регистрдаги ҳисоб ёзувларининг пули тўланиб, лекин ҳали йўлда келаётган моддий қимматликлар учун ҳисоб-китоблар қисми навбатдаги текширув объекти бўлиши лозим. Тўлиқ тўланган, лекин узоқ вақт давомида хўжаликка келиб тушмаган моддий қимматликлар акс эттирилган ҳар бир ҳисоб-китоб (тўлов) ҳужжати бўйича товар-транспорт юкхатлари (квитанциялари) ва сётларни тўловга тақдим қилиш учун асос бўладиган бошқа ҳужжатлар пухта текширилиши зарур. Зарур ҳолларда аудитор ушбу ёзувларни мол етказиб берувчиларнинг ўзаро боғлиқ бўлган дастлабки ҳужжатлари ва ҳисоб регистрлари билан таққослайди.

Товар-моддий захиралари аудиторлик текширувидан ўтказиш мобайнида аудитор олинаётган моддий қимматликлар бўйича ҚҚСнинг ҳисобда акс эттирилишини ҳам текширади.

Мол етказиб берувчининг ҳисоб-китоб ҳужжатларида алоҳида қатор билан ажратиб кўрсатилиб, харидор субъектга тўлов учун тақдим қилинадиган ҚҚС суммаси 4410-«Солиқлар ва йиғимлар бўйича аванс тўловлар» сётининг дебети ва 6010-«Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган сётлар» сётининг кредитида акс эттирилади. Тўланган ҚҚС суммалари ишлаб чиқариш захираларининг сотиб олиш қийматига киритилмайди, яъни 1010–1090 ёки 1510-сётлар дебетига олиб борилмайди, агар корхона умумқабул қилинган солиқ тизимида бўлса.

4410-«Солиқлар ва йиғимлар бўйича аванс тўловлар» сётининг исталган ҳисобот санасига дебет қолдиги сотиб олинган, лекин ҳали пули тўланмаган моддий қимматликларга тегишли бўлган ҚҚС суммасини билдиради. Ушбу сумма баланс активининг II бўлимида тегишли модда бўйича ажратиб кўрсатилади.

Амалиётда субъектлар моддий қимматликларни кириш қилмасдан туриб, яъни товар-моддий захираларни ҳисобда акс эттириш талабларига риоя қилмасдан ҳисобдан чиқариш ҳоллари кўп тарқалган. Бу ҚҚС бўйича солиқ билан боғлиқ нохуш оқибатларга олиб келади. Масалан, ауди-

тор субъект томонидан хом ашё — кабель сотиб олинганлиги ва унинг қиймати мол етказиб берувчи томонидан тақдим қилинган счёт-фактурага мувофиқ, 120000 сўм, ҚҚС эса 24000 сўмни ташкил этганлигини аниқлади. Ушбу муомала мижоз-субъект бухгалтерия ҳисобида қуйидагича акс эттирилган:

Хом ашё — кабель қийматига:

Дебет 1010-«Хом ашё материаллар» — кабель қиймати 120000 сўм,

Кредит 6010-«Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар» — кабель қиймати 120000 сўм;

ҚҚС суммасига:

Дебет 4410-«Солиқлар ва йигимлар бўйича аванс тўловлар» счёти — ҚҚС суммаси 24000 сўм,

Кредит 6010-«Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар» ҚҚС суммаси 24000 сўм.

Ушбу вазиятда аудитор томонидан хом ашё қолдигининг бузиб кўрсатилиши ҳамда ишлаб чиқариш харажатлари ошириб кўрсатилганлиги тўғрисида хулоса қилиш мумкин.

4-сонли «Товар-моддий захиралар» номли БҲМСда товар-моддий захираларни сотиб олиш харажатларининг тахминий таркиби келтирилган. Уларга, хусусан, материалларни тайёрлаш ва ташиб келтириш, импорт божхона тўловлари ва йигимлари, маҳсулотларни сертификациялаш харажатлари, таъминотчи ва воситачи ташкилотларга тўланган комисион тўловлар, солиқлар (субъект кейинчалик қайтариб оладиган солиқлардан ташқари, масалан, кўшилган қиймат солиғи каби), ҳамда тайёрлов-транспорт, хизмат кўрсатиш ва захираларни сотиб олиш билан бевоcита боғлиқ бўлган бошқа харажатлар. Савдо дисконтлари, чегирмалар ва шунга ўхшаш суммалар товар моддий захираларни сотиб олиш харажатларини аниқлашда чегириб ташланади. 1610-«Материаллар қийматидаги фарқлар» счётида ёхуд 1000 (1010–1090)-«Материалларни ҳисобга оладиган счётлар»да аниқланиб, ҳисобдан чиқарилган транспорт-тайёрлов сарфлари ёки ҳисоб баҳоларидан четга чиқишларни текширишда транспорт ташкилоти ёки воситачи ташкилот тўловга тақдим қиладиган счёт, товар-моддий захиралар кирим қилинганидан сўнг кечикиб олинган ҳолатларга эътибор қаратилиши керак. Бундай ҳолда

транспорт сарфлари материалларни кирим қилишда уларнинг ҳақиқий таннархига қўшилиши мумкин эмас.

Субъектнинг омборхона-тайёрлов аппаратурини сақлаш учун қилинган сарфлари, унинг ҳисоб сиёсатида кўрсатилган қоидаларга мувофиқ тайёрланган материаллар таннархига қўшилиши мумкин. Бундай сарфлар, одатда, ҳисобот ойнанинг охирида тақсимланади.

Амалдаги қоидаларга мувофиқ моддий қимматликлар ҳисоб ва ҳисоботда ҳақиқий таннархи бўйича акс эттирилиши лозим. Ҳақиқий таннарх уларни сотиб олиш учун қилинган сарфлар (транспорт-тайёрлов харажатлари), ушбу ресурсларни етказиб берувчи томонидан тақдим қилинган қарз ҳисобига сотиб олганлик учун тўланадиган фоизларни ҳам қўшган ҳолда аниқланади. Шунингдек, ташқи иқтисодий ва бошқа ташкилотларга тўланган хизмат ҳақлари, устама ҳақлари, божхона тўловлари, чет ташкилотлар томонидан амалга оширилган сақлаш, юклаш-тушириш ва ташиш харажатлари ҳам ҳақиқий таннархга қўшилади.

Моддий қимматликларни баҳолашнинг тўғрилиги кўп жиҳатдан уларнинг аналитик ва синтетик ҳисобини ташкил этиш ҳамда юритишга боғлиқ. Шунинг учун аудитор 1010–1090-счётлар бўйича моддий қимматликлар ҳисоби, уларнинг ҳар бир тури бўйича ҳамда истеъмол хоссаларига кўра (нави, маркаси, кондицияси ва ҳоказо) юритилишини, моддий қимматликларнинг истеъмол хоссаларига қараб уларнинг ҳар бирига номенклатура рақамлари берилганлиги ва уларнинг дастлабки ҳужжатларда ҳамда омборхона ҳисобида кўрсатилишини текшириши лозим.

Агар ишлаб чиқариш захиралари ҳисоб баҳолари бўйича ҳисобга олинса, ушбу баҳолар ва сотиб олинган материалларнинг ҳақиқий таннархи ўртасидаги фарқларни товар-моддий захираларнинг турлари ўртасида тақсимлаш ишлари аудит объекти бўлиб ҳисобланади.

4-сонли «Товар-моддий захиралар» номли БҲМСга мувофиқ ишлаб чиқаришга харажат қилинадиган моддий қимматликларнинг ҳақиқий таннархини аниқлаш мобайнида ишлаб чиқариш захираларини баҳолашнинг қуйидаги усулларидан фойдаланиш тавсия қилинади:

1. Тегишли бирликнинг идентификацияланган таннархи бўйича.

2. Ўртача тортилган қиймат бўйича (AVECO).

3. Биринчи харид қилинган таннарх бўйича (FIFO).

Аудитор захираларнинг муайян турига нисбатан танланган усулнинг йил давомида ўзгартирилмасдан қўлланилганлигига ишонч ҳосил қилиши, уларни қўллашнинг тўғрилиги, ҳамда асосланганлиги ва бошқарув учун фойдалилигини текшириши лозим.

Ташкилот томонидан алоҳида тартибда фойдаланиладиган (қимматбаҳо металллар, қимматбаҳо тошлар ва ҳоказо) ва бир-бирининг ўрнини босмайдиган (яъни улар одатдаги ҳолда бир-бирини алмаштира олмайди), шунингдек махсус лойиҳалар учун ишлаб чиқарилган ва мўлжалланган (ишлатиладиган) товар-моддий захиралар тегишли бирликнинг идентификацияланган таннархи усули бўйича баҳоланади.

Ушбу усулда специфик харажатлар муайян товар-моддий захираларга тааллуқли бўлади. Акс эттиришнинг ушбу усули, улар сотиб олинганлиги ёки ишлаб чиқарилганлигидан қатъи назар, махсус лойиҳалар учун мўлжалланган маҳсулотларга тўғри келади.

Агар субъектнинг ҳисоб сиёсатида товар-моддий қимматликларни баҳолашнинг ФИФО (FIFO) методи белгиланган бўлса, у ҳолда улар ой бошига мавжуд бўлган захиралар қолдигининг таннархини ҳисобга олган ҳолда, биринчи сотиб олинган, захиралар баҳосида ишлаб чиқаришга сарфланиши лозим. Балансда эса моддий қимматликларнинг қолдиқлари, охириги харид баҳолари бўйича кўрсатилиши лозим.

Агар захиралар ўртача таннарх (AVECO усули) бўйича баҳоланса, аудитор захираларнинг қайсидир бир партиясини баҳолашнинг тўғрилигини, яъни ўртача баҳонинг тўғри ҳисоб-китоб қилинганлигини аниқлаши учун бир неча дастлабки кирим ҳужжатларини текшириши зарур.

Материаллар ҳақиқий таннархи хатолашиб ёки атайлаб оширилганда, тайёр маҳсулотлар ишлаб чиқариш (иш бажариш, хизмат кўрсатиш) харажатлари сунъий равишда кўпаяди ва маҳсулот (иш, хизмат)ларни сотишдан олинadиган фойда (даромад) камаёди. Шунингдек фойда (даромад) солиғи бўйича солиққа тортиладиган база ҳам камаёди яъни сунъий равишда солиқ яширилади.

Агар субъектда ҳисобот даври давомида баҳоси пасайтирилган материаллар бўлса, ёки улар қисман ўз сифатини йўқотган ёки маънавий эскирган бўлса, бунда улар йил охирида ҳақиқий таннархи бўйича эмас, балки сотиш мумкин бўлган баҳода баҳоланиши ва балансда акс эттирилиши лозим. Агар у дастлабки тайёрлаш (сотиб олиш) қийматидан паст бўлса, баҳодаги фарқлар молиявий натижаларга олиб борилади.

Моддий қимматликларнинг ишлаб чиқариш ва бошқа мақсадларда ишлатилишини текшириш учун аудитор технологик жараёнларнинг хусусиятлари, ҳамда моддий қимматликларни омбордан ишлаб чиқаришга бериш тартиби билан батафсил танишиши лозим. Чунки, ушбу тартиб бузилганида кўплаб камчиликлар ва ҳатто суиистеъмол қилишлар юзага келади.

Моддий қимматликларнинг ишлаб чиқаришга берилиши, дастлабки ва йигма чиқим ҳужжатлари асосида тузиладиган, материаллар сарфланиши ҳисобга олинадиган йиғма қайднома бўйича текширилади.

Моддий қимматликларни сотиш ва бошқача тарзда ҳисобдан чиқаришга доир муомалаларни текшириш. Аудитор, аввало ишлаб чиқариш захираларини сотишга доир муомалаларни амалга оширишнинг мақсадга мувофиқлигини, барча ҳужжатлар — шартномалар, ишончномалар ва товар-транспорт юкхатлари ва бошқа дастлабки ҳужжатларнинг тўғри расмийлаштирилиши (жумладан, уларда ҚҚС алоҳида сатр билан ажратиб кўрсатилганлигини) аниқлаши лозим.

Аудиторлик амалиёти шуни кўрсатмоқдаки, тугалланмаган ишлаб чиқаришни инвентаризация қилиш кўп ҳолларда сифатсиз ва номунтазам ўтказилади ҳамда унинг натижалари бухгалтерия ҳисобида тўлиқ айрим ҳолларда эса умуман акс эттирилмайди.

Бундай ҳолатлар маҳсулотлар таннархининг асоссиз ошиб ёки сунъий равишда пасайиб, моддий қимматликлар сақланиши устидан назоратнинг сусайиб кетишига олиб келади.

Агар субъектнинг ҳўжалик фаолияти жараёнида олдин бошланган буюртмаларни тўхтатиб қўйиш ҳоллари мавжуд бўлса, аудитор қолган моддий қимматликларнинг қандай

ишлатилганлиги, бекор қилинган буюртмаларга доир йўқотишлар қандай аниқланганлиги ва бухгалтерия ҳисобида қандай акс эттирилганлигини текшириши лозим. Таъкидлаш жоизки, бекор қилинган ишлаб чиқариш буюртмалари бўйича харажатлар реализациядан ташқари сарфлар қаторига қўшилади.

Тугалланмаган ишлаб чиқаришни текшириш якунида аниқланган хато-камчиликларнинг жиддийлиги ва уларнинг тегишли ҳисобот кўрсаткичлари ишончлилигига таъсири ҳақида хулоса қилинади.

Товар-моддий захиралар активларнинг бошқа ҳар қандай турига қараганда хўжалик фаолиятига кўпроқ таъсир кўрсатади. Текширув натижаларини умумлаштириб, аудитор ишчи ҳужжатларида тўпланган далил-исботларни бир тизимга келтириши зарур. Мунтазам йўл қўйиб келинган қоидабузарликлар бўйича аниқланган хатоликларни тўлиқ текширишга тадбиқ қилиш зарур. Тафовутларнинг катта-кичиклиги, танлов кўлами ва хатоликларнинг мунтазам содир бўлишини ҳисобга олган ҳолда аниқланади.

7.3. ТОВАР-МОДДИЙ ЗАХИРАЛАРИНИ ИНВЕНТАРИЗАЦИЯДАН ЎТКАЗИШ ТАРТИБИ

Товар-моддий захираларини инвентаризациядан ўтказиш тартиби 19-сон БҲМС⁴⁸да белгилаб берилган. Унга кўра, инвентаризациянинг асосий мақсади мол-мулкнинг ҳақиқатда мавжудлигини аниқлаш, ҳақиқатда мавжуд мол-мулкни бухгалтерия ҳисоби маълумотлари билан қиёслаш, мажбуриялар ҳисобда тўғри акс эттирилганлигини текширишдир.

Жойлашган ери ва барча турдаги молиявий мажбуриятларидан қатъи назар, хўжалик юритувчи субъектнинг барча мол-мулки инвентаризация қилиниши керак. Шу жумладан, ишлаб чиқариш захиралари ва хўжалик юритувчи субъектга қарашли бўлмаган, лекин бухгалтерия ҳисобида қайд этилган (масъулиятли сақланишда бўлган, ижарага олинган, қайта ишлаш учун олинган) шунингдек, бирор-бир сабабга кўра ҳисобга олинмаган мол-мулклар ҳам.

⁴⁸ 19-сон «Инвентаризацияни ташкил этиш ва ўтказиш» БҲМС. ЎзР АВ 02.11.1999 йил 833-сон билан рўйхатга олинган.

Товар-моддий захиралар инвентаризацияси унинг жойлашган ери ва моддий жавобгар шахс бўйи на ўтказилади.

19-сон БҲМС⁴⁹га биноан товар-моддий захиралар ҳар чорақда камида бир марта инвентаризация қилинади. Пул маблағлари, пул ҳужжатлари, бойликлар ва қатъий ҳисобдаги бланклар ойда бир марта, ёнилғи-мойлаш материаллари, озиқ-овқат маҳсулотлари — ҳар чорақда, қимматбаҳо металллар — тармоқ йўриқномаларига мувофиқ инвентаризация қилинади.

Мавсумий тусда ишлайдиган субъектларда ишлаб чиқариш захиралари улар энг кам миқдорда қолганда, лекин куйидаги ҳолларда мажбурий инвентаризация қилинади:

асосий воситалар ва товар-моддий бойликлар қайта баҳоланганда;

моддий жавобгар шахслар алмашганда (ишларни қабул қилиш — топшириш кунда);

ўғирлик ёки суиистеъмол, шунингдек, бойликларни ишдан чиқариш фактлари аниқланганда;

табiiй офатлар, ёнгинлар фалокатлар ёки гайритабiiй шароитлар юзага келтирган бошқа фавқулодда вазиятлар юз берганда;

хўжалик юритувчи субъект тугатилганда (қайта ташкил этилганда) тугатиш (ажратиш) балансини тузиш олдидан ва қонунчиликда назарда тутилган бошқа ҳолларда.

Умумий (жамоавий) моддий жавобгарлик шароитида инвентаризация жамоа раҳбари ўзгарганда, жамоадан унинг эллик фоиздан ортиқ аъзолари чиқиб кетганда, шунингдек жамоанинг битта ёки бир нечта аъзоси талаби билан ўтказилади.

