

O‘ZBEKISTON RESPUBLIKASI
OLIY TA’LIM, FAN VA INNOVATSIYALAR VAZIRLIGI
QARSHI MUHANDISLIK-IQTISODIYOT INSTITUTI



“Amaliy audit” fanidan
(1-2-3 semestr uchun)
ma’ruzalar matni

Bilim sohasi:	400000	-	Ijtimoiy soha, iqtisod va huquq
Ta’lim sohasi:	410000	-	Iqtisod
Ta’lim yo‘nalishi:	70410101	-	Buxgalteriya hisobi (tarmoqlar va sohalar bo‘yicha)
	70410102	-	Audit (tarmoqlar va sohalar bo‘yicha)

Fanning amaliy mashgʻulot boʻyicha ishlanmasi Qarshi muhandislik-iqtisodiyot instituti 2022 yil 29 avgustdagi №-310 son bilan roʻyxatga olingan fan dasturiga muvofiq ishlab chiqildi.

Tuzuvchi:

Jumayeva G.J.- *“Buxgalteriya hisobi va audit” kafedrasida dotsenti*

Taqrizchilar:

Qurbonov A.B.

QarMII “Innovatsion iqtisodiyot” kafedrasida dotsenti, iqtisodiyot fanlari nomzodi.

Butunov Sh.B.

“Buxgalteriya hisobi va audit” kafedrasida katta oʻqituvchisi

Fanning maʼruzalar matni Qarshi muhandislik-iqtisodiyot instituti “Buxgalteriya hisobi va audit” kafedrasining 2022 yil “ 7 ” noyabrdagi 6 - sonli yigʻilishida hamda “Iqtisodiyot” fakulteti Uslubiy Komissiyasining va 2022 yil “ 19” noyabrdagi 4 -sonli yigʻilishida muhokama qilib tasdiqlangan.

“Iqtisodiyot” fakulteti
Uslubiy komissiya raisi:

A.Qurbonov

Kafedra mudiri

A.Alikulov

1- MAVZU. O'ZBEKISTON RESPUBLIKASINING MOLIYAVIY NAZORAT TIZIMI VA UNDA AUDITNING TUTGAN O'RNI

REJA:

- 1.1. O'zbekiston Respublikasida moliyaviy nazoratning tashkiliy asoslari
- 1.2. Davlat moliyaviy nazoratining turlari va uning umumiy asosiy faoliyati
- 1.3. Davlat sektorida ichki nazorat xizmati faoliyatining tajribasi va ichki auditni yanada rivojlanishining nazariy asoslari

Tayanch tushunchalar

Audit, xalqaro audit, ichki audit, tashqi audit, auditning rivojlanish bosqichlari, tasdiqlovchi audit, tavakkalchilikka asoslangan audit, mos keluvchanlik auditi, operatsion audit, moliyaviy hisobot auditi, maqsadli sistemali audit.

1.1. O'zbekiston Respublikasida moliyaviy nazoratning tashkiliy asoslari

Davlatni boshqarish funksiyasining muhim funksiyalaridan biri bo'lgan moliyaviy nazorat davlat tuzilmasining ajralmas qismi hisoblanadi.

Bozoriqtisodiyotiga o'tish sharoitida moliyaviy nazoratning roli yanada oshadi. Bir tomondan, moliyaviy nazorat moliyani boshqarishning yakuniy bosqichi hisoblanadi, boshqa tomondan esa, uni samarali boshqarishning zarur sharti bo'lib xizmat qiladi. Moliyaviy nazorat moliyaviy resurslar harakatining xamma jarayonlarini o'z ichiga oladi, mablag'larni tashkil topish jarayonidan boshlab, har qanday faoliyatni boshlashdan to uning moliyaviy natijalarini aniqlashgacha bo'lgan davrni o'z ichiga oladi.

Bozor iqtisodiyotiga o'tish, davlat mulkini xususiylashtirish natijasida moliyaviy mexanizm va moliyaviy tizimni tashkil etish talabini qo'yadi. Natijada ushbu sharoitda moliyaning o'zi kabi moliyaviy nazoratning xam maqsad va vazifalari, shakllari tubdan o'zgardi. Endi u faqatgina jazolovchi organ sifatida emas, balki davlatning o'z vazifalarini bajarish uchun zarur bo'lgan mablag'larning to'liq to'planishi, byudjet mablag'laridan maqsadga muvofiq samarali xarajat qilishni nazorat qilish, maslahat va ko'rsatmalar berish kabi vazifalarni bajarmokda. Iqtisodiyotning markazlashmagan tizimga o'tishi, O'zbekiston Respublikasi mulklarini xususiylashtirish va davlat tasarrufidan chiqarish natijasida moliyaviy nazoratning roli yanada oshadi.

O'zbekiston Respublikasi rahbariyati tomonidan davlat nazoratini tashkil etish muammosiga qayta qurish jarayonida juda katta e'tibor berilmoqda va quyidagi me'yoriy xuquqiy xujjatlar qabul qilindi: O'zbekiston Respublikasining 1992 yil 13 yanvar №504-XII "O'zbekiston Respublikasi Prezidenti huzuridagi O'zbekiston Respublikasi davlat nazorati qo'mitasini tashkil etish to'g'risida"gi Qonuni, O'zbekiston Respublikasining 1992 yil 9 dekabr № 734-XII "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qonuni, mazkur Qonunning yangi tahriri O'zbekiston Respublikasi 2000 yil 26 maydagi 78-II son Qonuniga muvofiq tasdiqlangan, O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 1994 yil 16 fevral "O'zbekiston Respublikasida davlat nazorati tizimini takomillashtirishning ayrim choralari to'g'risida"gi Farmoni, 1996 yil 8

avgustdagi “Tekshirishlarni tartibga solish va nazorat qiluvchi organlarning faoliyatini muvofiqlashtirishni akomillashtirish to’g’risida” kabi hujjatlar qabul qilinib, amaliyotga joriy etildi. Ushbu ishlar yana davom ettirilib, 2000 yildan hozirgi davrgacha O’zbekiston Respublikasi moliyaviy nazoratni amalga oshirish bo’yicha ko’plab qonunchilik aktlari qabul qilindi. (O’zbekiston Respublikasi “Byudjet tizimi to’g’risidagi”, “Davlat byudjetining g’aznachilik ijrosi to’g’risida”gi Qonunlar, O’zbekiston Respublikasi Prezidentining 2002 yil 13 dekabrdaqi №PQ-3161 Farmoni, O’zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2002 yil 15 noyabrdaqi Qarori va boshqalar) .

Amalga oshirish bilan bog’liq munosabatlarni quyidagicha guruhlash mumkin:

Xo’jalik sub’ektlarining faoliyatini davlat nazorati O’zbekiston Respublikasini 1998 yil 24 dekabr №717-1 “Xo’jalik sub’ektlari faoliyatini davlat nazorati to’g’risida”gi Qonuni asosida tartibga solinadi;

Davlat nazoratini prokuror nazorati tomonidan amalga oshirilishi tegishli qonunchilik asosida tartibga solinadi;

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

Moliyaviy nazorat tizimi o’z tarkibida - sub’ektlar (nazorat qiluvchilar), ob’ektlar (nazorat qilinuvchilar), nazoratning usul va vositalarini birgalikda jamlaydi.

Moliyaviy nazoratning maxsus usublari: doimiy monitoring-kuzatuv, markazlashgan topshiriqlar bo’yicha tekshirish, xarajatlar smetasining ijrosi yuzasidan hujjatli taftish, xo’jalik faoliyati tahlili singari birmuncha xususiy usublarga bo’linadi. Oraliq vazifalarni bajarish uchun hujjatlarni muqobil tekshirish, pul mablag’lari va moddiy boyliklarni ro’yxatga olish, miqdor hisobni tiklash va boshqalardan foydalaniladi.

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

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

Bundan tashqari, byudjet ijrosining nazorati to’liq yoki qisman, kompleks yoki mavzuli, yoppasiga yoki tanlab o’tkaziladigan nazorat turlariga bo’lish tekshirish hajmi, yoki tekshirilayotgan ob’ektning to’liq qamrab olinishiga bog’liq.

O’zbekiston Respublikasi ham moliyaviy nazorat sohasida jahondagi rivojlangan davlatlar tajribasidan kelib chiqqan holda, ularda mavjud bo’lgan moliyaviy nazorat tizimiga o’tish borasida muhim bo’lgan ishlar amalga oshirilmokda. Jumladan, har tomonlama xolis bo’lgan, ijroiya hukumatiga emas, balki qonun chiqaruvchi davlat organiga bo’ysunuvchi O’zbekiston Respublikasi **hisob palatasi** O’zbekiston Respublikasi Prezidentining 2002 yil

21 iyundagi PF-3093 sonli «O’zbekiston Respublikasi hisob palatasini tashkil etish to’g’risida»gi farmoniga asosan tashkil etildi.

Moliyaviy nazoratni tashkil etishda uning turlarini to’g’ri belgilash muhim hisoblanadi. Shu jihatdan moliyaviy nazoratni 3 turga bo’lish maqsadga muvofiq

hisoblanadi: byudjet-moliyaviy nazorati, moliyaviy – xo'jalik (tadbirkorlik, tijorat) nazorati, mustaqil audit. (1.1.-rasm).

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

1.1.-rasm. Moliyaviy nazoratni har bir tur funksiyasi bo'yicha bo'limi

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

1.2. Davlat moliyaviy nazoratining turlari va uning umumiy asosiy faoliyati

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

Davlat moliyaviy nazorati quyidagicha guruhlashtiriladi:

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

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

Davlat moliyaviy nazorati organlari tizimiga quyidagilar kiradi: 1) O'zbekiston Respublikasi hisob palatasi;

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

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

Rejadan tashqari nazorat O'zbekiston Respublikasi Prezidenti, O'zbekiston

Respublikasi Hukumati, shunga vakil davlat organlari va deputatlik so'rovlari asosida amalga oshiriladi.

Davlat moliyaviy nazoratining sub'ektlari:

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

a) O'zbekiston Respublikasi hisob palatasi

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

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

- Davlat byudjeti, davlatning maqsadli va boshqa byudjetdan tashqari fondlari loyihasini ko'rib chiqadi, ma'qullanganda u bo'yicha tegishli xulosa beradi;

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

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

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

- Moliya organlari, g'aznachilik bo'limlari, byudjetdan mablag' oluvchilar va xo'jalik sub'ektlari moliya-xo'jalik faoliyatini tekshiradi hamda taftish o'tkazadi;

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

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

b) O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi

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

v) O'zbekiston Respublikasi moliya vazirligi

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

- turli darajadagi byudjet ijrosi natijalarini ko'rib chiqadi;

- soliq va bojxona organlari, davlat maqsadli fondlari taqsimlovchi organlardan turli darajadagi byudjetlar mablag'larining kelib tushishi to'g'risida axborotlar oladi;

- davlat byudjeti mablag'lari va byudjetdan tashqari mablag'lar hisobidan

byudjet mablag'lari oluvchilari yuridik majburiyatlarini ro'yxatdan o'tkazish orqali (G'aznachilik) dastlabki nazoratni amalga oshiradi;

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

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

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

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

g) ichki nazorat xizmati

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

Ichki nazorat xizmati:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Davlat moliyaviy nazorati printsiplari

Davlat moliyaviy nazorati printsiplariga quyidagilar kiradi:

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

2) ob'ektivlik printsiipi – O'zbekiston Respublikasi mos kelishini qat'iy nazoratini amalga oshiradi, davlat moliyaviy nazorati standartlari asosida, tomonlarning o'zaro nizolaridan tashqari;

3) ishonchlilik printsiipi-nazorat ob'ektini buxgalteriya hisobi, bank va boshqa hujjatlar asosida nazorat natijalarini tasdiqlash;

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

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

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

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

Davlat moliyaviy nazorati quyidagi turlarga bo'linadi:

1) mos kelishining nazorati-O'zbekiston Respublikasi byudjet va shu kabi qonunchiligini nazorat ob'ektlari faoliyatiga mos keluvchanligini baholash;

2) moliyaviy hisobotlar nazorati – nazorat ob'ektlarining moliyaviy hisobotini o'z vaqtida tuzilishi va taqdim etilishini hamda asoslanganligini, ishonchligini baholash;

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

Davlat moliyaviy nazorati turlari

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

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

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

3) muqobil nazorat – uchinchi shaxs nazorati, tekshirilayotgan savoldoirasida asosiy nazorat ob'ekti bilan bog'liq faqat o'zaro munosabatlarsavollari qarab chiqiladi;

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

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

“Davlat moliyasini boshqarish islohotlarining stragiyasining yakuniy maqsadi

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

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

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

Ichki nazorat tushunchasi yangi emas, u XVIII asrning boshlarida paydo bo'lgan va XX asrning boshlarida to'liq shakllangan hamda unda quyidagi majburiy elementlar bo'lishligi belgilangan: vakolatlarni bo'lish, xodimlarning rotatsiyasi, hisob yozuvlaridan foydalanish va tahlil qilish. XX asrning oxirlarida ichki nazorat risklarni nazorat qilish vositasiga aylandi va uning funktsiyasi menejment riski bilan bevosita bog'liq bo'ladi. Bunda ichki nazorat ichki audit bilan juda bog'liq bo'ladi.

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

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

- kompaniya operatsiyalarining samaradorligi va natijaviyligi; - moliyaviy hisobotlarning ishonchliligi;

Tegishli qonunchilik, qonun osti akt va reglamentlariga rioya qilinishi.”

(Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, “Internal Control – Integrated Framework”, 1992).

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

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

Ichki audit-ob’ektiv faoliyat bo’lib, ichki nazoratni samarali amalga oshirishga yo’naltirilgan, tuzilayotgan hisobotlarni va byudjet tashkiloti faoliyati samarasini hamda samaradorlikni oshirish bo’yicha tavsiyalar taqdim qilishga yo’naltirilgan.

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

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

Hozirgi vaqtgacha yagona qonunchilik bazasi va tegishli qonun ostiaklari, tartibga soluvchi jarayonlar va davlat moliyaviy nazoratini amalga oshiruvchi printsiplar (davlat sektorida nazorat faoliyati bilan bog’liq asosiy normativ aktlar 1.1. punktda keltirilgan).

A) Avvalo nazariy asoslarini ko’rib chiqamiz:

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

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

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

Boshqaruvning ierarxiyasida hamma muassasalarda ichki nazorat jarayoniamalga oshiriladi. Ichki nazoratning markaziy elementi tashkilotning barcha xodimlari o’zining qarorlari va harakatlariga javobgar ekanligi hisoblanadi.

Ichki nazorat va ichki auditning o’zaro asosiy farqlari

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

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

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

Rivojlangan mamlakatlar tajribasi shuni ko'rsatadiki, byudjetning ijrosi jarayonida g'aznachilikdan foydalanish alternativ usullaridan biridir. G'aznachilik asosida byudjet mablag'laridan foydalanishda ularni iqtisod qilish, nazoratni kuchaytirish, soliq to'lovchilarning pulini talon-taroj qilish hollarining oldini oladi.

O'zbekiston Respublikasi davlat sektorida ichki audit bo'yicha nizom Jahon bankining "O'zbekiston Respublikasi ichki va tashqi auditni instituttsional rivojlanishi va takomillashtirish" loyihasi doirasida, ushbu loyiha xalqaro maslahatchisi P.Mordak tomonidan tayyorlangan, unga ko'ra davlat sektorida xalqaro audit standartlari talablari asosida va amaldagi byudjet qonunchiligi doirasida, Nazorat-taftish bosh boshqarmasi va Moliya vazirligi boshqa boshqarmalari mutaxassislari hamda Moliya vazirligi G'aznachiligi mutaxassislari bilan birgalikda, O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi G'aznachiligi ichki audit xizmatining kontseptsiyasi bo'yicha tegishli hujjatlar to'plami ishlab chiqildi. Shu jumladan, ushbu hujjatda ichki audit tushunchasi aniqlangan: "O'zbekiston Respublikasida davlat moliyasini boshqarishning yangi instrumenti sifatida moliya bo'yicha davlat strategiyasida, eng avvalo G'aznachilikda qo'llash maqsadida ichki audit kiritildi." Shunday qilib, unda davlat sektorida ichki auditni tashkil etishning asoslari berilgan va u mustaqil ichki bo'linma vazifasini bajaradi, G'aznachilik rahbariyati oldida javobgardir.

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

Nazorat muhiti

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

Uning asosiy xususiyati Davlat moliyasini boshqarish islohotlarini samarali joriy etish hisoblanadi. Unga tegishli qo'shimchalar kiritiladi 1) tashkiliy strukturani ishonchli tashkil etish deganda, javobgarligi va rahbariyatga bo'ysinishi tushuniladi va 2) yaxshi boshqarish amaliyoti, shu jumladan, inson resurslari siyosatiga taalluqli va davlat xizmati statusi, hisobotlarning shaffofligi, to'g'riligi va asosliligini o'z ichiga oladi.

Riskni baholash

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

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

amaliyotlari uchun katta yordam beradi.

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

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

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

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

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

- risklarni prognozlashtirish tizimini joriy qilish;
- risklarning oldini oluvchi ogohlantiruvchi mexanizmlarni joriy qilish;
- risklarning ustuvorligini aniqlash;
- risklarning doimiy monitoringini amalga oshirish.

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

- sodir bo'lishi mumkin bo'lgan negativ holatlarni operativ bartaraf etish mexanizmini ishlab chiqish;
- sug'urta risklari tizimini yaratish.

Nazorat bo'yicha tadbirlar

Nazorat bo'yicha tadbirlar INTOSAI bo'yicha "siyosat va jarayonlar, muassasa belgilagan risk masalalarini echish va muassasa maqsadlariga erishish" sifatida aniqlanadi. Ular ma'lum muassasa moliyaviy yoki operatsion faoliyati sifatida o'rnatiladi va muassasa hamma funktsiyasi hamda barcha darajasi bo'yicha o'tkaziladi. Lekin ichki nazoratni umumiy xususiyatlari bo'lib, ular ichki nazoratning har qanday tizimiga taalluqli bo'ladi:

Tizim va siyosat:

- Axborotlarni boshqarishni ishonchli tizimi, ketma-ketlikda "Davlat moliyasini boshqarishni axborot tizimi"ni (keyinchalik - ISUGF) amaliyotga joriy etish hisoblanadi; Hisobot tizimi, boshqaruv zanjirining har bir darajasida aniq javobgarliklari aniqlangan va operatsiyalarning obzori, jarayonlar va faoliyatni xamda rahbariyatni o'z ichiga oladi ;

- Qoida: vazifalarni ajratish (ruxsat berish, qayta ishlash, yozuv, obzor faqat bir agent yoki bir bo'lim tomonidan bajarilmasligi kerak);

Protseduralar:

Ijobiy baho berish va ruxsat berish protsedurasi; Resurs va yozuvlarga ruxsat

berishning nazorati; Tekshirish, muvofiqlashtirish;

Moliyaviy holat, protseduralarni qamrab olish va mablag'lar saqlanishini hujjatlashtirish hamda moliyaviy yozuvlarning ishonchliligi;

Hamma tizim, qoida va protseduralar hujjatlashtirish protsedura, qoida, jaryonlar ketma-ketligi bo'yicha chizma, guruhlashtirish va boshqalar.

Har bir asosiy moliyaviy yoki operatsion protsesslar yoki tsikllar bo'yicha operatorlar yoki operatsiyalar aniqlanadi va kuzatib boriladi. Shunday qilib, "auditor izi" yaratiladi, natijada ichki audit funksiyasini samarali amalga oshirish imkoniyati yaratiladi.

Almashinuv va axborot

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

Monitoring

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

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

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

Ichki audit funksiyasi

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

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

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

Ichki audit funksiyasi samarasi uchun sharoit

Ichki audit xalqaro tan olingan standartlarni tan oladi va qo'llaydi. Ichki Auditorlar Instituti tomonidan ishlab chiqilgan Audit Standartlari Tasnifiy Standartlar, Ijro Standartlari va Realizatsiya Standartlaridan tashkil topadi.

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

Mustaqillik va xolislik

Ichki audit – bu mustaqil va xolisona baholash: ichki audit ichki nazorat jarayoniga

jalb qilinmaydi, chunki u ichki nazoratni baholashi lozim. Aksincha, u boshqaruv tarkibiga bog'liq bo'lmagan holda faoliyat yuritadi. U bevosita tashkilot rahbari oldida hisobot beradi.

Kasbiy mahorati

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

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

Ish hajmi

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

Auditorlik ishlarining bajarilishi

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

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

Ichki audit faoliyatini boshqarish

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

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

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

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

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

Tarkibiy joriy qilish

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

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

O'zbekiston Respublikasi hisob palatasi ISUGF joriy etgandan va O'zbekiston Respublikasi hisob palatasi me'yoriy hujjatlarini sinxronlashtirishga

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

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

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

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

B) G'aznachilik tizimida amaldagi ichki nazorat tuzilmasi

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

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

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

B) byudjet klassifikatsiyasi ko'rsatkichlarini to'g'ri aniqlash uchun;

V) rejali belgilangan tartibda byudjetdan mablag' ajratish uchun;

G) boshqa nazorat ko'rsatkichlari. Ichki nazoratning maqsadi:

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

2. Byudjet tashkilotlari tomonidan suiiste'molchilik holatlarini ogohlantirish.

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

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

2) Alohida davlat organlari uchun INTOSAI (Oliy Auditorlar Instituti Xalqaro Tashkiloti) va turli davlatlarning ichki hamda tashqi audit instituti. Yuqorida aytilganlardan xulosa qilib shuni aytish mumkinki, unda davlat sektori tizimida ichki nazorat va audit masalalarini qo'shgan holda hozirgi vaqtda davlat moliyaviy nazorati tizimini rivojlantirishning yagona kontseptsiyasini ishlab chiqish zaruriyati paydo bo'ldi. Masalan, bir variant sifatida yuqoridagi maqsadni amalga oshirish uchun O'zbekiston Respublikasining "Byudjet tizimi to'g'risidagi" qonunga

qo'shimcha va o'zgartirishlar kiritish yoki O'zbekiston Respublikasining alohida qonuni loyihasini "Davlat sektorida davlat moliyaviy nazorati to'g'risida"gi O'zbekiston Respublikasining 24 dekabr 1998 yil №717-1 "Xo'jalik sub'ektlari faoliyati davlat nazorati to'g'risida" qonuni asosida alohida ishlab chiqish lozim. Davlat moliyaviy nazoratini aniqlanish uchun qonunchilik asoslarini ishlab chiqish hamda ichki nazorat va auditni amalga oshirish bo'yicha O'zbekiston Respublikasi "Byudjet tizimi to'g'risidagi" qonuniga o'zgartirishlar kiritish, davlat sektorida ichki audit tegishli standartlari, ichki nazoratni amalga oshirish bo'yicha metodik tavsiyalar va boshqa ko'plab o'zgartirishlar ishlab chiqish, tasdiqlash lozim.

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

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

REJA:

- 2.1. Asosiy vositalar auditini tashkil etish va o'tkazish ketma-ketligi
- 2.2. Asosiy vositalar auditining ma'lumot manbalari
- 2.3. Asosiy vositalarning mavjudligi va saqlanishini tekshirish
- 2.4. Asosiy vositalarga eskirish (amortizatsiya) to'g'ri hisoblanishini tekshirish
- 2.5. Asosiy vositalarni harakati bilan bog'liq muomalalar auditi
- 2.6. Lizing munosabatlari va ijara majburiyatlari auditi
- 2.7. Asosiy vositalarni ta'mirlash xarajatlari auditi

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

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

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

- asosiy vositalar mavjudligi va saqlanish holati ustidan nazorat o'rnatishni ta'minlash (obyektlarni asosiy vositalar qatoriga kiritishning to'g'riligi);
- asosiy vositalarning to'g'ri turkumlanishi;
- asosiy vositalar analitik hisobi va asosiy vositalar uchun moddiy javobgarlikni tashkil etish (analitik va sintetik hisob hamda hisobot ma'lumotlarining mosligi);
- asosiy vositalar kirimi va chiqimiga doir muomalalarni dastlabki hujjatlashtirish

hamda hisobda aks ettirish;

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

- asosiy vositalar kirimi va chiqimiga doir muomalalarni soliqqa tortish;
- asosiy vositalarga amortizatsiya hisoblash va hisobda aks ettirish;
- amortizatsiya hisoblash usullarini qo'llashning qonuniyligi va to'g'riligi;
- jadallashtirilgan amortizatsiya usulini qo'llashning qonuniyligi;
- amortizatsiya ajratmalari hisob-kitoblarining to'g'riligi;
- amortizatsiya ajratmalarini hisobda aks ettirishning to'g'riligi;
- asosiy vositalarni ta'mirlash, tiklash, zamonaviylashtirish va qayta jihozlashni

hisobda aks ettirish;

- ta'mirlash usullari;

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

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

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

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

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

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

- asosiy vositalarni xojalik va pudrat usullarida (kapital yoki joriy) ta'mirlash xarajatlarini hisobga olishning subyektda amal qilayotgan tartibini, subyektda bir yilga qabul qilingan hisob yuritush siyosatidan kelib chiqqan holda baholash vatekshirish;

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

- asosiy vositalarni baholash va qayta baholash natijalarini tekshirish.