Ҳисобот йилидаги инвентаризациялар миқдори, уларни ўтказиш санаси, мол-мулк ва молиявий мажбуриятлар рўйхати хўжалик юритувчи субъект раҳбари томонидан белгиланади.

Инвентаризацияни ўтказиш учун хўжалик юритувчи субъектларда доимий ишлайдиган инвентаризация комиссиялари тузилади. Унинг таркибида: хўжалик юритувчи субъект раҳбари ёки унинг ўринбосари (комиссия раиси);

⁴⁹ 4-сон «Товар-моддий захиралар» БҲМС. ЎзР АВ томонидан 17.07.2006 йилда 1595-сон билан рўйхатга олинган.

бош бухгалтер;

бошқа мутахассислар (муҳандислар, иқтисодчилар, техниклар ва ҳоказолар) ички аудит вакиллари киритилиши мумкин.

Ишлар ҳажми катта бўлганда мол-мулк ва молиявий мажбуриятларни инвентаризацияни бир вақтда ўтказиш учун таркибида:

инвентаризацияни тайинлаган хўжалик юритувчи субъект раҳбарининг вакили (комиссия раиси);

мутахассислар: товаршунос, муҳандис, технолог, механик, иш юритувчи, иқтисодчи, бухгалтерия ходими ва бошқалар бўлган ишчи инвентаризация комиссиялари тузилади.

Комиссия таркибига инвентаризация қилинаётган бойликлар, нархлар ва бирламчи ҳисобни яхши биладиган тажрибали ходимлар киритилиши керак.

Биргина моддий жавобгар шахсларда худди шу ходимни кетма-кет икки марта ишчи инвентаризация комиссиясининг раиси қилиб тайинлаш тақиқланади.

Доимий ишлайдиган ва ишчи инвентаризация комиссияларининг шахсий таркибини хўжалик юритувчи субъект раҳбари тасдиқлайди.

Инвентаризацияни ўтказиш чоғида моддий жавобгар шахсларнинг иштирок этиши шарт, акс ҳолда инвентаризация натижаларини ҳақиқий эмас, деб топиш учун асос бўлиб хизмат қилади.

Доимий ишлайдиган инвентаризация комиссиялари:

бойликлар сақланишини таъминлашга доир профилактика ишларини ўтказиш, зарурат бўлганда ўз мажлисларида бойликларнинг сақланиши масалалари бўйича цех, бўлим, шубҳалар раҳбарларининг ахборотларини тинглайди;

инвентаризация ўтказилишини ташкил этади ва ишчи инвентаризация комиссиялари аъзоларига йўл-йўриқ беради;

инвентаризация тўғри ўтказилганини назорат тариқасида текширувларни амалга оширади, шунингдек, инвентаризациялар орасидаги даврда сақлаш ва қайта ишлаш жойларида товар-моддий бойликларни таглаб инвентаризациядан ўтказиш;

инвентаризация натижалари тўғрилигини, базалар, омборлар, омборхоналар, цехлар, қурилиш участкалари ва

бошқа сақлаш жойларида бойликларни қайта навларга ажратиш бўйича таклифлар асосли эканлигини текширади;

зарур ҳолларда (инвентаризацияни ўтказиш қоидалари жиддий бузилганлиги аниқланган ва бошқа ҳолларда) хўжалик юритувчи субъект раҳбарининг топширигига биноан такрорий ялпи инвентаризацияларни ўтказиши;

бойликлар камомати ёки уларни шикастлашга, шунингдек, бошқа бузилишларга йўл қўйган шахслардан олинган тушунтиришларни кўриб чиқади ва аниқланган камоматлар ҳамда бойликларни шикастлашдан кўрилган талафотларни бир изга солиш тартиби тўғрисида таклиф берадилар.

Ишчи инвентаризация комиссиялари:

сақлаш ва ишлаб чиқариш жойларида бойликлар ва пул маблағларини инвентаризацияни амалга оширади;

хўжалик юритувчи субъект бухгалтерияси билан биргаликда инвентаризация натижаларини аниқлашда иштирок этади ва камоматлар ҳамда қайта навларга ажратиш чоғидаги ортиқча чиқишларни ҳисобга олиш ҳамда табиий йўқолиш меъёрлари доирасида камоматларни ҳисобдан чиқариш бўйича таклифлар ишлаб чиқади;

товар-моддий бойликларни қабул қилиш, сақлаш ва беришни тартибга солиш, ҳисобга олишни яхшилаш ва улар сақланишини назорат қилишни тартибга солиш масалалари, шунингдек, меъёрдан ортиқча ва ишлатилмайдиган моддий бойликларни сотиш бўйича таклифлар киритади; қуйидаги ҳолларда:

а) хўжалик юритувчи субъект раҳбарининг буйруғига мувофиқ инвентаризацияни ўз вақтида ўтказиш ва уни ўтказиш тартибига риоя қилиш учун;

б) ҳисоб-китобларда текширилаётган товар-моддий бойликларнинг ҳақиқатдаги қолдиқлари тўғрисидаги маълумотлар рўйхатга тўлиқ ва аниқ қайд этилиши учун;

в) товар-моддий бойликларнинг улар нархи белгиланадиган фарқловчи белгилари (тури, нави, русуми, ҳажми, прејскурант бўйича тартиб рақами, артикули ва ҳ.к.) рўйхатда тўғри кўрсатилиши учун;

г) белгиланган тартибга мувофиқ инвентаризация материаллари тўғри ва ўз вақтида расмийлаштирилиши учун жавоб беради.

Инвентаризация комиссиялари аъзолари товарлар, материаллар ва бошқа бойликлар камомати ва ишлатиб юборгани ёки ортиқча чиққанини яшириш мақсадида рўйхатга бойликларнинг ҳақиқатдаги қолдиқлари тўғрисида атайлаб нотўғри маълумотларни киритганлик учун белгиланган тартибга мувофиқ жавобгарликка тортиладилар. Мол-мулкнинг ҳақиқатдаги мавжудлигини текширишни бошлашдан олдин инвентаризация комиссияси инвентаризация пайтидаги энг сўнгги кирим-чиқим ҳужжатларини ёки товар-моддий қимматликлар ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботларни олиши керак.

Инвентаризация комиссиясининг раиси ҳисоботларга илова қилинган барча кирим-чиқим ҳужжатларига «инвентаризациягача ...да (сана)» деб кўрсатган ҳолда виза қўяди, бу эса бухгалтерияга ҳисоб маълумотлари бўйича инвентаризацияни бошлаш пайтида мол-мулк қолдиқларини аниқлаш учун асос бўлиб хизмат қилиши керак.

Моддий жавобгар шахслар инвентаризация бошланишига қадар мол-мулкка доир барча кирим-чиқим ҳужжатлари бухгалтерия ёки комиссияга топширилгани ва улар жавобгарлигига келиб тушган барча бойликлар кирим қилингани, чиқиб кетганлари эса ҳисобдан чиқарилгани тўғрисида тилхат берадилар. Мол-мулкни сотиб олишга ҳисобот бериладиган суммалари ёки уни олиш учун ишончномалари бўлган шахслар ҳам шундай тилхат берадилар.

Инвентаризацияни ўтказиш олдидан ишчи инвентаризация комиссиялари аъзоларига буйруқ, комиссия раисларига эса пломбиратор (сурғуч) топширилади (инвентаризация комиссияси ишлайдиган бутун иш вақтида пломбиратор комиссия раисида сақланади). Буйруқда инвентаризацияни ўтказишга доир ишни бошлаш ва тугатиш муддатлари белгиланади.

Агар мол-мулкни инвентаризация бир неча кун мобайнида ўтказилса, моддий бойликлар сақланаётган хона инвентаризация комиссияси кетаётганида муҳрланиши керак. Инвентаризация комиссиялари ишида танаффус бўлганда (тушлик вақти, тунда, бошқа сабабларга кўра) рўйхатлар инвентаризация ўтказилаётган ёпиқ хонадаги сейфда (жавон) сақланиши шарт.

Буйруқларни бухгалтерия инвентаризацияни ўтказиш тўғрисидаги буйруқлар бажарилишини назорат қилиш дафтаридида рўйхатга олади.

Товар-моддий бойликларнинг ҳақиқатда мавжудлигини текширишга киришишдан олдин ишчи инвентаризация комиссияси:

ёрдамчи бинолар, ертўлалар ва бойликлар сақланадиган, алоҳида кириш-чиқиш эшиклари бўлган бошқа жойларнипломбаланиши;

огирликни ўлчайдиган барча тарозилар созланганини текшириши ва уларни тамғалашнинг белгиланган муддатларига риоя қилиши шарт.

Тўсатдан ўтказиладиган инвентаризацияларда барча товар-моддий бойликлар инвентаризация комиссияси ҳозирлигида, қолган ҳолларда эса — олдиндан тайёрлаб қўйилади. Бойликлар гуруҳларга бўлиниши, навларга ажратилиши ва улар миқдорини санаш учун қулай бўлган маълум тартибда номлари, навлари, ҳажмлари бўйича жойлаштирилиши керак.

Хом ашё, материаллар, тайёр маҳсулот, товарлар ва бошқа бойликларни инвентаризация уларнинг ҳар бир жойлашган ери ва ана шу бойликларни сақлаётган жавобгар шахс бўйича ўтказилади.

Ҳақиқатдаги қолдиқларни текшириш моддий жавобгар шахсларнинг (кассирлар, хўжалик, савдо субъекти, омборхона, тайёрлов пункти ва ҳоказолар мудирлари) албатта иштирок этиши билан амалга оширилади.

Инвентаризация пайтида бойликларнинг мавжудлиги албатта санаш, тарозида тортиш, ўлчаш йўли билан аниқланади.

Мол етказиб берувчининг очилмаган ўрамида сақланётган материаллар ва товарлар бўйича ушбу бойликлар миқдори истисно тариқасида ҳужжатлар асосида, ушбу бойликлар бир қисмини албатта натурада (танлаб олиб) текшириш билан аниқланиши мумкин. Қопланмаган маҳсулотлар огирлиги (ёки ҳажми)ни ўлчаш ва техник ҳисобкитоблар асосида аниқлашга йўл қўйилади. Ўлчаш далолатномалари ва ҳисоб-китоблар рўйхатга илова қилинади. Тарозида тортиладиган кўп миқдордаги товарлар инвентаризация қилинганда тарозида тортиш қайдномаларини ишчи инвентаризация комиссиясининг аъзоларидан бири ва моддий жавобгар шахс юритади. Иш куни охирида (ёки тарозида тортиш тугагач) ана шу қайдномалар маълумот-

лари солиштирилади ва чиқарилган якун инвентаризация рўйхатига қайд этилади. Тарозида тортиш қайдномалари рўйхатга илова қилинади.

Инвентаризация қилинадиган бойликлар ва объектларнинг номлари ва уларнинг миқдори рўйхатларда номенклатура бўйича ва ҳисобда қабул қилинган ўлчов бирликларида кўрсатилади.

Рўйхатларга ишчи инвентаризация комиссиясининг барча аъзолари ва моддий жавобгар шахслар имзо чекадилар. Рўйхат охирида моддий жавобгар шахслар комиссия бойликларни уларнинг ҳозирлигида текширганини, комиссия аъзоларига нисбатан ҳеч қандай даъволар йўқлиги ва рўйхатда саналган бойликлар масъулиятли сақлашга қабул қилинганини тасдиқлайдиган тилхатга имзо чекадилар.

Бойликларнинг ҳақиқатда мавжудлигини текшириш пайтида моддий жавобгар шахслар ўзгарган тақдирда бойликларни қабул қилган шахс инвентаризация рўйхатларига уларни олганлиги, топширган шахслар эса уларни топширганлиги хусусида имзо чекадилар.

Хўжаликка тегишли бўлмаган, бироқ унда жойлашган бойликларга алоҳида рўйхатлар тузилади.

Инвентаризация пайтида инвентаризация бўйича бирламчи ҳисоб ҳужжатларининг тасдиқланган намунавий шакллари қўлланилиши керак.

Инвентаризация рўйхатлари механик воситаларда ёки қўлда тўлдирилиши мумкин.

Қўлда тузиладиган инвентаризация рўйхатлари аниқравшан қилиб тўлдирилади. Ҳеч қандай чиқариш ва тузатиб ёзишларга йўл қўйилмайди.

Инвентаризация рўйхатининг ҳар бир саҳифасида сўз билан товар-моддий бойликлар тартиб рақамлари сони ва ушбу саҳифада ёзилган барча бойликлар миқдорининг умумий якуни, бу бойликлар қандай ўлчов бирликларида кўрсатилганидан қатъи назар, кўрсатилади.

Рўйхатларнинг барча нусхаларида хатоларни тузатиш нотўғри ёзувлар устига чизиш ва чизилганлари устига тўғри ёзувларни қўйиш йўли билан амалга оширилиши керак. Тузатишлар таъкидланиши ва инвентаризация комиссиясининг барча аъзолари ва моддий жавобгар шахслар томонидан имзоланиши керак.

Инвентаризация рўйхатларида тўлдирилмаган сатрларни қолдиришга йўл қўйилмайди. Рўйхатларнинг охириги ва рақларида тўлдирилмаган сатрлар устига чизиб қўйилади.

Моддий жавобгар шахслар инвентаризациядан сўнг инвентаризация рўйхатларида хатоликларни аниқлаган тақдирда улар дарҳол (омбор, омборхона, шуъба ва ҳоказолар очилгунига қадар) буни ишчи инвентаризация комиссиясига маълум қилишлари шарт. Моддий жавобгар шахсларнинг товар-моддий бойликлар камомад ёки ортиқча чиқиш нрмидаги хато, ўтказиб юбориш, янглишиш ва ҳоказолар туфайли юз бергани хусусидаги тушунтиришлари омбор, омборхона, шуъба очилгунига қадар қабул қилинади. Ишчи инвентаризация комиссияси кўрсатилган фактларни текширишни амалга оширади ва улар тасдиқланган тақдирда аниқланган хатоликларни белгиланган тартибда тузатади.

Хўжалик юритувчи субъектлар раҳбарлари товар-моддий бойликларининг тўғри ҳамда ўз вақтида ўтказилиши ва уларнинг кутилмаганда ўтказилишини таъминлаш учун жавобгардир. Улар бойликларнинг ҳақиқатда мавжудлигини қисқа муддатларда тўлиқ ва аниқ текширишни таъминлайдиган шароитларни яратиб беришлари шарт.

Бош бухгалтер тегишли бўлинмалар ва хизматлар раҳбарлари билан биргаликда инвентаризация ўтказишнинг белгиланган қоидаларига риоя этилишини синчиклаб назорат қилишга мажбур.

Товар-моддий бойликларни инвентаризация билан бир вақтда хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерияси тегишли барча счётлар бўйича ёзувларни корреспонденцияланувчи счётлар билан қиёслаган ҳолда текшириши керак. Масалан, асосий воситалар бўйича (капитал маблагларнинг тегишли счётлари билан келиштирилган ҳолда) фойдаланишга қабул қилинган барча объектлар ҳисобга олинган-олинмагани; товар-моддий бойликлар бўйича — барча келиб тушган бойликлар кирим қилинган-қилинмагани, чиқиб кетганлари эса ҳисобдан чиқарилгани ва унда акс эттирилгани, тугалланмаган ишлаб чиқариш бўйича — барча харажатлар чиқарилган маҳсулотга ҳисобдан чиқарилган-чиқарилмагани ва ҳоказолар аниқланиши зарур.

Инвентаризация туганидан сўнг инвентаризация тўғри ўтказилганини назорат тариқасида текширишлар ўткази-

лиши мумкин. Уларни инвентаризация комиссиялари аъзолари ва моддий жавобгар шахслар иштирокида албатта инвентаризация ўтказилган омбор, омборхона, шуъба ва ҳоказолар очилишига қадар ўтказиш керак. Инвентаризациялар тўғри ўтказилганини текшириш натижалари далолатнома билан расмийлаштирилади ва текширишларни ҳисобга олиш дафтарда рўйхатга олинади.

Товар-моддий бойликларни инвентаризация, қоидага кўра, мазкур хонада бойликларнинг жойлашиш тартибидан бажарилиши керак. Инвентаризация вақтида бир турдаги товар-моддий бойликлардан бошқасига тартибсиз ўтишга йўл қўйиб бўлмайди.

Товар-моддий бойликлар турли алоҳида хоналарда битта моддий жавобгар шахсда сақланганда инвентаризация сақлаш жойлари бўйича кетма-кетликда ўтказилади. Бойликлар текширилганидан кейин хона эшиги пломбаланади ва комиссия ишлаш учун кейинги хонага ўтади.

Товар-моддий бойликлар инвентаризация рўйхатига ҳар бир ном бўйича киритилади, бунда номенклатура рақами, тури, гуруҳи, артикули, нави ва миқдори кўрсатилади.

Ишчи инвентаризация комиссияси раиси ёки унинг топширигига кўра комиссия аъзолари омбор (омборхона) мудирлари ва бошқа моддий жавобгар шахслар ҳозирлигида товар-моддий бойликларнинг ҳақиқатда мавжудлигини уларни албатта санаш, тарозида тортиш ёки қайта ўлчаш йўли билан текширадилар. Рўйхатлардаги бойликлар қолдиги ҳақидаги маълумотларни моддий жавобгар шахслар оғзидан ёки ҳақиқатда мавжудлигини текширмасдан туриб ҳисоб маълумотлари бўйича қайд этиш қатъиян тақиқланади.

Инвентаризация вақтида келиб тушадиган товар-моддий бойликлар моддий жавобгар шахслар томонидан инвентаризация комиссияси аъзолари ҳозирлигида қабул қилинади ва инвентаризациядан сўнг реестр ёки товар ҳисоботи бўйича кирим қилинади. Ушбу товар-моддий бойликлар «Инвентаризация пайтида келиб тушган товар-моддий бойликлар» номи билан алоҳида рўйхатга киритилади. Рўйхатда улар қачон, кимдан келиб тушгани, кирим ҳужжатининг санаси ва рақами, номи, миқдори, нархи ва суммаси кўрсатилади. Айни вақтда кирим ҳужжатида инвентаризация комиссияси раисининг имзоси билан ана шу бойликлар қайд

этилган рўйхат санасига ҳавола қилган ҳолда «инвентаризациядан сўнг» белгиси қўйилади.

Инвентаризация узоқ вақт ўтказилган тақдирда фавқулодда ҳолларда ва фақат хўжалик юритувчи субъект раҳбари ва бош бухгалтерининг ёзма рухсати билан инвентаризация жараёнида товар-моддий бойликлар моддий жавобгар шахсларга инвентаризация комиссияси аъзолари ҳозирлигида берилиши мумкин.

Ушбу бойликлар «Инвентаризация пайтида берилган товар-моддий бойликлар» деб номланган алоҳида инвентарь рўйхатига киритилади. Бу ёзув инвентаризация пайтида келиб тушган — товар-моддий бойликларга оид ҳужжатларга ўхшаб расмийлаштирилиши керак. Чиқим ҳужжатларида инвентаризация комиссияси раисининг имзоси билан белги қўйилади.

Бошқа хўжалик юритувчи субъектларга тегишли бўлган ва масъулиятли сақланишда бўлган товар-моддий бойликлар ўзининг товар-моддий бойликлари билан бир вақтда инвентаризация қилинади. Ана шу бойликларга алоҳида инвентаризация рўйхати тузилади, унда ушбу бойликларни масъулиятли сақлашга қабул қилингани тасдиқланган тегишли ҳужжатларга ҳавола берилади.

Йўлда бўлган, юклаб жўнатилган, харидорлар томонидан ҳақи муддатида тўланмаган, бошқа хўжалик юритувчи субъектлар омборларида бўлган товар-моддий бойликларни инвентаризацияси тегишли счётларда кўрсатилган суммаларнинг асослилигини синчиклаб текширишни ўз ичига олади.

Ушбу товар-моддий бойликларни (йўлдаги, юклаб жўнатилган ва ҳоказо товарлар) ҳисобга олиш счётларида тегишлича расмийлаштирилган ҳужжатлар билан тасдиқланган суммаларгина қолиши мумкин: йўлда бўлганлари бўйича — мол етказиб берувчиларнинг счёт — тўлов талабномалари ёки уларнинг ўрнини босадиган ҳужжатлар билан; юклаб жўнатилганлари бўйича — харидорлар тақдим этган счёт-фактуралар нусхалари ва тўлов талабномалари нусхалари билан; тўлаш муддати ўтган ҳужжатлар бўйича эса — банк муассасасининг картотекаларда тўлов талабномалари мавжудлигини албатта тасдиқлаши билан; бошқа ташкилотларнинг омборларида жойлашганлари бўйича —

инвентаризация санасига яқин бўлган санага қайта расмийлаштирилган сақланган тилхатлар билан; битта шаҳардаги мол етказиб берувчиларнинг омборларида бўлганлари бўйича — инвентаризацияни ўтказиш санасида қайта расмийлаштирилган сақланган тилхатлар билан.

Ана шу сўётлар (талабномалар) бошқа корреспонденцияланувчи сўётлар билан олдиндан солиштирилиши керак.

Масалан, «Юклар жўнатилган товарлар, бажарилган ишлар ва хизматлар» сўёти бўйича ушбу сўётда тўланиши негадир бошқа сўётларда («Турли дебиторлар ва кредиторлар билан ҳисоб-китоблар ва ҳ.к.») акс эттирилган суммалар бор-йўқлигини аниқлаш керак бўлади.

Харидорлар ёки буюртмачиларнинг уларга юклар жўнатилган товарлар, бажарилган ишлар ёки кўрсатилган хизматлар учун ҳақ тўлашида узоқ вақт кечикиш юз берганда ана шу кечикишнинг сабаблари аниқланади, улар инвентаризация комиссиясининг баённомасида қайд этилади.

Келиб тушган товар-моддий бойликлар кирим қилинмаганлиги фактлари аниқланганда уларни олган шахсларнинг тушунтиришлари талаб қилиниши, суиистеъмолик ҳолатида эса материаллар тергов органларига оширилиши мумкин.

Йўлда бўлган, юклар жўнатилган, харидорлар томонидан муддатида тўланмаган ва бошқа хўжалик юритувчи субъектларнинг омборларида бўлган товар-моддий бойликларга алоҳида-алоҳида инвентаризация рўйхатлари (далолатномалар) тузилади.

Йўлда бўлган товар-моддий бойликларга доир рўйхатларда ҳар бир жўнатма бўйича қуйидаги маълумотлар келтирилади: номи (ҳужжат бўйича), миқдори ва қиймати (ҳисоб маълумотларига биноан), юклар жўнатиш санаси, шунингдек, ушбу бойликлар тегишли сўётларда ҳисобга олинишига асос бўлган ҳужжатларнинг рўйхати ва рақамлари. Бунда белгиланган муддатда келиб тушмаган ҳамда ҳисобда йўлдаги товар-моддий захиралар сифатида қайд этилган юклар бўйича уларни қидириб-топиш учун қандай чоралар кўрилганлигини текшириш зарур.

Юклар жўнатилган ва харидорлардан ҳақини муддатида олманган товар-моддий бойликларга доир рўйхатларда ҳар бир алоҳида жўнатма бўйича харидорнинг номи, то-

вар-моддий бойликларнинг номи, юклар жўнатиш санаси, счёт-фактура ёзилган сана, счёт-фактуранинг рақами ва счёт-фактурага доир сумма келтирилади.

Хўжалик юритувчи бошқа субъектларнинг оморларида сақланаётган товар-моддий бойликлар рўйхатларга ушбу бойликларни масъулиятли сақлашга топширилганлигини тасдиқлайдиган ҳужжатлар асосида киритилади. Ушбу бойликларга доир рўйхатларда уларнинг номи, миқдори, нави, ҳақиқатдаги қиймати (ҳисоб ҳужжатлари бўйича), юкни сақлашга қабул қилиш санаси, сақлаш жойи, ҳужжатларнинг рақамлари ва санаси кўрсатилади.

Ана шу бойликлар масъулиятли сақланишида бўлган хўжалик юритувчи субъектлардан инвентаризация рўйхатларининг нусхалари олинганда комиссия бойликларнинг ҳақиқатдаги мавжудлигини (инвентаризация рўйхатлари нусхаларининг маълумотлари асосида) ҳужжатларга биноан белгиланган миқдор билан таққослайди.

Бошқа хўжалик юритувчи субъектларда қайта ишлашда бўлган товар-моддий бойликларга доир рўйхатларда қайта ишловчи субъектнинг номи, бойликлар номи, миқдори, ҳисоб маълумотлари бўйича ҳақиқатдаги қиймати, бойликларни қайта ишлашга бериш санаси, ҳужжатларнинг рақамлари ва санаси кўрсатилади.

Фойдаланишда бўлган инвентарь ва хўжалик жиҳозлар улар жойлашган жойи ва масъулиятли сақланишида бўлган шахслар бўйича инвентаризация қилинади.

Инвентаризация ҳар бир буюмни кўздан кечириш йўли билан ўтказилади. Инвентаризация рўйхатларига инвентарь ва хўжалик жиҳозлари бухгалтерия ҳисобида қабул қилинган номенклатурага мувофиқ номлари бўйича киритилади.

Шахсий фойдаланиш учун ходимларга берилган инвентарь ва хўжалик жиҳозлари инвентарланганда гуруҳий инвентаризация рўйхатларини тузишга йўл қўйилади, уларда ана шу буюмлар учун масъул бўлган, уларга шахсий варақчалар очилган шахслар кўрсатилиб, рўйхатларда тилхатга имзо чектирилади.

Рўйхатларда буюмларнинг дастлабки қиймати кўрсатилади.

Агар ушбу буюмларнинг эскириши уларнинг ҳақиқатдаги ҳолати бўйича ҳисобга олинса, изоҳда ишчи инвен-

таризация комиссияси томонидан белгиланадиган ҳар бир буюм ёки эскириши бир хил ҳажмдаги гуруҳнинг эскириш фоизи кўрсатилади. Ушбу ҳолда эскириши турли даражада бўлган бир номдаги буюмлар рўйхатга алоҳида сатрлар билан ёзилади.

Ювиш ва тузатишга юборилган махсус кийим ва сочиқ-дастурхонлар инвентаризация рўйхатига маиший хизмат кўрсатиш субъектларининг қайднома-юкхатлари ёки квитанциялари асосида ёзилиши керак.

Яроқсиз ҳолга келган ва ҳисобдан чиқарилмаган инвентарь ва хўжалик жиҳозларига ишчи инвентаризация комиссияси томонидан белгиланган шаклда далолатномалар тузилиб, фойдаланиш вақти, яроқсиз бўлиш сабаблари, ушбу жиҳозлардан хўжалик мақсадларида фойдаланиш имкониятлари кўрсатилади.

Идишлар рўйхатдаги турлари, мақсадли вазифаси ва сифат ҳолатига (янги, ишлатилган, тузатишни тақозо этадиган ва ҳ.к.) биноан киритилади.

Текшириш олдидан бўш идиш (тара) турлари бўйича танланиши керак, яъни:

ёғоч идишлар (яшиқлар, бочкалар);

картон идишлар;

металл идишлар (флягалар, барабанлар);

тўқимачилик идишлари (қоплари).

Яроқсиз ҳолга келган идишларга ишчи инвентаризация комиссияси томонидан далолатнома тузилиб, сабаблари ва идиш учун масъул шахслар кўрсатилади.

Тугалланмаган ишлаб чиқаришни инвентаризация унинг ҳажмлари ва ҳақиқий таннархини «Харажатлар таркиби тўғрисида»ги низом билан белгиланган тартибга ва унинг асосида ишлаб чиқилган тармоқ йўриқномаларига мувофиқ белгилаш мақсадини кўяди.

Саноат субъектларига келсак, мисол учун, қуйидагилар зарур:

ишлаб чиқаришда бўлган буюмларга доир захиралар (деталлар, узеллар, агрегатлар) ва тайёрланиши ҳамда йиғилиши тугалланмаган буюмларнинг ҳақиқатда мавжудлигини аниқлаш;

ҳисобга олинмаган бракни аниқлаш;

тугалланмаган ишлаб чиқариш (захиралар)нинг ҳақиқатда комплектлангани ва йиғишнинг деталлар билан таъминланганини аниқлаш;

бекор қилинган буюртмалар, шунингдек, бажарилиши тўхтатиб қўйилган буюртмалар бўйича тугалланмаган ишлаб чиқариш қолдигини аниқлаш;

ишлаб чиқаришда бўлган захиралар (деталлар, узеллар, агрегатлар) ва тайёрланиши ҳамда йиғилиши тугалланмаган буюмларнинг ҳақиқий таннархини белгилаш.

Инвентаризация бошланишидан олдин омборларга цехлар учун зарур бўлмаган барча металлар, харид қилинган деталлар, шунингдек, ишлов берилиши мазкур босқичда тугалланган барча деталлар, узеллар ва агрегатлар топширилиши лозим.

Цехларда бўлган тугалланмаган ишлаб чиқариш захиралари ва ярим тайёр маҳсулотлар уларнинг миқдорини тўғри ва қулай усулда санашни таъминлайдиган тартибга келтирилиши керак.

Тугалланмаган ишлаб чиқариш захиралари (деталлар, узеллар, агрегатлар) қолдигини текшириш амалда санаш, тарозида тортиш, ўлчаш йўли билан амалга оширилади.

Рўйхатлар ҳар бир цех (участка, бўлим) бўйича захиралар номи, уларнинг тайёрлик босқичи ёки даражаси, миқдори ёки ҳажмини кўрсатиб, қурилиш-монтаж ишлари бўйича эса — уларга доир ҳисоб-китоблар уларга доир ишлар тўла тугалланганидан кейин, оралиқ тўловларсиз амалга ошириладиган тугалланмаган субъектлар, уларнинг навбатлари, объектлари, ишга тушириладиган мажмуалар бўйича ишлар ҳажмини кўрсатиб; конструктив элементлар ва иш турларининг тугалланмаган қисмлари бўйича тузилади.

Иш жойларида бўлган, ишлов берилмаган хом ашё, материаллар ва харид қилинадиган ярим тайёр маҳсулотлар тугалланмаган ишлаб чиқариш рўйхатига киритилмайди, балки алоҳида инвентаризация қилинади ва алоҳида рўйхатларда қайд этилади.

Узил-кесил брак қилинган деталлар тугалланмаган ишлаб чиқариш таркибига киритилмайди.

Бир хилдаги масса бўлмаган ёки аралашма бўлган (тегишли саноат тармоқларида) тугалланмаган ишлаб чиқариш бўйича инвентаризация рўйхатларида, шунингдек,

солиштириш қайдномаларида иккита миқдорий кўрсаткич келтирилади: ана шу масса ёки аралашма миқдори ва унинг таркибига қирадиган хом ашё ёхуд материаллар (алоҳида номлар бўйича) миқдори. Хом ашё ёки материаллар миқдори техник ҳисоб-китоблар билан тармоқ йўриқномаларида белгиланган тартибда белгиланади.

Инвентаризация ва бошқа текширишлар пайтида аниқланган бойликларнинг ҳақиқатда мавжудлиги бухгалтерия ҳисоби маълумотларидан фарқлари қуйидагича тартибга солинади:

ортиқча чиққан товар-моддий бойликлар кирим қилиниши ва тегишлича ҳўжалик юритувчи субъектнинг молиявий натижаларига ёки бюджет ташкилотини молиялашни (фондларни) кўпайтиришга қайд этилиши, кейинчалик ортиқча чиқиш сабаблари ва айбдор шахслар аниқланиши керак;

белгиланган меъёрлар доирасида бойликларнинг йўқолиши ҳўжалик юритувчи субъектлар раҳбарларининг фармойишига кўра ишлаб чиқариш ва муомала чиқимларига ёки бюджет ташкилотини молиялашни (фондларни) камайтиришга ҳисобдан чиқарилади. Табиий камайиши меъёрлари ҳақиқатда камомад аниқланган тақдирдагина қўлланиши мумкин.

Бунда белгиланган меъёрлар доирасида бойликларнинг йўқолиши бойликлар камомади қайта навларга ажратишдаги ортиқча мол билан ҳисобга олгач белгиланишига эътибор берилади. Агар белгиланган тартибда ўтказилган қайта навларга ажратиш бўйича ҳисобга олингандан кейин ҳам бойликлар камомади мавжуд бўлса, табиий йўқолиш меъёрлари камомад аниқланган бойликлар номи бўйичагина қўлланиши мумкин.

Табиий камайиш меъёрларидан ортиқча бойликлар камомади, шунингдек, бойликлар бузилишидан кўрилган талафотлар айбдор шахсларга юкланади.

Бойликларнинг йўқолиши ва бузилиши туфайли талафотлар меъёрларидан ортиқча камомади, камомад ва бузилишларнинг аниқ айбдорлари аниқланмаган ҳолларда, «Харажатлари таркиби тўғрисида»ги низомга мувофиқ ҳўжалик юритувчи субъектлар томонидан давр харажатлари ҳисобидан ҳисобдан чиқарилиши ёки бюджет ташкилотида молиялашни (фондларни) камайтиришга қайд этилади.

Бунда бойликларнинг йўқолиш ва бойликлар бузилиши туфайли талафотлар меъёрларидан ортиқча камомадини ҳисобдан чиқаришни расмийлаштириш учун тақдим этиладиган ҳужжатларда ана шундай камомад ва талафотларнинг олдини олиш бўйича қабул қилинган чоралар кўрсатилиши керак.

Бойликларнинг бузилиши факти тўғрисидаги хулосалар техник назорат бўлими ёки сифат бўйича тегишли инспекциялардан олиниши керак.

Табийий камайиш меъёрларидан ортиқча бойликлар камомади ва бузилишини ҳисобдан чиқаришни расмийлаштириш учун тақдим этиладиган ҳужжатларда тергов ёки суд органларининг айбдор шахслар йўқлигини тасдиқлайдиган ёки айбдор шахслардан зарар ундирилиши рад этилган қарорлари ёки техник назорат бўлими ёки тегишли ихтисослаштирилган ташкилотлардан (сифат бўйича инспекциялар ва ҳоказолардан) олинган бойликлар бузилиши факти тўғрисида хулоса бўлиши керак.