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

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

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

- asosiy vositalarning inventarizatsiya natijalari bilan tanishish;

- asosiy vositalarni qayta baholash materiallari va ularning hisobda aks ettirilishi

bilan tanishish. Bunda auditor O`zbekiston Respublikasi moliya vazirligi, Iqtisodiyot vazirligi, O`zbekiston Respublikasi Davlat mulk qo`mitasining tegishli me'yoriy hujjatlariga muvofiq subyektlar balansida turadigan va qayta baholangan asosiy vositalar tiklanish qiymati bo`yicha aks ettirilishini nazarda tutishi lozim.

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

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

Bosh daftarda aks ettirilgan 0100-«Asosiy vositalarni hisobga oluvchi schyotlar», 0200 – «Asosiy vositalarning eskirishini hisobga oluvchi schyotlar», 0300

– «Uzoq muddatli ijara shartnomasi bo`yicha olingan asosiy vositalarni hisobga oluvchi schyotlar», 0700 – «O`rnatiladigan asbob-uskunalarni hisobga oluvchi schyotlar», 0800- «Kapital qo`yilmalarni hisobga oluvchi schyotlar», 0920 – «Uzoq muddatli ijara bo`yicha olinadigan to`lovlar», 4800 – «Turli debitorlar qarzlarni hisobga oluvchi schyotlar», 6900 – «Turli kreditorlarga bo`lgan qarzlarni hisobga oluvchi schyotlar», 7900 – «Turli kreditorlarga bo`lgan uzoq muddatli qarzlarni hisobga oluvchi schyotlar» sintetik schyotlar qoldiqlarining mos ravishda analitik hisob registrlari va buxgalteriya balansi ma'lumotlariga muvofiqligini aniqlash zarur. Ular bo`yicha barcha pozitsiyalar oy boshiga qoldiq oylik oborotlari, oy oxirigaqoldiqlar bir-biriga to`g`ri kelishi lozim. Agar tafovutlar aniqlansa, ularning sabablarini aniqlash va subyektlar asosiy vositalarni, montaj talab qiladigan qurilmalarni; kapital qo`yilmalarni, tuzilgan lizing shartnomalari bo`yicha majburiyatlarni inventarizatsiya qilish tavsiya etiladi. So`ngra subyektlar asosiy vositalarni hisobga olish bo`yicha qabul qilingan hisob yuritish siyosati bilan tanishish zarur. Bunda asosan quyidagilarga e'tibor berish lozim:

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

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

2.2. Asosiy vositalar auditining ma'lumot manbalari

Asosiy vositalarni auditorlik tekshiruvdan o`tkazishda foydalaniladigan manbalar buxgalteriya hisobining subyektda qabul qilingan tashkiliy shakliga ham bog`liq. Bular: jurnal-orderlar, vedomostlar, kartochkalar, komputer dasturlari va h.k lardir. Lekin shuni unutmaslik kerakki, hisobning har qanday shakli sharoitida ham asosiy vositalarning

harakatiga oid muomalalar (kirimi, chiqimi, xojalik ichidagi siljishi, ta'mirlanishi) me'yoriy va dastlabki hujjat shakllari bilan rasmiylashtirilishi lozim. Asosiy vositalar auditing ma'lumot manbalari quyidagi jadvalda keltirilgan.

2.1-jadval

Asosiy vositalar auditing ma'lumot manbalari

1.	O`zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to`g`risida» gi qonuni (yangi tahriri). 2016-yil 13 -avgustda tasdiqlangan
2.	O`zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to`g`risida» gi qonuni.. Yangi tahrirda 2000-yil 26-mayda tasdiqlangan
3.	O`zbekiston Respublikasi Soliq Kodeksi (asosiy vositalarning eskirish me'yorlari) 2008y.
4.	O`zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi. 2002- yil 30- avgust holatiga o`zgartirishlar bilan. 1996- yil 29- avgustda 257-1- sonli O`zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi qarori bilan 1997-yil 1- martdan kuchga kiritilgan
5.	O`zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 1999-yil 5-fevraldagi 54-sonli «Mahsulot (ishlar, xizmatlar)ni ishlab chiqarish va sotish bo`yicha xarajatlar tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi haqidagi Nizom» (2003, 2004 va 2005 yillardagi qo`shimcha va o`zgartirishlar bilan)
6.	O`zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining «Lizing operatsiyalarini buxgalteriyahisobi va hisobotida aks etish tartibi» nomli 1998 yil 6 maydagi 194-sonli qarorining 2-ilovasi
7.	«Inventarlash vaqtida aniqlangan mol-mulkning kamomadi va ortiqchasini buxgalteriyahisobi va soliqqa tortish tartibi haqidagi Nizom». 2001-yil 20-iyunda 56G`2001-38-son bilan O`zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi va Davlat Soliq qo`mitasi tomonidantasdiqlangan va Adliya vazirligida 2001-yil 23-iyulda 1054-son bilan ro`yxatga olingan
8.	«Balansdagi asosiy vositalarni hisobdan chiqarish tartibi haqida Nizom». 2001 yil 28 fevralda 26-son bilan O`zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan
9.	«2001-yil 1-yanvar holatiga ko`ra asosiy vositalarni qaytadan baholash tartibi haqidagi Nizom». 2001-yil 2-fevralda RA-01G`8-6a, 17-03G`113A, 2001-32-sonlar bilan O`zbekiston Respublikasi Makroiqtisodiyot va statistika vazirligi, Moliya vazirligi va Davlat Soliq qo`mitasi qarori bilan tasdiqlangan
10.	Moliyaviy hisobot shakllarini to`ldirish qoidalari. O`zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining 2002-yil 27-dekabrda 140-sonli buyrug`i bilan tasdiqlangan
11.	1-son «Hisob siyosati va moliyaviy hisobot» nomli O`zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti (BHMS). 1998-yil 26-iyulda 474-son bilan O`zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va Adliya vazirligida 1998-yil 14-avgustda ro`yxatga olingan.
12.	5-son «Asosiy vositalar» nomli O`zbekiston Respublikasi BHMS. O`zbekiston Respublikasi Moliya vazirining 2003-yil 9-oktyabr 114-son buyrug`i bilan tasdiqlangan va Adliya vazirligida 2004-yil 20-yanvar 1299-son bilan ro`yxatga olingan
13.	21-son «Xojalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xojalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo`llash haqida yo`riqnoma» nomli BHMS 2002 yil 9 sentyabrda 103-son bilan O`zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va Adliya vazirligida 2002-yil 23-oktyabrda 1181-son bilan ro`yxatga olingan.
14.	19-son «Inventarlashni tashkil qilish va o`tkazish» nomli BHMS 1999-yil 19-oktyabrda EGG`17-19- 2075-son bilan O`zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidantasdiqlangan va Adliya vazirligida 1999-yil 2-noyabrda 833-son bilan ro`yxatga olingan
15.	70-sonli «Moliyaviy hisobot to`g`risida auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi»O`zbekiston Respublikasi Auditorlik faoliyati milliy standarti (AFMS). 2001 yil 14 fevralda 20-soni bilan O`zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va 2001yil 10 martda 1016-son bilan Adliya vazirligi tomonidan ro`yxatga olingan

16.	11-son «Ma'lumotlarni kompyuterda qayta ishlash sharoitida audit» O`zbekiston Respublikasi AFMS 1999-yil 91-sentyabrda 76-son bilan O`zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va 1999-yil 23-sentyabrda 823-son bilan Adliya vazirligi tomonidan ro`yxatga olingan
17.	14-son «Xususiy kapital to`g`risidagi hisobot» nomli BHMS. O`zR. Adliya vazirligida 2004-yil 7-aprelda 1335-son bilan ro`yxatga olingan
18.	22-son «Chet el valutasida ifodalangan aktivlar va majburiyatlarining hisobi» nomli BHMS. O`zR. Adliya vazirligida 2004-yil 21-mayda 1364-son bilan ro`yxatga olingan
19.	6-son «Ijara hisobi» nomli BHMS. O`zR. Adliya vazirligida 2004-yil 22-iyunda 1374-son bilan ro`yxatga olingan
20.	23-son «qayta tashkil etishni amalga oshirishda moliyaviy hisobotni shakllantirish» nomli BHMS. O`zR. Adliya vazirligida 2005-yil 27-iyunda 1484-son bilan ro`yxatga olingan.
21.	«Yuridik shaxslar mol-mulki bo`yicha soliqlarni hisoblash va budjetga to`lash tartibi to`g`risida»gi Yo`riqnoma. 2002-yil 11-martda 1107-son bilan Adliya vazirligi tomonidan ro`yxatga olingan
22.	Subyektning hisob siyosati to`g`risidagi buyrug`i
23.	Asosiy vositalarni hisobga olishda subyektda qo`llaniladigan analitik va sintetik hisob registrlari
24.	Asosiy vositalarni qabul qilish-topshirish (ichki siljish) dalolatnomasi (nakladnoyi) (AB-1 shakl)
25.	Ta'mirlangan, qayta jihozlangan va zamonaviylashtirilgan obyektlarni qabul qilish-topshirish dalolatnomasi (AV-2 shakl)
26.	Asosiy vositalarni hisobdan chiqarish dalolatnomasi (AV-Z shakl)
27.	Avtotransport vositalarini hisobdan chiqarish dalolatnomasi (AV-4 shakl)
28.	Asosiy vositalarni hisobga oladigan inventar kartochka (AV-6 shakl)
29.	Asosiy vositalarni hisobga oladigan inventar kartochkalar ro`yxati (AV-7 shakl)
30.	Asosiy vositalar harakatini hisobga oladigan kartochka (AV-8 shakl)
31.	Asosiy vositalarning inventar ro`yxati (ishlatish joylari bo`yicha) (AV-9 shakl)

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

- obyektlarni asosiy vositalar va aylanma mablag`lar qatoriga olib borish uchunular qiymatining belgilangan chegaralari;
- qiymatidan qat'iy nazar asosiy vositalar qatoriga olib boriladigan obyektlar ro`yxati;
- asosiy vositalar bo`yicha amortizatsiya hisoblash usullari;
- asosiy vositalarni ta'mirlash uchun qilingan xarajatlarni aks ettirish tartibi;
- hisobot yilining 1-yanvar holatiga asosiy vositalarni qayta baholash ko`zda tutilganligi;
- asosiy vositalarni inventarizatsiya qilish muddatlari;
- asosiy vositalar mavjudligi va harakatiga doir muomalalarni hisobga olish uchun ishchi schyotlar rejasida belgilangan schyotlar ro`yxati.

Asosiy vositalar mavjudligi va harakatiga doir muomalalarni hisobga olishda qo`llaniladigan va tekshiruvda auditor tomonidan jalb qilinadigan, sintetik va analitik hisob registrlari buxgalteriya hisobining subyektda qo`llanilayotgan shakliga bog`liq. Ularga 0100-«Asosiy vositalarni hisobga oluvchi schyotlar», 0200 – «Asosiy

vositalarning eskirishini hisobga oluvchi schyotlar», 0300 – «Uzoq muddatli ijara shartnomasi bo`yicha olingan asosiy vositalarni hisobga oluvchi schyotlar» schyotlari bo`yicha sintetik hisob registrlari, sintetik va analitik hisob bo`yicha oborot va qoldiq vedomostlari kiradi. Asosiy vositalar harakatiga doir muomalalar, odatda, dastlabki hujjatlarning yagona shakllari bilan, ayrim hollarda esa subyektda ishlab chiqilgan va hisob siyosati to`g`risidagi buyruq bilan tasdiqlangan dastlabki hujjatlar bilan rasmiylashtiriladi.

Auditor tekshiruv mobaynida moliyaviy hisobotning quyidagi shakllaridan foydalanadi:

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

Asosiy vositalar auditining obyektlari quyidagi jadvalda keltirilgan.

2.2-jadval

Asosiy vositalar auditining obyektlari

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

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

2.3. Asosiy vositalarning mavjudligi va saqlanishini tekshirish

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

Bunda auditor quyidagilarni tekshirishi lozim:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

tashib keltirish bo'yicha subyekt tomonidan qilingan xarajatlar ham obyekt qiymatiga qo'shiladi.

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

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

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

Bunda auditor quyidagilarni tekshirishi lozim:

- barcha asosiy vositalar to'g'riligiga yoki ularning bir qismi qayta baholanganligi;
- qayta baholash qanday usullar yordamida o'tkazilganligi (indeksatsiya qilish yoki hujjat bilan tasdiqlangan bozor baholari bo'yicha to'g'ridan-to'g'ri hisoblab o'tkazilishi va h.k.);
- bozor baholarini tasdiqlaydigan hujjatlarning mavjudligi;
- hisob-kitoblar to'g'riligini tanlab tekshirish;
- qayta baholashdan so'ng eskirganlik darajasi o'zgarganligi;
- qayta baholash natijalarining inventar kartochkalarida aks ettirilganligi;
- qayta baholash natijalarining buxgalteriya hisobi schyotlarida to'g'ri aks ettirilganligi;
- qayta baholash natijalarining hisobot tuzishda hisobga olinganligi va shunga o'xshashlar.

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

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

Auditor asosiy vositalarga eskirishni hisoblashning to'g'riligini tekshirishda o'rnatilgan har oylik eskirishni hisoblash qoidalariga buxgalteriya tomonidan rioya qilinayotganligini aniqlashi lozim. Bunda tekshirish uchun asosiy vositalarga eskirishni hisoblashda to'ldiriladigan 6-shakldagi hisob-kitob jadvali asos bo'lib xizmat qiladi. Auditorga xizmat qilish muddati o'tib, amortizatsiyani hisoblash

to`xtatilgan asosiy vosita obyektlarining ro`yxati taqdim etilishi lozim. Agar subyektda tezlashtirilgan amortizatsiya hisoblash mexanizmi qo`llanilsa, ushbu holat uning hisob yuritish siyosatida ko`rsatilgan bo`lishi lozim.

Auditning ushbu blokida quyidagi ishlar amalga oshiriladi:

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

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

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

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

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

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

Auditor tanlab tekshirish usuli bilan asosiy vositalarning foydali xizmat qilish muddati to`g`ri belgilanganligini aniqlaydi. Chunki, hisobot davridagi amortizatsiya ajratmalari summasi va amortizatsiya ajratmalari normalarini belgilash shunga bog`liq. Amortizatsiya ajratmalari normalari noto`g`ri belgilangan holatlar

aniqlanganida, auditor buning oqibatida mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxi qanchalik oshgan (pasaygan) ligini aniqlaydi.

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

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

Asosiy vositalarga eskirishni hisoblashni hisobga olishda eng ko`p uchraydiganqoida buzilish hollari quyidagilardan iborat:

ayrim subyektlarda asosiy vositalarga eskirishni hisoblash har choraklikda amalga oshiriladi;

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

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

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

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

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

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

2.5. Asosiy vositalarni harakati bilan bo`g`liq muomalalar auditi

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.6. Lizing munosabatlari va ijara majburiyatlari auditi

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

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

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

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

g) lizing shartnomasi amal qiladigan davr uchun lizing to`lovlarning umumiy summasi lizing obyektini qiymatining 90 % dan ortiq bo`lsa»¹.

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

Lizing beruvchi subyektlar lizing berishdan asosiy vositalar uchun lizing oluvchi subyektdan olinishi lozim bo`lgan to`lovni (qo`shilgan qiymat solig`i bilan birga) operatsion daromadlar tarkibiga (Debet 4810 - «Uzoq muddatli ijara bo`yicha

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

olinadigan joriy to'lovlar», 4820 - «qisqa muddatli ijara bo'yicha olinadigan to'lovlar», Kredit 9550 - «Uzoq muddatli ijaradan daromadlar», 9350 - «Qisqa muddatli ijaradan daromadlar») kiritadi.

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

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

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

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

v) sotuvchi lizingga beruvchiga lizing obyektini sotayotgan shaxs.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Auditor lizingda har bir hisobot davri uchun lizing obyektini bo'yicha amortizatsiya ajratmasi to'g'ri hisoblanganligini ham tekshirishi lozim. Lizing obyektini bo'yicha amortizatsiyani hisoblash O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining 2003-yil 9-oktyabrdagi 114-sonli buyrug'i bilan tasdiqlangan 5-son

«Asosiy vositalar» nomli BHMS ga muvofiq amalga oshiriladi.

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

tomonidan qonunchilikda belgilangan tartibda amalga oshirilganligiga ishonch hosil qilish lozim.

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

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

2.7. Asosiy vositalarni ta'mirlash xarajatlari auditi

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

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

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

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

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

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

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

- xarajatlarning qilinish me'yoriga qarab bevosita mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxiga;
- asosiy vositalarni ta'mirlash uchun yaratilgan fond hisobidan;
- xarajatlarni oldin 3190 – «Boshqa kelgusi davr xarajatlari» schyotiga olib borib, keyinchalik bir me'yorda tannarxga qo'shib borish.

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

tugallangan hollarda) oshiqcha hisoblangan rezerv to`g`rilanganligi (storno qilinganligi) ga ishonch hosil qilishi lozim.

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

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

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

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

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

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

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

Asosiy vositalarga eskirishni hisoblash va ta'mirlash bo`yicha subyektda qanday hisob yuritish siyosati qabul qilinganligini aniqlash uchun 8910 - «Kelgusidagi xarajatlar va to`lovlar uchun rezervlar» schyotining ma'lumotlari bilantanihilish zarur. Agar 8910 schyotda alohida ta'mirlash fondi degan analitik schyot

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

3- MAVZU. NOMODDIY AKTIVLAR HARAKATI BILAN BOG`LIQ MUOMALALAR AUDITI USLUBIY MUAMMOLARI

REJA:

- 3.1. Nomoddiy aktivlar auditini tashkil etish va o`tkazish tartibi
- 3.2. Nomoddiy aktivlar harakati bilan bog`liq muomalalar auditi
- 3.3. Nomoddiy aktivlarga amortizatsiya hisoblash va hisobda aks ettirishning to`g`riligini tekshirish
- 3.4. Nomoddiy aktivlar auditining natijalarini umumlashtirish

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

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

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

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

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

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

O'zbekiston Respublikasi 7-son BHMS ga ko'ra, nomoddiy aktivlar – korxonadan tomonidan ulardan ishlab chiqarish, ishlar bajarish, xizmatlar ko'rsatish yokitovarlarni sotish jarayonida foydalanish maqsadida yoxud ma'muriy va boshqa funksiyalarni amalga oshirish uchun uzoq muddat mobaynida tutib turiladigan, moddiy-ashyoviy mazmunga ega bo'lmagan mol-mulk obyektlaridir”¹.

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

0410-“Patentlar, litsenziyalar va nou-xaular”;

0420-“Savdo markalari, tovar belgilari va sanoat namunalari”;0430-“Dasturiy ta'minot”;

0440-“Erdan va tabiiy resurslardan foydalanish huquqi”;0450-“Tashkiliy xarajatlar”;

0460-“Franchayz”;

0470-“Mualliflik huquqlari”;0480-«Gudvill»;

0490-“Boshqa nomoddiy aktivlar”»².

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

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

- moddiy-ashyoviy shaklga ega bo'lmagan yoki moddiy-ashyoviy shakli foydalanish uchun muhim ahamiyatga ega bo'lmagan yohud moddiy-ashyoviy shakli me'yoriy-huquqiy cheklashlar sababli e'tiborga olinmaydigan obyektlar;
- mahsulot ishlab chiqarishda, ish bajarish yoki xizmat ko'rsatish mobaynida foydalanishga yoki tashkilotni boshqarish uchun mo'ljallangan obyektlar;
- uzoq vaqt davomida, ya'ni kamida bir yildan oshadigan vaqt davomida foydalanish niyatida sotib olingan obyektlar;
- bir maromli sharoitda qaytadan sotish niyati bo'lmagan obyektlar”¹.

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

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

¹ 7-son “Nomoddiy aktivlar” nomli O'zbekiston Respublikasi BHMS. O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligida 2005- yil 27- iyunda 1485-son bilan ro'yxatga olingan.

² 21-son “Xo'jalik yurituvchi sub'ektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va unifo'llash to'g'risida yo'riqnomasi” O'zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti.

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

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

Subyekt tomonidan sotib olingan nomoddiy aktivlarning dastlabki harid qiymati sotuvchilarning to`langan yoki to`lov uchun qabul qilingan schyotlari asosida qayd qilinib, hisobga olingandan so`ng 0830 - “Nomoddiy aktivlarni sotib olish” schyotida aks ettiriladi.

Subyektlar nomoddiy aktivlarni sotib olish bosqichida agar, ulardan foydalanish sharoitlari buni talab qilsa, ularni inventar qiymatini aniqlash va foydalanishga yaroqli holatga keltirish zaruratiga duch keladilar. Shuning uchun

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

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

3.1-jadval

Nomoddiy aktivlar audit obyektlari

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

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

Hisobotga beriladigan tushuntirishlarda quyidagi axborotlarning mohiyatibayon qilinishi lozim:

- nomoddiy aktivlarning foydali xizmat muddatlari to`g`risidagi (ayrim guruhlari bo`yicha);
- qiymati qoplanmaydigan (eskirish hisoblanmaydigan) nomoddiy aktivlar to`g`risidagi;
- amortizatsiya ajratmalarini hisoblash usullari to`g`risidagi.

3.2. Nomoddiy aktivlar harakati bilan bog`liq muomalalar auditi

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

Nomoddiy aktivlar kirimiga doir muomalalarni hisobda aks ettirish uslubiularning olinish manbalariga bog`liq.

Agar nomoddiy aktivlar pul o`tkazish yo`li bilan sotib olinsa yoki subyektning o`zida yaratilsa, 21-son BHMS¹ ga muvofiq, 0830 - «Nomoddiy aktivlarni sotib olish» schyoti qo`llaniladi. Nomoddiy aktivlar inventar qiymatiga qo`shiladigan xarajatlar tarkibi, ularning mazkur obyektini yaratishga aloqadorligi tekshiriladi.

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

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

- Debet 9430 - «Boshqa operatsion xarajatlar»,
- Kredit 9220 - «Boshqa aktivlarning chiqimi». Agar foyda olinsa:
- Debet 9220 - «Boshqa aktivlarning chiqimi»,
- Kredit 9320 - «Boshqa aktivlarning chiqimidan olingan foyda» buxgalteriya o`tkazmalari bilan aks ettiriladi.

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

Sotib olingan nomoddiy aktivlar bo`yicha QQS summasi quyidagi hollarda budjetga o`tkaziladi.

- sotib olingan nomoddiy aktivlar qiymati mol yetkazib beruvchilarga to`langanida;
- nomoddiy aktivlar hisobga qabul qilinganida;
- nomoddiy aktivlar ishlab chiqarish maqsadlarida ishlatilganida.

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

¹ 21-son "Xo`jalik yurituvchi sub`ektlarning moliyaviy-xo`jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo`llash to`g`risida yo`riqnoma" O`zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti (BHMS).

Nomoddiy aktivlar hisobdan chiqarilganda dastlabki qiymatiga 0410-0490 schyotlar kredit va 9220 - «Boshqa aktivlarning chiqimi» schyoti debetlanadi. Hisoblangan eskirish summasiga esa 0510-0590 schyotlar debet va 9220 schyot kreditlanadi. Hisobdan chiqarish natijasi (foyda yoki zarar 9220 schyotdan 9900 -

«Yakuniy moliyaviy natija (daromadlar va xarajatlarni jamlash)» schyotiga o`tkaziladi. Mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxi, foyda, budjet bilan hisob-kitob ko`rsatkichlari, shuningdek xususiylashtirilayotgan davlat subyektlari mulklarini baholashning asoslanganligi ko`p jihatdan nomoddiy aktivlarning mavjudligi va baholanishi, ular eskirishlari to`g`risidagi ma'lumotlarning haqqoniyligiga bog`liq.

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

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

Nomoddiy aktivlarni kirim qilishda dastlabki hujjatlar bilan birga ularni identifikatsiyalovchi (aynan o`xshatuvchi) hujjatlar ham bo`lishi zarur. Bunday hujjatlarga nomoddiy aktivlarning o`zlarini yoki ulardan foydalanishni tavsiflovchi hujjatlar, shuningdek, subyektning u yoki bu mulkiy huquqini tasdiqlovchi hujjatlar kiradi. Boshqacha qilib aytganda, buxgalteriya hisobda aks ettiriladigan nomoddiy aktivlarning istalgan obyekt obyektiv shaklda mavjud bo`lishi lozim.

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

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

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

«Mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxiga kiritiladigan mahsulot ishlab chiqarish (ish, xizmat) va realizatsiya xarajatlarining tarkibi va moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi haqida Nizom»ga muvofiq texnologiyalarni takomillashtirish va yangilarini

yaratish, shuningdek, ilmiy-tadqiqot va tajriba- konstruktorlik ishlarini o`tkazish bilan bog`liq mahsulotlar sifatini yaxshilash, xomashyo va materiallarning yangi turlarini yaratish, ishlab chiqarishni qayta jihozlash xarajatlari 9420-«Ma'muriy xarajatlar» schyotida aks ettiriladi. Agar subyekt qandaydir ishlab chiqarish va intellektual mulk (patentlar, guvohnomalar) yaratsa, ushbu «Nizom» dan kelib chiqqan holda, ularni mulk sifatida hisobga olib bo`lmaydi, chunki ularni yaratish bilan bog`liq xarajatlar kapitallashmaydi.

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

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

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

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

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

- a) nomoddiy aktivning kutilayotgan foydali xizmat muddati;
- b) ishlab chiqarishni o`zgartirish va yaxshilash natijasida yoki mazkur aktiv tomonidan ishlab chiqarilayotgan mahsulot (ish, xizmat) larga nisbatan bozor talablarining o`zgarishi natijasida texnika jihatidan eskirish;
- v) aktivdan foydalanishdagi yuridik va boshqa cheklovlar, (masalan, foydalanish muddati tugashi bilan bog`liq bo`lgan cheklovlar).

Nomoddiy aktivlarning foydali xizmat muddati korxonadan nomoddiy aktiv buxgalteriya hisobiga qilinish chog`ida belgilanadi.

Nomoddiy aktivlarning foydali xizmat muddatini belgilash quyidagilardan kelib chiqqan holda amalga oshiriladi:

- a) patent, guvohnomaning amal qilish muddati va O`zbekiston Respublikasi qonun hujjatlariga muvofiq nomoddiy aktivlardan foydalanish muddatining boshqa cheklanishi;
- b) ushbu obyektidan foydalanish ko`zda tutilayotgan muddat, ya'ni korxonadan iqtisodiy foyda (daromad) olishi mumkin bo`lgan muddat.

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

Foydali xizmat ko`rsatish muddatlarini aniqlash imkoni bo`lmagan nomoddiy aktivlar bo`yicha besh yil hisobida (lekin bu muddat xojalik yurituvchi subyektning

faoliyat ko`rsatish muddatidan oshmasligi lozim).

Amortizatsiya hisoblanadigan nomoddiy aktivlar bo'yicha auditor quyidagilarni tekshiradi:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) yillar summasi usuli (kumulyativ usul). Auditor quyidagilarni bilishi kerak:

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

2. Yillar summasi usuliga (kumulyativ usul) ga ko'ra har yili amortizatsiya me'yori amortizatsiya muddati oxiriga qadar qoladigan amortizatsiyalanadigan qiymatga ulush sifatida aniqlanadi. Ulush amortizatsiya ajratmalari tugaguniga qadar qoladigan to'liq

yillar sonini amortizatsiya muddatini tashkil qiladigan yillar tartib sonlari yig`indisiga bo`lish orqali aniqlanadi.

3.4. Nomoddiy aktivlar auditining natijalarini umumlashtirish

Nomoddiy aktivlarni hisobga olishga doir muomalalarni tekshirish natijalari auditorlik hisobotida umumlashtiriladi. Har bir yo`l qo`yilgan xato-kamchilik bo`yicha: qaysi me'yoriy hujjatning qaysi talabi buzilganligi; yetkazilgan zarar summasi; aniqlangan xatoning subyekt faoliyati va moliyaviy hisobot ko`rsatkichlarining ishonchliligiga ta'sir ko`rsatish darajasi, jiddiyliги va hokazolar aniqlanadi.

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

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

- obyektlar tegishli hujjatlar bilan rasmiylashtirilmaganligi;

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

- analitik hisob yuritilmasligi va h.k.

Quyidagi faktlar subyektida ichki nazoratning past darajada ekanligidan dalolat beradi:

- yillik buxgalteriya hisobotini tuzishdan oldin nomoddiy aktivlar inventarizatsiya qilinmasligi;

- hisob siyosatida belgilangan inventarizatsiya o`tkazish muddatlariga rioya qilinmasligi;

- inventarizatsiya natijalari tegishli hujjatlar bilan rasmiylashtirilmaganligi;

- inventarizatsiya natijalari yillik buxgalteriya hisobotida o`z vaqtida aks ettirilmasligi;

- nomoddiy aktivlarning foydali xizmat qilish muddatlarini noto`g`ri (noqonuniy) belgilash oqibatida subyekt xojalik faoliyatining moliyaviy natijalari buzib ko`rsatishi;

- amortizatsiya hisoblanmaydigan toifaga kiruvchi nomoddiy aktivlarga ham amortizatsiya hisoblanishi;

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

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

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

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

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

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

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

4- MAVZU. UZOQ MUDDATLI INVESTITSİYALAR BILAN BOG'LIQ MUOMALALAR AUDITINING USLUBIY MUAMMOLARI

REJA:

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

4.2. Moliyaviy investitsiyalarni inventarizatsiyadan o'tkazish tartibi

4.3. Ativlarini moliyaviy investitsiyalar tarkibiga kiritilishini to'g'riligini tekshirish

4.4. Moliyaviy investitsiyalar harakati bilan bog'liq muomalalarni hujjatlarda rasmiylashtirilishini tekshirish

4.5. Moliyaviy investitsiyalar bo'yicha moliyaviy natijalarni tekshirish

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

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

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

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

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

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

Bu holat, zarar keltiradigan ishlab chiqarishga mablag' qo'ymaslik va qo'yilgan uzoq va qisqa muddatli investitsiyalarni yo'qotmaslik yoki ushbu qo'yilmalardan tegishli iqtisodiy samara olish uchun investitsiya kiritilayotgan subyektning moliyaviy-xojalik faoliyati va moliyaviy ahvoli yaxshi o'rganilishi kerakligini keltirib chiqaradi.

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

Aksiya – amal qilish vaqti belgilanmagan qimmatli qog'oz bo'lib, yuridik yoki

jismoniy shaxs tomonidan ma'lum ulushni aksioner jamiyatini nizom jamg`armasiga kiritilishini, uning egasini mazkur jamiyatga egalik qilishda qatnashishini va dividend olish, shuningdek jamiyatni boshqarish huquqiga ega bo`lishini tasdiqlaydi. Daromad olish ketma-ketligi bo`yicha aksiyalar **oddiy va imtiyozlilarga** bo`linadi.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Hosila qimmatli qog`ozlar – bu shartnomalar bo`lib, ular bo`yicha bir tomon qimmatli qog`ozlarning ma'lum bir miqdorini ma'lum muddatda kelishilgan narxda

sotib olish yoki sotish huquqi yoxud majburiyatini oladi. Hosila qimmatli qog`ozlar opsiya, fyuchers va boshqa moliyaviy instrument ko`rinishida bo`lishi mumkin.

Option – shunday shartnomaki, uning egasiga qimmatli qog`ozlar yoki tovarlarni shartnomada kelishilgan narxda kelishilgan muddatda haridqilish huquqini beradi.

Fyuchers – kelajakda, kelishilgan aniq vaqtda shartnomada belgilangan narxda ma'lum bir qimmatli qog`ozlar yoki boshqa moliya instrumentlari yoki tovarlarni so`zsiz sotib olish yoki sotish majburiyatini belgilovchi qimmatli qog`oz (kontrakt).

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

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

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

«Moliyaviy investitsiyalarni auditorlik tekshiruvini o`tkazishda birinchi navbatda auditning maqsadi va vazifalarini belgilash zarur.

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

Ushbu maqsadga erishish uchun quyidagi auditning vazifalarini belgilandi:

1. Subyekt aktivlarini moliyaviy investitsiyalar tarkibiga kiritilganligi to`g`riligini tekshirish.

2. Hisobda moliyaviy investitsiyalarni tegishli belgilari bo`yicha ularni turkumlanishini chegaralash to`g`riligini tekshirish.

3. Moliyaviy investitsiyalarni hisobga olishda ularni qiymati to`g`ri shakllanganligini tekshirish.

4. Moliyaviy investitsiyalar bilan bog`liq muomalalar hisobini to`g`riligini tekshirish.

5. Moliyaviy investitsiyalar sintetik va analitik hisobi holatini baholash.

6. Moliyaviy investitsiyalarni inventarizatsiyadan o`tkazish tartibi va ularni natijalarini hisobda to`g`ri aks ettirilganligini tekshirish.

7. Moliyaviy investitsiyalar bilan bog`liq muomalalar bo`yicha soliq qonunchiligiga rioya etilayotganligini tekshirish.

Auditorning oldida turgan maqsad va vazifalardan kelib chiqib, auditning obyektlarini belgilab olamiz, 4.1-jadval»¹:

4.1-jadval

Moliyaviy investitsiyalar auditining obyektlari

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

Moliyaviy investitsiyalar bo'yicha operatsiyalarning tekshiruvi bizning fikrimizcha, quyidagi yo'nalishlar bo'yicha olib borilishi kerak: mavjudligi va to'liqligi, baholash, huquqlar va majburiyatlar, taqdim etish va yoritish (4.2-jadval).

¹ Ilxamov Sh.I. Investitsiya faoliyatida buxgalteriya hisobi va audit // Diss.-T.: 2005.

Moliyaviy investitsiyalarning audit yo`nalishlari

№	o`nalishlar	Auditning mazmuni	Ta'minlash darajasi
1.	Mavjudligi va to`liqligi	Ushbu yo`nalish bo`yi-cha auditorlik tekshiruvini og`zaki so`rovlardan boshlanishi mumkin (hi-sobot davrida qanday o`zgarishlar sodir etilgan, sotib olingan qimmatli qog`ozlar to`liq hisobga olingan, hisobotda aks ettirilishi, analitik va sintetik schyotlar qoldig`i Bosh daftarga mos, qayerda saqlanadi va boshqalar). Agar, qim-matli qog`ozlar subyekt-da saqlansa, ularni ko`rib chiqish va sanab chiqish, ya'ni inventarizatsiyani o`tkazish lozim	Barcha moliyaviy investitsiyalar korxonaga uchun ahamiyatli bo`lib, balans tuzish sanasiga mavjud va kelajaqda daromad keltiradi; moliyaviy investitsiyalar mavjudligi belgilangan tartibda o`tkazilgan inventarizatsiya va zarur dastlabki hujjatlar bilan tasdiqlangan; barcha moliyaviy investitsiyalarning buxgalteriya hisobi va hisobotida to`liq aks ettirilishi, hisobga olinmay qolgan moliyaviy investitsiyalar yo`qligi; moliyaviy investitsiyalar hisobga olinadigan sintetik schyotlar qoldig`i va oborotlarining tegishli analitik hisob schyotlari qoldiq va oborotlariga mos kelishi; schyotlar bo`yicha qoldiq va oborotlarning buxgalteriya hisobi registrlaridan Bosh daftarga va moliyaviy hisobotlariga to`liq hajmda o`tkazilishi; moliyaviy investitsiyalar kirimi va hisobdan o`chirilish faktlarining barchasi buxgalteriya hisobi va hisobotida aks ettirilishi
2.	Baholash	Moliyaviy investitsiyalar bo`yicha xarajatlar huj-jatli tasdiqlangan bo`li-shi, sintetik va analitik hisoblarda aks ettirilishi, qimmatli qog`ozlarni so-tib olish usuliga ko`ra ularning	Moliyaviy investitsiyalar (qimmatli qog`ozlar) buxgalteriya hisobi va hisobotida me'yoriy hujjatlar talablariga muvofiq baholangan; chet el valutasidagi qimmatli qog`ozlarni so`mda baholash amaldagi qonunchilik talablariga muvofiq o`tkazilgan;
		qiymati me'yo-riy hujjatlarga muvofiq shakllantirilgan bo`lishi lozim. Ularni hisobotda aks ettirish uchun me'yo-riy hujjatlar talabiga muvofiq baholangan.	qimmatli qog`ozlarni sotib olish usuliga ko`ra ularning haqiqiy qiymati me'yoriy hujjatlar talablariga muvofiq shakllantirilgan; qimmatli qog`ozlar qiymati buxgalteriya hisobotiga kiritish uchun me'yoriy hujjatlar talablariga muvofiq va to`g`ri hisoblab chiqarilgan (bozor bahosi pasayishini hisobga olgan holda); qimmatli qog`ozlarni sotishdan olingan tushum buxgalteriya hisobida dastlabki hujjatlardagi ma'lumotlarga mos bahoda aks ettirilgan

3.	Huquq va majburiyatlar	Subyekt moliyaviy investitsiyalar bo'yicha tegishli huquqlarga ega. Buxgalteriya balansida aks ettirilgan qimmatli qog'ozlar subyektga tegishligi to'g'risida barcha guvohnomalar mavjud. Moliyaviy investitsiya-larga egalik qilish huquq-lari tegishli shartnomalar, qabul qilish-topshirish dalolatnomalari, qimmatli qog'ozlar va boshqalar bo'yicha tekshiriladi	Subyekt moliyaviy investitsiyalar uchun tegishli huquqlarga ega va ushbu huquqlar bilan bog'liq xavf-xatar uchun mas'uldir; buxgalteriya hisobida aks ettirilgan moliyaviy investitsiyalar (qimmatli qog'ozlar va berilgan qarzar) subyektga qonun asosida tegishlidir; buxgalteriya balansida aks ettirilgan qimmatli qog'ozlar subyektga mulkiy huquq asosida tegishli bo'lib, tegishli huquq talablariga mos shartnomani amalga oshirish natijasida olgan hamda subyekt qimmatli qog'ozlar olinganligini tasdiqlovchi barcha zarur guvohliklarga ega; buxgalteriya hisobi schyotlaridagi barcha yozuvlar amaldagi qonunchilik va me'yoriy hujjatlar talablariga muvofiq rasmiylashtirilgan. Isbotlovchi va dastlabki hujjatlar bilan rasmiylashtirilgan; moliyaviy investitsiyalarga doir barcha muomalalar amaldagi qonunchilikka zid bo'lmagan munosabatlar sharoitidan kelib chiqadi
4.	Taqdim etish va yoritish	Barcha moliyaviy investitsiyalar to'g'ri turkumlangan, ular to'g'risidagi axborotlar buxgalteriya hisobotlarida ochib berilgan. Auditor investitsiyalarning miqdori, yo'nailishi va maqsadga muvofiqligini tahlil qilishi ham-da ular hisobda to'g'ri aks etilganligini o'rganib	Barcha moliyaviy investitsiyalar to'g'ri turkumlangan va buxgalteriya hisobotida mohiyati ochib berilgan; moliyaviy investitsiya turlari va qaytarish muddatlariga ko'ra turkumlangan; moliyaviy investitsiyalarni sotish va qaytarish bilan bog'liq daromadlar va xarajatlar moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotda to'g'ri turkumlangan; moliyaviy investitsiyalar to'g'risidagi axborotlar buxgalteriya hisobotlariga birlashtiriladigan
		chiqishi lozim	tushuntirishlarda ochib berilgan

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

4.2. Moliyaviy investitsiyalarni inventarizatsiyadan o'tkazish tartibi

Moliyaviy investitsiyalar bilan bog'liq muomalalarni auditorlik muolajalaridan biri, inventarizatsiya O'zbekiston Respublikasi 19-son «Yo'qlama qilishni tashkil etish va o'tkazish» nomli BHMS ga muvofiq to'g'ri o'tkazilganligini tekshirishdir. Agar, qimmatli qogozlar subyekt kassasida saqlansa, ularning inventarizatsiyasi har oyda pul mablag'larining tekshiruvi bilan birgalikda o'tkazilishi lozim. Har bir qimmatli

qog`ozning rekvizitlari subyekt buxgalteriyasida saqlanadigan ro`yxatnomalar (reestrlar, daftarlar) ma'lumotlari bilan solishtiriladi. Maxsuslashtirilgan idoralarga saqlash uchun berilgan qimmatli qog`ozlarning inventarizatsiyasi tegishli hisob schyotlarida hisobga olingan summalar qoldig`ini mazkur maxsuslashtirilgan idoralardan olingan ko`chirma ma'lumotlari bilan solishtirish yo`li bilan amalga oshiriladi.

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

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

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

Moliyaviy hisobotlar investitsiya faoliyatining miqyoslari, yo`nalishlari va tavsifini, uning subyekt moliyaviy faoliyati, istiqboliga ta'sirini ochib berish uchun xizmat qiladi. Ulardan zarur axborotlarni olish tashqi foydalanuvchilarda va tahlilchilarda subyektning mulkiy va moliyaviy faoliyati haqida to`liq va aniq ma'lumot shakllanishiga yordamlashadi.

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

- sotib olingan qimmatli qog`ozlarning umumiy qiymati;
- qimmatli qog`ozlardan olingan daromad (dividendlar va foizlar);
- qimmatli qog`ozlarni ayrim toifalarga taqsimlash;
- kotirovkasi muttasil e'lon qilinmaydigan qimmatli qog`ozlarning taxmin qilinayotgan bozor qiymati (u holda baholash metodlari va usullari subyekt hisob siyosatidan kelib chiqqan holda bayon qilingan boshqaruv xodimlarining baholashi bo`lishi mumkin);
- aksiya qiymatining o`zgarishlari;
- qimmatli qog`ozlarni sotish natijasida vujudga kelgan, ko`zda tutilmagan daromadlar va zararlar (agar ular sezilarli darajada bo`lsa);
- subyekt investitsiyasida salmoqli o`rin egallovchi qimmatli qog`ozlarga qilingan investitsiyalar.

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

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

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

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

- qimmatli qog`ozlarni to`g`ri rasmiylashtirilgani;
- qimmatli qog`ozlarning butligi (haqiqatda mavjudligini buxgalteriya hisobi ma'lumotlari bilan taqqoslash orqali);
- qimmatli qog`ozlar bo`yicha olingan daromadlarning buxgalteriya hisobida o`z vaqtida va to`liq aks ettirilishi.

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

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

- ularning haqiqatda mavjudligini aniqlash;
- haqiqatda mavjud qoldiqlarini buxgalteriya hisobi ma'lumotlari bilan taqqoslash orqali ularning saqlanishi ustidan nazorat o'rnatish;
- qimmatli qog'ozlardan olinadigan daromadlarning to'liqligi va o'z vaqtidaligini tekshirish;
- ularning saqlanishi uchun zarur shart-sharoitlar yaratilganligini tekshirish (subyektda saqlanganida);
- qimmatli qog'ozlar bilan bog'liq daromadlar va yo'qotishlarni hisobda aks ettirishning haqqoniyligini aniqlash»².

4.3. Ativlarini moliyaviy investitsiyalar tarkibiga kiritilishini to'g'riligini tekshirish

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

Qimmatli qog'ozlar va berilgan qarzar investor uchun moliyaviy investitsiyalar obyekti bo'lib hisoblanadi. O'zbekiston Respublikasi «qimmatli qog'ozlar bozori va fond birjasi to'g'risida»gi qonunga muvofiq qimmatli qog'ozlar mulkiy huquqlarni yoki ularni chiqargan shaxslar va egalari o'rtasidagi qarz munosabatlarini tasdiqlaydigan, dividendlar yoki foizlar ko'rinishida daromad to'lanishini va ushbu hujjatlardan kelib chiqadigan huquqlarni o'tkazib berish imkoniyatlarini nazarada tutuvchi pul hujjatlaridir.

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

² Do'smurotov R. Audit asoslari. Darslik.-T.: 2005, 233, 234 b.

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

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

Qimmatli qog'ozlar ikki guruhga bo'linadi:

Mulkka egalik qilish munosabatlarini ifodalovchi – aksiyalar va paylar.

Kredit munosabatlarini ifodalovchi - obligatsiyalar, oddiy va o'tkazma veksellar, depozit va jamg'arma sertifikatlar, ipoteka va boshqalar.

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

Keyingi bosqich qimmatli qog'ozlarning nominal qiymatini haqiqiy xarajatlar bilan taqqoslashdan iborat. Qimmatli qog'ozlarni buxgalteriya hisobining schyotlariga kirim qilishda savol tug'iladi: qimmatli qog'ozlarni hisobga qanday bahoda qabul qilish kerak? Bu erda qimmatli qog'ozlarni hisobda ifodalashni xalqaro standartlarini o'z ichiga olgan xalqaro amaliyotni ham, milliy qonunchilikni ham ko'rib chiqish zarur. Natijada qimmatli qog'ozlarni hisobda ifodalashga imkoniyat yaratadigan yagona uslubiy asosni yaratmoq darkor. Investorlarning bozordagi faoliyati va maqsadlari bo'yicha farq qiladigan turli ko'rinishdagi qimmatli qog'ozlarni hisobda aks ettirish uslubiyotining birlashuvi investitsion portfelni tahlil qilishga yagona yondashish va foydalanuvchilarni o'z vaqtida va obyektiv ma'lumot bilan ta'minlash imkoniyatini yaratadi.

«Audit jarayonida subyekt tomonidan sotib olingan boshqa qimmatli qog'ozlar moliyaviy investitsiyalar tarkibiga to'g'ri kiritilganligini aniqlash lozim. Moliyaviy investitsiyalarning juda zarur tavsiflaridan biri uni qo'yish muddati hisoblanadi. Investitsiyalarni qo'yish muddati - qo'yilgan pul yoki aktiv uning egasiga qaytish muddati deb e'tirof etiladi. Ba'zi-bir qo'yilmalar bo'yicha ushbu muddat aniq belgilangan, ba'zilariga esa - yo'q. Bunday vaziyatda subyekt ushbu investitsiyalar bo'yicha qaysi muddatgacha egalik qilishini o'zi belgilaydi.

Shuning uchun investitsiyalarni qisqa va yoki uzoq muddatligiga ishonch hosil qilish maqsadida, subyektning tegishli lavozimidagi mas'ul shaxslar (iqtisodchi,

moliyachi va buxgalter) subyekt tomonidan chiqarilgan moliyaviy investitsiyalar mustahkamligi ta'minlanishining va ushbu masala yuzasidan shartnoma yoki boshqa majburiyatlarga muvofiq boshqa subyektlar tomonidan qo'yilgan aktivlariga to'g'ri keluvchi foyda taqsimlanishidagi kutilayotgan miqdorini barcha masalalarini ishlab chiqishlari lozim. Auditor investitsiyalarni baholashda qaysi usuldan foydalanilayotganini va subyektning hisob siyosatini hisobga olgan holda tanlangan variantga mos kelishini tekshirishi lozim. Investitsiyalarni amalga oshirishga doir xarajatlar hujjatlar bilan tasdiqlanishi va tahliliy hisobda aks ettirilishi lozim. Ayrim moliyaviy investitsiyalar qiymati yo'lxat va mulk egaligini tasdiqlovchi boshqa hujjatlar bilan tasdiqlanishi mumkin»¹. Investor qimmatli qog'ozlarga qilingan investitsiyalarni buxgalteriya hisobini 21-sonli «Xojalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xojalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlarining rejasi» buxgalteriya hisobining milliy standartiga asosanifodalaydi va qimmatli qog'ozlarni qiymatini avvalambor sotib olish qiymatida va sotish davrigacha ularni narxini nominal narxgacha yetkazadi. Shuningdek, schyotlardagi qimmatli qog'ozlar qiymatini o'zgarish mezonlarini aniqlab olish zarur bo'ladi. Ammo, 12-sonli «Moliyaviy investitsiyalarni hisobi» nomli buxgalteriya hisobining milliy standarti va 39-sonli «Moliyaviy instrumentlar» nomli xalqaro moliyaviy hisobot standartida asosiy mezonlardan biri ehtiyotkorlik tamoyili bo'lib, u qimmatli qog'ozlarni mavjud baholardan «eng kami»¹ va «xaqiqiy bozor qiymati»² bo'yicha hisobga olish zaruriyatini keltirib chiqaradi.

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

Obligatsiyalar uchun esa bu – nominal qiymat va joriy bozor bahosi. Obligatsiyalarni muomalada bo'lishi ularning nominal qiymati bilan bog'liq, negaki ularning qoplanish muddati yaqinlashgani sari (boshqa shart-sharoitlar o'zgarmagan holda, masalan, emitentning barqarorligi va hokazo) uning bozor qiymati nominalga yaqinlashib boradi. Aksiya va obligatsiyalar uchun ikki baho bo'lishining muhimligi tahlil qilish va boshqarish masalalari bilan bog'liq – ular orasidagi farq ma'lum vaqt mobaynida amalga oshirilmagan daromad miqdorining mohiyatidan iborat. Shunday qilib, tadqiqot natijasida qimmatli qog'ozlar qiymatini uch xil bahoda ifodalash asoslangan: xaqiqiy, nominal va bozor qiymatlarida. Xalqaro amaliyot qimmatli qog'ozlar hisobi uchun ikki xil bahoni qo'llashni belgilab beradi: eng pastki xaqiqiy tannarx yoki bozor qiymati bo'yicha. Eng past qiymat bo'yicha baholash usuli hisobotda harid qilishning xaqiqiy qiymati yoki joriy bozor narxlarini qay biri kichik bo'lsa, ana shunisi orqali aks ettirishni ko'zda tutadi. Mazkur baholash usuli ham harid qilingan qarzli qimmatli qog'ozlarni nominal qiymatini aniqlashga imkon bermaydi va aksiyalarning investorga tegishli bo'lgan qismida emitent–kompaniyani xususiy kapitali miqdorini aniqlab bera olmaydi.

¹ Ilxamov Sh.I. Investitsiya faoliyatida buxgalteriya hisobi va audit // Diss. - T. 2005.

¹ O'zbekiston Respublikasi buxgalteriya hisobining milliy standartlari.-T.: 2003 , 117 b, 13.2 band.

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

4.4. Moliyaviy investitsiyalar harakati bilan bog'liq muomalalarni hujjatlardarasmilashtirilishini tekshirish

Moliyaviy investitsiyalarni hisobga olishda qo'llaniladigan dastlabki hujjatlarning rasmiylashtirilishini tekshirishda shuni hisobga olish zarurki, qimmatli qog'ozning o'zi - qat'iy shakldagi hujjat bo'lib, uning shakli va majburiy rekvizitlari qimmatli qog'ozlarning ma'lum turlari uchun qonunchilik bilan belgilangan talablarga mos kelishi lozim. Qimmatli qog'ozlarda majburiy rekvizitlarning yo'qligi yoki qimmatli qog'ozning belgilangan shaklga mos kelmasligi uning yaroqsizligidan dalolat beradi. Shuning uchun auditor qimmatli qog'ozlar blankalarini shaklan tekshirish bilan birga, mohiyatan ham tekshiruvdan o'tkazadi. Shuningdek, qimmatli qog'ozlar qiymat ko'rsatkichlari arifmetik tekshiruvdan ham o'tkazilishi zarur.