Қайта навларга ажратиш натижасида ортиқча чиқиш ва камомадларнинг ўзаро ҳисобга олинишига биргина текширилаётган давр учун, биргина текширилаётган шахсда, биргина номдаги товар-моддий бойликларга нисбатан ва ишончли шахс руҳсатига кўра айнан бир хил миқдорларда истисно тарзида йўл қўйилиши мумкин.

Йўл қўйилган қайта навларга ажратиш тўғрисида моддий жавобгар шахслар ишончли шахсга батафсил тушунтириш тақдим этадилар.

Моддий жавобгар шахслар айби бўлмаган ҳолда қайта навларга ажратишда ҳосил бўлган қийматдаги камомад фарқиغا инвентаризация баённомаларида бундай фарқ айбдор шахсларга киритилмаслиги хусусида муфассал тушунтириш берилиши керак.

Инвентаризация натижалари инвентаризация тугаган ойдаги ҳисоб ва ҳисоботда, йиллик инвентаризацияда эса йиллик молиявий ҳисоботда акс эттирилиши керак.

Инвентаризация вақтида аниқланган бойликлар ҳақиқатда мавжудлиги билан бухгалтерия ҳисоби маълумотлари ўртасидаги тафовутларни тартибга солиш тўғрисидаги таклифлар кўриб чиқиш учун хўжалик юритувчи субъект раҳбарига тақдим этилади.

Аудиторлик амаллари инвентаризациягача, инвентаризация вақтида ва ундан сўнг бажариладиган амалларга бўлинадди. Инвентаризацияни бошлашга қадар аудитор олдинги ўтказилган инвентаризация натижалари тўғрисидаги маълумотларни сўраб олиб, товар-моддий захираларнинг таркибий ва миқдорий ўзгаришларини таҳлил қилади, захираларни сақлаш жойлари ҳақида ҳамда инвентаризация ишларининг ташкил этилиши тўғрисида маълумотлар тўплайди.

Товар-моддий қимматликларни омборхона ва бошқа сақлаш жойларида ҳисобга олинишини текшириш уларни инвентаризация қилишдан бошланади. Текширишни бошлашдан олдин аудитор моддий қимматликлар сақланадиган барча жойларни аниқлаш ва танлаб инвентаризация ўтказиладиган қимматликлар рўйхатини алоҳида тузиши лозим.

Иш бошланишидан олдин аудитор, субъект раҳбари билан инвентаризация комиссиясини тузиш тўғрисида келишиб олади. Субъект раҳбари бу ҳақда буйруқ чиқаради. Унинг бир нусхаси инвентаризация ўтказиш комиссияси аъзоларига берилади, комиссия раисига назорат сурғучли муҳрагач (пломбатор) топширилади.

Инвентаризация комиссияси таркибига, одатда, моддий жавобгар шахслардан ташқари, субъект раҳбарияти вакиллари, мутахассислар ҳам киритилади. Агар моддий жавобгар шахс меҳнат таътилида ёки узоқ вақтдан бери касал бўлса, айрим аудиторлар инвентаризация ўтказишни ўша шахсиз бажаришга қарор қилиб катта хатога йўл қўйишади. Ваҳоланки, моддий қимматликлар етишмовчилиги аниқланган тақдирда моддий жавобгар шахс кейинчалик уни тан олмаслиги ва унинг натижаларига эътироз билдириши мумкин.

Агар моддий жавобгар шахс узрли сабаб билан ишда бўлмаса, аудитор омборхонани муҳраб қўйиб, инвентаризация ўтказишни у ишга тушгандан сўнг бажариши лозим. Алоҳида ҳолатларда инвентаризацияни моддий жавобгар шахсни иштирокисиз, махсус тузилган хайъат билан ўтказишга рухсат берилади. Масалан, моддий жавобгар шахс оғир бетоб бўлганда, вафот этганда, «қочиб кетганда» ва бошқа фавқулодда ҳолатларда моддий қимматликлар бошқа моддий жавобгар шахсга ўтказилади.

Моддий қимматликларнинг ҳар қайси тури бўйича инвентаризация қилиш натижалари инвентаризация рўйхатида қайд қилинади. Бундай рўйхат моддий қимматликлар турган ёки сақланадиган жойлар ёки уларнинг бут сақланиши учун жавобгар шахслар бўйича алоҳида-алоҳида тузилади.

Улар рўйхатларда номенклатура бўйича ва ҳисобга олишда қабул қилинган ўлчов бирликларида акс эттирилади. Агар моддий қимматликларни инвентаризация қилиш вақтида моддий жавобгар шахс баъзи нарсалар бу субъектга тегишли эмаслигини, улар бу ерда вақтинчалик сақланаётганлигини айтса, аудитор бари-бир уларни рўйхатга киритиши лозим. Аудитор бундай моддий қимматликларнинг алоҳида рўйхатини тузиб, кейин қарама-қарши текширувда улар кимга тегишли эканлигини, шунингдек, 002 балансдан ташқари счётада ҳисобга олинишини аниқлаши лозим.

Аудитор текшириш мобайнида моддий қимматликларнинг рақами, русуми, номига алоҳида эътибор бериши керак.

Баъзи моддий қимматликлар бўйича намуна олиш усулини қўллаш тавсия этилади. Намуналар икки нусхада олинади ва муҳр билан сургучланади. Намунанинг бир нусхаси тегишли идишга солиниб лабораторияга таҳлил учун топширилади. Иккинчиси тилхат бўйича субъектда қолдирилади. Тилхат эса текширувчига берилади. Таҳлил учун олинган намуналарга далолатнома тузилиб, унда субъектнинг номи, намунанинг оғирлиги, ҳажми, олинган жойи, сақланаётган жойнинг ҳарорати кўрсатилади. Намуна олиш далолатномасини текширувчилар ва моддий жавобгар шахслар имзолайди.

Инвентаризация маълумотлари бўйича рўйхатлар тузилади, уларни барча комиссия аъзолари имзолайди, моддий жавобгар шахс эса ҳар қайси рўйхат бўйича қуйидаги мазмунда тилхат ёзиб беради: «Ушбу инвентаризация рўйхатида қайд қилинган барча моддий қимматликларни комиссия менинг иштирокимда аслидан текширди ва рўйхатга киритди, бу борада инвентаризация комиссиясига эътирозим йўқ. Рўйхатда қайд қилинган барча қимматликлар менинг жавобгарлигимда сақланмоқда».

Аудитор ҳисобот йилининг охириги ёки янги йилнинг дастлабки кунларида текшириляётган субъект ходимлари

томонидан ўтказилаётган инвентаризацияда қатнашиши мумкин. Бироқ, инвентаризация маълум бир сана оралигида ўтказилган бўлса, аудитор инвентаризация ўтказилган пайтдан ҳисобот санасигача ўтган даврда захираларнинг кирими ва чиқимини кўздан кечириб чиқиши зарур. Бу ҳолда юкхатлар, счёт-фактуралар, божхона декларациялари ва шунга ўхшаш ҳужжатлар ҳисоб маълумотлари билан таққосланади.

Ишлаб чиқариш захиралари бир неча омборларда сақланиши мумкин. Бу ҳолда камомадни ёпиш мақсадида захираларни бир омбордан иккинчисига ўтказиб қўйишнинг олдини олиш учун инвентаризацияни барча омборларда бир вақтнинг ўзида ўтказиш мақсадга мувофиқдир. Агар қандайдир сабабларга кўра бундай қилишнинг имкони бўлмаса, аудитор биринчи омборда инвентаризация бошланган пайтдан бошлаб, у охириги омборда тугагунга қадар вақт оралигида захираларнинг бўлинмалар (омборлар) ўртасида бири-бирига ўтишини кўздан кечириб чиқиши зарур.

Агар барча омборларни бир вақтнинг ўзида инвентаризациядан ўтказиш имкони бўлмаса, уларнинг ҳаммасини муҳрлаб қўйиб, сўнгра бирма-бир инвентаризация қилиш ва натижаларини расмийлаштириш мумкин.

Инвентаризация ўтказиш мобайнида аудиторда захиралар тўғрисида далил-исботлар олишда, технологик жараёнларнинг хусусиятларидан келиб чиқадиган мураккабликлар юзага келиши мумкин. Бунинг учун айрим ҳолларда мутахассислар маслаҳатига зарурат сезилади. Улар қуйидаги шарт-шароитлардан келиб чиқади:

танлаш усулининг қўлланилиши. Маълумки, битта текширув доирасида барча захираларни ёппасига текширишнинг имкони йўқ, аммо захиралар тўғрисидаги ҳисоб ёзувлари уларнинг ҳақиқатдаги қолдиқларига яққол мос келмаган ҳолларда барча товар-моддий захиралар текширувдан ўтказилиши зарур;

аудиторнинг захиралар сақланадиган барча жойларда бир вақтнинг ўзида иштирок эта олмаслиги;

назорат амалларининг хусусиятлари — такроран ҳисобга олиш, тасодифан ёки атайлаб ҳисобга олинмаган қимматликлар йўқлигига ишонч ҳосил қилиш зарур. Назорат учун ўтказилган текширувлар қимматликларни жамлаш

тўғри амалга оширилганлигига ишонч ҳосил қилиш имконини беради;

инвентаризация қилинадиган қимматликларнинг хусусиятлари (масалан, фермаларда пичан ғарами, элеватордаги дон уюми ва ҳ.к.). Бундай ҳолларда аудитор махсус ўлчаш, баҳолаш усулларида фойдаланиб, бу вақтда захираларнинг бир қисми ўлчанади ва сўнгра уларнинг умумий миқдори аниқланади.

Бундай текширув натижаларининг тўғрилиги уларни бухгалтерия ҳисоби ва омбор ҳисоби маълумотлари билан солиштириш орқали амалга оширилади.

Айрим турдаги захиралар мавжудлигини оддий ҳисобкитоб йўли билан текшириш мумкин эмас. Масалан, ишлаб чиқариш жараёни узлуксиз кечадиган — қайта ишлаш, саноат ишлаб чиқариши кабиларда. Бундай ҳолда аудитор ички назорат тизими амалларига таяниши, ҳамда бундай моддий қимматликларни инвентаризация қилиш учун мижоз рухсати билан экспертлар жалб қилиши мумкин.

Айрим ҳолларда бир қатор сабабларга кўра инвентаризация ўтказиш имкони бўлмайти. Масалан, аудит ўтказиш учун шартнома тузиш пайтига, йил охирида мижоз томонидан инвентаризация ўтказиб қўйилган ва уни такроран ўтказишдан бош тортса ёки инвентаризация ўтказиш жуда қиммат бўлган ҳолларда. Бу ҳолда аудитор математик методларни қўллаши мумкин. Улар маълум даражадаги эҳтимол билан захиралар миқдорини баҳолашга имкон беради. Шундай ҳолат юзага келиши мумкинки, мижоз ёппасига инвентаризация ўтказишни истапти, аммо аудиторнинг илтимосига кўра товар-моддий захираларнинг бир қисми инвентаризация қилинади.

Инвентаризация ишлари якунланиб, тегишли тарзда расмийлаштирилгандан сўнг инвентаризация маълумотлари билан бухгалтерия ҳисоби маълумотлари таққосланиб, тафовутлар аниқланиши лозим. Бу солиштириш қайдно-малари тузиш йўли билан амалга оширилади.

Агар инвентаризация натижасида мавжуд қимматликлар қолдиқларининг бухгалтерия ҳисоби маълумотларидан фарқ қилиши аниқланса, аудитор расмийлаштирилган рўйхатни солиштириш қайдно-маси тузиш учун бухгалтерияга топширади.

Солиштириш қайдномалари фақат ҳисобга олиш маълумотларидан фарқ қилган моддий қимматликлар бўйича тузилади. Уларни аудитор, бош бухгалтер ва моддий жавобгар шахс имзолайди. Агар камомадлар ёки ортиқчаликлар аниқланса, моддий жавобгар шахс бу ҳақда ёзма тушунтириш беради. Қимматликларнинг табиий камайишидан ортиқ камомади айбдор ҳисобига ёзилади, ортиқча чиққан қимматликлар эса кирим қилинади. Бир текшириладиган давр ичида бир моддий жавобгар шахсга тегишли бир хил номдаги моддий қимматликлар қайта хил (нав)ларга ажратиш натижасида аниқланган ортиқчалар ва камомадларнинг ўзаро ўрини қоплашга истисно тариқасида рухсат бериледи. Моддий қимматликларнинг табиий камайиш меъёридан ортиқча камомадлари ва бузилишдан йўқотишлари аниқ айбдорлари номаълум бўлган ҳолларда субъект даромади ҳисобидан қопланади.

Шунингдек, инвентаризацияда аниқланган, товар-моддий захиралар камомади ва ортиқча чиқишини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш ва солиққа тортиш масалалари ҳам ўрганилади. Инвентаризация натижасида аниқланган товар-моддий захиралар (ТМЗ) камомади бухгалтерия ҳисобида қуйидаги тартибда акс эттирилади:

камомади аниқланган ТМЗларнинг ҳақиқий қиймати (баланс қиймати) бўйича ҳисобдан ўчирилиши:

Дебет 5910-«Моддий бойликларнинг камомади ва бузилишидан кўрилган йўқотишлар»,

Кредит 1000-«Товар-моддий захираларни ҳисобга олувчи счётлар».

Агар баҳолаш натижасида ТМЗларнинг бозор қиймати (ундириладиган сумма) кам чиққан ТМЗлар ҳақиқий қийматидан юқори бўлса, олинган даромад суммаси бухгалтерия ҳисобида қуйидагича акс эттирилади:

камомад суммаси моддий жавобгар шахслардан ундириб олиниши лозим бўлган бозор қийматига:

Дебет 4730-«Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзи» счёти бозор қийматига,

Кредит 5910-«Моддий бойликларнинг камомади ва бузилишидан кўрилган йўқотишлар» счёти аниқланган камомад суммасига,

Кредит 9390-«Бошқа операцион даромадлар» счёти бозор қиймати билан ҳақиқий қиймати ўртасидаги фарқ суммасига.

Олинган даромад суммаси умумий белгиланган тартибда солиққа тортилади.

Агар баҳолаш натижасида кам чиққан ТМЗларнинг бозор қиймати (ундириладиган сумма) ҳақиқий қийматидан паст бўлса, кўрилган зарар суммаси бухгалтерия ҳисобида қуйидаги тарзда акс эттирилади:

камомад аниқланган ТМЗларнинг бозор қиймати:

Дебет 5910-«Камомадлар ва қимматликларнинг бузилишидан йўқотишлар»,

Кредит 1010-«Хом ашё материаллар»;

айбдор шахслар ёки моддий жавобгар шахслардан ундирилиши лозим бўлган бозор қиймати:

Дебет 4730-«Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзи» бозор қиймати,

Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар» бозор қиймати билан ҳақиқий қиймати ўртасидаги фарқ суммасига,

Кредит 5910-«Камомадлар ва қимматликларнинг бузилишидан йўқотишлар» аниқланган камомад суммасига.

Кўрилган зарар суммаси даромад (фойда) солигини ҳисоблашда умумий белгиланган тартибда солиққа тортиладиган базага қўшилади.

ТМЗлар камомадининг аниқ айбдорлари топилмаган ёки моддий жавобгар шахслардан ундириб олиш имкони бўлмаган ҳолларда ТМЗларни ҳисобдан чиқариш қуйидаги тартибда амалга оширилади:

ҳақиқий қиймати бўйича:

Дебет 5910-«Камомадлар ва қимматликларнинг бузилишидан йўқотишлар»,

Кредит 1010-«Хом ашё материаллар»;

кўрилган зарар суммасига:

Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар»,

Кредит 5910-«Камомадлар ва қимматликларнинг бузилишидан йўқотишлар».

Кўрилган зарар суммаси даромад (фойда) солигини ҳисоблашда умумий белгиланган тартибда солиққа тортиладиган базага қўшилади.

Камомадлар суммасининг айбдор шахслар ёки моддий жавобгар шахслардан ундирилиши бухгалтерия ҳисобида қуйидагича акс эттирилади:

Дебет 5010-«Миллий валютадаги пул маблағлари» ёки Дебет 6710-«Меҳнат ҳақи бўйича ходимлар билан ҳисоб-китоблар»,

Кредит 4730-«Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзлари».

Инвентаризацияда аниқланган ТМЗларнинг ортиқча чиқиши қуйидаги тартибда баҳоланади ва балансга қабул қилинади:

а) товарлар мазкур турдаги ёки шуларга ўхшаш товарларнинг ортиқча чиқишлар аниқланган пайтдаги бозор қиймати бўйича баҳоланади ва балансга кирим қилинади;

б) тайёр маҳсулотлар ортиқча чиқишлар аниқланган пайтдаги ҳақиқий ишлаб чиқариш таннархи бўйича балансга кирим қилинади;

в) материаллар, инвентарь ва хўжалик жиҳозлари мазкур турдаги ёки шуларга ўхшаш материаллар ёки инвентарь ва хўжалик жиҳозларининг ортиқча чиқиши аниқланган пайтдаги ҳақиқий қиймати (баланс қиймати) бўйича балансга кирим қилинади;

г) инвентаризация натижасида аниқланган ортиқча ТМЗларнинг суммаси бухгалтерия ҳисобида қуйидагича акс эттирилади:

Дебет 1000-«Товар-моддий захираларни ҳисобга оладиган счётлар»,

Кредит 9390-«Бошқа операцион даромадлар».