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

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

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

Debet 9690 - «Moliyaviy faoliyat bo'yicha boshqa xarajatlar», Kredit 0610 - «Qimmatli qog'ozlar».

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

Debet 0610 - «Qimmatli qog'ozlar»,

Kredit 9590 - «Moliyaviy faoliyat bo'yicha boshqa daromadlar».

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

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

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

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

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

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

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

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

Qisqa muddatli investitsiyalar bozor qiymati bo'yicha hamda harid qiymati va bozor qiymati kabi ikki qiymatning eng kami bo'yicha hisobga olinishi kerak. Agar qisqa muddatli moliyaviy investitsiyalar, harid va bozor qiymatlaridan eng kami bo'yicha hisobga olinadigan bo'lsa, uning balansdagi qiymati, umuman barcha investitsiyalar qiymati asosida yoki investitsiyalar turlari bo'yicha yoxud alohida investitsiyalar asosida

aniqlanadi. Auditor bundan tashqari, qisqa muddatli investitsiyalar balans qiymatining kamayishi va ko`payishi qay tarzda aks ettirilganiga e'tiborini jalb qilishi lozim. Qisqa muddatli investitsiyalarni bozor qiymati bo'yicha hisobga oluvchi xojalik yurituvchi subyekt, hisob siyosatida investitsiyalar balans qiymatining kamayish yoki ko`payishini daromad yoki xarajat sifatida aks ettiradi.

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

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

Auditor, uzoq muddatli moliyaviy investitsiyalarni qayta baholash natijasida paydo bo`ladigan qo`shimcha miqdor xususiy kapitalga qayta baholashdan kelgan daromad sifatida qo`shilishi kerakligini e'tiboridan chetda qoldirmasligi lozim. Moliyaviy investitsiyalar qiymati kamaygan taqdirda, kamayish miqdori xususiy kapitalda aks ettirilgan o`sha investitsiyalarni oldingi baholash qiymati hisobidan amalga oshiriladi. Agar, moliyaviy investitsiyalar qiymatini kamayishi miqdori, ilgari qayta baholashdan olingan daromad miqdoridan kam bo`lsa, bu tafovut xarajat sifatida hisobga olinishi lozim. Qiymati pasaytirilgan investitsiyalarni qo`shimcha baholash miqdori, mazkur investitsiyalardan kelgan zarar qoplangandan so`ng, xususiy kapital ko`payishiga kiritiladi.

4.5. Moliyaviy investitsiyalar bo'yicha moliyaviy natijalarni tekshirish

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

«Mahsulot ishlab chiqarish va sotish xarajatlarning tarkibi... to`g`risidagi Nizom» da «Sarflangan (qimmatli qog`ozlarga, shuba subyektlarga va h.k.larga) mablag`larni qayta baholashdan olingan daromadlar»¹ ni qayta baholashdan ko`rilgan zararlar qimmatli qog`ozlarga qilingan investitsiyalar va shu'ba

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

subyektlarga berilgan mablag`larni har chorakda (yilda) qayta baholash, ya'ni ularni balansda bozor bahosi bo`yicha aks ettirish tavsiya etiladi. Ammo, bunday hisob yuritish siyosatiga qimmatli qog`ozlar bozori keng rivojlanganda erishilib, bozor qiymati haqida muntazam axborotlar mavjud sharoitda bo`lishi mumkin.

Auditor sotib olingan qimmatli qog`ozlardan tashqari subyektning o`zida chiqarilgan qimmatli qog`ozlar saqlanishi ham mumkinligini bilishi zarur. Bunday qimmatli qog`ozlar o`z jamoasi a'zolariga sotilguncha yoki birjaga berilgunga qadar 006-«qat'iy hisobot blankalari» degan balansdan tashqari schyotda hisobga olinadi.

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

Debet 8620 - «Sotib olingan xususiy aksiyalar - imtiyozli»,

Kredit 5000 - «Kassadagi pul mablag`larini hisobga oluvchi schyotlar».

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

Debet 5000 - «Kassadagi pul mablag`larini hisobga oluvchi schyotlar»,

Debet 5100 - «Hisob-kitob schyotidagi pul mablag`larini hisobga oluvchi schyotlar»,

Debet 5200 - «Chet el valutasidagi pul mablag`larini hisobga oluvchi schyotlar»,

Kredit 9220 - «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi».

- qimmatli qog`ozlarning xarid bahosiga:

Debet 9220 - «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi», Kredit 5610 - «Pul ekvivalentlari» (turlari bo`yicha).

- ikkilamchi sotish qiymatining xarid bahosidan oshgan qismiga: Debet 9220 - «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi»,

Kredit 9590 - «Moliyaviy faoliyatning boshqa daromadlari».

Agar harid qiymati ikkilamchi sotish qiymatidan yuqori bo`lsa, u holda: Debet 9690 - «Moliyaviy faoliyat bo`yicha boshqa xarajatlar»,

Kredit 9220 - «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi».

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

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

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

Debet 5100 - «Hisob-kitob schyotidagi pul mablag`larini hisobga oluvchi schyotlar»,

Debet 5200 - «Chet el valutasidagi schyotlarni hisobga oluvchi schyotlar», Kredit 9520 - «Dividendlar ko`rinishidagi daromadlar» yoki,

Kredit 9530 - «Foizlar ko`rinishidagi daromadlar».

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

- subyekt ushbu daromadlarni olish huquqiga ega;
- daromadlar summasi aniqlangan bo`lishi mumkin;
- muayyan muomala natijasida subyekt iqtisodiy manfaatining ko`payishiga ishonch bo`lganida.

Subyektning moliyaviy investitsiyalardan olgan barcha daromatlari soliqqatortish maqsadida ikkita guruhga bo`linadi:

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

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

O`zbekiston Respublikasi davlat qimmatli qog`ozlari va mahalliy organlar qimmatli qog`ozlari;

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

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

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

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

1.Obligatsiyalar uchun olinadigan foizlar:

Debet 4830 - “Olinadigan foizlar”,

Kredit 9530 - “Foiz ko`rinishidagi daromadlar”.2.Aksiyalar uchun olinadigan dividendlar:

Debet 4840 - “Olinadigan dividendlar”,

Kredit 9520 - “Dividend ko`rinishidagi daromadlar”.

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

1. Qiymat usuli. Ushbu usul qo`llanganda, investor o`z mablag`ini boshqa subyektga dastlabki qiymati bo`yicha qo`yadi. Uning asosiy tamoyillari shundan iboratki, investitsiyalar qiymati shuba tuzilmalarning moliyaviy ahvolidan qat'iy nazar o`zgarmaydi, ulardan olinadigan dividendlar bosh jamiyat daromadi sifatida hisobga olinadi.

Bu usulni quyidagi hollarda qo`llash tavsiya etiladi:

- shuba jamiyatini keyinchalik yaqin kelajakda sotish uchun olingan va uni nazorat

qilish ham vaqtinchalik bo`lganda;

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

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

- investitsiyalarning joriy qiymati shuba jamiyatning xojalik faoliyati natijalariga bog`liqlikda o`zgaradi: u foyda olganda investitsiyalar qiymati oshadi, zarar esa kamayadi;

- bosh jamiyat investitsiyalardan foydani egalik ulushiga mutanosib ravishda aks ettiriladi: uning shuba jamiyatidagi ulushi qancha ko`p bo`lsa, bosh jamiyat balansida investitsiyalar qiymati shuncha ko`p summaga oshiriladi;

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

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

Debet 0620 - «Shuba xojalik jamiyatlariga investitsiyalar» - 28000, Kredit 5110 - «Hisob-kitob raqami» - 28000.

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

Debet 0620 - «Shuba xojalik jamiyatlariga investitsiyalar» - 2640, Kredit 9590 - «Moliyaviy faoliyatdan boshqa daromadlar» - 2640.

5- MAVZU. TOVAR-MODDIY ZAXIRALARI HARAKATI BILAN BOG`LIQ MUOMALALAR AUDITINING USLUBIY MUAMMOLARI

REJA:

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

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

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

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

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

Tovar-moddiy zaxiralarni auditorlik tekshiruvidan o`tkazishning maqsadi- ularning saqlanishi, tejimli va oqilona ishlatilishi, hisobga olishning to`g`ri tashkil etilishini

aniqlashdan iborat. Shuningdek hisobot ko`rsatkichlarining ishonchligini va tovar-moddiy zaxiralar bilan bog`liq muomalalar hisobi va soliqqa tortish uslubining O`zbekiston Respublikasida amal qilayotgan qonunchilik hamda me'yoriy hujjatlarga muvofiqligini aniqlash lozim. Ushbu maqsadga muomalalar mohiyatini, hamda nazorat tuzulmasi va buxgalteriya hisobi tizimini tekshiruvdan o`tkazish va risklarni baholash orqali erishiladi. Zaxiralarni tekshirish, ular hajmi katta bo`lgan subyektlarda auditning asosiy qismi deb qaraladi.

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

5.1-jadval

Tovar-moddiy zaxiralari audit obyektlari

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

Shu bilan birga, sintetik va analitik hisob ma'lumotlarining muvofiqligiga ishonch hosil qilish muhimdir. Moddiy qiymatliklarni ishlab chiqarish xarajatlariga olib borish va ularning baholarini tekshirish, ishlab chiqarishga sarflash me'yorlari va boshqalarni tekshirish zarur. Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga da'vo qo`zg`atishning o`z vaqtidaligi va to`g`riligi hamda yo`ldagi (subyektga yetib kelmagan) materiallar qoldig`ining haqqoniyligini ham tekshirish kerak.

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

- zaxiralarning haqiqatda mavjudligi;
- zaxiralar bilan bog`liq barcha muomilalarning bugalteriya hisobi schyotlarida

to'liq va to'g'ri aks ettirilganligi;

- barcha zaxiralar subyekt mulki ekanligi, ya'ni ularga mulkiy huquq mavjudligi, qarz sifatida aks ettirilgan summalar esa majburiyat ekanligi;
- zaxiralarni va ular bilan bog'liq majburiyatlarni baholashning to'g'riligi;
- tovar-moddiy zaxiralarni hisobga olish tamoyillari to'g'ri tanlanilganligi va qo'llanilishining to'g'riligi.

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

- moddiy qiymatliklarni qabul qilish, hisobga olish, saqlash va berishga aloqador me'yoriy hujjatlar;
- hisob siyosati to'g'risidagi buyruq;
- tovar-moddiy zaxiralar bilan bog'liq muomalalarni rasmiylashtirishga doir dastlabki hujjatlar;
- tashkiliy-huquqiy hujjatlar va materiallar;
- tovar-moddiy zaxiralarni hisobga olishga doir buxgalteriya hisobi registrlariva buxgalteriya hisobotlari;
- moddiy javobgar shaxslar bilan to'liq moddiy javobgarlik to'g'risida tuzilgan shartnoma.

Auditor tekshiruv mobaynida tekshiruvning ushbu sohasi bo'yicha tanlangan hisob yuritish usullari va uslublari to'g'risida axborotga ega bo'lishi lozim. 4-sonli

«Tovar-moddiy zaxiralar» nomli buxgalteriya hisobi milliy standarti talablariga muvofiq subyektning hisob yuritish siyosati to'g'risidagi buyrug'ida tovar-moddiy qiymatliklarni hisobga olishning uslubiy jihatlari, xususan quyidagilar haqidagi axborotlar aks ettirilishi lozim:

- asosiy vositalar bilan inventar va xojalik ashyolari o'rtasidagi chegaralar;
- tovar-moddiy qiymatliklarni sotib olish (tayyorlash) ni hisobga olish;
- tovar-moddiy qiymatliklarni ularning turlari bo'yicha hisobdan o'chirish mobaynida baholash usullari.

Mijoz-subyekt rahbariyati, u yoki bu hisob yuritish tamoyili moliyaviy natijagata'sir qilishini bilsada, hisob siyosatiga kiritilgan ma'lumotlarning zarurligiga ko'p hollarda yetarli ahamiyat bermaydi. Mana shuning oqibatida har xil qoidabuzarliklar kelib chiqadi. Ulardan eng ko'p tarqalgani tanlangan hisob yuritish usullariga yoki ularni qo'llashda izchillikka rioya qilinmasligi hisoblanadi.

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

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

O'rganish jarayonida moddiy qiymatlikdarni qabul qilish, saqlash va berishga aloqador xodimlarning moddiy javobgarliklarini tashkil etishga maxsus e'tibor

qaratiladi. Xodimlarning huquq va burchlari, ularning ish tartibi, qiymatliklarni qabul qilish va berish, hamda ularni hujjatlashtirish tartibi, omborlarda natural o'lovlarda hisobni yuritish, buxgalteriyaga hisobotlarni taqdim etish muddatlari ko'rsatilgan standartlar yoki yo'riqnomalarni ishlab chiqish va moddiy javobgar shaxslarga taqdim qilish moddiy qiymatliklarni saqlashni ta'minlashning muhim shartlaridan biri hisoblanadi.

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

- tayyor mahsulotlarni tayyorlash mobaynida xomashyolarni almashtirish;
- xomashyo va materiallarni topshiruvchilarning og'irlikdan urib qolishi, namligini oshirib ko'rsatish va ularning navlarini pasaytirish;

tayyor mahsulotlarni haridorlarga jo'natish mobaynida o'lovdan, hisobdan va tarozidan urib qolishlar;

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

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

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

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

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

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

Tezkor va xizmat yuzasidan uzatiladigan axborotlar ham auditorlik tekshiruvning obyektini hisoblanadi. Masalan, kelgan yuklarni hisobga olish jurnalidan moddiy qiymatliklarning assortimenti va etkazib berish muddatlari to'g'risidagi ma'lumotlarni mol etkazib beruvchilar bo'yicha olish mumkin. Auditor bunday hisobning mijoz-subyektida qanday tashkil etilganligini o'rganadi. Xususan, har bir mol etkazib beruvchi

bo'yicha shartnomada materiallarning etkazib berilish muddatlari va assortimenti ko'rsatilayotganligi, hamda haqiqatda olingan materiallarning assortimenti, olinish sanasi ko'rsatilgan holda qabul qilinganligi tekshiriladi. Operativ hisobda keltirilgan axborotlarning ishonchligini aniqlash uchun auditor ularni buxgalteriya hisobida aks ettirilgan ma'lumotlar bilan taqqoslaydi. Kelayotgan yuklarni hisobga olish jurnali va mol etkazib berish shartnomalarini hisobga olish kartochkalaridagi yozuvlar bo'yicha auditor tekshirilayotgan davr ichida qanday mol etkazib berishlar amalga oshirilganligini aniqlashi mumkin.

Agar moddiy qiymatliklar jismoniy shaxslardan yoki yuridik shaxs huquqiga ega bo'lmagan tadbirkorlardan naqd pulga sotib olingan bo'lsa, auditor harid dalolatnomalarining mavjudligi va to'g'ri rasmiylashtirilganligiga e'tibor qaratadi. Harid dalolatnomasida quyidagi majburiy rekvizitlar bo'lishi lozim: sotuvchining pasport ma'lumotlari, moddiy qiymatliklarning nomi, miqdori va qiymati.

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

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

6010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (joriy qismi) va 7010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (uzoq muddatli qismi) bo'yicha sintetik hisob registrlari ma'lumotlari, hamda omborxonalarining kirim hujjatlari bo'yicha auditor olingan materiallarning miqdorini va yuklarni qabul qilishning to'g'ri rasmiylashtirilishini aniqlaydi. Buning uchun mol yetkazib beruvchilarning puli to'langan schyotlari va boshqa to'lov hujjatlarini kirim orderlari, qabul qilish dalolatnomalari, hamda omborxona hisobi kartochkalaridagi yozuvlar bilan taqqoslaydi.

Moddiy qiymatliklarning to'liq kirim qilinganligini tekshirishda auditor mol yetkazib beruvchilarning hisobga olinmagan schyotlarini aniqlash maqsadida, mol yetkazib beruvchilardan kreditor qarzlarning haqqoniyligiga e'tibor qaratadi. Buning uchun u buxgalteriya hisobi registrlaridagi yozuvlarni taqdim qilingan schyotlar, shartnomalar va mol yetkazib beruvchilarga to'langanlik to'g'risidagi pul hujjatlari ma'lumotlari bilan solishtiradi.

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

Moddiy qiymatliklarning to'liq kirim qilinganligini tekshirishda ichki hujjatlar mol yetkazib beruvchilarning kuzatib boruvchi hujjatlari bilan solishtiriladi. Auditor olingan moddiy qiymatliklar sifati va miqdoridagi tafovutlarning dalolatnomalar bilan to'g'ri

rasmiylashtirilganligi va mol yetkazib beruvchilarga yoki transport tashkilotlariga (masalan, avtobaza, temir yo`l kompaniyasi) o`z vaqtida da'vo qo`zg`atilganligini o`rganadi. Ayrim hollarda bunday tafovutlar moddiy qiymatliklarni o`zlashtirish va kamomadni yashirish maqsadida qalbaki dalolatnomalarni rasmiylashtirish oqibatida yuzaga kelishi mumkin.

5.3. Tovar-moddiy zaxiralarni inventarizatsiyadan o`tkazish tartibi, sifativa to`liqligini tekshirish

Tovar-moddiy zaxiralarini inventarizatsiyadan o`tkazish tartibi 19-son BHMS¹ da belgilab berilgan. Unga ko`ra, inventarizatsiyaning asosiy maqsadi mol-mulkning haqiqatda mavjudligini aniqlash, haqiqatda mavjud mol-mulkni buxgalteriya hisobi ma'lumotlari bilan qiyoslash, majburiyatlar hisobda to`g`ri aks ettirilganligini tekshirishdir.

Joylashgan yeri va barcha turdagi moliyaviy majburiyatlaridan qat'iynazar, xojalik yurituvchi subyektning barcha mol-mulki inventarlanishi kerak.

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

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

Quyidagi hollarda inventarizatsiya o`tkazilishi shart:

- mol-mulk ijaraga berilganda, sotib olinganda, sotilganda, shuningdek, davlat subyektiga o`zgartirilgan (davlat tasarrufidan chiqarilgan) chog`da qonunchilikda nazarda tutilgan hollarda;
- yillik moliyaviy hisobotni tuzish oldidan, inventarizatsiya hisobot yilining 1-oktabridan kechiktirmay o`tkaziladigan mol-mulkdan tashqari.

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

4-son BHMS¹ ga binoan tovar-moddiy zaxiralar bir yilda kamida bir marta inventarizatsiya qilinadi. Pul mablag`lari, pul hujjatlari, boyliklar va qat'iy hisobdagi blanklar oyda bir marta, yonilg`i-moylash materiallari, oziq-ovqat mahsulotlari - har chorakda, qimmatbaho metallar - tarmoq yo`riqnomalariga muvofiq inventarizatsiya qilinadi.

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

- asosiy vositalar va tovar-moddiy boyliklar qayta baholanganda;
- moddiy javobgar shaxslar almashganda (ishlarni qabul qilish - topshirish kunida);
- o`g`irlik yoki suiiste'mol, shuningdek, boyliklarni ishdan chiqarish faktlari aniqlanganda;

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

- xojalik yurituvchi subyekt tugatilganda (qayta tashkil etilganda) tugatish(ajratish) balansini tuzish oldidan va qonunchilikda nazarda tutilgan boshqa hollarda.

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

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

Inventarizatsiyani o`tkazish uchun xojalik yurituvchi subyektlar tarkibida:

- xojalik yurituvchi subyekt rahbari yoki uning o`rinbosari (komissiya raisi);
- bosh buxgalter;
- boshqa mutaxassislar (muhandislar, iqtisodchilar, texniklar va hokazolar)

bo`lgan doimiy ishlaydigan inventarizatsiya komissiyalari tuziladi.

Inventarizatsiya komissiyasi tarkibiga xojalik yurituvchi subyektning ichki audit vakillari kiritilishi mumkin. Ishlar hajmi katta bo`lganda mol-mulk va moliyaviy majburiyatlarni inventarizatsiyani bir vaqtda o`tkazish uchun tarkibida:

- inventarizatsiyani tayinlagan xojalik yurituvchi subyekt rahbarining vakili (komissiya raisi);

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

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

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

Doimiy ishlaydigan va ishchi inventarizatsiya komissiyalarining shaxsiy tarkibini xojalik yurituvchi subyekt rahbari tasdiqlaydi.

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

¹ 4-sonli «Tovar-moddiy zaxiralar» nomli BHMS. O`zbekiston Respublikasi Adliya vazirligida 1998-yil 28-avgutsdaro`yxatga olingan.

Doimiy ishlaydigan inventarizatsiya komissiyalari:

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

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

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

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

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

- boyliklar kamomadi yoki ularni shikastlashga, shuningdek, boshqa buzilishlarga yo'l qo'ygan shaxslardan olingan tushuntirishlarni ko'rib chiqadi va aniqlangan kamomadlar hamda boyliklarni shikastlashdan ko'rilgan talafotlarni bir izga solish tartibi to'g'risida taklif beradilar.

Ishchi inventarizatsiya komissiyalari:

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

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

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

quyidagi hollarda:

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

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

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

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

Inventarizatsiya komissiyalari a'zolari tovarlar, materiallar va boshqa boyliklar kamomadi va ishlatib yuborgani yoki ortiqcha chiqqanini yashirish maqsadida ro'yxatga boyliklarning haqiqatdagi qoldiqlari to'g'risida ataylab noto'g'ri ma'lumotlarni

kiritganlik uchun belgilangan tartibga muvofiq javobgarlikka tortiladilar. Mol-mulkning haqiqatdagi mavjudligini tekshirishni boshlashdan oldin inventarizatsiya komissiyasi inventarizatsiya paytidagi eng so`nggi kirim-chiqim hujjatlarini yoki moddiy vositalar va pul mablag`lari harakati to`g`risidagi hisobotlarni olishi kerak.

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

6-MAVZU. MAHSULOT (ISH, XIZMAT)LAR ISHLAB CHIQRISH, TANNARX HISOBLASH VA SOTISH BILAN BOG`LIQ MUOMALALAR AUDITINING USLUBIY MUAMMOLARI

REJA:

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

6.2. Mahsulot tannarxiga kiritiladigan xarajatlar auditi

6.3. Davr xarajatlari auditi

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

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

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

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

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

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

- yuk xatlari, talabnomalar, materiallarni cheklab olish haritalari;
- buyurtma-varaqalar (zakaz-naryad);
- ish vaqtini hisobga olish tabellari;

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

Bosh kitob va boshqalar.

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

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

2. O`zbekiston Respublikasi Soliq Kodeksi 2008 yil..

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

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

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

6. 21-sonli «Xojalik yurituvchi subyektlar moliyaviy-xojalik faoliyatining buxgalteriya hisobi hisobvaraqlar rejasi va uni qo`llash haqida yo`riqnomalar». 2002-yil 9-sentyabrda 103-son bilan O`zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va 2002-yil 23-oktyabrda 1181-son bilan Adliya vazirligi tomonidan ro`yxatga olingan.

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

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

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

10. O`zbekiston Respublikasi Auditorlik faoliyatining milliy standartlari. -T.: O`BAMA-2004.

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

Auditor ishlab chiqarish xarajatlari hisobi, davr xarajatlari va moliyaviy faoliyat bo`yicha xarajatlar tizimini yoppasiga o`rganib chiqadi. Lekin, auditning yuqoridaqayd etilgan maqsadi - ishlab chiqarish xarajatlari hisobi, davr xarajatlari va moliyaviy faoliyat bo`yicha xarajatlar auditini bajarishga kirishishdan avval, ishlab chiqarish va xarajatlar jarayoni bo`yicha ichki nazorat tizimining kuchli va zaif

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

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

6.1-jadval

Ishlab chiqarish xarajatlari, davr xarajatlari va moliyaviy natijalar auditining obyektini

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

Auditor, auditni rejalashtirishda auditorlik tekshiruvini o`tkazish bosqichlarini taqdim etish, ma'lumotlarni olish uchun muayyan manbalarni va auditorlik

tavakkalchiligini aniqlashi lozim. Shuning uchun audit dasturini tayyorlash foyda beradi. Bunday dastur namunasi quyidagi 6.2-jadvalda keltirilgan.

6.2-jadval

Ishlab chiqarish xarajatlari auditining dasturi

Tekshirilayotgan subyekt Audit davri

Odam-soat miqdori Auditorlik guruhi rahbari Auditorlik guruhi tarkibi

Rejalashtirilgan auditorlik tavakkalchiligi Rejalashtirilgan ahamiyatlilik darajasi

T. r.	Audit bo'limlari bo'yicha auditorlik muolajalar ro'yxati	o'tkazish davri	Ijrochi	Auditorning ishchi hujjatlari	Izoh
1	2	3	4	5	6
1.	Ishlab chiqarishga oid moddiy xarajatlar bo'yicha hisob registrlari ma'lumotlarini tekshirish va ularni Bosh kitob schyotlari bilan solishtirish			Ishlab chiqarish moddiy xarajatlari to'g'risida hisobot, jurnal-orderlar, mashinogram-malar	
2.	Ishlab chiqarishga oid mehnatga haq to'lash xarajatlari hisobi bo'yicha hisob registrlari ma'lumotlarini tekshirish va Bosh kitob ma'lumotlari bilan solishtirish			Ish haqini hisobga olish tabeli, hisob-kitob qaydnomalari, jurnal-orderlar, mashinogrammalar	
3.	Ishlab chiqarishga oid ijtimoiy sug'urta ajratmalari bo'yicha hisob registrlari ma'lumotlarini tekshirish va ularni Bosh kitob schyotlari bilan solishtirish			Ijtimoiy sug'urta ajratmalari hisobi, mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-kitob qaydnomalari, jurnal-orderlar, mashinogrammalar	
4.	Asosiy vositalar va ishlab chiqarishga oid nomoddiy aktivlar eskirishi bo'yicha hisob registrlari ma'lumotlarini tekshirish va ularni Bosh kitob schyotlari bilan solishtirish			Asosiy vositalar eskirishining hisobi, nomoddiy aktivlar eskirishining hisobi	
	Ishlab chiqarishga oid boshqa xarajatlar bo'yicha hisob registrlari ma'lumotlarini tekshirish va Bosh kitob schyotlari bilan			Buxgalteriya hisobi, jurnal-orderlar	
6.	Davr xarajatlari bo'yicha hisob registrlarini tekshirish va ularni Bosh kitob schyotlari bilan solishtirish			Shartnomalar, schyot-fakturalar, talabnomalar, yuk xatlari, bajarilgan ishlar bo'yicha dalolatnomalar	
7.	Moliyaviy faoliyat xarajatlari bo'yicha hisob registrlarini tekshirish va ularni Bosh kitob schyotlari bilan solish-tirish			Shartnomalar, foiz to'lovlari bo'yicha jadvallar, valutilarni amaldagi kursi bo'yicha hisoblar	
8.	Ishlab chiqarish xarajatlari, davr xarajatlari va moliyaviy faoliyat bo'yicha xarajatlarni inventarizatsiya qilish			Inventarizatsiya qaydnomalari, inventarizatsiya dalolatnomalari	
9.	Subyektda ishlab chiqarish xarajatlari, davr xarajatlari va moliyaviy faoliyat bo'yicha xarajatlarni inventarizatsiya natijalar-ning tekshirish			Inventarizatsiya qaydnomalari, ishlab chiqarish moddiy xarajat-lar bo'yicha hisobotlar, jurnal-orderlar, mashinogrammalar	
10.	Xomashyo va materiallar kirimi ro'yxatlarini tayyorlash: xomashyo va materiallar kelib tushishi bo'yicha hujjatlar to'g'ri tuzilganligini tas-diqlash			Shartnomalar, schyot-fakturalar, qabul qilish-topshirish dalolatnomalari, hisob registrlari, Bosh kitob	

11.	Xomashyo va materiallar xarajatlanishi va sotilishi bilan bog`liq moliyaviy natijalar va soliqqa solish to`g`ri shakllanganligini tahlil qilish		Xomashyo va materiallarni ro`yxatga olish daftari, soliqlar bo`yicha hisoblar
12.	Sotib olingan xomashyo va materiallar bo`yicha QQS to`g`ri hisoblanganligini tekshirish		Soliqlar bo`yicha hisoblar, qabul qilish-topshirish dalolatnomalari, yuk xatlari, jurnal-orderlar, Bosh kitob
13.	Asosiy vositalar va nomoddiy aktivlar bo`yicha eskirish to`g`ri hisoblanganligini tekshirish		Hisob siyosati, asosiy vositalar va nomoddiy aktivlar bo`yicha eskirishni hisoblash qayd-nomalari
14.	Eskirish ajratmalari xarajatlarning tegishli schyotlariga to`g`ri o`tkazilganligini tekshirish		Eskirish ajratmalarini taqsim-lash qaydnomalari, 10-sonli jurnal-order va boshqa hisob registrlari
15.	Xomashyo va materiallar to`g`ri xarajatlanishi (hisob-dan chiqarilishi) nitekshirish		Shartnomalar, schyot-fakturalar, yuk xatlari, hisobdan chiqarish dalolatnomalari, materiallarni hisobga olish varaqalari, Bosh

Shunday qilib, mahsulot ishlab chiqarish xarajatlari auditi xarajat kalkulyatsiya moddalarini bo`yicha ishlab chiqarish turlari, xarajatlarning vujudga kelish joylari, mahsulot turlari bo`yicha o`tkaziladi.

6.2. Mahsulot tannarxiga kiritiladigan xarajatlar auditi

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

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

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

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

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

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

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

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

6. Tovarlar, YOMM va boshqa qiymatliklar tabiiy kamayishini hisobdan

o`chirishning to`g`riligi.

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

- ta'sis hujjatlariga muvofiq, qo`shma subyektda ishlab chiqarishda bevosita ishlaydigan chet el fuqarolariga berilgan turar joylar va kommunal xizmatlar uchun to`lovlar;

- xizmat safarida va yo`lda bo`lgan vaqt turar joy ijarasi, xizmat safari joyiga borib qaytish yo`l xarajatlari uchun tasdiqlangan me'yorlar doirasida ishlab chiqarish faoliyati bilan bog`liq chet el xizmat safari xarajatlari.

Asosiy xarajatlar, ishlab chiqarishni tashkil etish va boshqarish xarajatlarining to`g`ri va asoslangan hamda me'yorlarga muvofiqligini tekshiriladi. Mahsulot (ish, xizmat) larning rejadagi va hisobot kalkulyatsiyasining to`g`riligini xarajat moddalari bo`yicha tekshiriladi. Natijada reja va haqiqiy tannarx o`rtasidagi tafovutlarni moddalar bo`yicha taxlil qilinib, tafovutlar sababi aniqlanadi. Xomashyo va materiallarni sarflashning to`g`riligi, baholar to`g`riligini tekshirish metodlari, mahsulot (ish, xizmat) birligiga to`g`ri keladigan xarajat me'yoriga rioya qilinishi tekshiriladi.

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

Xojalik faoliyatidagi faktlarning vaqtinchalik aniqlik tamoyili tannarxni to`g`ri shakllantirish uchun tovar-moddiy zaxira (ish, xizmat) lar qiymatining to`langanlik fakti emas, balki ularni ishlatish (xarajatlash) fakti ahamiyatli ekanini bildiradi. Masalan, auditorga tekshiruv o`tkazish uchun taqdim qilingan hujjatlar mazmunidan ma'lum bo`lishicha, tekshirilayotgan subyekt tomonidan o`tgan yili dekabr oyida keyingi yil uchun ishlab chiqarish binolarining ijara haqi to`langan. Ushbu xarajat shu vaqtning o`zida, ya'ni o`tgan yili dekabr oyida mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxiga olib borilgan. Auditor ushbu xojalik muomalasini asossiz, ya'ni o`tgan yildagi mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxini sun'iy ravishda oshirgan va moliyaviy natijani hamda foyda solig`ini pasaytirgan deb topdi va tuzatish kiritishni tavsiya qildi. Shu bilan birga to`langan ijara haqi keyingi yil davomida umumiy summaning 1/12 qismi miqdorida har oyda xarajatga hisobdan o`chirishi lozimligini tushuntirdi. O`zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to`g`risida» gi qonunning 9-moddasiga muvofiq, subyektda sodir etilgan barcha xojalik muomalalari amalga oshirilayotgan vaqtda yoki amalga oshirilib bo`lingandan so`ng tegishli dastlabki hujjatlar bilan rasmiylashtirilishi lozim. Xarajatlarni hujjatlashtirish tamoyili auditorning xarajatlarni asoslash uchun isbotlovchi hujjatlarning mavjudligi, hamda ushbu muomalalarni buxgalteriya hisobida aks ettirishning to`g`riligini tasdiqlash vazifasini belgilab beradi.

6.3.

Davr xarajatlari auditi

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

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

9410 - «Sotish xarajatlari»; 9420 - «Ma'muriy xarajatlar»;

9430 - «Boshqa operatsion xarajatlar»;

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

ma'muriy-boshqaruv xodimlari mehnatiga haq to'lash va mukofotlash haqidagi Nizom, lavozim maoshlarining belgilangan xarajatlar smetasiga rioya qilinishi ustidan nazoratning ta'minlanishi. Shuningdek, audit jarayonida quyidagi xarajatlarni davr xarajatlariga kiritishning asoslanganligi va o'z vaqtidaligitekshiriladi:

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

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

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

- bojxona tadbirlari uchun to'lovlar;

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

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

- material qiymatliklarni sotib olish va tashib keltirish xarajatlari; belgilangan me'yorlar va boshqaruv tomonidan tasdiqlangan smetalar doirasidagi subyekt faoliyati bilan bog'liq vakillik xarajatlari (shtatda turmaydigan tarjimonlar xizmatiga haq to'lash, ish yuzasidan muzokaralar vaqtida chet ellik vakillarning rasmiy qabulini o'tkazishga doir xarajatlar).

7-MAVZU. HISOB-KITOB, KREDIT MUOMALALARI VA BOSHQA QARZLAR AUDITI

REJA:

7.1. Hisob-kitob, kredit va boshqa qarzlar bo'yicha muomalalar auditining uslubi

7.2. Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitob muomalalari auditi

7.3. Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblar auditi

7.4. Xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar auditi

7.5. Turli debitor va kreditorlar bilan hisob-kitoblar auditi

7.6. Budjet bilan hisob-kitoblar auditi

7.7. Bank kreditlari va bankdan tashqari olingan qarzlar bo'yicha hisob-kitoblar auditi

7.1. Hisob-kitob, kredit va boshqa qarzlar bo'yicha muomalalar auditining uslubi

Bozor iqtisodiyoti sharoitida xojalik yurituvchi subyektlar o'zaro hisob- kitoblarni amalga oshiradilar, ya'ni erkin iqtisodiy munosabatga kirishadilar. Bunda mol yetkazib berish, ish, xizmatlar bajarish va boshqa xojalik muomalalari vujudga keladi. Natijada subyektlar o'rtasida hisob-kitob muomalalarini amalga oshirish jarayoni vujudga keladi. Masalan, mol yetkazib beruvchilar bilan sotib olingan xom- ashyo, material, asbob-uskuna va boshqa tovar-

moddiy boyliklar, haridor va buyurtmachilar bilan ortib jo`natilgan mahsulot, transport tashkilotlari bilan yuklarni tashish, soliq organlari bilan budjetga to`lovlar yuzasidan va h.k. Bulardan tashqari jismoniy shaxslar, xodimlar bilan turli xil hisoblashishlarni amalga oshirish mumkin. Masalan, hisobdor shaxslar bilan safar xarajatlari yuzasidan, kreditga olingan tovar-moddiy boyliklarga to`lovlar yuzasidan va h.k.

Xojalik yurituvchi subyektlar o`rtasidagi hisob-kitoblar asosan naqd pulsiz amalga oshiriladi. Naqd pullar korxonaning xizmat safarlariga, xojalikning maydaxarajatlariga hisobdorlik asosida beriladi. «Korxonaning ba'zi xarajatlari hisobdor shaxslar tomonidan amalga oshiriladi. Korxonaning ayrim xodimlariga xizmat safari xarajatlari, ayrim mayda xojalik xarajatlari uchun kassadan mablag` beriladi. Hisob-kitob muomalalari xodimlar va yollangan shaxslar bilan mehnat haqi bo`yicha, hisobdor shaxslar bilan va boshqa muomalalar bo`yicha xodimlar bilan hisob-kitoblarni o`z ichiga oladi. Bu hisob-kitoblar asosan naqd pul bilan amalga oshiriladi. Shuning uchun ichki hisob-kitoblar ataylab yoki bilmasdan ko`p xato-kamchiliklarga yo`l qo`yiladigan soha bo`lib, auditorlardan tekshiruvda maxsus e'tibor qaratishni talab etadi»¹.

Hisob-kitoblarni auditorlik tekshiruvdan o`tkazishdan asosiy maqsad buxgalteriya hisobidagi ichki hisob-kitob muomalalariga doir debitorlar va majburiyatlar aks ettiriladigan bo`limning ishonchliligi, qo`llanilayotgan hisob va soliqqa tortish uslubiyotining amaldagi me'yoriy hujjatlarga muvofiqligi to`g`risidafikr shakllantirib, quyidagilarni aniqlashdan iborat:

- to`liqligi - barcha muomalalarning buxgalteriya hisobotida aks ettirilganligi, hisobga olinmay qolgan hisob-kitoblar yuqligi;

- mavjudlik - balans tuzish sanasiga ichki hisob-kitoblar (mehnat haqi, hisobdor summalar va boshqalar) bo`yicha majburiyatlar mavjudligi;

- majburiyatlar - ichki hisob-kitoblarga doir majburiyatlar summolari qonuniyligi va to`g`riligi;

- baholashlar - ichki hisob-kitoblarga doir majburiyatlarning me'yoriy hujjatlarga muvofiq ravishda baholanganligi;

- aniqligi - mehnat haqi va undan ushlanadigan summalar, xizmat safari bo`yicha sutkalik xarajatlar summasi va boshqalarning to`g`ri hisoblanganligi, buxgalteriya hisobi ma'lumotlarining sintetik va analitik hisob registrlaridagi ma'lumotlarga mosligi;

- hisob davrining cheklanganligi - ichki hisob-kitoblarga doir barcha majburiyatlar qachon vujudga kelgan bo`lsa, aynan mana shu hisob davrida aksettirilganligi;

Taqdim etish va bayon qilish - ichki hisob-kitoblarga doir majburiyatlarning barchasi hisob va hisobotga oid me'yoriy hujjatlarga muvofiq bayon qilingan, turkumlangan va taqdim qilinganligi.

Ushbu maqsadga erishish uchun auditorlik tekshiruvda quyidagi vazifalar hal etilishi lozim:

- auditor tekshiruv mobaynida hisobot ko`rsatkichlarida jiddiy xatolar yo`qligiga yetarli darajada ishonch hosil qilish;

¹ Umarova M. va boshqalar. Buxgalteriya hisobi. Darslik.-T.: 2004., 95-b.

- dalillarni to'plash uchun har xil manbalardan shakllanadigan axborot bazasidan foydalanish;

- auditor tekshiruvni boshlashdan oldin ichki hisob-kitoblarni tekshirish uchun zarur bo'lgan me'yoriy hujjatlar paketi, sintetik va analitik hisob registrlari va boshlang'ich hujjatlarni jamlash;

- ichki hisob-kitob muomalalarini buxgalteriya hisobida aks ettirish;

- soliqqa tortish bo'yicha belgilangan qoidalarni tartibga soluvchi me'yoriy hujjatlar paketini mijoz-korxonada faoliyatining xususiyatlarini hisobga olgan holda shakllantirish.

Auditor ichki hisob-kitob muomalalarini hisobga oladigan schyotlar bo'yicha sintetik va analitik hisob registrlari korxonada qo'llaniladigan hisob shakliga (jurnal-order, memorial-order, jadval va h.k.) bog'liqligini bilishi kerak. Masalan, buxgalteriya hisobi jurnal-order shaklida yuritiladigan korxonalarda 7-ASK 8-ASK va 10-ACK jurnal-orderlar, jadval-avtomatlashtirilgan (yoki kompyuterlashtirilgan) shaklida – 4210 - «Mehnat haqi bo'yicha berilgan bo'nak», 6510 - «Sug'urta bo'yichato'lovlar», 6710 - «Mehnat haqi bo'yicha xodimlar bilan hisob-kitoblar», 6720 -

«Deponentlangan mehnat haqi», 4220 - «Xizmat safari uchun berilgan bo'naklar», 4230 - «Umumxojalik xarajatlari uchun berilgan bo'naklar», 4290- «Xodimlarga berilgan boshqa bo'naklar», 6870-«Hisobdor shaxslardan qarzlari», 4710 - «Kreditga sotilgan tovarlar bo'yicha xodimlarning qarzlari», 4720-«Berilgan qarzlari bo'yicha xodimlarning qarzlari», 4730 - «Moddiy zararni qoplash bo'yicha xodimlarning qarzlari» va 4790 - «Xodimlarning boshqa qarzlari» schyotlari bo'yicha debet va kredit oborotining mashinogrammalari tekshiriladi.

Hisob-kitob va kredit operatsiyalar auditining asosiy manbasi bo'lib quyidagi me'yoriy va dastlabki hujjatlar hamda buxgalteriya hisobi registrlari hisoblanadi (7.1-jadval).

Hisob-kitob muomalalarining audit manbasi

7.1-jadval

Me'yoriy-huquqiy hujjatlar	
	O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi. 1996 - yil 29 - avgustda tasdiqlangan (2002 - yil 30 -avgust holatiga ko'ra o'zgartirishlar bilan)
	O'zbekiston Respublikasi Soliq Kodeksi. 2008 yil.
	O'zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi qonun. -T., 1996.
	O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonun. -T., 2000.
	O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 1999 -yil 5 -fevraldagi 54-son qarori «Mahsulot (ish, xizmat) larni ishlab chiqarish va sotish bo'yicha xarajatlar tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllanitirish haqidagi Nizom»
	O'zbekiston Respublikasida naqd pulsiz hisob-kitoblarni amalga oshirish to'g'risida Nizom. -T.,2002.
	O'zbekiston Respublikasi hududida banklar tomonidan xojalik yurituvchi subyektlarni qisqa muddatli kreditlashni tashkil etish tartibi to'g'risida Nizom. O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 1999 -yil 16 -martda 675-son bilan ro'yxatga olingan
	O'zbekiston Respublikasi hududida banklar tomonidan xojalik yurituvchi subyektlarni o'rta va uzoq muddatli kreditlashni tashkil etish tartibi to'g'risida Nizom. O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 2000 -yil 8 -fevralda 892-son bilan ro'yxatga olingan
	Tijorat banklari tomonidan fermer xojaliklari hamda kichik va o'rta biznes subyektlarini milliy valutada kreditlash tartibi. O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 2001 -yil 7 - martda 907-son bilan ro'yxatga olingan
	Umumdavlat soliqlarini hisoblash va budjetga to'lash to'g'risida yo'riqnomalar
	Mahalliy soliqlar va yig'imlarni hisoblash va budjetga to'lash to'g'risida yo'riqnomalar.
	Vazirlik, idoralar, korxonalar va tashkilotlar xodimlarini O'zbekiston Respublikasi hududidan tashqariga xizmat safariga yuborilganda xizmat safari xarajatlarini qoplash uchun mablag'lar berish tartibi to'g'risidagi Nizom
	O'zbekiston Respublikasi 21-son «Xojalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xojalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo'llash to'g'risida yo'riqnoma».nomli Buxgalteriya hisobi milliy andozasi (BHMA)
	O'zbekiston Respublikasining boshqa BHMA'lari
	Hisob-kitob muomalalarini hisobga oluvchi dastlabki hujjatlar va hisob registrlari
	Moliyaviy hisobot

Dastlabki hujjatlarni tekshirishda auditor ushbu hujjatlarning belgilangan tartibda tasdiqlangan namunaviy shakllaridan foydalanilganligini ham aniqlashi zarur.

Ichki hisob-kitob muomalalarini auditorlik tekshiruvidan o'tkazish ushbu muomalalarni hisobga olish va ichki nazoratning ahvolini oldindan baholashni nazarda tutadi. Bunda xodimlarni ishga yollash va ishdan bo'shatishda qonunchilikka rioya qilinishini, ro'yxatdagi hisob va nazorat xodimlariga xizmat vazifalarini, ish vaqtini va bajariladigan ishlarni taqsimlash holati; mehnatga haq to'lash, mukofotlash va moddiy

yordam to`g`risidagi nizomlarga rioya qilinishi va ichki nazoratning holatini o`rganganidan so`ng ichki hisob-kitob muomalalarini tekshirish uchun tanlash hajmini aniqlaydi.

7.2. Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitob muomalalari auditi

Xojalik subyektlari har doim ham bevosita o`z kassasidan yoki hisob-kitob schyotidan hisoblashishlarni amalga oshira olmaydi. Bunday hollarda xodimlarga hisobdorlik asosida bo`naklar naqd pullarda beriladi, ular to`lovlarni amalga oshiradilar. Bular ma'muriy xojalik muomala xarajatlari va xizmat safarlari uchun beriladigan bo`naklardir. Ushbu xojalik muomalalari 4220 - «Xizmat safari uchun berilgan bo`naklar», 4230 - «Umumxojalik xarajatlari uchun berilgan bo`naklar» va 6970 - «Hisobdor shaxslarga to`lanadigan qarzarlar» schyotlarida hisobga olinadi.

«Naqd pulsiz hisob-kitob yo`li bilan amalga oshirib bo`lmaydigan mayda ma'muriy-xojalik, operatsion va xizmat safari xarajatlari uchun kassadan korxonada ishchilariga beriladigan pul bo`naklari hisobdor summalar deb ataladi.

Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblar auditining asosiy vazifalari: hisobdor summalar to`g`ri va maqsadli ishlatilganligini tekshirish; xojalik yuritish nuqtai nazaridan qonunga xilof va maqsadga muvofiq bo`lmagan xarajatlarni aniqlash; xizmat safarlari bilan bog`liq xarajatlarni qoplash bo`yicha belgilangan tartibga rioya qilinishini tekshirish»1.

Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblar auditi mazkur obyekt bo`yicha ichki nazorat va hisob tizimining holatini o`rganishdan boshlanadi. Ichki nazorat tizimini baholashda aniqlangan, uning kuchli tomonlari (nazorat barcha test qilinadigan yo`nalishlar bo`yicha amalga oshirilganligi, muomalalar haqqoniyligi, tegishli tarzda ruxsat etilganligi va hisobda aks ettirilganligi), shuningdek, kuchsiz tomonlari (hisobdor shaxslar ro`yxati, hisobdor summalar beriladigan muddatlar va boshqalarning buyruq bilan tasdiqlanganligi) hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblarni batafsil tekshirishda e'tiborga olinadi. Bu muomalalar ko`p hollarda yoppasiga tekshiriladi.

Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblar auditining vazifalari quyidagilardan iborat (7.2-jadval).

7.2-jadval

Hisob-kitoblar auditining vazifalari

Audit vazifalari mazmuni	
	Xizmat safari xarajatlarining qoplanish tartibiga rioya qilinishini aniqlash
	Hisobdor shaxslar tomonidan qilingan xarajatlarning qonuniyligi va maqsadga muvofiqligini aniqlash
	Xojalik xarajatlarining asosligini aniqlash
	Xizmat safari va xojalik xarajatlari yuzasidan korxonada ma'muriyati farmoyishlarining qonuniyligini aniqlash
	Bo`nak hisobotlari va ularga ilova qilingan hisobdor summalarning sarflanganini isbotlovchi hujjatlar (transport chiptalari, mexmonxona va boshqa tashkilotlari pattalari (kvitantsiyalar), olingan moddiy boyliklarning schyotlari, har xil ishlar naqd pul hisobidan bajarilgan shartnomalar) rasmiylashtirilishini tekshirish
	Kassa hujjatlarining (kassir hisobotlari, kassa kirim va chiqim orderlari va ularni qayd qilishdaftarlari) tekshirish
	Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblar bo`yicha analitik va sintetik hisob registrlarining ma'lumotlari (7-ASK.- jurnal-order) ni tekshirish
	Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblarni audit qilishda buxgalteriya hisobi holati bilan tanishishi, hujjatlarning to`g`ri va o`z vaqtida rasmiylashtirilishi, xizmat safarlari va xojalik xarajatlari yuzasidan korxonada rahbarining farmoyishi bor-yuqligi, xodimni bu safarga yuborish va xojalik xarajatlarining asosligini aniqlash

Auditor buxgalteriya xodimlarining ushbu sohadagi, qonunlar va yuqori tashkilotlarning me'yoriy hujjatlaridan xabardorliklariga hamda ularning nusxalari korxonada buxgalteriyasida mavjudligiga ishonch xosil qilishi, shuningdek ushbu me'yoriy hujjatlarga amal qilinish darajasini tekshirishi kerak. Buning natijasida quyidagilar aniqlanishi mumkin:

- ilgari hisobdor pullar yuzasidan qarzi bo`lgan yoki bu pullar yuzasidan hisoblashmagan, hisobot topshirmagan shaxslarga, korxonada haqiqatda ishlamaydigan shaxslarga pul berilmayotganligi;

- navbatdagi mehnat ta'tiliga chiqarish va bir yo`la xizmat safariga yuborish xollari mavjudligi;

- xizmat safari vaqtida mehnat qobiliyatini yuqotib, kasalxonada davolanishda bo`lgan xodimlarga turar joy va kundalik xarajatlari to`lash tartibiga rioya qilinishini, bu muddatning 2 oydan oshmaganligini aniqlash kerak.

Hisobdor shaxslarga bo`naklar berilishining asosligini aniqlash xojalik ehtiyojlari uchun hisobdor summa berish talablariga rioya qilishni tekshirishdan iborat. Bunda auditor hisobini berish uchun bo`nak olgan shaxslar, hamda berilgan bo`naklar summasi va muddatining korxonada rahbari buyrug`iga muvofiqligini aniqlaydi.