Ушбу сумма белгиланган тартибда жорий давр учун солиққа тортилади.

Моддий қимматликларнинг бут сақланаётганлигини текширишда моддий қимматликларнинг тўлиқ кирим қилинганлигини ва тўғри ҳисобдан чиқарилганлигини аниқлаш муҳим ўрин эгаллайди. Чунки айрим ҳолларда ортиқча хом ашё ҳосил қилиниб, ундан ноқонуний мақсадларда «чапга кетадиган» маҳсулот ишлаб чиқаришга йўл очиб берилади.

Одатда, моддий қимматликларни кирим қилишни назорат қилиш мол етказиб берувчилардан келиб тушган ҳисоб-китоб ҳужжатларини текшириш йўли билан амалга оширилади. Бундай ҳужжатлар жумласига тўлов талабно-

малари, счѐт-фактуралар, турли иловалар (спецификациялар, сертификатлар, сифат ёрлиқлари ва ҳоказо) қўшиб юбориладиган товар-транспорт юкхат (юкхат)лари киради.

Субъектга келтирилган моддий қимматликлар тегишли омборхонага ўз вақтида кирим қилинишини ёки агар улар дарҳол цехга бериладиган бўлса, омборхона орқали расмийлаштирилиб, бу ҳақида ҳужжатларда қайд қилинади.

Шундай қилиб, бу ҳолда омборхона ходими моддий қимматликларнинг мавжудлиги ва цехга берилганлигини тасдиқлайди. Бундан ташқари, моддий қимматликларни текширишда аудитор қўйидагиларни аниқлаши лозим:

йўлдаги моддий қимматликлар ва счѐт-фактурасиз жўнатилган моддий қимматликларни ҳисобга олиш ишлари тўғри бажарилишини;

балансда кўрсатилган, йўлдаги моддий қимматликлар қолдиқларининг ҳаққонийлиги;

1000-«Материалларнинг пул ифодасидаги ҳаракати» қайдномасининг тўғри юритилишини;

зиммаларида моддий қимматликлар қолдиқлари ҳисобда турган моддий жавобгар шахсларнинг ҳаммаси ҳам ҳар ойда моддий ҳисоботларни топширишини;

айтилган ҳисоботлар топширилмай туриб (моддий жавобгар шахснинг касаллиги ёки бошқа сабабларга кўра) субъект раҳбарининг алоҳида фармойиши бўйича материаллар ҳисобдан чиқарилишини ва ҳисобдан чиқарилган материалларнинг сони ва қийматига кейин топширилган ҳисобот бўйича ўзгартиришлар қилиниши;

моддий қимматликлар ишдан бўшаган ходимлар ҳисобида турган ҳоллар борлигини (агар бор бўлса; бунинг сабабларини ва айбдор шахслардан уларнинг қийматини ундириш учун қандай чоралар кўрилганлигини);

келиб тушган (мол етказиб берувчилардан ва ҳоказо) моддий қимматликлар ҳисоб баҳолари бўйича қийматининг 6 ёки 7-журнал ордерларда акс эттирилган баҳолар бўйича қийматига мос келишини;

сарфланган ва сотилган материаллар ҳамда фойдаланишга берилган ва ишга яроқсизлиги туфайли ҳисобдан чиқарилган инвентарь ва хўжалик жиҳозларнинг баланс ва балансдан ташқари счѐтларида тўғри ҳисобга олинганлигини;

моддий қимматликларнинг амалдаги таннархини уларнинг ҳисоб баҳолари бўйича қийматидан фарқ тўғри аниқланганлигини ва ҳисобдан чиқарилганлигини;

ҳисоб баҳоларини қўллаш қийин бўлган инфляция шароитларида моддий қимматликларни баҳолаш усули бора-сида субъектда қандай ҳисоб юритиш сиёсати қўлланилаётганлигини;

транспорт-тайёрлов харажатларининг таркиби тўғри аниқланганлиги ва ҳисобга олинаётганлиги;

моддий қимматликларнинг ҳаракатига доир муомалалар 16-қайдномада тўғри ва тўлиқ акс эттирилганлигини;

жўнатилган моддий қимматликлар учун харидорлар зиммасидаги қарзларнинг ҳаққонийлигини;

даъво қилиш муддати тугаган, тўлаш муддати ўтказиб юборилган қарзларнинг бор-йўқлигини;

харидорлар томонидан қисман акцептланган ёки банкка тўлиқ суммада тўлаш рад қилинган, банкка инкассога қўйилган счётлар бор-йўқлигини, бундай ҳолларда қандай чоралар кўрилганлигини;

омборхона хўжалигининг аҳволини; моддий қимматликларнинг сақланиш шароитларини;

материаллар миқдор ва сифат кўрсаткичлари бўйича тўғри қабул қилинганлигини;

моддий жавобгар шахслар томонидан моддий қимматликларни сақлаш ва ҳисобга олиш тартиби тўғрисидаги йўриқноманинг бажарилишини, уларни сақлаш қоидаларининг бузилиш сабабларини;

субъект омборхонаси ҳудудидан моддий қимматликларнинг транспортда ёки транспортсиз олиб чиқиб кетилиши устидан назоратнинг таъминланишини;

омборхона биноларининг техник ҳолатини;

моддий қимматликлар бириктириб қўйилган ходимлар билан тўлиқ моддий жавобгарлик тўғрисида ёзма шартнома тузилганлигини;

моддий қимматликларнинг омборхонадаги ҳаракати тўғри ва ўз вақтида расмийлаштирилишини;

ишончномаларни бериш ва улардан фойдаланишга доир назорат қоидаларига риоя қилинишини;

моддий қимматликларнинг ишлаб чиқаришга оид харажатларини тўғри ҳисобдан чиқарилишини;

материалларни қайта ишлаш учун четга беришнинг тўғри расмийлаштирилишини;

моддий қимматликларни сақлаш ва ташишда табиий камайиш меъёрларига мувофиқ уларнинг камомати ва йўқолишларини ҳисобдан чиқаришнинг асосланганлиги ва бошқа шуларга ўхшашларни.

Назорат учун саволлар:

1. Товар-моддий захиралар аудитининг мақсади, вазифалари ва маълумот манбалари нималардан иборат?

2. Товар-моддий захиралар аудитининг кетма-кетлиги қандай?

3. Товар-моддий захиралар мавжудлиги ва сақланиши қандай текширилади?

4. Товар-моддий захиралар омборхона ва бошқа сақлаш жойларидаги ҳисоби қандай текширилади?

5. Товар-моддий захираларни баҳолашнинг тўғрилиги қандай текширилади?

6. Товар-моддий захиралар сотилиши ва бошқача тарзда ҳисобдан чиқарилиши қандай текширилади?

7. Тугалланмаган ишлаб чиқаришларни текширишни хусусиятлари нималардан иборат?

8. Товар-моддий захиралар инвентаризациясини ўтказиш муддатлари ва тартиби қандай?

9. Инвентаризация материалларини расмийлаштиришда қайси меъёрий ҳужжатга асосланилади?

10. Товар-моддий захиралар бўйича катта суммада камомат аниқланганда, аудиторни хатти-ҳаракати қандай бўлиши керак?

8-БОБ. ТАЙЁР МАҲСУЛОТ ВА ТОВАРЛАР АУДИТИ

8.1. ТАЙЁР МАҲСУЛОТ ВА ТОВАРЛАР АУДИТИНИНГ МЕЪЁРИЙ АСОСЛАРИ

Тайёр маҳсулот ва товарлар аудитининг меъёрий асосларидан бири бўлиб, 4-сонли «Товар-моддий захиралар» Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарти (БҲМС) ҳисобланади. Мазкур БҲМСнинг мақсади ташкилий-ҳуқуқий шаклидан қатъи назар юридик шахсга мулк ҳуқуқида тегишли бўлган товар-моддий захираларнинг бухгалтерия ҳисоби услубияти ва молиявий ҳисоботда акс эттирилишини белгилаш ҳисобланади.

Тайёр маҳсулот ва товарлар аудитининг меъёрий асослари бўлиб қуйидагилар ҳисобланади:

1. «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонуни, 1996 йил 30 августда қабул қилинган.

2. «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонуни (янги таҳрирда), 2000 йил 26 майда қабул қилинган.

3. Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик кодекси, 1996 йил 29 августда 257–1-сонли Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлиси қарори билан 1997 йил 1 мартдан кучга киритилган (ўзгартиришлар билан).

4. Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси, 1997 йил 24 апрелда 391–6-сонли Ўзбекистон Республикаси Қонуни билан тасдиқланган (ўзгартиришлар билан).

5. «Хўжалик юритувчи субъектлар молиявий-хўжалик фаолиятининг бухгалтерия ҳисоби сўётлар режаси ва уни қўллаш ҳақида йўриқнома» номли 21-сонли БҲМС. 2002 йил 9 сентябрда 103-сон билан Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан тасдиқланган ва 2002 йил 23 октябрда 1181-сон билан Адлия вазирлиги томонидан рўйхатга олинган.

6. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил 5 февралдаги 54-сонли қарори билан тасдиқланган «Маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш бўйича харажатлар таркиби ҳамда молиявий нати-

жаларни шакллантириш тартиби ҳақида»ги низом (ўзгартиришлар билан).

7. «Фермер хўжаликлари тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонуни, 1998 йил 30 апрелда қабул қилинган (ўзгартиришлар билан).

8. «Деҳқон хўжаликлари тўғрисида» Ўзбекистон Республикаси Қонуни, 1998 йил 30 апрелда қабул қилинган (ўзгартиришлар билан).

9. «Молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси» Ўзбекистон Республикаси 70-сонли АФМС.

10. 4-сонли «Товар-моддий захиралар» Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарти (БҲМС) (ЎзР АВ томонидан 2006 йил 17 июлда 1595-сон билан рўйхатга олинган).

11. «Молиявий ҳисобот шакллари тўлдириш қоидалари» Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 2002 йил 27 декабрдаги 140-сонли буйруғи билан тасдиқланган (ўзгартиришлар билан).

Тайёр маҳсулот ишлаб чиқариш ва уни сотиш бўйича ҳисоб юритилиши ҳолатини текшириш бўйича маълумот манбалари бўлиб қуйидагилар ҳисобланади:

тайёр маҳсулотни омборда ҳисобга олиш бўйича варақалар, прејскурантлар, маҳсулотни етказиб бериш тўғрисида шартномалар, счёт-фактуралар, сотиш бўйича дафтарлар, тайёр маҳсулотни бериш тўғрисида юкхатлари, харидорлар ишончномалари, тушум келиб тушганлиги тўғрисида дастлабки банк ва касса ҳужжатлари (тўлов талабно-малар, талабнома-топшириқномалар, касса кириш ва чиқим ордерлари ва бошқалар) 2010-«Асосий ишлаб чиқариш», 2810-«Омбордаги тайёр маҳсулотлар», 2910-«Омбордаги товарлар», 9010-«Тайёр маҳсулотларни сотишдан даромадлар», 9110-«Сотилган тайёр маҳсулотларнинг таннарихи», 5010-«Миллий валютадаги пул маблаглари», 5110-«Ҳисоб-китоб счети», 4010-«Харидорлар ва буюртмачилардан олинган счётлар», 6310-«Харидорлар ва буюртмачилардан олинган аванслар» ва бошқа счётлар бўйича ҳисоб регистрлари (рўйхатномалар, журнал-ордерлар, машинограммалар), Бош китоб, «Молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот» (2-шакл) ва бошқалар.

8.2. АУДИТНИНГ МАҚСАДИ, ВАЗИФАЛАРИ ВА МАНБАЛАРИ

Корхонанинг молиявий барқарорлиги ишлаб чиқарилаётган маҳсулоти бозорда рақобатдошлигидан, унинг ички ва ташқи бозорда талабидан, реализация ҳажмига боғлиқдир.

Тайёр маҳсулотни ишлаб чиқариш ва уни сотиш аҳолини эҳтиёжларини таъминлашга қаратилган ҳар бир корхона ишлаб чиқариш фаолиятининг якунловчи босқичи ҳисобланади. Маҳсулотни режадаги ҳажми бўйича сотиш ташкилотга ишлаб чиқариш харажатларини қоплаш, давлат бюджети, кредит бўйича банклар ва бошқа хўжалик субъектлар олдидаги мажбуриятларни бажариш имкониятини яратади ҳамда ишлаб чиқаришни такомиллаштириш ва келажакда ривожланиш учун муҳим бўлган фойда олишга ёрдам қилади.

Аудитнинг вазифалари қуйидагилардан иборат:

тайёр маҳсулотни ишлаб чиқарилиши, жўнатилиши ва сотилишини ҳужжатларда тўғри расмийлаштиришни текшириш;

тайёр маҳсулот омборда сақланишини таъминловчи шароитларни аниқлаш;

тайёр маҳсулотни ҳақиқий таннархини аниқлигини текшириш;

тайёр маҳсулот сотилишини тўғри ҳисоблаш;

сотилган тайёр маҳсулотдан олинган молиявий натижаларни тўғри ҳисоблаш ва бухгалтерия ҳисобида акс эттириш.

Аудит манбалари:

тайёр маҳсулотни ишлаб чиқариш ва сотилишини ҳисобга олишга доир қонунчилик;

тайёр маҳсулотни режалаштириш ва тайёрлаш бўйича корхонадаги ҳужжатлар;

маҳсулот ишлаб чиқариш, жўнатиш ва сотилишига доир дастлабки ҳужжатлар ва шартномалар;

4010, 2810, 9010, 9110-счётлар ва бошқа счётлардаги маълумотлар;

10, 11-сонли журнал-ордер, 16-сонли қайднома маълумотлари;

2-сонли «Молиявий натижалар тўғрисида»ги ҳисобот маълумотлари.

Сотув ҳажми ва унинг таркибий қисмларининг аудити — кўп жиҳатдан бутун текширувнинг сифатини белгиловчи муҳим масалалардан биридир.

Тайёр маҳсулот ишлаб чиқариш ва уни сотиш аудитининг мақсади тайёр маҳсулот тўлиқ кирим қилинганлигини, сотишдан олинган тушум ва сотилган маҳсулотнинг таннархи тўғри ҳисобланганлигини аниқлашдан иборат.

Текширув жараёнида аудитор қуйидаги масалаларни ҳал этади:

тайёр маҳсулотни баҳолаш бўйича усул асосли танлаб олинганлиги ва тўғри қўлланилаётганини тасдиқлаш;

тайёр маҳсулот тўлиқ кирим қилинаётганлигини аниқлаш;

жўнатилган ва сотилган маҳсулотлар ҳажмларини тасдиқлаш;

жўнатилган ва сотилган маҳсулотлар таннархини тасдиқлаш.

Тайёр маҳсулот ишлаб чиқариш ва уни сотиш бўйича ҳисоб юритилиши ҳолатини текшириш бўйича маълумот манбалари бўлиб қуйидагилар ҳисобланади: тайёр маҳсулотни омборда ҳисобга олиш бўйича варақалар, прејскурантлар, маҳсулотни етказиб бериш тўғрисида шартномалар, счёт-фактуралар, сотиш бўйича дафтарлар, тайёр маҳсулотни бериш тўғрисида юкхатлари, харидорлардан олинган ишончномалар, тушум келиб тушганлиги тўғрисида дастлабки банк ва касса ҳужжатлари (тўлов-талабномалар, талабнома-топшириқномалар, касса кирим ордерлари ва бошқалар), 2010-«Асосий ишлаб чиқариш»; 2810-«Омбордаги тайёр маҳсулотлар»; 2910-«Омбордаги товарлар»; 9010-«Тайёр маҳсулотларни сотишдан даромадлар»; 9110-«Сотилган тайёр маҳсулотларнинг таннархи»; 5010-«Миллий валютадаги пул маблағлари»; 5110-«Ҳисоб-китоб счёти»; 4010-«Харидорлар ва буюртмачилардан олинадиган счётлар»; 6310-«Харидорлар ва буюртмачилардан олинган аванслар» ва бошқа счётлар бўйича ҳисоб регистрлари (рўйхатномалар, журнал-ордерлар, машинограммалар), Бош китоб, «Молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот» (2-шакл) ва бошқалар.

8.3. ТАЙЁР МАҲСУЛОТ ВА ТОВАРЛАР АУДИТИНИНГ РЕЖАСИ ВА ДАСТУРИНИ ТАЙЁРЛАШ

Ишлаб чиқариш жараёни билан бевосита боғлиқ бўлмаган сарфлар ва харажатлар: бошқарув харажатлари, маҳсулот сотиш харажатлари ва бошқа умумҳўжалик харажатлари давр харажатлари деб тушунилади.

Давр харажатларини текшириш, уларни таркибини тўғри аниқлашдан бошланади. Чунки баъзида ишлаб чиқаришга тааллуқли харажатлар давр харажатлари таркибида ҳисобга олиниши зарур-бўлган харажатлар ишлаб чиқариш харажатларига қўшилиб кетиши мумкин. Бу эса ишлаб чиқариш таннархини ўзгартиришга олиб келади.

Аудитор давр харажатлар таркибидаги I-сонли иловадаги солиққа тортиладиган давр харажатларига алоҳида аҳамият бериши зарур.

Аудитор бошқарув аппаратини сақлаш хизмат сафари учун ажратилган маблағларни мақсадга мувофиқ ва самарали ишлатилишини аниқлайди.