Bo`nak berish uchun xizmat safari to`g`risidagi buyruq va xizmat safari guvohnomasi asos bo`ladi. Xizmat safari uchun hisobdor summa berilganligini tasdiqlaydigan kassa chiqim orderlarini tekshirish mobaynida barcha rekvizitlarining to`liq to`ldirilganligiga, xususan, bo`nak berish uchun asosning aks ettirilganligiga e'tibor beriladi. Muayyan hisobdor shaxs tomonidan oldingi olingan bo`nak bo`yicha to`liq hisobot berilganidagina, unga bo`nak beriladi.

Hisobi beriladigan bo`nak berishning asosligini tekshirish amallari kassa muomalalarini tekshirish mobaynida amalga oshirilishi mumkin. Bunda aniqlangan tafovutlar to`g`risidagi axborotlar ichki hisob-kitob muomalalarini tekshirayotgan auditorga beriladi.

Hisobdor shaxslar tomonidan bo`nak hisobotlarining o`z vaqtida taqdim qilinishini tekshirish, bo`nak hisobotlari haqiqatda taqdim qilingan muddatlarni, xizmat safari to`g`risidagi buyruqqa yoki xizmat safari guvohnomasida ko`rsatilgan muddatlarga solishtirish yo`li bilan amalga oshiriladi.

Agar auditor ushbu qoidaga amal qilinmayotganligini aniqlasa, unda 21-son BHMS ning talablariga muvofiq belgilangan muddatlarda qaytarilmagan hisobdor summalarning 9430-«Boshqa operatsion xarajatlar» schyotida aks ettirilishi (Debet 9430, Kredit 4220, 4230) va keyinchalik ushbu summalarning hisobdan chiqarishini tekshirish zarur.

Ayrim korxonalarda xodimlarga go`yo xojalik hamda xizmat safarlari uchun bo`nak ajratilgandek bo`lib, aslida ularning shaxsiy ehtiyojlari uchun pul berilishiga yo`l qo`yiladi. Shuning uchun auditor xodimning xizmat safariga jo`natish guvohnomasi borligini, uning muddatini, yo`l xarajatlarini, amaldagi me`yorlar bo`yicha sutkalik to`lov summasi qanchaligini, hisobdor shaxslar bo`naklar bo`yicha hisobotlarni o`z vaqtida topshirishlari va sarflanmay qolgan mablag`lar qoldiqlarini kassaga topshirishlarini aniqlaydi.

7.3. Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblar auditi

Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar xojalik yurituvchi subyektlar faoliyatida eng ko`p uchraydigan hisob-kitoblardir. Hisob-kitoblar mahsulot yetkazib berish, ishlar bajarish, xizmatlar ko`rsatish shartnomlari bo`yicha bajarilgan majburiyatlar uchun keyin haq to`lash yoki oldindan to`lash tarzida amalga oshiriladi. Xojalik subyektlari o`rtasidagi o`zaro hisob-kitoblar shakllari O`zR. Markaziy banki tomonidan belgilanadi. Unga ko`ra, mulk shaklidan qat'iy nazar barcha xojalik yurituvchi subyektlar o`z majburiyatlari bo`yicha boshqa xojalik subyektlari bilan hisob-kitoblarni, shuningdek, tovar-moddiy boyliklar uchun jismoniy va yuridik shaxslar o`rtasidagi hisob-kitoblar, odatda, bank muassasalari orqali naqd pulsiz tartibda amalga oshirilishi lozim.

Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan bo`ladigan hisob-kitoblarni hisobga olishda 6010 - «Mol yetkazib beruvchi va pudratchilarga to`lanadigan schyotlar» schyotidan foydalaniladi.

Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblarni tekshirish quyidagi asosiy ikki yunalish bo`yicha amalga oshirilishi mumkin:

- olingan tovar-moddiy boylik (ish, xizmat) lar uchun to`lovlar yoki ortib jo`natilgan tovar (bajarilgan ish va xizmat) lar uchun tushgan summalarning to`g`riligini aniqlash;

- tovar-moddiy boyliklarni kiringa olish va hisobdan chiqarishning to'liqligini tekshirish.

«Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar auditining asosiy vazifasi hisob-kitob holati to'g'risidagi ma'lumotlar haqiqiy va qonuniyligi, hisob-kitob va moliyaviy intizomga rioya qilinishi va u korxonaga to'lov qobiliyatiga ta'sirini tekshirish, qarzlarni haqiqiylikni aniqlashdan iborat.

Yuqorida qayd etilgan hisob-kitoblarni tekshirish uchun ma'lumot manbasibo'lib, mahsulot (ish, xizmat) larni yetkazib berishga oid shartnomalar, hisob-kitoblarbo'yicha o'zaro solishtiruv dalolatnomalari, hisob-kitoblarni inventarlash dalolatnomalari, to'lov hujjatlarining nusxalari, 4310 - «Tovar-moddiy boyliklar uchun mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga berilgan bo'naklar», 5010-

«Kassadagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar», 5110 - «Hisob-kitob schyoti», 5200 - «Chet el valutasidagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar», 6010 - «Mol yetkazib beruvchi va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» va boshqa schyotlar bo'yicha hisob registrlari (ro'yxatlar, jurnal-orderlar, mashinogrammalar), Bosh kitob, moliyaviy hisobot va boshqalar hisoblanadi»¹.

Mol yetkazib beruvchilar va haridorlar o'rtasidagi hisob-kitoblar qoidaga ko'pana pulsiz amalga oshiriladi va ular ikki guruhga bo'linadi:

- 1) tovar muomalalari bo'yicha;
- 2) moliyaviy majburiyatlar bo'yicha.

Naqd pulsiz hisob-kitoblarning quyidagi asosiy shakllari mavjud: to'lov topshiriqnomasi, to'lov talabnoma, akkreditiv; inkassa topshirig'i, cheklar va o'zaro talablarni uzishga asoslangan hisob shakli.

Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitob muomalalarni auditdan o'tkazish ham yuqorida bayon qilingan, barcha hisob-kitob muomalalari uchun xos bo'lgan umumiy qoidalariga asosan o'tkaziladi.

Hisob-kitob ma'lumotlarining mosligini tekshirish balans va hisob registrlari ma'lumotlari tengligini aniqlashdan boshlanadi.

Agar hisob-kitob ma'lumotlarini solishtirish amallarini bajarish mobaynida nomuvofiqliklar aniqlansa, auditor ularning katta-kichikligini va vujudga kelish sabablarini aniqlaydi.

Hisob va hisobot ma'lumotlarining o'zaro tengligi aniqlaganidan so'ng, auditor mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblar qoldig'ining haqqoniyligini baholashi kerak. Shu maqsadda u quyidagilarni tekshiradi:

- analitik hisob registrlarida dastlabki hujjatlar va shartnomalarning raqamlari hamda tuzilgan sanalari to'g'risidagi ma'lumotlar mavjudligi;
- analitik hisob registrlarida ko'rsatilgan shartnomalar va dastlabki hujjatlarning haqiqatda mavjudligi (tanlab tekshiriladi);
- dastlabki hujjatlar va hisob registrlaridagi ma'lumotlarning mosligi (tanlab tekshiriladi).

¹ Tulaxodjaeva M.M. va boshqalar. Audit. O'quv qo'llanma.-T.: 2004., 106 b.

Majburiyat summalarining hujjat bilan tasdiqlanmaganlari shubhali qarzdorliklar qatoriga qo`shiladi. Bunday qarzlarning haqqoniyligi hisob-kitoblarni inventarizatsiya qilish (solishtirish dalolatnomasi tuzish) yo`li bilan tasdiqlanadi.

Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarga doir qarzdorliklar haqqoniyligini baholashda ularning vujudga kelish muddatlari, hisob- kitoblar bo`yicha majburiyatlar bajarilishining belgilangan chegara muddati o`tib ketgan, talab qilib undirib olinmagan debitor qarzar bor yoki yo`qligi tekshiriladi.

Hisob-kitoblar bo`yicha inventarizatsiya materiallarini tekshirish mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar qoldiqlarining haqqoniyligini baholashda muhim ahamiyatga egadir.

Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblarga doir muomalalar quyidagi yo`nalishlar bo`yicha tekshiriladi:

- shartnomalar mavjudligi va rasmiylashtirilish holati;
- sotib olingan moddiy qiymatlik (ish, xizmat) lar to`liqligi va to`g`ri kirim qilinganligi;
- moddiy qiymatlik (ish, xizmat) lar uchun o`z vaqtida va to`liq haqto`langanligi.

Auditor dastavval mahsulot yetkazib berish, ish bajarish va xizmat ko`rsatish uchun boshqa xojalik shartnomalarining mavjudligi hamda shartnomalarning to`g`ri rasmiylashtirilganligini aniqlaydi. Shartnomalar amaldagi qonunchilik talablariga mos kelishi lozim.

Auditor dastlabki hujjatlardagi ma'lumotlarni shartnomalar, schyot-fakturalar va loyiha-smeta hujjatlarining ma'lumotlari bilan solishtirish natijasida olingan moddiy qiymatlik (ish, xizmat) larni kirim qilishning to`liqligi, to`g`riligi va o`z vaqtidaligi to`g`risida dalillarga ega bo`ladi.

Dastlabki hujjatlarni tekshirishda barcha hisoblashuv-to`lov hujjatlarida QQS summasining alohida satr bilan ajratib ko`rsatilganligiga va QQS summasining hisob-kitob yo`li bilan ajratib ko`rsatilishiga yo`l qo`yilmasligiga (me'yoriy hujjatlarda belgilangan holatlardan tashqari) e'tibor qaratiladi. Auditor ushbu talablarga rioya qilinishini tekshirish natijasida olingan moddiy qiymatlik (ish, xizmat) lar bo`yicha QQS ni hisobga olishning asoslanganligini tasdiqlovchi dalilga ega bo`ladi. Uningqoplanishi to`langan, kirim qilingan va ishlab chiqarish maqsadlarida ishlatilgan qiymatliklar bo`yicha amalga oshiriladi.

Hisob-kitob hujjatlari xali yetib kelmagan moddiy qiymatlik (ish, xizmat) larni tekshirishda ushbu olingan qiymatlik (ish, xizmat) larning puli to`langan, lekin yo`lda kelayotgan (debitor qarzar) sifatida hisobda turmaganligi aniqlanadi.

Xorijdan olingan import mahsulot (ish, xizmat) lar uchun hisob-kitoblar bo`yicha tekshiruv o`tkazilganda, mulkchilik huquqi o`tgan paytni, moddiy qiymatlik (ish, xizmat) larni kirim qilish sanasiga amalda bo`lgan O`zbekiston Respublikasi Markaziy Bankining valuta kursini va to`lov hujjatlarining to`lanishini, kurs farqlarini, qo`shilgan qiymat solig`i summasini va franko (tovarni haridorga yetkazib berishda transport xarajatlarini qoplash va hisob-kitob qilish) shartlarini aniqlashning to`g`riligi tekshiriladi.

Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar schyotlarining to`lanishini tekshirishda auditor quyidagilarni aniqlaydi:

- qarzlarni qoplash bo`yicha muomalalarning tegishli to`lov hujjatlari (bank

ko`chirmalari va to`lov topshirig`i, o`zaro talablarni hisobga olish dalolatnomalari, cheklar va shunga o`xshash) bilan tasdiqlanganligi;

- to`lov hujjatlarining haqiqiyliigi va to`g`ri rasmiylashtirilganligi (barchamajburiy rekvizitlarining mavjudligi, QQS summasining alohida satr bilan ajratib ko`rsatilganligi, bank shtampi, chet tilidagi hujjatlarning tasdiqlangan tarjimasini va shunga o`xshash);

- to`lov hujjatlari ma'lumotlarining 3110 - «Oldindan to`langan ijara haqi», 3120 - «Oldindan to`langan xizmat haqi», 3190 - «Boshqa oldindan to`langan xarajatlar», 4310 - «Mol yetkazib beruvchi va pudratchilarga berilgan bo`naklar», 6010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to`lanadigan schyotlar» (joriy qismi), 7010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to`lanadigan schyotlar» (uzoq muddatli qismi) schyotlari bo`yicha hisob registrlarining ma'lumotlariga mosligi, ushbu schyotlar bo`yicha hisob registrlari ma'lumotlarining 5110, 5210, 5220, 4310, 4010, 4020, 6310, 4220, 4230, 6870, 4810-4890, 6810, 6820, 6830 va

6890 schyotlar bo`yicha hisob registrlariga mosligi.

Qarzdorliklarning o`zaro hisoblashish tartibida qoplanishini tekshirish natijasida, auditor o`zaro hisob-kitoblar uchun asos (shartnoma, tomonlardan birortasining o`zaro hisob-kitoblar tartibidagi to`lovni amalga oshirish to`g`risidagi iltimosnomasi) mavjudligini, qarz summasi va qoplash sanasini, hamda hisob registrlarida aks ettirishning to`g`riligini aniqlaydi.

O`zaro talablarni hisobga olish, hisob-kitoblarni solishtirish dalolatnomasi va har ikkala tomon ishtirokida tuzilgan o`zaro talablarni hisobga olish to`g`risidagi tomonlardan birortasining xati (arizasi). Dalolatnomalarda majburiy rekvizitlardan tashqari, qarzdorlikni vujudga keltirgan shartnomalar va dastlabki hujjatlar ma'lumotlari, QQS summasi alohida ajratilgan holda ko`rsatilishi lozim. Da'vo muddati o`tib ketgan qarzdorliklar bo`yicha o`zaro talablarni hisobga olishga yo`l qo`yilmaydi.

7.4. Xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar auditi

Haridorlar va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblarni tekshirishning umumiy qismi - qoldiqlar haqqoniyligini baholash va bajariladigan uslubiy amallar mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarni tekshirishga o`xshash.

21- sonli BHMS ga muvofiq, «Jo`natilgan mahsulot, bajarilgan ish va ko`rsatilgan xizmatlar uchun haridor va buyurtmachilar bilan olib boriladigan hisob- kitoblar, 4010 - «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar», 4020

«Olingan veksellar», 6310 - «Xaridorlar na buyurtmachilardan olingan bo`naklar», 9010 - «Mahsulotlar sotishdan olingan daromadlar», 9020 - «Tovarlarni sotishdan olingan daromadlar», 9030 - «Bajarilgan ishlar va ko`rsatilgan xizmatlardan olingan daromadlar», 9110 - «Sotilgan mahsulotlar tannarxi», 9120 - «Sotilgan tovarlar tannarxi», 9130 - «Sotilgan ishlar va xizmatlar tannarxi» schyotlarida hisobga olinadi. Auditor 4010 - «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar», 4020 -

«Olingan veksellar» va 6310 - «Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan bo`naklar» schyotlari bo`yicha hisob yuritish va nazoratning holati hamda qoldiqlarning haqqoniyligini baholash natijasida haridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar bo`yicha muomalalarning ishonchliligini tekshiradi. Bu schyot bo`yicha oborotlarni

tekshirishning muhimligi korxonaga faoliyatini baholaydigan asosiy ko`rsatkich- tovarlar, mahsulotlar, ish va xizmatlarni sotishdan olinadigan daromad ko`rsatkichi bo`yicha axborotlarni shakllantirishi bilan izohlanadi.

Xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblarning auditi mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarning auditiga o`xshash ravishda amalga oshiriladi. Xaridorlar bilan hisob-kitoblarning auditi jarayonida mol yetkazib berish uchun shartnomalar tuzilganligi, Xaridor tomonidan qabul qilingan mahsulotlar uchun korxonaga tegishli bo`lgan summalar (sotish muddatlari, mahsulot sifati va boshqa omillarni hisobga olgan holda) to`g`ri hisoblanganligi, 15 % miqdorida oldindan to`lov amalga oshirilmasdan turib mahsulot berilganligi, 4010 -

«Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan schyotlar», 6230 - «Boshqa kechiktirilgan daromadlar», 6310 - «Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan bo`naklar» schyotlarda ko`rsatilgan Xaridorlar qarzi haqiqiyliги aniqlanadi. Sotilgan mahsulot(ish, xizmat) lar bo`yicha qarzlarning haqiqiyliги, qonuniyligi va ishonchliligi dastlabki hisob-kitob-to`lov hujjatlari, hisob-kitoblarni inventarlash dalolatnomalari va hisob registrlaridagi ko`rsatkichlar asosida tekshiriladi.

Xaridorlar va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblarga doir muomalalarni tekshirishda 4010, 4020 va 6310 schyotlar bo`yicha hisob registrlari ma'lumotlarining Bosh daftar hamda o`zaro aloqador hisob registrlari ma'lumotlari bilan tengligi aniqlanadi. Bunda asosan 4010 schyot debeti bo`yicha yozuvlar 9010 -, 9020, 9030, 9210, 9220 schyotlarning krediti bo`yicha yozuvlar bilan solishtiriladi. Agar qonun yoki oldi-sotti shartnomasida tovarga mulkchilik huquqining maxsus tartibi ko`zda tutilmagan bo`lsa, u holda umumiy qoida bo`yicha mulkiy huquq mol yetkazib beruvchidan Xaridorga tovarni jo`natish vaqtida o`tadi va quyidagi buxgalteriya yozuvi bilan aks ettiriladi:

Debet 4010 - «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar»,

Kredit 9010 - «Tayyor mahsulotlarni sotishdan olingan daromadlar».

Bunday yozuv soliqqa tortish maqsadi uchun qanday hisob tartibi to`lov bo`yicha yoki jo`natish bo`yicha qabul qilinganidan qattiy nazar amalga oshiriladi.

Muomalalarning hujjat bilan asoslanganligini tekshirish mobaynida tovar (ish, xizmat) lar bahosi shakllanishining shartnoma shartlariga muvofiqliги hamda QQS summasi va Xaridorlarga taqdim qilingan schyotlar boshqa elementlarining to`g`riligi aniqlanadi. Xaridorlar tomonidan schyotlarni to`lashning o`z vaqtidaligi va to`liqligi 5110, 5210, 5220, 6310, 7310 schyotlar bilan bog`lanadigan ma'lumotlarni taqqoslash va analitik hisob registrlaridagi yozuvlarni ko`rib chiqish yo`li bilan aniqlanadi.

Xaridor va buyurtmachilar bilan hisob - kitoblarni tekshirishni boshlashdan oldin saldo (qoldiq) reestrlarida ko`rsatilgan qoldiqlarning Bosh daftardagi 4010 -

«Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar», 4020 - «Olingan veksellar», 6310 - «Xaridor va buyurtmachilardan olingan bo`naklar» schyotlari bo`yicha qoldiqlarga teng kelishini aniqlash zarur. Shunindek, reestrlarning o`z vaqtida to`ldirilishi, buxgalteriyaga topshirilishi va xojalikning kassasiga yoki hisob-kitob schyotiga tushgan to`lovlar haqida belgilar (yozuvlar) mavjudligi tekshiriladi. Mahsulot (ish, xizmat) lar realizatsiyasi bo`yicha to`lov talabnomalarining o`z vaqtidato`ldirilishi va inkassaga qo`yilishi tekshiriladi. Qarzlarning vujudga kelish sanalari va to`lov muddati o`tib ketgan summalarini saldo (qoldiq) reestrlari bo`yicha aniqlash zarur. Ushbu to`lov hujjatlari bo`yicha qarzlar nihoyatda puxta tekshiriladi. Chunki,

amaliyotda Xaridorlar va buyurtmachilarning qarzlari 4010 - «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar» va 4020 - «Olingan veksellar» schyotlarining debetida, to'lovlarning kelib tushishi esa 6310 - «Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan bo'naklar» schyotining kreditida aks ettiriladi, shuningdek mahsulot va materiallar bir xojalik yoki tashkilotga jo'natilib, schyot esa adashib boshqasiga taqdim etilishi hollari ham uchraydi. Buning natijasida haqiqiy bo'lmagan debitor va kreditor qarzlari vujudga keladi.

Xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblarni tekshirishda korxonada rahbari va bosh buxgalteri tomonidan muddati o'tib ketgan debitor qarzlarni undirish choralari ko'rilayotganligi aniqlanadi, hisob-kitoblarni o'zaro taqqoslash va aniqlangan tafovutlarni taqqoslash dalolatnomasi tuzib to'g'rilash, qarzlarni o'zaro surishishga doir ishlarining amalga oshirilayotganligi tekshiriladi. Shuningdek, audit jarayonida Xaridorlarning muddatlari chiqib ketgan debitor qarzlari talab qilinganligi va talab qilinmaganligini aniqlab tahlil qilinadi. Debitor qarzlarni hisobdan o'chirish faktlari bo'yicha auditor ushbu faktlarning asoslanganligi va to'g'ri aks ettirilganligini aniqlaydi.

7.5. Turli debitor va kreditorlar bilan hisob-kitoblar auditori

Xojalik yurituvchi subyektlar bilan o'zaro hisob-kitob munosabatlarida korxonada tugallanmagan hisob-kitoblar bo'yicha debitorlik va kreditorlik qarzlari yuzaga keladi.

Debitor va kreditorlar bilan hisob-kitoblarni tekshirishda, auditor avvalo debitor va kreditor qarzlarning paydo bo'lishi sabablarini aniqlashi zarur. Hisob-kitoblarning belgilangan qoidalariga muvofiq keladigan qarzlardan tashqarisi, katta miqdordagi debitor va kreditor qarzlarning mavjudligidan dalolat beradi.

«Debitorlik qarzi tovarlar haqiqatda yuklab jo'natilgan, ishlar bajarilgan, xizmatlar ko'rsatilgan kundan boshlab 90 kun o'tgach muddati o'tgan hisoblanadi»¹.

Debitorlik va kreditorlik qarzlari bo'yicha muomalalarni tekshirishga kirishishdan oldin qarzlarning tegishli qoldiqlari balans moddalari bo'yicha to'g'ri aksettirilganligini aniqlash lozim. Buning uchun tekshirish davri boshidagi hisob-kitoblarning har qaysi turi yuzasidan analitik hisob registrlarining ma'lumotlari bo'yicha hisob-kitoblarni hisobga olish uchun mo'ljallangan schyotlar bo'yicha qoldiqlari balansning tegishli moddalari qoldiqlari bilan taqqoslanadi. So'ngra hisob-kitoblar har qaysi turi bo'yicha alohida tekshiriladi. Bunda auditor qarzning paydo bo'lishi sabablarini, u kimning aybi bilan va qachon paydo bo'lganligi, uni undirib olish mumkin yoki mumkin emasligini, ya'ni debitorlar o'z qarzlarini tan olgan xatlar yoki hisob-kitoblarni taqqoslash dalolatnomalari mavjudligini, da'vo qilish muddatlari o'tkazib yuborilmaganligini, qarzlarni yopish yoki undirish uchun qanday choralar ko'rilayotganligini aniqlashi lozim.

Turli debitor va kreditorlar bilan hisob-kitoblarni tekshirishda quyidagilarni aniqlash lozim:

- kreditga sotilgan tovarlar bo'yicha hisob-kitoblar to'g'riligi;
- shartnomalar mavjudligi;

¹ O'zR Prezidentining 1999 yil 19 iyuldagi PF-2340 son Farmoni.

-
- xaridorlar topshiriqnoma-majburiyatlarining taqdim etish muddatlari;
 - kreditni qoplash tartibi va boshqalar.

Kreditga sotilgan tovarlar bo`yicha hisob-kitoblar holati 4700 - “Xodimning boshqa operatsiyalar bo`yicha qarzi hisobi schyoti” schyotlar guruhi bo`yicha, shuningdek, 4710 - “Kreditga sotilgan tovarlar bo`yicha xodimning qarzi” schyotko`rsatkichlari asosida o`rganiladi. Eng muhimi, Xaridorlarning muddati o`tgan qarzlari bo`yicha hisob-kitoblar o`rganib chiqiladi va muddati o`tgan qarzlarning paydo bo`lishi sabablari aniqlanadi. Ularning asosiylari quyidagilardan iborat:

- kredit berish qoidalariga rioya qilmaslik;
- ijro varaqalari bo`yicha boshqa korxonalar yoki jismoniy shaxslar foydasiga summalar to`g`ri va asosli ushlab qolingani, shuningdek, ushlab qolingan summalar oluvchilarga o`z vaqtida o`tkazilmaganligi;
- korxonada ixtiyoridagi xonadonlarda istiqomat qiluvchilar va yotoqxonalarda, mehmonxonalarda yashovchi shaxslar bilan korxonada hisobidagi xonadonlardan foydalanganligi va maishiy xizmat ko`rsatilganligi uchun hisob-kitoblar to`g`ri hisoblanmaganligi.

Turli debitorlar va kreditorlar bilan hisob-kitoblar auditi bo`yicha 4800 - «Turli debitorlar qarzlarni hisobga oluvchi schyotlar», 6900 - «Turli kreditorlarga bo`lgan qarzlarni hisobga oluvchi schyotlar» schyotlarning hisob registrlari va hisobotlardagi buxgalteriya yozuvlari hamda ulardagi hisobda turgan qarzlarning tekshiriladi. Turli debitor va kreditorlar bilan hisob-kitoblarni tekshirish uslubiyoti va ketma-ketligi boshqa barcha hisob-kitob muomalalarini tekshirishga o`xshash.

Yuqorida keltirilgan schyotlarda hisobga olinadigan muomalalarning xilma-xilligini etiborga olgan holda, auditor hisob-kitoblar ahvolini tahlil qilish mobaynida ushbu schyotlar qo`llanishining qonuniyligini aniqlaydi. (Ya'ni, 4800, 6900 schyotlarida aks ettiriladigan muomalalar boshqa schyotlarda aks ettirilmayotganligini aniqlaydi yoki aksincha).

Auditor yil oxirida to`lanmagan, deponentlanmagan summalar bo`yicha haqiqatda to`langan ish haqi summalaridan hisoblanishi lozim bo`lgan daromad solig`ining qayta hisoblanganligini aniqlash zarur.

Ijro varaqasi bo`yicha boshqa korxonalar foydasiga ushlanadigan summalar (alimentlar, jarimalar, moddiy zararni undirish va h.k.) to`g`riligi va asoslanganligi hisob yozuvlarini hisoblashuv-to`lov vedomostlari va ushlab uchun asos bo`lgan boshqa hujjatlar bilan solishtirish orqali tekshiriladi. Bunday summalarni o`tkazishning o`z vaqtidaligi va to`liqligi shaxslar bo`yicha qarzlarning ahvoli va harakatini tahlil qilishda va summalarning xodimlardan ushlangan hamda o`tkazilgan sanasi bilan taqqoslash orqali aniqlanadi.

Budjet tashkilotlari bilan hisob-kitoblarni tekshirishda shartnomalar mavjuddigi, ish (xizmat) bajarilishining hujjat bilan tasdiqlanishi, ularning xususiyatlari, ishlab chiqarish yoki noishlab chiqarishga taalluqli ekanligi aniqlanadi. Bular sarflarni moliyalashtirish manbalarini aniqlashning to`g`riligini tasdiqlash uchun zarur. Chunonchi, o`qitish, malaka oshirish bilan bog`liq va ishlab chiqarish maqsadlari uchun zarur bo`lsa, O`quv uchun to`lovlar xarajatlar tarkibi to`g`risidagi nizomga muvofiq tannarxga qo`shilishi mumkin.

Ayrim hollarda hisob-kitoblarni debitor qarz summasi katta bo`lgan tashkilotlardagi tegishli hujjatlar bilan taqqoslab ko`rish tavsiya qilinadi. Bunday qarama-qarshi tekshiruvlar birinchi navbatda, savdo va ta'minot tashkilotlarida o`tkaziladi.

Debitor va kreditor qarzlarning da'vo muddatlari hamda debitor qarzlarni undirish bo`yicha xojalik sudiga murojat qilish tartibi tekshiriladi. Shunindек, debitor va kreditor qarzlarning inventarizatsiyasi va uning natijalari tahlil qilinadi. Buning uchun auditor turli debitor va kreditorlar bilan hisob-kitob muomalalarini auditorlik tekshiruvidan o`tkazishni yakunlashda ishchi hujjatlardagi malumotlarni umumlashtiradi va 4800, 6900 – schyotlar bo`yicha hisob hamda hisobot ma'lumotlarining ishonchliligi, hisobni yuritish to`g`riligini baholaydi.

7.6. Budjet bilan hisob-kitoblar auditori

O`zbekiston Respublikasi soliq qonunchiligiga muvofiq ko`pchilik korxonalar budjetga umumdavlat va mahalliy soliqlar hamda yig`imlar to`laydilar.

Soliqlar va boshqa to`lovlar bo`yicha budjet bilan hisob-kitoblarni auditorlik tekshiruvidan o`tkazishning maqsadi - tekshiriladigan xojalik yurituvchi subyekt moliyaviy hisobotining soliqlar va boshqa majburiy to`lovlar bo`yicha qarzdorlikni aks ettirish qismida, hamda soliqqa tortishdagi tartibga solinmagan masalalar bilan bog`liq sezilarli holatlarni aks ettirishdan iborat.

«Korxonada budjet bilan hisob-kitoblar auditorining asosiy maqsadi soliq va yig`imlarning barcha turlari bo`yicha hisoblar to`g`ri tashkil etilishi, ular to`liq va o`z vaqtida budjetga o`tkazilishi, soliq to`lovlarning kechiktirish sabablari va boqimandalar qaysi schyotlarga o`tkazilganligi, mablag`lar o`z vaqtida o`tkazilmaganligiga aybdor shaxslarga nisbatan va yo`l qo`yilgan kamchiliklarni oldini olish uchun qanday choralar ko`rilganligini aniqlashdan iboratdir. Budjet bilan hisob- kitoblarni tekshirishda auditor xojalik yurituvchi subyektga soliq va yig`imlarni to`g`ri hisoblanishi hamda ular o`z vaqtida budjetga o`tkazilmaganligi uchun soliq idoralari tomonidan ko`riladigan jarima va boshqa choralari bilan bog`liq bo`lgan moliyaviy yo`qotishlarni oldini olishga yordam berishi lozim.

Xojalik yurituvchi subyektlarning budjet bilan hisob-kitob muomalalari bo`yicha tekshiruvining asosiy manbalari quyidagilar hisoblanadi:

- to`lovlar va yig`imlar alohida turlari bo`yicha ma'lumotnomalar va hisoblar;
- tegishli summalar budjetga o`tkazilganligi to`g`risidagi dastlabki hujjatlar ilova qilingan bank ko`chirmalari;
- soliq idoralari tomonidan o`tkazilgan tekshiruvlar bo`yicha dalolatnomalar;
- buxgalteriya hisobi schyotlari bo`yicha yozuvlar;
- jurnal-orderlar va hisob registrlarining boshqa turlari;
- Bosh kitob, moliyaviy hisobot va boshqalar.

Budjet bilan olib boriladigan hisob - kitoblar auditor jiddiy e'tibor berishi lozim bo`lgan murakkab obyekt hisoblanadi. Birinchidan, budjetga to`lanadigan soliqlarning noto`g`ri hisoblanganligi va to`langanligi uchun korxonaga nisbatan moliyaviy jazo choralari qo`llaniladi. Bu esa uning moliyaviy ahvoriga sezilarli darajada ta'sir qiladi. Ikkinchidan, hisob-kitoblarning to`g`riligini tasdiqlovchi auditorlik xulosalari soliq inspeksiyasi tomonidan qabul qilinishi ayrim hollarda shubha ostiga olinib, qabul qilinmasligi ham mumkin. So`ngi holatda soliq organi taqdim qilingan auditorlik

xulosasini qaytadan tekshirib chiqishga haqlidir. Agar auditor xulosasi davlat budjeti manfaatlariga zid, amaldagi qonunchilikka vame'yoriy hujjatlarga rioya qilinmasdan, sifatsiz tuzilganligi aniqlansa, amaldagi qonunchilikka muvofiq sanksiyalar kuchga kiradi. Bunday hollarda auditorlik firmasi aditorlik faoliyati bilan shug`ullanishga huquq beradigan litsenziyadan mahrum qilinishi mumkin. Soliqlar to`lanishini tekshirishdan oldin soliqqa tortiladigan obyekt bo`yicha ko`rsatkichlarning to`g`riligi, soliqqa tortiladigan baza va soliq stavkalariga rioya qilinishi tekshirilishi kerak»¹.

Bozor iqtisodiyoti sharoitida turli xil mulkchilikka asoslangan korxonalarining budjet bilan o`zaro munosabatlari kengaymoqda. Respublikamizning barcha hududlarida budjetga to`lanadigan to`lovlarning to`g`riligini aniqlaydigan va ularning o`z vaqtida o`tkazilishi ustidan qat`iy nazorat o`rnatadigan soliq xizmatlari tashkil etilgan.

O`zbekiston Respublikasi qonunchiligida Davlat soliq qo`mitasiga, xususan, Respublika Soliq qo`mitasi hamda viloyatlar, tumanlar va shaharlardagi soliq organlariga quyidagi huquqlar berilgan: foyda va boshqa soliqqa tortiladigan obyektlarni yashirganligi yoki kamaytirib ko`rsatganligi uchun barcha yashirgan yoki pasaytirilgan summalarni va shu summa miqdorida jarima undirish uchun korxonalariga nisbatan moliyaviy sanksiyalar qo`llash. Bunday xato ikkinchi marta takrorlanganida esa ikki baravar jarima solish, shuningdek budjetga soliq va boshqa majburiy to`lovlarni hisoblash hamda to`lash uchun zarur bo`lgan soliq deklaratsiyalari, hisobotlar, hisob-kitoblar va boshqa hujjatlarni taqdim qilmaganliklari, kechiktirilganligi, foydaning hisobga olinmaganligi yoki bu hisobning belgilangan tartibni buzib yuritilganligi uchun tegishli soliq va boshqa majburiy to`lovlar summasidan foizi undiriladi. Bunda mansabdor shaxslarga eng kam oylik ish haqining besh barobaridan etti barobariga ma'muriy jarima solinadi.

Auditor budjet bilan hisob-kitoblarni tekshirishda malakali maslahatchi va ushbu hisob-kitoblar to`liq hamda o`z vaqtida bo`lishi lozim. Budjet bilan hisob-kitoblarda korxonaga buxgalterlari tomonidan yo`l qo`yilgan xatolarni ko`rsatish bilan auditor ushbu korxonaga soliq inspektsiyasi tomonidan qo`llaniladigan moliyaviy jazo choralari bilan bog`liq bo`lgan zararlardan qutilib olishga yordam beradi. Shuning uchun u budjet to`lovlariga doir hisob-kitoblarning to`g`riligi va ularning O`zbekiston Respublikasidagi mavjud qonunchilikka muvofiq o`z vaqtida o`tkazib berilishini sinchiklab tekshirishi lozim.

Budjetga to`lanadigan to`lovlarning ro`yxati O`zbekiston Respublikasining soliq Kodeksi bilan, ayrim to`lovlar bo`yicha budjet bilan hisob-kitoblarni amalga oshirish tartibi esa Davlat soliq qo`mitasi va Moliya vazirligining tegishli yo`riqnomalari bilan tartibga solinadi.

¹ Do'smurotov R. Audit asoslari. Darslik.-T.: 2003.

Soliqlar bo'yicha qarzlarni yuridik shaxslarning budjet oldidagi majburiyati bo'lib hisoblanadi va odatda, ma'lum sanada to'lanadi. Soliq qonunchiligining tez-tez o'zgarishi va me'yoriy hujjatlar ayrim qoidalaridagi ziddiyatlar soliqchilarga doir hisob-kitoblarda tasodifiy xatolarni keltirib chiqarishi mumkin. Soliqlar bo'yicha qarzlarni sinchiklab tekshiruvdan o'tkazilganida quyidagi xatolar aniqlanishi mumkin:

- soliqlarni hisob-kitob qilishda buxgalteriya hisobi tamoyillari, qonun hujjatlariva yo'riqnomalarning noto'g'ri qo'llanilishi;

- soliq stavkalarining noto'g'ri qo'llanilishi;

- soliqqa tortiladigan bazaning noto'g'ri aniqlanishi;

- penya va jarimalarning noaniq hisobga olinishi;

Kreditorlik qarzlari va butun buxgalteriya hisobotini baholashga quyidagilar ta'sir ko'rsatadi:

- soliqqa tortish bo'yicha imtiyoz olish uchun xato axborotlarni taqdim etish;

- soliq organlariga taqdim qinadigan ma'lumotlarning buzib ko'rsatilishi yoki yashirilishi;

- budjetga qarzdorliklarni aniqlashda, soliqqa tortishdan ozod etilganlar sifatida soliqqa tortishda hisobga olinadigan daromadlarni noto'g'ri turkumlash yoki hisob-kitob qilish;

- soliqqa tortish bo'yicha imtiyoz olish uchun bosh va shuba korxonalar o'rtasidagi hisob-kitoblar bo'yicha hisobda qalbaki muomalalarni aks ettirish.

Har bir soliqqa oid qonunchilik hujjatida soliq stavkalarini qo'llash, soliq solinadigan bazani aniqlash, soliqlarni to'lash muddatlari, hisobotlarni tayyorlash va hokazo talablar aks ettiriladi.

7.7. Bank kreditlari va bankdan tashqari olingan qarzlarni bo'yicha hisob-kitoblarni auditi

Kreditlarni berish va qoplash bilan bog'liq bo'lgan barcha masalalar bank qoidalarini va qarzni oluvchi korxonaga hamda bank bilan shartnomaviy asosida tuziladigan kredit shartnomalari bilan tartibga solinadi. Unda kreditlash obyekti, kreditni berish va qoplash muddatlari, foiz stavkalari, kreditdan foydalanganligi

uchun foizlarni hisoblash va to'lash tartibi, majburiyatlarni ta'minlash shakllari, kreditni berish va qoplash yuzasidan tomonlar huquqlari va majburiyatlari, hujjatlar ro'yxati va ularni bankka taqdim etish muddatlari va boshqa turli shartlar ko'zda tutiladi.

Bank kreditlari va qarzlarni bo'yicha hisob-kitoblarni auditorlik tekshiruvdan o'tkazish uchun ma'lumot manbalar quyidagilardan iborat: kredit shartnomalari, kredit va qarzlardan foydalanganligi uchun foizlar to'lash bo'yicha hisob-kitoblar, to'lov hujjatlari ilova qilingan bank ko'chirmalari, 3-sonli jurnal-order va sintetik va tahliliy hisoblarning boshqa registrlari, Bosh kitob, balans, moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot va hokozolar.

Bank kreditlari va qarzlarni hisobini auditorlik tekshiruvdan o'tkazishdan maqsad korxonaning olingan kreditlar va boshqa qarz mablag'larini aks ettiruvchi hisobot ko'rsatkichlarining ishonchliligi to'g'risida yetarli dalil-isbotlarga ega bo'lishdan iborat.

Ushbu maqsadga erishish uchun quyidagilar tekshirilishi kerak:

- kredit va qarzlarning haqqoniyligi hamda hujjatlashtirilganligi;
- kredit va qarzlarni olinishining asoslanganligini aniqlash (qarz mablag'larining olingan manbalari);
- qarz mablag'lardan maqsadli foydalanish va ularni to'liq hamda o'z vaqtida qaytarish (qarz mablag'lari qaysi maqsadlar uchun ishlatilgan, kreditlar va qarzlarni bo'yicha qarzдорlik qanday qaytarilmoqda, muddati uzaytirilgan qarzдорlik mavjudligi);
- qaytarilmagan kredit va qarzlarning qoldiqlari hamda ular bo'yicha foizlar to'lanishini baholash;
- kredit va qarzlarni bo'yicha sintetik hamda analitik hisobning yuritilishini tekshirish (kredit va qarzlarni hisobga oladigan schyotlarning qo'llanilishi, qarz mablag'larini olish va qaytarish muomalalarini aks ettirish, moliyaviy natijalarni shakllantirish tamoyillariga rioya qilinishi).

Auditorlik dalil (isbot) larga ega bo'lish uchun turli usullar (hujjatlarni tekshirish, muomalalarni ko'pib chiqish, o'z mablag'lari bilan qarz mablag'larning nisbatini aniqlash maqsadida analitik amallarni bajarish) va axborot manbalaridan foydalaniladi.

Bank kreditlari va qarzlarni auditorlik tekshiruvdan o'tkazishda quyidagi ma'lumot manbalaridan foydalaniladi:

- bank kreditlari va qarz olish masalalarini, buxgalteriya hisobini va soliqqa tortish muomalalarini tartibga soladigan me'yoriy hujjatlar;
- bank kreditlari va qarzlarni bo'yicha muomalalarni rasmiylashtirish va hisobda aks ettirishga doir shartnomalar va dastlabki hujjatlar (kredit va qarz shartnomalari, kreditlar bo'yicha foiz stavkalarining o'zgarishi to'g'risida kredit shartnomalariga qo'shimcha qilinadigan bitimlar, kreditni qaytarish muddatlari, kredit shartnomalarining boshqa shartlari);
- kredit shartnomasiga muvofiq qaytariladigan kredit va foiz summalarining akseptsiz (roziliksiz) hisobdan o'chirilishini tasdiqlaydigan memorial-orderlar.

Yuqorida ko'rsatilgan muomalalarni hisobda aks ettirishga doir sintetik va analitik hisob registrlari hamda buxgalteriya hisobotlari puxta tekshiruvdan o'tkaziladi. Mazkur sohani tekshirish uchun zarur axborotlar moliyaviy hisobotning quyidagi shakllarida aks ettiriladi (7.3-jadval):

Bank kreditlari auditining obyektlari

Ko`rsatkichlar		Ko`rsatkichlar keltirilgan moliyaviy hisobot shakllari		
Nomi	Schyotlar	1- shakl	2- shakl	4- shakl
		Satr	Satr	Satr
1	2	3	4	5
Uzoq muddatli bank kreditlari	7810	570		
Uzoq muddatli qarzlar	7820	580		
Qisqa muddatli qarzlar	6820	740		
Foizlar shaklidagi xarajatlar			180	
Valuta kursi farqidan daromadlar			150	
Olingan va to`langan foizlar				110
Uzoq va qisqa muddatli kredit va qarzlar bo`yicha pul tushumlari va to`lovlari				150
Investitsion faoliyatning sof pul kirimi va chiqimi				100

Bularni tekshirish uchun auditorga korxonada qo`llanilayotgan buxgalteriyahisobi shakliga xos quyidagi sintetik va analitik hisob registrari taqdim qilinadi:

- agar jurnal-order shakli qo`llanilsa, 4 va 12 jurnal-orderlar;
- agar hisob ishlari komputerlashtirilgan bo`lsa, 6810, 6840, 7810, 7820, 7830 va 7840 - schyotlar bo`yicha komputer shakllari, analitik vedomostlar va bosh daftar.

Tekshiruvning ushbu sohasiga kirishishdan oldin auditor kredit va qarz shartnomalari o`rtasidagi asosiy farqlarni bilishi lozim.

21-son BHMS ga muvofiq, kredit va qarzlardan foydalanganlik uchun to`lanadigan foiz to`lovlari moliyaviy faoliyatga doir chiqimlar tarkibida hisobga olinishi, ya'ni moliyaviy natijalarga - 9610 - «Foiz ko`rinishidagi xarajatlar» schyotining debetiga olib borilishi, soliqqa tortish maqsadida esa foyda solig`i bo`yicha qonunchilik talablariga muvofiq hisobga olinishi lozim.

Foizlarni hisobga olishning shunga o`xshash tartibi ishlab chiqarish zaxiralari sotib olish uchun olingan qarz mablag`lari bo`yicha ham qo`llaniladi. 4-son «Tovar- moddiy zaxiralari» nomli BHMS ga muvofiq, korxonalar kredit uchun to`lovlarga doir xarajatlarni, agar bular sotib olish bilan bog`liq bo`lsa, moddiy ishlab chiqarish zaxiralarning haqiqiy tannarxiga qo`shiladi. Bu tartibga sotib olingan tovar moddiy zaxiralarni omborga kirim qilinishiga qadar rioya qilishi, so`ng esa foizlar odatdagi tartibda hisobga olinadi.

Kredit va qarzlarni hisobga olishning tashkil etilishini tekshirishda auditor olingan kreditlar bo`yicha qoldiqlar qanday baholanayotganligini ham aniqlashi zarur. Auditor kreditlarning maqsadga muvofiq sarflanishini va ssuda qarzlarni qaytarish tartibini (pul mablag`lari ko`rinishida, veksel berish yo`li bilan, o`zaro qarz surishish orqali) aniqlashi kerak. Kreditlarni qaytarishning to`liqligi va o`z vaqtidaligini auditor bank ko`chirmalari bo`yicha tekshiradi.

7810 - «Uzoq muddatli bank kreditlari» schyoti bo'yicha uzoq muddatli kreditlarning qaytarilishigacha 12 oy to'lmagan, hisobot tuzishda qaytarilmagan qoldiq qisqa muddatli qarz tarkibida ko'rsatiladi.

Auditor kreditlar bo'yicha muddati o'tib ketgan qarzlarning mavjudligini tekshiradi, o'z vaqtida qaytarilmaslik sabablarini va ularni qaytarish uchun qanday choralar ko'rilayotganligini aniqlaydi. Bunda bank ssudalari bo'yicha muddati o'tib ketgan qarzlarning mavjud bo'lganida kreditlar uchun foiz stavkalarining qanday ko'tarilib borganini aniqlashi zarur. Chunki bu korxonada daromadlariga salbiy ta'sir ko'rsatadi. 6810 - «Qisqa muddatli bank kreditlari» yoki 7810 - «Uzoq muddatli bank kreditlari» schyotlari bo'yicha 5110 - «Hisob-kitob schyoti» 5210 - «Mamlakat ichidagi valuta schyotlari» bilan bog'langan debet yozuvlarini tahlil qilib, auditor olingan kreditlarning o'z vaqtida qaytarilishini tekshiradi.

Amaliyotda auditor ayrim kreditlarning muddati, bir yoki bir necha marta uzaytirilganligini uchratishi mumkin. Bunday hollarda auditor kreditlarni o'z vaqtida qaytarish imkoniyati haqida va ko'rilgan zararlarning hajmi to'g'risida fikr bildirishi lozim.

Auditor kreditlarning qaytarilishi ta'minlanganligi masalalariga ham e'tibor qaratishi zarur. Kafolat xati, qimmatli qog'ozlar, tovarlar va boshqa mulklarni garovga qo'yish kredit ta'minotining asosiy turlaridir. Shulardan garov to'g'risidagi shartnomalar keng tarqalgan.

8-MAVZU. XODIMLAR BILAN MEHNATGA XAQ TO'LASH BO'YICHA MUOMALALARI AUDITNING USLUBI

REJA:

8.1. Auditning maqsadi, ma'lumot manbalari. Buxgalteriya hisobi va ichki nazorattizimi holatini tekshirish

8.2. Mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-kitoblar auditini tashkil etish

8.3. Xodimlar bilan ish haqi bo'yicha hisob-kitoblar auditining uslubi

8.1. Auditning maqsadi, ma'lumot manbalari. Buxgalteriya hisobi va ichki nazorattizimi holatini tekshirish

Tashkiliy-huquqiy shakllardan qat'iy nazar korxonalaridagi mehnat jarayoni ishtirokchilari (xodimlar va ish beruvchilar) o'rtasidagi munosabatlarni tartibga soluvchi respublika mehnat qonunchiligining asosiy hujjati O'zbekiston Respublikasining Mehnat kodeksi¹ (O'zR MK) hisoblanadi. Unda xodimlarning asosiy mehnat huquqlari belgilangan.

«Har bir xodim:

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

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

- xavfsizlik va gigiyena talablariga javob beradigan sharoitlarda mehnat h;

kasbga tayyorlash, qayta tayyorlash va malakasini oshirish;

- ish bilan boqliq holda sog`ligiga yoki mol-mulkiga yetkazilgan zararining o`rnini qoplash;
- kasaba uyushmalariga hamda xodimlar va mehnat jamoalarining manfaatlarini ifoda etuvchi boshqa tashkilotlarga birlashish;
- qariganda, mehnat qobiliyatini yo`qotganda, boquvchisidan mahrum bo`lganda va qonunda nazarda tutilgan boshqa xollarda ijtimoiy ta'minot olish;
- o`zining mehnat huquqlarini himoya qilish, shu jumladan sud orqalihilimoya qilish va malakali yuridik yordam olish;
- jamoalarga doir mehnat nizolarida o`z manfaatlarini quvvatlash huquqiga egadir»¹.

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

Mehnat shartnomalari²:

- ish beruvchi bilan mehnat jamoasi vakil qilgan shaxs o`rtasida (jamoada shartnomasi);
- ish beruvchi va ayrim xodimlar o`rtasida (mehnat shartnomasi, to`liq moliyaviy mas'uliyat haqidagi shartnoma) tuzilishi mumkin.
- quyidagilar ish beruvchilar bo`lishi mumkin:
- korxonalar, shu jumladan, ularning alohida tarkibiy bo`linmalari o`z rahbarlari timsolida;
- mulkdorlarning o`zi ayni bir vaqtda rahbar bo`lgan xususiy korxonalar;
- o`n sakkiz yoshga to`lgan ayrim shaxslar qonun hujjatlarida nazardatutilgan hollarda.
- Ish beruvchi:
- korxonani boshqarish va o`z vakolatlari doirasida mustaqil qarorlarqabul qilish;
- qonun hujjatlariga muvofiq yakka tartibdagi mehnat tuzish va bekor qilish;
- mehnat shartnomasida shart qilib ko`rsatilgan ishni lozim darajada

bajarishni xodimdan talab qilish;

¹ O`zbekiston Respublikasining Mehnat kodeksi. O`zR. 1995-yil 21-dekabrda Qonuni bilan tasdiqlangan va 1996-yil 1-apreldan amalga kiritilgan.

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

«Mehnat haqidagi kelishuvlar va shartnomalarning xodimlar ahvolini mehnat to'g'risidagi qonunlar va boshqa me'yoriy hujjatlarda nazarda tutilganiga qaraganda yomonlashtiradigan shartlari haqiqiy emasligi kafolatlangan»³. Ularni qo'llash mehnat qonunchiligini buzish hisoblanadi. Masalan, «agar ish beruvchi xodimga ish vaqtidan tashqari ishlagani uchun qonunchilikda belgilangan ustama haqni»⁴ to'lamagan taqdirda xodim o'z qilgan mehnati uchun ish beruvchidan O'zR MK da belgilab qo'ygan tartibda va hajmda hisoblashishni talab qilishga haqli. Ish beruvchi haq to'lashdan bosh tortsa xodim kasaba uyushmasi vakillik organi (yoki korxonada xodimlar tomonidan saylanadigan boshqa biror organ) yoki sudga murojaat qilish huquqiga ega.