Давр харажатлари режаси мавжудлиги аниқлаб, бу режа ҳақиқий харажатлар ҳар бир модда бўйича таққосланиб камчиликлар аниқланади.

Бошқарув ходимларга тааллуқли бўлган меҳнатга ҳақ тўлаш харажатлари режага қараганда фарқ қилса аудитор бу ҳолатлар сони ўзгариши, штат жадвалида тасдиқланган лавозим маошларни ҳақиқий маошлар билан мувофиқлигини текширади.

Маъмурий аҳамиятга эга асосий воситалар (бино, иншоат ва ҳоказо)ни сақлаш ва таъмирлаш харажатлари текширилганда энергия харажатлари нормалари, иситиш, ёритиш, амортизация харажатлари кўриб чиқилади. Вазирликлар, ассоциациялар, концернлар органларни сақлаш учун ажратмалар назорат қилинганда юқори ташкилотлар билан корхона ўртасида тузилган шартномалар, бу шартномаларда керакли бўлган шарт-шароитлар мавжудлиги ва уларга риоя қилиниши аниқланади.

Ишлаб чиқариш жараёни давомида амалга ошириладиган, ишлаб чиқариш технологияси ва ташкил қилинишини такомиллаштириш билан боғлиқ, шунингдек маҳсулот

сифатини яхшилаш, ишончлигини кучайтириш, хизмат муддатини узайтириш ва бошқа истеъмо. хусусиятларини яхшилашга қаратилган харажатлар текширилганда бу харажатларни режага ёки аввалги йилга нисбатан ўзгариши кўриб чиқилди. Бу модда бўйича камайиш аниқланса бу салбий таъсирини кўрсатиши мумкин.

Давр харажатларига тааллуқли турли нобудгарчиликлар ва зарарларини аудитор синчиклаб текшириши лозим, чунки бундай зарарлардан корхона солиқ тўлаши лозим. Бундай зарарларга шартномаларини шартларини бузганлиги учун жарималар, пеня ва бошқа санкциялар, шунингдек етказилган зарарларни қоплаш учун харажатлар: даромадни ёки бошқа солиққа тортиш объектни яширганлик (камайтириб кўрсатганлик) учун жарималар; даво муддати ўтиб кетган дебиторлик қарзлар ва бошқа ундирилиши даргумон бўлган қарзларни ҳисобдан чиқариш бўйича зарарлар ва ҳоказолар киради.

Маҳсулотни сотиш билан боғлиқ харажатларни текшириш ушбу маҳсулотни ўраш, сақлаш, ташиш харажатлари меъёр чегарасидан чиқмаслиги, уларни тўғри расмийлаштириш ва ҳисобга олишни аниқлашдан иборатдир.

Тайёр маҳсулот ишлаб чиқариш аввалдан тузилган буюртма ва шартномалари асосида амалга оширилиши керак. Шартнома ва буюртмаларсиз ишлаб чиқарилган маҳсулот омборларни товарлар билан тўлиб ётиши, хўжалик маблағларни секинлик билан айланиши натижасида молиявий аҳволни мураккаблашишига олиб келиши мумкин.

Текшириш даврида харидорлар билан тузилган шартномалар, маълумотлари тайёр маҳсулот ишлаб чиқарилиш дастури билан мувофиқлаштирилганлиги аниқланади.

Харидорлар билан тузилган шартномалар, маҳсулот ишлаб чиқариш режалари маълумотлари асосида ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулотни турлари ва ассортименти бўйича таққосланади.

Текшириш жараёнида маҳсулот ишлаб чиқариш ва етказиб бериш бир меъёрда амалга оширилиши аниқланади. Бунинг учун корхонада ишлаб чиқарилган режа ва графиклардан фойдаланади. Текширув вақтида мазкур режалар маҳсулот жўнатилиши муддатлари билан келишилганлиги аниқланади. Тайёр маҳсулот ишлаб чиқарилишининг бух-

галтерия ҳисоби текширилганда ишлаб чиқаришдан қабул қилинган тайёр маҳсулотни ҳужжатларда тўғри расмийлаштирилганлигига аҳамият берилади. Баъзи ҳолларда тайёр маҳсулотни ишлаб чиқаришда қабул қилинишини акс эттирувчи далолатнома ва юкхатларга ишлови тўлиқ берилмаган, технологик жараёнлари тугатилмаган, ҳужжатларда тўлиқ акс эттирилмаган буюмлар киритилади.

Бундай ҳолларни мақсадида масъул шахслар тайёр маҳсулотни цехларда сақланиши бўйича сохта тилхатлар ёки бошқа ҳужжатлар расмийлаштирилади.

Текшириш вақтида алоҳида эътибор тайёр маҳсулотнинг тўғри баҳоланишига қаратилади, чунки баҳолаш маҳсулотнинг таннархига ва молиявий натижаларига таъсир этади.

Корхонада қабул қилинган ҳисоб сиёсатига мувофиқ тайёр маҳсулот жорий ҳисобда барқарор ҳисоб нархларда акс эттирилади. Бундай ҳисоб нархлар сифатида режадаги (норматив) таннарх ёки шартномавий сотиладиган баҳолардан фойдаланиш мумкин, ҳисобот даврининг охирида маҳсулотнинг ҳақиқий таннархи билан ҳисоб, нархлар орасидаги фарқи аниқланади ва алоҳида ҳисобга олинади.

8.4. ТАЙЁР МАҲСУЛОТ ВА ТОВАРЛАР БИЛАН БОҒЛИҚ МУОМАЛАЛАРНИ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИДА ТЎҒРИ АКС ЭТТИРИЛГАНЛИГИНИ ТЕКШИРИШ

Корхонада сотиш учун мўлжалланган маҳсулот (иш, хизмат) товар маҳсулоти деб номланади. Товар маҳсулоти (иш, хизмат) таркибига қуйидагиларни киритиш мумкин:

буюртмачи ва харидорларга сотилган тайёр маҳсулот (иш, хизмат) ва корхонанинг ўзида ишлаб чиқарилган ярим тайёр маҳсулотлар;

халқ истеъмоли товарлари, чиқиндилардан тайёрланган ишлаб чиқариш техника мақсадларига мўлжалланган буюмлар, ярим тайёр маҳсулотлар ҳамда маҳаллий хом ашёдан халқ истеъмоли учун тайёрланган ноозиқ-овқат товарлари;

ташкilotда тайёрланган тайёр маҳсулот (ишлаб чиқариш циклининг пировард натижаси) сотиш учун мўлжалланган ва қонун ҳужжатлари билан белгиланган ҳолларда шартномада ёки бошқа ҳужжатларнинг талабларида назарда

тутилган техник ва сифат тавсифларига мувофиқ келадиган ишлов берилиши (бугланиши) тугалланган актив;

бошқа юридик ёки жисмоний шахслардан харид қилинган (олинган) ва ташкилотнинг одатдаги фаолияти давомида қўшимча ишлов беришсиз сотиш ёки қайта сотиш учун мўлжалланган товарлар. Бунда узоқ муддатли активлар объектлари (бинолар, иншоотлар, транспорт воситалари ва бошқалар) кейинчалик сотиш ёки қайта сотиш мақсадида харид қилинган ҳолларда товар бўлиб ҳисобланиши мумкин;

қишлоқ хўжалиги маҳсулотлари;

саноат хусусиятидаги ишлар ва хизматлар;

ўз капитал қурилиши эҳтиёжларига сотиладиган маҳсулот, иш ва хизматлар;

ўз хизматидаги ишлаб чиқаришлар ва хўжаликлар эҳтиёжи учун берилган маҳсулот, саноат хусусиятидаги бажарилган иш ва хизматлар;

саноат хусусиятига эга бўлмаган ишлар ва хизматларнинг амалга оширилиши, қиймати харидорлар томонидан тўланган ва бутлаш учун сотиб олинган буюмлар;

ўз кучи билан четга бажарилган илмий-тадқиқот ишлари.

Таннархни аниқлашнинг босқичли усули бошланғич хом ашё ва материаллар ишлаб чиқариш жараёнида бир қатор босқич, фаза, поғоналардан ўтадиган ташкилотларда қўлланади. Ушбу усулда аввал барча маҳсулотлар (ишлар, хизматлар)нинг таннархи, сўнгра унинг бирлиги таннархи аниқланади.

Босқичли усул ташкилотнинг тармоққа муносиблигига боғлиқ ҳолда икки вариантда амалга оширилиши мумкин: ярим тайёр маҳсулотли ва ярим тайёр маҳсулотсиз вариантларда.

Ярим тайёр маҳсулотли вариантда ҳар бир босқич бўйича маҳсулот (ишлар, хизматлар) таннархи ҳисоблаб чиқарилади камида у аввалги босқичлар маҳсулоти (ишлар, хизматлар)нинг таннархи ва мазкур босқич бўйича харажатлардан иборат бўлади. Охириги босқич маҳсулотнинг таннархи барча тайёр маҳсулот (ишлар, хизматлар) таннархи ҳамдир.

Ярим тайёр маҳсулотсиз вариантда фақат охириги босқич маҳсулот (ишлар, хизматлар) таннархигина ҳисоблаб

чиқарилади. Бунда харажатлар аввалги босқичлар маҳсулот (ишлар, хизматлар)нинг таннархини ҳисобга олмасдан, ҳар бир босқич бўйича алоҳида ҳисобга олинади. Тайёр маҳсулот (ишлар, хизматлар) таннархига барча алоҳида босқичлар бўйича уни ишлаб чиқариш харажатлари киритилади.

Бир технологик жараёнида битта хом ашё ва материаллардан турли хилдаги, улардан ҳар бири ўзининг сотиш нархига эга бўлган маҳсулотлар (ишлар, хизматлар) бир вақт ўзида ишлаб чиқарилганда ушбу турдаги маҳсулотлар (ишлар, хизматлар) биргаликда ишлаб чиқариладиган маҳсулот (ишлар, хизматлар) деб аталади.

Асосий маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш жараёнида юзага келадиган маҳсулот (ишлар, хизматлар), сотиш қиймати асосий маҳсулот (ишлар, хизматлар)га қараганда жуда паст бўлган маҳсулот (ишлар, хизматлар) қўшимча маҳсулот (ишлар, хизматлар) деб аталади.

Қўшимча маҳсулот (ишлар, хизматлар)дан биргаликда ишлаб чиқариладиган маҳсулот (ишлар, хизматлар)нинг фарқи шундан иборатки, уларни тақсимлаш нуқтасига етгунга қадар турли хилдаги маҳсулот (ишлар, хизматлар) сифатида идентификациялаш мумкин эмас.

Биргаликда ишлаб чиқарилган маҳсулот (ишлар, хизматлар)нинг сотиш қийматини бўлиниш нуқтасида аниқлаш мумкин бўлган ҳолларда биргаликда ишлаб чиқариладиган маҳсулот (ишлар, хизматлар)нинг ишлаб чиқариш таннархини аниқлаш мақсадида ишлаб чиқариш харажатларни бўлиниш нуқтасида тақсимлаш қўйидаги усуллардан бири билан амалга оширилади:

а) натура кўрсаткичлардан фойдаланиш усули. Ушбу усулда бўлиниш нуқтасига қадар қилинган харажатлар асосий маҳсулот (ишлар, хизматлар)нинг ҳар бир турига унинг натура кўрсаткичларида ифодаланган ишлаб чиқаришнинг умумий ҳажмидаги улушига мутаносиб равишда тақсимланади;

б) бўлиниш нуқтасидаги сотиш қиймати асосидаги усул. Ушбу усулда бўлиниш нуқтасига қадар қилинган харажатлар асосий маҳсулот (ишлар, хизматлар)нинг ҳар бир турига уни сотишдан тахмин қилинган тушум умумий суммасидаги улушига мутаносиб равишда тақсимланади.

Биргаликда ишлаб чиқариладиган маҳсулот (ишлар, хизматлар)нинг алоҳида турлари кейинги қайта ишлов беришга ўтказилган ҳамда бўлиниш нуқтасида уларни сотишнинг жорий қиймати (сотиш қиймати)ни аниқлашнинг имкони бўлмаган ҳолларда ишлаб чиқариш харажатларини бўлиниш нуқтасида биргаликда ишлаб чиқарилган маҳсулот (ишлар, хизматлар) турлари ўртасида тақсимлаш куйидаги усуллардан бири билан амалга оширилади:

а) сотишнинг соф қиймати усули. Ушбу усулда биргаликда ишлаб чиқариладиган маҳсулот (ишлар, хизматлар) турлари бўйича харажатлар уларни сотишнинг соф қийматиغا мутаносиб равишда тақсимланади;

б) ялпи фойданинг сотишдаги доимий улуши усули. Ушбу усулдан фойдаланилганда харажатлар шу тариқа тақсимланиши лозимки, бунда ҳар бир алоҳида маҳсулот (ишлар, хизматлар) учун умумий ялпи фойданинг фоиз улуши бир хил бўлиши ҳамда умумий ялпи фойда кўрсаткичига тенг бўлиши керак. Ялпи фойданинг фоиз улуши биргаликда ишлаб чиқариладиган маҳсулот (ишлар, хизматлар) турларнинг умумий таннархини ушбу маҳсулот турларини сотишдан тахмин қилинган умумий тушумдан чиқариб ташлаб, сўнгра фойда миқдорини сотишдан тахмин қилинган умумий тушумдан фоиз кўринишида акс эттириш йўли билан ҳисоблаб чиқарилади.

Ташкилот томонидан четдан қайта сотиш учун харид қилинган товарлар харид қиймати бўйича ҳисобга олинishi мумкин. Товарларни харид қилиш билан боғлиқ бўлган харажатлар улар юзага келган ҳисобот даврида ташкилотларнинг давр харажатлари (сотиш бўйича) киритилади.

Маҳсулот (иш, хизмат) сотилиши ҳисобини ташкил қилишда сотилган маҳсулот, товарлар, иш ва хизматларнинг ҳар бирининг алоҳида тури бўйича юритилиб, сотилаётган маҳсулот, бажарилган иш ва хизматларнинг таркибий тузилиши ҳамда уларнинг ҳар бирининг умумий сотилиш суммасидаги ҳиссаси, ҳар қайсининг рентабеллик даражаси ва бошқа маълумотлар акс эттирилиши лозим.

Сотилган маҳсулот 9010-«Маҳсулот сотишдан олинган даромадлар», 9020-«Товарларни сотишдан олинган даромадлар», 9030-«Бажарилган иш ва кўрсатилган хизматлардан олинган даромадлар» сўтларида ҳисобга олинади. 9040-

«Сотилган товарларнинг қайтарилиши» ва 9050-«Харидор ва буюртмачиларга берилган чегирмалар» счётларида сотилган товарларнинг қайтарилиши ҳамда харидор ва буюртмачиларга берилган чегирмалар акс эттирилади.

9010, 9020, 9030-счётларнинг кредитида 4010-«Харидорлар ва буюртмачилардан олинadиган счётлар» счёт билан корреспонденцияланган ҳолда маҳсулот (иш, хизмат)лар сотишдан олинadиган соф тушум акс эттирилади. Бу счётларда харидорларга жўнатилган маҳсулот (иш, хизмат)лар бўйича ҳисобланган акциз солиғи ва ҚҚС суммалари акс эттирилмайди. Тайёр маҳсулотнинг сотилишида сотиш баҳосининг акс эттирилишига қуйидагича провoдка бeрилади:

Дебет 4010-«Харидорлар ва буюртмачилардан олинadиган счётлар»,

Кредит 6410-«Бюджетга тўловлар бўйича қарзлар»,

Кредит 9010-«Маҳсулот сотишдан олинган даромад».

4010-«Харидорлар ва буюртмачилардан олинadиган счётлар» счёт актив бўлиб, унинг сальдоси харидор ва буюртмачиларнинг корхонадан сотилган маҳсулот (иш, хизмат)лар бўйича қарзини кўрсатади, дебет обороти ҳисобот ойида топширилган маҳсулот, бажарилган иш ва кўрсатилган хизматларнинг сотиш қийматини, кредит обороти эса ҳисобот ойида харидорлар томонидан тўланган суммани кўрсатади.

Харидорларга юклаб жўнатилган маҳсулотлар ҳаракатининг ҳисоби 16-қайдноманинг 2-бўлимида юритилади. Юклаб жўнатилган ва сотилган маҳсулотларнинг счётлари бўйича синтетик ҳисоб 11-журнал-ордерда юритилади. Бу журнал-ордер 2810-«Омбордаги тайёр маҳсулотлар»; 9410-«Сотиш харажатлари»; 9010-«Тайёр маҳсулотларни сотишдан даромадлар»; 9020-«Товарларни сотишдан даромадлар»; 9030-«Ишлар бажариш ва хизматлар кўрсатишда даромадлар»; 9210-«Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши»; 9220-«Бошқа активларнинг чиқиб кетиши»; 4010-«Харидорлар ва буюртмачилардан олинadиган счётлар» — счётларнинг кредит оборотларини ва 9010, 9020, 9030-счётларнинг аналитик маълумотларини ёзиш учун мўлжалланган. 11-журнал-ордер 15 ва 16-қайдномаларнинг аналитик маълумотларига асосан тўлдирилади.

Ҳисобот даври якунида 9010, 9020, 9030-счётлар ёпилади:

Дебет 9010, 9020, 9030-счётлар,
Кредит 9900-«Яқуний молиявий натижа».

Шу билан бирга сотилган маҳсулотнинг таннархи ҳам ҳисобот даври якунида яқуний молиявий натижага ўтказилади:

Дебет 9900-«Яқуний молиявий натижа»,
Кредит 9110-«Сотилган тайёр маҳсулотларнинг таннархи»,
Кредит 9120-«Сотилган товарларнинг таннархи»,
Кредит 9130-«Бажарилган иш ва кўрсатилган хизматларнинг таннархи».

8.5. ТАЙЁР МАҲСУЛОТ ВА ТОВАРЛАРНИ ҚАБУЛ ҚИЛИШ, БАҲОЛАШ, УЛАРНИ КИРИМИ ВА ЧИҚИМИНИНГ ТЎҒРИЛИГИНИ ТЕКШИРИШ

Омбордан тайёр маҳсулот харидорларга корхонанинг сотиш бўлими буйругига асосан жўнатилади. Маҳсулотни сотиш харидор корхоналар билан тузилган шартнома ва жўнатиш жадвалига мувофиқ амалга оширилади.

Сотиш режасини бажаришда харидорларга жўнатилган маҳсулот ҳисобини тўғри ташкил қилиш муҳим аҳамиятга эгадир. Буни маҳсулот ортиб жўнатишдан тортиб то унинг учун харидорлардан пул келиб тушгунча бўлган товар маҳсулотнинг ҳаракатини доимий равишда кузатиб туриш керак. Бундай назорат ҳар бир дастлабки ҳужжат билан жўнатилган товар маҳсулот бўйича алоҳида юритилиб, шу маҳсулотнинг қачон ва кимга жўнатилганлиги, унинг йўлдаги ҳаракатига қанча вақт кетиши кераклиги ва ҳақиқатда қанча вақт кетганлиги, қандай харидорлар маҳсулотни қачон қабул қилиб олганликлари ва қачон пулни тўлаш кераклиги, қандай харидорлар уларга жўнатилган моллар учун пул тўламаган ва нима учун тўланмаганлигини, хуллас, йўлдаги барча товар-маҳсулотнинг тақдирига доир масалалар ҳақида хабардор бўлиб туриш имконини беради.

Маҳсулотнинг омбордан кетишини расмийлаштирувчи ҳужжат асосида харидорларга жўнатилаётган тайёр маҳсулотга счёт, тўлов талабномаси ёзилади ва товар олувчи корхонага хизмат қилувчининг банкига топширилади.

Тўлов-талабнома. Мол етказиб берувчининг счёт-фактурага мос равишда ортиб жўнатилган маҳсулот қиймати учун харидорнинг ҳисоб-китоб счётидан пулни ўтказиб бериш тўғрисида банкка берган буйруғидир. Унда ортиб жўнатилган маҳсулот қиймати ва сотиш баҳоси, сони, ассортиментни қайд қилинади (бу ҳолатда счёт-фактура, албатта, тўлов-талабномасига илова қилиниши лозим).

Счёт-фактура ёки тўлов талабномасининг алоҳида бўлмасида идиш ва қадоклаш қиймати ҳамда харидор томондан тўланадиган темир йўл бўйича тариф суммаси кўрсатилади. Баъзида харидор томонидан тўланиши лозим бўлган темир йўл тарифи бўйича суммага умумий маҳсулотнинг сотиш баҳоси қўшиб кўрсатилиши мумкин. Қўшилган қиймат солиғи суммаси алоҳида бўлимида кўрсатилади. Мол етказиб берувчи билан харидор ўртасида тузилаётган шартнома вақтида франко жой тўғрисида тўхталиб ўтиладики, бунда маҳсулотни ортиб жўнатиш билан боғлиқ харажатларни мол етказиб берувчи ўз зиммасига олади. Франко жойнинг қуйидаги турлари мавжуд:

Франко-омбор мол етказиб берувчи. Бунда маҳсулот ортиб жўнатиш билан боғлиқ бўлган барча харажатларини мол етказиб берувчи корхона тўлов-талабномасига қўшади (омбордаги ортиб тушириш ишларининг қиймати темир йўл тарифи ва етказиб бериш харажатлари).

Инвентаризация натижаларига кўра, ҳайъат ва моддий жавобгар шахс ўртасида келишмовчилик бўлмаслиги учун инвентаризация тугаганда ёки ҳар куннинг охирида ёзув натижалари ўзаро текшириб борилади.

Санаш йўли билан ўтказиладиган инвентаризацияда (пул маблағлари, чорва моллари, асосий воситалар, инвентарь ва хўжалик жиҳозлар, эҳтиёт қисмлар) санашни одатда инвентаризация ҳайъатининг диққат билан кузатиши остида моддий жавобгар шахс амалга оширади. Санаб ўтказилган буюмлар бир жойдан бошқа жойга ўтказиб қўйилади ва инвентаризация тугагунча хўжалик ишлаб чиқариш оборотига жалб этилмайди.

Тарозида тортиш йўли билан ўтказиладиган ресурслар, моддий бойликлар (уруғлик, ем, тайёр маҳсулот, минерал ўғит, қаттиқ ёқилғи ва бошқалар) инвентаризация-

сида ортиш-тушириш ишларини бажариш учун ишчилар жалб қилинади. Ҳар бир тортиш натижалари ҳайъат аъзолари ҳамда моддий жавобгар шахс томонидан параллел равишда ёзиб борилади.

Ўлчаш усули бўлган ўтказиладиган моддий бойликлар (дағал хашак, органик ўғит, нефть маҳсулотлари, қурилиш материаллари ва бошқалар) инвентаризациясида жавобгарлик шахс ҳайъати билан биргаликда бу ресурсларнинг бўйини, эини ўлчаб, уларнинг ҳажмини топади.

Жараёнлар инвентаризациясида (бажарилган ишлар, ҳисоб-китоб ва бошқалар) ҳам инвентаризациягача ҳисоб маълумотларида акс эттирилган бажарилган иш ва хизматлар ҳажми, дебитор ва кредитор қарзлар суммаси аниқланади. Агарда инвентаризация ўтказиладиган пайтда бухгалтерия ҳисобида акс эттирилмаган бажарилган иш ёки ҳисоб-китоблар бўлса, бу операциялар бошлангич ҳужжатлар асосида ҳисоб регистрларига ўтказилади.

8.6. ТАЙЁР МАҲСУЛОТ ВА ТОВАРЛАР МАВЖУДЛИГИ, САҚЛАНИШИ ВА УЛАРДАН САМАРАЛИ ФОЙДАЛАНИШ ДАРАЖАСИНИ ТЕКШИРИШ

Маҳсулот (иш, хизмат) одатда маълум бир қийматда баҳоланади ва сотилади.

Баҳо — қийматнинг пулдаги ифодасидир. Унинг асосини у ёки бу маҳсулотни тайёрлаш билан боғлиқ ижтимоий зарурий меҳнат ташкил қилади. Тайёр маҳсулот (иш, хизмат)нинг сотиш қийматини белгилашда «Товар-моддий захиралар» номли 4-сонли БҲМСдан фойдаланилади. Тайёр маҳсулотлар энг кам баҳода баҳоланиши керак: таннархда ёки соф сотиш қийматида.

Ҳисобот даври охирида маҳсулотнинг ҳақиқий ишлаб чиқариш таннархини аниқлаш мумкин. Лекин маҳсулотларнинг ишлаб чиқарилиши ҳар куни содир бўлади, шу сабабдан жорий ҳисобда маҳсулотни шартли баҳода баҳолаш керак. Тайёр маҳсулотларнинг оператив ҳисоби ишлаб чиқариш режа таннархида ёки шартнома баҳосида ёхуд чакана баҳода юритилади.

Материаллар ва маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқаришда фойдаланадиган бошқа хом ашё, агар улардан тайёрланган маҳсулот бозор (кундалик) нархида сотилса, қийматидан паст нархда арзонлаштирилмайди. Бироқ, агар омборда мавжуд бўлган нархдаги материалдан тайёрланган тайёр маҳсулотнинг таннархи сотиш соф қийматидан ошиб кетса, материаллар сотиш соф қийматигача арзонлаштирилади. Бундай вазиятларда материаллар қийматини ўлчашнинг мавжуд шаклларидаги энг яхшиси бўлиши мумкин.

Соф сотишнинг қиймати — ишлаб чиқаришни тугаллаш ва маҳсулотни сотиш билан боғлиқ бўлган бутлаш харажатларини чиқариб ташлаган ҳамда ТМЗни сотишнинг ҳисоб-китоб нархидир.

Соф сотишнинг қийматини аниқлаш мақсадида товар-моддий захираларни қайта баҳолаш — улар қийматини жорий қийматга мувофиқлаштириш мақсадида товар-моддий захиралар қийматини вақти-вақти билан аниқлаштиришдир.

Маҳсулот (ишлар, хизматлар) ишлаб чиқаришда фойдаланиладиган хом ашё ва бошқа материаллар, агар уларда тайёрланган маҳсулот жорий қийматида сотилса, таннархдан паст қилиб арзонлаштирилмайди. Бироқ, агар материаллар нархининг тушиши муносабати билан тайёр маҳсулот нархи пасайтирилса, яъни ушбу материаллардан тайёрланган тайёр маҳсулотнинг таннархи мазкур тайёр маҳсулотни соф сотишнинг қийматидан ошса, материаллар қиймати камайтирилиши лозим. Шунга ўхшаш материалларни сотиб олиш харажатлари соф сотишнинг қийматини баҳолашнинг энг ишончлиси бўлиши мумкин. Демак, 4-сон БҲМСда баҳолашга мувофиқ агар корхона ишлаб чиқарган маҳсулотининг таннархи маҳсулотни сотиш режасидан ёки бозордаги жорий нархларидан ошиб кетса, корхона ўзининг маҳсулотини соф сотиш қийматигача арзонлаштириши мумкин. Лекин қуйидаги ҳолларда тайёр маҳсулот соф сотишнинг қийматидан арзон баҳоланиши мумкин:

1. Захираларни сотиш нархи арзонлашганда;
2. Захираларга зарар этганда;

3. Захиралар тўла ва қисман эскирганда.

Корхоналарда маҳсулотнинг режа ва ҳақиқий таннарини ҳисобот даври якунида тартибга солиш керак. Ҳақиқий таннарх ҳисобот даври охирида аниқланади. Режа таннарх эса олдиндан белгиланади. Ҳисобот даври охирида ҳақиқий таннарх режа таннархдан кам ёки кўп бўлиши мумкин.

Тайёр маҳсулотлар қайси счётларда ҳисобга олинган бўлса, оғишишлар ҳам шу счётларда тежалган бўлса — қизил сторно усулида, ортиқча харажат бўлса — оддий сиёҳда акс эттирилади.

8.7. ТАЙЁР МАҲСУЛОТ ВА ТОВАРЛАРНИ ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ҚИЛИШ ТАРТИБИ ВА УЛАРНИ НАТИЖАЛАРИ ТЎҒРИ РАСМИЙЛАШТИРИЛГАНЛИГИНИ ТЕКШИРИШ

Тайёр маҳсулот ва товарларнинг ҳақиқатда мавжудлигини аниқлаш, уларнинг соф сотиш қийматини тасдиқлаш ва уларнинг бут сақланишини назорат қилиш мақсадида ташкилотлар томонидан вақти-вақти билан, лекин йилда камида бир маротаба товар-моддий захираларнинг инвентаризацияси ўтказилади.

Товар-моддий захираларнинг инвентаризацияси Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан 1999 йил 19 октябрда ЭГ/17–19–2075-сон билан тасдиқланган (1999 йил 2 ноябрда 833-сон билан рўйхатдан ўтказилган). Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти (19-сонли БҲМС) «Инвентаризацияни ташкил этиш ва ўтказиш» билан белгиланган тартибда ўтказилади.

Ресурслар, моддий бойликлар инвентаризациясини бошлашдан олдин назоратчилар моддий жавобгар шахсга инвентаризациягача бўлган ҳамма кирим ва чиқим бошлангич ҳужжатларини ҳисоб регистрлариға ўтказилиши, кейин қолдиқлар асосида ҳисобот туздириб, хўжалик бухгалтериясига топширишни таъминлашлари ҳамда моддий жавобгар шахсдан ҳамма ҳужжатлар ва кирим ёки чиқим қилинмаган моддий бойликлар жойида эканлиги тўғрисида тилхат олишлари шарт. Тилхатни бевосита ҳисоботига ёки

алоҳида вараққа ёзиши мумкин. Кейин моддий жавобгар шахс томонидан олинган бошланғич ҳужжатлар форма ва мазмунига кўра, диққат билан текшириб чиқилади. Бунда белгиланган тартибда тўлдирилмаган ҳужжатлар ва бошқа кишилардан олинган тилхатлар эътиборга олинмайди.

Моддий жавобгар шахс ҳисобидаги моддий бойликлар қолдиқлари бухгалтерия ҳисоби маълумотлари билан таққосланиб кўрилади. Агарда бу маълумотлар орасида фарқ бўлса, хўжалик бош бухгалтери орқали унинг сабаблари аниқланади ва моддий бойликларнинг инвентаризация бошланиш вақтигача бўлган қолдиғи аниқ ҳисоблаб чиқилади. Бу маълумотлар инвентаризация натижалари билан солиштириб кўриш учун фойдаланилади.

Ресурслар инвентаризациясини ўтказишни ташкил қилишда хазина, омбор биноси ва текшириш лозим бўлган объектлар жойлашган бошқа биноларни олдиндан тайёрлаш, столлар, стеллажларни тартиб билан жойлаштириш, текширилган ресурслар учун жой очиш, зарур ҳолларда биноларни ёритиш ва иситишни яхшилаш муҳим аҳамиятга эга. Инвентаризацияда қатнашувчи ишчилар ва комиссия аъзолари инвентаризация ўтказиш тартиб қоидалари билан таништирилган, уларга керакли инструктажлар берилган бўлиши керак.

Инвентаризация пайтида текширилаётган объектда моддий бойликларни қабул қилиб олиш ва чиқариш операцияларини тўхтатиш лозим ёки инвентаризация натижаларининг объективлигини ҳамда ишлаб чиқариш жараёнининг узлуксизлигини таъминловчи алоҳида режимни қўллаш зарур. Ана шу ташкилий ишлар амалга оширилгач, бевосита моддий бойликлар инвентаризациясини бошлашга киришиш мумкин.

Инвентаризациянинг тўлиқлигини ва объективлигини таъминлаш учун моддий жавобгар шахс комиссияга жавобгарлигидаги мавжуд ҳамма моддий бойликларни кўрсатиши лозим. Бунда моддий жавобгар шахснинг ўзига, бошқа бирор шахсга ёки бошқа хўжаликка тегишли, лекин тасдиқловчи ҳужжатлари бўлмаган моддий бойликлар текширилаётган хўжаликники деб ҳисобланади ва хўжалик ҳисобига кирим қилинади.

8.8. ТАЙЁР МАҲСУЛОТ ВА ТОВАРЛАРНИ СОТИШ ВА ҲИСОБДАН ЧИҚАРИШ ТЎҒРИЛИГИНИ ТЕКШИРИШ

Юклар жўнатиш усули қўлланилганда маҳсулот ва товар жўнатилиб, ишлар ва хизматлар бажарилганидан кейин, уларнинг ҳисоб-китоб ҳужжатлари харидор (буюртмачи)га тақдим этилган бўлса, ана шундай маҳсулот (ишлар, хизмат)лар ва товарлар сотилган ҳисобланади. Ҳисоб-китоб ҳужжатлари харидор (буюртмачи)га шартномада кўзда тутилган усулда берилган вақтдан эътиборан бу ҳужжатлар харидор (буюртмачи)га тақдим этилган ҳисобланади. Агар шартнома шартларига кўра харидор (буюртмачи) маҳсулотни бевосита ишлаб чиқарувчи корхонанинг ўзида қабул қилса, у ҳолда бундай маҳсулот харидор (буюртмачи)га топширилиб, шартномада кўзда тутилган ҳужжатлар расмийлаштирилиб, ҳисоб-китоб ҳужжатлари харидор (буюртмачи)га ёхуд унинг вакилига тақдим этилганидан кейин сотилган ҳисобланади.

Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг 1997 йил 24 апрелдаги сессиясида тасдиқланган ва 1998 йил 1 январдан бошлаб амалда қўллаш учун тасвир этилган Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодексининг 10-моддасига ва Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги, Давлат солиқ қўмитасининг 1998 йил 4 январдаги «Корхона ва ташкилотларни солиққа тортиш тартибига ўзгартиришлар кiritиш тўғрисида»ги хатига биноан ҳам юридик шахслар даромадларидан олинган солиқ ҳисоблаш усулига кўра амалга оширилади. Бунга кўра корхона ва муассасалар жўнатилган маҳсулот, бажарилган иш ва хизматлар юзасидан ушбу маҳсулот, иш ва хизматлар қийматини тўлаш вақти ҳамда ҳақиқатан пул келиб тушишидан қатъи назар, жўнатилган маҳсулот иш ва хизматлар қийматидан давлат бюджетига солиқ ҳисоблашлари ва уни бухгалтерия ҳисобида ўша ҳисобот даврида акс эттиришлари лозим. Демак, юқорида айтилганлар асосида шундай хулоса қилиш мумкинки, ҳозирги ҳўжалик юритиш шароитида корхона ва муассасаларда ишлаб чиқарилган маҳсулот, бажарилган иш ва хизматлар пулнинг қачон келиб туши-

шидан қатъи назар, улар харидор корхоналарга жўнати-
ган вақтдан бошлаб реализация қилинган деб ҳисобланади.

Чиқиб кетаётган товар-моддий захираларнинг қиймати
чиқиб кетиш далилини аниқлаш пайтида балансдан ҳисоб-
дан чиқарилиши керак. Товар-моддий захиралар ташкилот-
нинг балансидан:

а) сотиш;

б) бошқа ташкилотнинг устав капиталига таъсис улу-
ши кўринишида бериш;

в) муассиснинг муассислари таркибидан чиқишда ёки
тугатилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг мол-мулки-
ни унинг иштирокчилари ўртасида тақсимлаётганда илгари
ташкилотнинг устав капиталига киритилган улушни му-
ассисга қайтариш;

г) текинга бериш;

д) айирбошлаш;

е) сақлаш муддати тугагач яроқсизлиги сабабли, жис-
монан ва маънан эскирганлиги натижасида тугатиш (йўқ
қилиш);

ж) камомад, йўқотиш ёки шикастланиш (синиш, бўли-
ниш) аниқланиши;

з) товар қарзи кўринишида тақдим этиш ёки илгари
олинган товар қарзини қайтариш;

и) бошқа операциялар ва ҳодисалар натижасида ҳисоб-
дан чиқарилади.

«Асосий хўжалик фаолиятдан олинган даромад» ном-
ли 2-сонли БҲМСга мувофиқ қуйидаги шартлар бажарил-
ганда товарларни сотишдан тушган даромадлар тан оли-
нади (12-банд):

хўжалик юритувчи субъект товарларга эгалик қилиш-
нинг хатарлари ва афзалликларининг анча қисмини хари-
дорга топширганида;

хўжалик юритувчи субъект, одатда, мулкка эгалик
қилиш билан боғлиқ бўлган даражадаги раҳбарлик даво-
мийлигини ҳам, сотилган товарларни назорат қилиш са-
марадорлигини ҳам сақлаб қолмаганида;

даромад миқдори ишончли даражада баҳоланганида;

хўжалик юритувчи субъект битим билан боғлиқ иқти-
содий наф олиш эҳтимоли мавжуд бўлганида;

битим билан боғлиқ қилинган ёки кутилаётган харажатлар ишончли даражада аниқланадиган бўлганда.

Асосий хўжалик фаолиятдан тушган даромад операция билан боғлиқ бўлган иқтисодий наф хўжалик юривчи субъект томонидан олинган тақдирдагина тан олинади. Даромадга киритилган миқдорни ундириш хусусидаги ноаниқлик вужудга келган тақдирда, қайтарилмаган миқдор ёки олиш мумкин бўлмаган миқдордаги пул дастлаб тан олинган даромад миқдорининг ўзгартирилиши сифатида эмас, балки харажат сифатида тан олинади.

Корхона ишини сотиш режасининг бажарилишига қараб баҳолаш корхона раҳбарларини маҳсулот сотиш ва молиявий фаолият масалаларига кўпроқ эътибор беришга чақиради ҳамда корхонанинг бир маромда ишлашига ва юқори сифатли маҳсулот ишлаб чиқаришга ижобий таъсир кўрсатади. Булар эса, ўз навбатида, корхонадаги ишлаб чиқаришнинг иқтисодий самарадорлигини ошириш имконини беради.

Харидорлар томонидан тўланган пул мол етказиб берувчи корхонанинг ҳисоб-китоб счётига келиб тушади. Мол етказиб берувчи ташкилотларнинг тайёр маҳсулоти харидорлар томонидан шу маҳсулотни тайёрловчи корхонанинг ўзида бевосита қабул қилиб олинса ёки у маҳсулот транзит усули билан (таъминот, сотиш ташкилотларининг иштирокисиз) жўнатилса, маҳсулотнинг харидорга топширилиши тегишли ҳужжатлар билан расмийлаштирилади ва у молиявий натижаларга киритилади.

8.9. ТАЙЁР МАҲСУЛОТ ВА ТОВАРЛАРНИ СОТИШДАН ТУШУМНИ АНИҚЛАШ, УНИ ТАН ОЛИШ ВА МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТДА ЁРИТИШНИНГ ТЎҒРИЛИГИНИ ТЕКШИРИШ

Тайёр маҳсулотни харидорга жўнатиш харидор билан аввалдан тузилган шартномаларга асосан амалга оширилади. Бу шартномаларда жўнатиладиган маҳсулотни муддати, миқдори, қиймати ва ҳисоб-китоб шартлари акс этирилади.

Аудитор шартномалардаги шарт-шароитларни тўлиқ акс этирилишини текширади. Ундан ташқари маҳсулот жўна-

тилиши ҳисоб счёт-фактура, чиқим юкхати, тўлов талаб-номаси ва бошқа ҳужжатларда тўғри расмийлаштирилганлиги аниқланади.

Маҳсулот жўнатилганда унинг сотилиши нархи тўғри ҳисобланиши, яъни унга қўшилган қиймат, акциз ва бошқа солиқлар қиймати, маҳсулотни харидорга етказиш учун сарфланадиган транспорт тайёрлов харажатлари суммаси қўшилиши текширилади.

Аудитор жўнатилган маҳсулотнинг ҳақиқий таннархи тўғри аниқланишини текширади.

Бухгалтерия ҳисобини миллий стандартларига биноан маҳсулот жўнатилган вақтидан бошлаб сотилган деб ҳисобланади.

Тайёр маҳсулот харидорларга жўнатилганда унинг ҳақиқий таннархи номаълум бўлади, чунки унинг ҳақиқий таннархи ойнинг охирида аниқланади. Шунинг учун жорий ҳисобда жўнатилган тайёр маҳсулотлар ҳисоб нархларида расмийлаштирилади.

Ҳисоб нархлари сифатида режадаги таннарх ёки шартнома нархлари қўлланилади. Ҳисобот даврининг охирида жўнатилган маҳсулотнинг ҳақиқий таннархи ва унинг ҳисоб нархлари билан фарқи аниқланади.

Назорат учун саволлар:

1. Тайёр маҳсулот нима?
2. Тайёр маҳсулот ва товарларни аудитининг мақсади нимадан иборат?
3. Тайёр маҳсулот ва товарлар аудитининг меъёрий асосларига нима киради?
4. Аудитнинг мақсади, вазифаларига нима киради?
5. Аудитнинг манбалари нимадан иборат?
6. Тайёр маҳсулот ва товарлар аудитининг режаси қандай тузилади?
7. Тайёр маҳсулот ва товарлар аудитининг дастурини тайёрлаш нимадан иборат?
8. Тайёр маҳсулот ва товарлар билан боғлиқ муомалаларни бухгалтерия ҳисобида тўғри акс эттирилганини қандай усул билан текширилади?

9. Тайёр маҳсулот ва товарлар мавжудлиги, сақланиши ва улардан самарали фойдаланиш даражасини тўғрилигини текшириш?

10. Тайёр маҳсулот ва товарларни инвентаризация қилиш тартибига нималар киради?

11. Тайёр маҳсулот ва товарларни инвентаризация қилиш қандай тўғри расмийлаштирилади?

12. Тайёр маҳсулот ва товарларни сотиш ва ҳисобдан чиқариш аудитини тўғрилигини текшириш?

13. Тайёр маҳсулот ва товарларни сотишдан тушумни аниқлашда қайси усуллардан фойдаланилади?

14. Тайёр маҳсулот ва товарларни сотишдан тушумни молиявий ҳисоботда ёритиш тўғрилигини текшириш.

МУНДАРИЖА

КИРИШ	3
1-боб. АУДИТНИНГ ПРЕДМЕТИ ВА УС- ЛУБЛАРИ	5
1.1. Аудитнинг предмети ва объектлари	5
1.2. Аудитнинг услублари	7
<i>Назорат учун саволлар</i>	9
2-боб. АУДИТНИНГ МОҲИЯТИ, АҲАМИЯТИ ВА УНИ ТАРТИБГА СОЛИШ	10
2.1. Аудитнинг пайдо бўлиши ва ривожланиш босқичлари	10
2.2. Аудитнинг моҳияти	16
2.3. Аудитнинг турлари, хиллари ва шакллари. Аудит ва тафтиш	25
2.4. Аудитор ва мижоз ўртасидаги ўзаро алоқа- лар	41
2.5. Аудиторлик фаолиятини тартибга солиш	45
2.6. Аудиторлик фаолиятига оид меъёрий ҳуж- жатларнинг мазмуни ва аҳамияти	51
<i>Назорат учун саволлар</i>	59
3-боб. АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИНИ ТАЙЁРЛАШ	61
3.1. Аудиторлик ташкилотлари томонидан ми- жозларни танлаб олиш	61
3.2. Аудиторлик текширувини ўтказиш тўғри- сида шартнома. Дастлабки келишувлар	65
3.3. Аудиторнинг мижоз олдидаги мажбурият хати	71

3.4. Субъект тўғрисида умумий маълумот олиш	75
3.5. Аудитнинг умумий режаси ва дастурини тайёрлаш	82
3.6. Аудитда жиддийликни аниқлаш	92
3.7. Аудиторлик таваккалчилиги ва ички назорат тизимини баҳолаш	98
<i>Назорат учун саволлар</i>	104
4-боб. АСОСИЙ ВОСИТАЛАР АУДИТИ	105
4.1. Асосий воситалар аудитининг меъёрий асослари	105
4.2. Аудитнинг мақсади, вазифалари ва манбалари	107
4.3. Асосий воситалар аудитининг режаси ва дастурини тайёрлаш	109
4.4. Асосий воситалар билан боғлиқ муомалаларни бухгалтерия ҳисобида тўғри акс эттирилганлигини текшириш	119
4.5. Асосий воситалар мавжудлиги, сақланиши ва улардан самарали фойдаланиш даражасини текшириш	122
4.6. Асосий воситаларга эскиришни ҳисоблаш тўғрилигини текшириш	129
4.7. Асосий воситалар ҳисобдан чиқарилиши ва тугатилишини текшириш	136
4.8. Асосий воситаларни таъмирлаш харажатларини текшириш	142
4.9. Асосий воситалар ижара муносабатларини текшириш	146
<i>Назорат учун саволлар</i>	150
5-боб. НОМОДДИЙ АКТИВЛАР АУДИТИ	152
5.1. Номоддий активлар аудитининг меъёрий асослари	152

5.2. Аудитнинг мақсади, вазифалари ва манбалари	163
5.3. Номоддий активлар аудитининг режаси ва дастурини тайёрлаш	170
5.4. Номоддий активлар билан боғлиқ муомалаларни бухгалтерия ҳисобида тўғри акс эттирилганлигини текшириш	179
5.5. Номоддий активлар мавжудлиги, сақланиши ва улардан самарали фойдаланиш даражасини текшириш	187
5.6. Номоддий активларга эскиришни ҳисоблаш, ҳисобдан чиқариш ва тугатилиши тўғрилигини текшириш	194
5.7. Номоддий активлар аудитининг натижаларини умумлаштириш	200
<i>Назорат учун саволлар</i>	202
6-боб. МОЛИЯВИЙ ИНВЕСТИЦИЯЛАР АУДИТИ	203
6.1. Молиявий инвестициялар аудитининг меъёрий асослари	203
6.2. Аудитнинг мақсади, вазифалари ва манбалари	210
6.3. Молиявий инвестициялар аудитининг режаси ва дастурини тайёрлаш	216
6.4. Молиявий инвестициялар билан боғлиқ муомалаларни бухгалтерия ҳисобида тўғри акс эттирилганлигини текшириш	220
6.5. Молиявий инвестицияларни қабул қилиш ва баҳолаш тўғрилигини текшириш	228
6.6. Молиявий инвестициялардан самарали фойдаланиш даражасини текшириш	231
6.7. Молиявий инвестицияларни инвентаризация қилиш тартиби ва улар натижалари тўғри расмийлаштирилганлигини текшириш	235

<i>Назорат учун саволлар</i>	239
7-боб. ТОВАР-МОДДИЙ ЗАХИРАЛАР АУДИТИ	240
7.1. Товар-моддий захиралар аудитининг мақсади, вазифалари ва манбалари	240
7.2. Товар-моддий захиралар ҳаракати билан боғлиқ муомалалар аудити	247
7.3. Товар-моддий захираларни инвентаризациядан ўтказиш тартиби	258
<i>Назорат учун саволлар</i>	283
8-боб. ТАЙЁР МАҲСУЛОТ ВА ТОВАРЛАР АУДИТИ	284
8.1. Тайёр маҳсулот ва товарлар аудитининг меъёрий асослари	284
8.2. Аудитнинг мақсади, вазифалари ва манбалари	286
8.3. Тайёр маҳсулот ва товарлар аудитининг режаси ва дастурини тайёрлаш	288
8.4. Тайёр маҳсулот ва товарлар билан боғлиқ муомалаларни бухгалтерия ҳисобида тўғри акс эттирилганлигини текшириш	290
8.5. Тайёр маҳсулот ва товарларни қабул қилиш, баҳолаш, уларни кирими ва чиқимининг тўғрилигини текшириш	295
8.6. Тайёр маҳсулот ва товарлар мавжудлиги, сақланиши ва улардан самарали фойдаланиш даражасини текшириш	297
8.7. Тайёр маҳсулот ва товарларни инвентаризация қилиш тартиби ва уларни натижалари тўғри расмийлаштирилганлигини текшириш	299
8.8. Тайёр маҳсулот ва товарларни сотиш ва ҳисобдан чиқариш тўғрилигини текшириш	301

8.9. Тайёр маҳсулот ва товарларни сотишдан тушумни аниқлаш, уни тан олиш ва молиявий ҳисоботда ёритишнинг тўғрилигини текшириш.....	303
<i>Назорат учун саволлар</i>	304

АКТУАЛЬНО! ПРОФЕССИОНАЛЬНО! УДОБНО!

ОБНОВЛЯЕМЫЕ СПРАВОЧНИКИ

«Практическая бухгалтерия»,
«Практическое налогообложение»,
«Экспортно-импортные операции»



Профессионалы ценят свое время и дорожат своей репутацией. Поэтому для своей работы они выбирают только высококлассные, профессиональные информационные продукты, позволяющие в сжатые сроки и с высоким качеством решать даже самые сложные профессиональные задачи.

Огромное количество проанализированных правовых актов, самые современные издательские технологии, высочайший профессионализм авторов обеспечивают качество информации и отвечают требованиям самых взыскательных пользователей.

Для тех, кто выбирает лучшее

Подписные индексы:

«Практическая бухгалтерия» -20025

«Практическое налогообложение» -20024

«Экспортно-импортные операции» -20026

Дополнительная информация

по телефонам издательства:

244-89-17, 244-44-29, 244-18-99

ДОЛЗАРБ! МАЛАКАЛИ! ҚУЛАЙ!

«Амалий бухгалтерия»,
«Амалий солиқ солиш»

ЯНГИЛАНУВЧИ ҚўЛЛАНМАЛАРИ



Мутахассислар вақтни ва ўз обрўларини қадрлайдилар. Шу сабабли улар ўз ишлари учун фақат юқори даражали, малакали ахборот маҳсулотларини танлайдиларки, улар жуда қисқа муддатларда ҳамда юқори сифат билан энг мураккаб касбий масалаларни ҳам ҳал қилиш имконини беради.

Таҳлил қилинган ҳуқуқий ҳужжатларнинг жуда кўп миқдори, энг замонавий ноширлик технологиялари, муаллифларнинг ғоятда юқори малакаси ахборотнинг сифатли бўлишини таъминлайди ва энг талабчан фойдаланувчиларнинг талабларига жавоб беради.

Энг яхшисини танлайдиганлар учун

Обуна индекслари:

«Амалий бухгалтерия» – 20028

«Амалий солиқ солиш» – 20027

Қўшимча ахборот олиш учун
нашриёт телефонлари:

244-89-17, 244-44-29, 244-18-99

ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ
ОЛИЙ ВА ЎРТА МАХСУС ТАЪЛИМ ВАЗИРЛИГИ

ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ
УНИВЕРСИТЕТИ

АУДИТ

I жилд

Тошкент — «NORMA» МЧЖ — 2008

Чиқариш учун масъул

Мусахҳиҳ

Бадий муҳаррир

Компьютерда саҳифаловчи

Мелибоев М.

Нурмуҳамедова Г.

Мирзамуҳамедов А.

Киселева Н.

Оригинал-макетдан 2008 йил 23 июнда босишга рухсат
этилди. Бичими 84×108^{1/32}. Кегли 10 шпонсиз. Гарнитура
«TimesUZ». Шартли 20,0 б. т. 1000 нусхада босилди.
Буюртма № 54.

«NORMA» МЧЖ, Тошкент ш., Ҳ. Олимжон майдони, 10а.

«OFSET-PRINT» bosmaxonasida bosildi.
Тошкент ш., Чилонзор-22, Б. Иноятов кўчаси, 20а.