Jamoa shartnomasi - korxonada ish beruvchi bilan xodimlar o'rtasidagi mehnatga oid, ijtimoiy-iqtisodiy kasbga oid munosabatlarni tartibga soluvchi asosiy me'yoriy hujjatdir. Uning shartlari mehnat jamoasi a'zolari uchun ham, xodimlar uchun ham majburiy hisoblanadi. Jamoa shartnomasining predmeti mehnat va unga haq to'lash shartlari, mehnat jamoasi a'zolariga ijtimoiy uy-joy-maishiy va tibbiy xizmat ko'rsatish, ish beruvchi tomonidan beriluvchi kafolatlar va imtiyozlar hisoblanadi.

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

Tekshiruv o'tkazishni boshlashdan avval auditor korxonada mehnatga haq to'lashning qanday shakllari va tizimlari qo'llanilishi, xodimlar jadvali, mehnatga haq to'lash va mukofotlash to'g'risida ichki nizomlar, jamoa shartnomasi mavjudligi, mehnatga haq to'lash hisobi qanday tashkil etilganligi, ushbu hisob bo'limi kompyuterlashganligi va boshqalarni aniqlashi lozim. Test savolnomasini o'tkazish bo'yicha namunaviy savollar ro'yxati 8.1-jadvalda keltirilgan.

8.1-jadval Xodimlar bilan mehnat haqi yuzasidan hisob-kitoblar bo'yicha buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimi holatini tekshirish yuzasidan testlar

T.r.	Savol mazmuni yoki o'rganilayotgan obyekt	Javob mazmuni (tekshiruv natijasi)	belgi	Auditorning xulosasi va qarorlari
	2	3		5
A. Ichki nazorat				
	Xodimlar jadvali tasdiqlanganmi va unga rioya etiladimi?	Xodimlar jadvali har yili bir marotaba qaytadan ko'rib chiqiladi	2	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo'lishi mumkin
	Har bir xodimga shaxsiy varaqalar yuritilganmi?	Ha, yuritilgan	4	Nazorat yetarli darajada

¹ Shu erda, 16-modda.

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

³ O'zR Mehnat kodeksi. 5-modda.

⁴ Shu erda, 157-modda.

Ishga qabul qilish va ishdan bo`shatish to`g`risidagi buyruqlar to`g`ri o`z vaqtida qabul qilinadimi?	Buyruqlar o`z vaqtida va to`g`ri qabul qilinadi	N ₄	Nazorat yetarli darajada
Xodimlar bo`limi tomonidan tasdiqlangan ishbay haqlar va tarif stavkalar qo`llaniladimi?	Xodimlar bo`limi tomonidan bir yilda kamida bir marotaba tanlab olib nazorat amalga oshiriladi	N ₂	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo`lishi mumkin
Ish haqidan ushlab qolishlar tekshiriladimi?	Bir yilda kamida bir marotaba tanlab olib nazorat amalga oshiriladi	N ₂	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo`lishi mumkin
Soliqlar bo`yicha hisoblar ijtimoiy sug`urta, soliq idoralari tomonidan tekshirilganmi?	Hisobot yilida tekshiruv o`tkazilmagan	N ₂	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo`lishi mumkin
Hisob-kitob-to`lov qaydnomalari raqamlanganmi?	Ketma-ket raqamlash to`g`ri qo`llaniladi	N ₄	Nazorat yetarli darajada
Mukofotlar, mehnat ta`tili, kasallik varaqalari va boshqalarni hisoblash tartibiga rioya qilinadimi?	Rioya qilinadi, lekin korxonada to`lovlar tartibi to`g`risida ichki Nizom ishlab chiqilmagan va tasdiqlanmagan	N ₂	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo`lishi mumkin
Ish haqi va boshqa to`lovlar o`z vaqtida to`lanmagan holatlari bo`lganmi?	Ha, bo`lgan	N ₂	Sabablarini aniqlash lozim
Ish haqini tayyor mahsulotlar bilan to`lash holatlari bo`lganmi?	Ha, bo`lgan	N ₂	Soliqqa tortish to`g`ri hisoblanganligini tekshirish lozim
Ish haqi bo`yicha hisobvaraqlarning o`zaro bog`lanish chizmasi ishlab chiqilganmi?	Yo`q, ishlab chiqilmagan	N ₂	Schyotlar korrespondentlanishida xatolar bo`lishi mumkin
Ish haqini hisoblash bo`yicha dastlabki hujjatlar, tahliliy va sintetik hisob ma'lumotlari solishtiriladimi?	Chorak oxirida tanlab olib tekshiriladi	Nz	Tanlab olib tekshiruv o`tkazish lozim

*Izoh. N₁-past daraja; N₂-o`rtachadan past; Nz -o`rtacha; N₄-yuqori.

Test savolnomalariga javob olingandan keyin, auditor tekshiruv dasturini ishlab chiqadi va unga muvofiq xodimlar bilan hisob-kitoblarning har bir turi bo'yicha auditorlik tekshiruvini o'tkazadi (8.2.-jadval).

8.2.-jadval

Xodimlar bilan hisob-kitoblar auditorlik tekshiruv muolajalari

Muolajalar ro'yxati	Ma'lumotlar manbasi
Ishbay ishlovchi xodimlar ish mahsuli hisobining tashkil etilishi va nazorati hamda ish haqi hisoblanishini tekshirish	Naryadlar, marshrut varaqalari, tabellar, ishmahsuli me'yori, ishbay haqlar
Vaqtbay va boshqa haq to'lash turlari bo'yicha hisoblarni tekshirish	Tasdiqlangan tarif stavkalari, lavozim maoshlari, tabellar
Ish haqidan ushlab qolishlar bo'yicha hisoblarni tekshirish	Hisob-kitob-to'lov qaydnomalari, orderlar, buyruqlar va boshqalar
Xodimlar o'ylari haqida tekshirish	Shaxsiy schyotlar, qaydnomalar, mashinogrammlar
Mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-varaqlar to'g'ri korrespondentligi va yig'ma hisobni tekshirish	Qaydnomalar, jurnal-orderlar, grammalar
Ijtimoiy ehtiyojlar bo'yicha to'lovlar to'g'ri hisoblanganligini tekshirish	To'lov qaydnomalari, mashinogrammlar, yoritib oziqlar,
Ish haqi bo'yicha deponentlangan summalarni tekshirish	Deponent varaqlari, deponentlangan ish haqini hisobga olish daftari

Auditorlik tekshiruv vaqtida aniqlangan xato va kamchiliklar, talablariga rioya qilinmagan me'yoriy hujjatlar ko'rsatilgan va hisobotning ko'rsatkichlariga miqdoriy ta'siri aniqlangan holda, auditorning ishchi hujjatlarida qayd etiladi.

8.2. Mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-kitoblar auditini tashkil etish

Inson o'z ehtiyojlarini qondirish uchun moddiy ne'matlar yaratarkan, ularni ishlab chiqarish uchun moddiy resurslardan tashqari bevosita inson o'z mehnatini sarflaydi. Mehnat jarayonida yangi mahsulot yaratilib, inson ehtiyojlarini qondirishga xizmat qiladi. Iste'molchilarning asosiy daromad manbalari ish haqi bo'lganligi

sababli, tovarlarga boʻlgan talab va taklif, ular bahosi bevosita ish haqiga bogʻliq boʻladi. Korxonaning ishlab chiqarish-xojalik faoliyati jonli mehnatni iste'mol qilish bilan birga yuz beradi. Uning miqdori ishlagan kishi-soatlar bilan oʻlchanadi. Mehnat jarayonida har bir xodimning bajargan ishi, tayyorlagan mahsuloti, iste'molchilarga koʻrsatgan xizmatlari uchun sarflangan mehnatiga haq toʻlash miqdorini asoslash hamda aniqlashni talab qiladigan oʻzaro munosabatlar vujudga keladi.

Mehnat va ish haqi hisobi - hisob ishlarining aniq va operativ ma'lumotlartalab qiluvchi eng muhim hamda qiyin sohalaridan biridir. Unda xodimlar sonining oʻzgarishi, ish vaqtining sarflanishi, mehnatga haq toʻlash fondi, toʻlov turlari va xodimlar toifasi boʻyicha hamda mehnatga haq toʻlash fondidan tashqari amalga oshiriladigan boshqa toʻlovlar, korxonaning har bir xodimi bilan hisob-kitoblar aks ettiriladi. Bu ma'lumotlar asosida mehnat unumdorligi mehnat resurslaridan foydalanish, xodimlar soni, ish haqi fondining sarflanishi va boshqalar boʻyicha reja topshiriqlarining bajarilishi ustidan nazorat ana shu ma'lumotlar asosida amalga oshiriladi.

Shu munosabat bilan korxonaning buxgalteriya xizmati oldida mehnat me'yorlari va unga haq toʻlashni hisobga olish, nazorat qilish vazifalari ham belgilanadiki, bu esa:

- ishbay ishlovchilar va boshqa xodimlarning ish sifatini toʻgʻri va oʻz vaqtida hujjatlar bilan rasmiylashtirishni, shuningdek, ish haqini hisoblash va uni belgilangan muddatlarda toʻlashni;

- hisoblangan ish haqi summalarini va ijtimoiy sugʻurtaga ajratmalarni ishlab chiqarish xarajatlariga kiritish uchun xarajatlarning yoʻnalishlari boʻyicha aniq taqsimlashni;

- ish haqidan budjetga majburiy toʻlovlarni, shuningdek, korxonaga etkazilgan moddiy zararni ayrim tashkilotlar va jismoniy shaxslar foydasiga toʻgʻri hamda oʻz vaqtida ushlab qolish va oʻtkazishni;

- xodimlar sonini va ish vaqtdan foydalanishni nazorat qilishni ta'minlashi kerak.

Korxonada va tashkilotlarda xodimlar soni ishlab chiqarish dasturi asosida aniqlanadi. Korxonada xodimlar, eng avvalo, ikki guruhga ajratiladi:

- 1) asosiy faoliyatda band boʻlgan xodimlar;

- 2) asosiy boʻlmagan faoliyatda band boʻlgan xodimlar.

Asosiy faoliyatda band boʻlgan xodimlar tarkibiga asosiy va yordamchi sexlarning, yordamchi ishlab chiqarishlarning, tozalash inshootlarining, aloqa uzellarining, axborot hisoblash markazlarining, barcha turdagi qoʻriqlashning, korxonada boshqarmalarining xodimlari kiradi.

Asosiy boʻlmagan faoliyatda band boʻlgan xodimlar toifasiga uy-joy va kommunal xoʻjaligiga xizmat koʻrsatish, savdodagi, tibbiyot muassasalari hamda maktabgacha tarbiya muassasalarida band boʻlgan xodimlar kiradi.

Korxonada xodimlar bajaradigan vazifalariga koʻra quyidagi guruhlariga boʻlinadi:

- ishchilar;

- xizmatchilar.

Ishchilar tarkibiga moddiy ne'matlarni yaratish, tuzatish, yuklarni koʻchirish, yoʻlovchilar tashish, moddiy xizmatlar koʻrsatish bilan bevosita band boʻlgan xodimlar kiradi. Xizmatchilar tarkibiga rahbarlar, mutaxassislar va boshqa xodimlar kiradi.

Rahbarlar tarkibiga korxonalar va uning tarkibiy bo'linmalarida rahbarlik lavozimini egallab turgan xodimlar (direktor, uning o'rinbosarlari, bosh muhandis, bosh iqtisodchi, bosh buxgalter, bosh texnolog) va boshqalar kiradi.

Mutaxassislar tarkibiga muhandislar, iqtisodchilar va boshqa iktisodiy hamda muxandislik-texnikaviy ishlar bilan band bo'lgan xodimlar kiradi.

Boshqa xodimlar toifasiga hujjatlarni tayyorlash, rasmiylashtirish ishlarini olib boruvchi, xojalikka xizmat qiluvchi boshqa xodimlar (kassirlar, nazoratchilar, tabelchilar, ish yurituvchilar va hokazolar) kiradi.

Korxonalar va tashkilotlarda mehnat haqi hisobini to'g'ri tashkil qilish uchun, eng avvalo, shaxsiy tarkib hisobini to'g'ri yuritish lozim. Xodimlarni ishga qabul qilish, ishdan bo'shatish, boshqa ishga o'tkazish, ularga ta'til berilgani, tunda, ish vaqtidan tashqari vaqtda, bayram kunlarida ishlaganligi haqida ishonchli ma'lumot bo'lgandagina korxonalar xodimlari bilan o'z vaqtida hisob-kitob qilishi mumkin. Ana shu maqsadda korxonalar kadrlar bo'limi shaxsiy tarkib hisobini hamda boshqa xizmatlar bilan birgalikda ish vaqtidan foydalanish hisobini olib boradi.

«Ishga chiqish va ish vaqtidan foydalanish hisobi tabelda ikki xil usulda amalga oshiriladi. Birinchi usulda barcha ishga chiqqan, kechikkan va ishga chiqmagan xodimlar to'liq ro'yxat qilib boriladi. Ikkinchi usulda esa tabelda faqat kechikkanlar, ishga chiqmaganlar, ya'ni ma'lum me'yordan chetga chiqqan xodimlar ro'yxat qilib boriladi. Har bir xodimning ishlagan vaqti tabelda hisobot oyining birinchi yarmiga va oy oxiriga, ya'ni ikki marta hisoblab chiqiladi. Tabel sex boshlig'i tomonidan imzolanadi va buxgalteriyaga ish haqi hisoblash uchun topshiriladi.

Shunday qilib, mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar aks ettirilishining to'g'irligini tekshirish natijalari auditorning ish hujjatlari bilan rasmiylashtiriladi va auditorlik hisobotida aks ettiriladi.

8.3. Xodimlar bilan ish haqi bo'yicha hisob-kitoblar auditining uslubi

Korxonalar buxgalteriyasi har oyda xodimlarning shaxsiy schyotlariga hisoblab yozilgan ish haqi va xodimning boshqa daromadlari, miqdori, ushlab qolingani summalar va chegirmalar, shuningdek to'lanishi lozim bo'lgan summalar haqidagi ma'lumotlarni kiritadi.

Shaxsiy schyotlarni to'ldirishda asos bo'lib ish vaqtidan foydalanilganlikni hisobga olish tabeli, ishbay mehnat uchun topshiriqlar, bajarilgan ishlar uchun topshiriq-buyurtmalar, vaqtinchalik mehnatga layoqatsizlik to'g'risidagi varaqa, mukofotlar to'lash, moddiy yordam ko'rsatish to'g'risidagi ma'muriyat buyruqlari (farmoyishlari), korxonaga kelib tushgan ijro hujjatlari va boshqalar hisoblanadi.

Misol. «Fayz» OAJ XK ga jismoniy shaxs 20 - yil 5 - apreldan oyiga 500000 so'm maosh bilan buxgalter lavozimiga ishga qabul qilindi. Xodim ilgari ish joyidan ma'lumotnomani taqdim etdi, unga ko'ra 20 - yil boshidan:

daromad - 156 0000 so'mni, daromad solig'i - 302800 sumni tashkil qilgan.

«Ish beruvchining buyrug'i (T-1-son shakl) bilan ishga qabul rasmiylashtiriladi. Buyruq chiqarish uchun xodim bilan tuzilgan mehnat shartnomasi asos bo'ladi. Buyruq mehnat shartnomasi mazmuniga to'liq mos ravishda chiqariladi hamda xodimga tilxat bilan e'lon qilinadi»¹. «Xodim shartnomada belgilangan kundan boshlab, (mazkur holatda – 20 - yil 5 - apreldan) mehnat majburiyatlarini bajarishga kirishishi lozim»².

¹ O'zbekiston Respublikasi Mehnat Kodeksi. 82-modda.

² Shu erda, 83-modda.

Oyiga beriladigan maosh summasi - 500000 so`m ham mehnat shartnomasida qayd etiladi¹.

Buyruqqa asosan xodimga shaxsiy varaqa (T-2-son shakl) to`ldiriladi, ish boshlagan paytidan 5 kun o`tgach mehnat daftarchasida ishga qabul qilinganligihaqida yozuv qayd etiladi¹ hamda shaxsiy schyot (T-54-son shakl) ochiladi, unga ish haqini hisob-kitob qilish uchun zarur barcha ma'lumotlar kiritiladi.

Oy tugagach, tabelchi yoki bunga vakolatli boshqa shaxs tomonidan rasmiylashtirilgan ish vaqtini hisobga olish tabeli (T-12-son, T-13-son shakllar) buxgalteriyaga topshiriladi. Tabelda tabel raqami, F.I.Sh., ishlangan soatlar soni, dam olish kunlari, turli sabablarga ko`ra ishga chiqilmagan kunlar soni ko`rsatilgan holda barcha xodimlarning ro`yxati aks ettiriladi.

Buxgalteriya boshlang`ich tabel hisobi ma'lumotlari asosida 20 - yil aprel oyi uchun ish haqini hisoblab chiqaradi. Besh kunlik ish haftasi deyilganda, aprel oyida 22 ish kuni hisoblanadi. Xodim 15 - apreldan ishga qabul qilinganligi bois, agar ishga chiqmagan kunlar bo`lmasa, u mazkur oyda 20 ish kuni ishlagan bo`ladi.

20 - yil aprel oyi uchun hisoblab yozilgan ish haqi summasi 454550 so`mni (500000 : 22 x 20) tashkil qiladi (8.3-jadval).

8.3-jadval

20 - yil aprel oyi uchun hisob-kitob varag`i

Axmedov A.B. Tabel raqami – 234, buxgalter						Maoshi 50000-00	
To`lov turi		oy	bo`lim	kunlar	soatlar	summa	
nomi	hisoblab yozildi					ushlab qolindi	
	Asosiy ish haqi	4	1	20	0.0	454550-00	
	Daromad soligi	4					95109-15
	Jamg`arib boriladigan Pensiya jamg`armasiga	4					4545-50
	JAMI:					454550-00	109654-65
	TO`LANDI:					344896-30	
OLDIM						Buxgalter A.N.Petrova	

imzo							

¹ Shu erda , 73-modda

Auditorlik tekshiruv jarayonida auditor mazkur xojalik operatsiyasiga buxgalteriya provodkasi to'g'ri berilganligiga e'tibor berishi kerak. 21-son BHMS ga muvofiq quyidagicha provodka berilishi nazarda tutilgan (8.4 -jadval).

8.4-jadval Mehnatga haq to'lash bo'yicha xojalik operatsiyalarini buxgalteriya hisobida aks ettirish

/R	Xojalik operatsiyasining mazmuni	Summa, sum	Schyotlar korrespondensiyasi	
			Debet	Kredit
.	Buxgalterga ish haqi hisoblab yozildi	454550	9420	6710
.	Ish haqidan daromad solig'i ushlandi	95109,15	6710	6410
.	Ish haqidan sug'urta badali ushlandi	1136,38	6710	6520
.	Jamg'arib boriladigan pensiya jamg'armasigahisoblandi	4545,50	6710	6520
.	Kassadan ish haqi summasi to'landi	344896,65	6710	5010

«Har bir xodimni unga tegishli davrda to'lanishi lozim bo'lgan ish haqining tarkibiy qismlari, olib qolingani ushlanmalar miqdori va asoslari, shuningdek to'lanadigan umumiy pul summasi haqida yozma shaklda xabardor qilish lozim»

Ish haqi hisob-kitobi hamda to'lanishi hisob-kitob-to'lov qaydnomalari (T-49- son shakl) yoki alohida hisob-kitob va to'lov qaydnomalarida (T-51-son, T-53-son shakllar) amalga oshiriladi.

Ishlab chiqarishning mavsum davomida bir tekisda davom etmasligi hamda boshqa holatlar (ko'pchilik ishlovchilar yoz oylarida ta'tilga ketadi) munosabati bilan ishchilarga mehnat ta'tili bir maromda berilmaydi.

Auditor ishlab chiqariladigan mahsulot tannarxini to'g'ri aniqlash uchun yil davomida ta'tillarga haq to'lash bo'yicha xarajatlarni bir maromda kiritib borishni ta'minlash zarurligiga alohida e'tibor berishi kerak. Mehnat ta'tili vaqtiga to'lanadigan ish haqi xarajatlarini har oyda mahsulot tannarxiga belgilangan miqdorda kiritib borish zarur. Buning uchun mehnat ta'tiliga to'lanadigan ish haqi mahsulot tannarxiga yil davomida bir maromda o'tkazilishini ta'minlash uchun har oyda ma'lum miqdordagi mablag' korxonadan tomonidan zaxira qilib borilishi kerak.

Jamg'arib boriladigan pensiya ta'minotiga o'tkazmalar bo'yicha quyidagicha (8.5-jadval) buxgalteriya yozuvlari amalga oshiriladi.

8.5-jadval Jamg'arib boriladigan pensiya hisobraqamiga o'tkazmalar bo'yicha buxgalteriya yozuvlari

	Xojalik operatsiyalarining mazmuni	Schyotlar korrespondensiyasi	
		Debet	Kredit
	Daromad hisoblab yozilgan	2010, 2310 va boshqa schyotlar	6710
	Jismoniy shaxslar daromadiga soliq hisoblab yozilgan	6710	6410

	Jamg`arib boriladigan hisobvaraqa 1 % aks ettirildi	6410	6530
	Jamg`arib boriladigan pensiya badalini Xalq banki hisobraqamlariga o`tkazish aks ettirildi	6530	5110
	Jismoniy shaxslar daromadiga solinadigan soliq summasi budjetga o`tkazildi	6410	5110

Ishbay ishchilarning ishlab chiqarish hisobini tashkil etish va nazorat qilishhamda ish haqini hisoblash bo`yicha audit o`tkazganda auditor dastlabki hujjatlar, ya'ni: naryadlar, marshrut haritalar, yo`l varaqalar, ish mahsuliga oid qaydnomalar, bajarilgan ishlar bo`yicha dalolatnomalar va boshqalarni, korxonada ish mahsullariva ishbay haqlar ishlab chiqilganligi va tasdiqlanganligini, dastlabki hujjatlarda barcha tegishli rekvizitlar mavjud ekanligini tekshirishi lozim.

Vaqtbay mehnatga haq to`lashda tarif stavkalar va kontraktlar sharti to`g`ri qo`llanilganligi tekshiriladi. Ish vaqtdan foydalanilganligi to`g`risidagi tabellar, naryadlar va ish haqini hisoblash bo`yicha boshqa hujjatlarni tekshirganda ularga uydirma (soxta) shaxslar kiritish hollari mavjudligi aniqlanadi. Buning uchun naryadlarni berilgan sanasi bo`yicha tahlil qilish, naryaddagi va ish vaqtini hisobga olish tabellardagi ishchilar familiyalarini xodimlar bo`limidagi shaxsiy tarkibnihisobga olish ma'lumotlari bilan solishtirish lozim. Dastlabki hujjatlar bo`yicha avval to`langan summalar qayta hisoblanganligi, aynan bir shaxslar familiyalari bir necha marotaba turli hisob-kitob-to`lov qaydnomalariga kiritilganligi holatlari tekshiriladi.

Korxonada xodimlarining shaxsiy tarkibida bo`lmagan va qisqa muddat ishlagan shaxslarga yozilgan naryadlar hamda sifatsiz ishlarni, yaroqsiz mahsulotlarni tuzatish bo`yicha naryadlar alohida diqqat bilan tekshiriladi. Dastlabki hujjatlar va hisob-kitob qaydnomalarini tekshirganda arifmetik hisoblar to`g`riligiga katta e'tibor qaratiladi.

Auditorlik tekshiruv vaqtida xodimlarni rag`batlantirishga qaratilgan turli to`lovlar, ya'ni: ma'lum bir davrda ishlaganligi natijasiga ko`ra mukofotlar, tovon tavsifidagi ish vaqtdan tashqari yoki tunda ishlaganligi uchun qo`shimcha to`lov va ustama haqlar, ishlagan vaqt, mehnat ta'tili, vaqtinchalik mehnatga qobiliyatsizlik va boshqalar uchun to`lovlar hujjatlarda to`g`ri rasmiylashtirilganiga alohida e'tiborni qaratishi lozim. Bunda auditor har bir korxonada ichki moddiy rag`batlantirish vaturli qo`shimcha to`lovlar va mukofotlarni hisoblash to`g`risida ichki Nizom ishlab chiqilgan va tasdiqlangan bo`lishi kerakligini unutmasligi zarur. Mukofotlarni hisoblash rahbar buyrug`i bilan rasmiylashtirilishi va mukofotlash to`g`risidagi ichki Nizomning tamoyillariga muvofiq bo`lishi lozim.

O`rtacha ish haqiga asoslangan hisoblar to`g`riligini tekshirganda o`rtacha ish haqi to`g`ri belgilanganligini aniqlash, undan keyin esa, turli to`lovlar to`g`ri hisoblanganligini tekshirish kerak. Aniqlangan kamchilik va xatolar bo`yicha buxgalter tegishli tuzatishlarni kiritishi lozim.

9- MAVZU. PUL MABLAG'LARI HARAKATI BILAN BOG'LIQ MUOMALALAR AUDITINING USLUBI

REJA:

- 9.1. Auditning maqsadi, vazifalari va ma'lumot manbalari
- 9.2. Kassa, kassa muomalalari va pul hujjatlari auditi
- 9.3. Bankdagi schyotlarga doir muomalalar auditi
- 9.4. Valuta schyotlariga doir muomalalar auditi

9.1. Auditning maqsadi, vazifalari va ma'lumot manbalari

Kassa muomalalarini yuritish O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki Boshqaruvining 1998 - yil 24 - yanvardagi 376-sonli qarori bilan tasdiqlangan

«Yuridik shaxslar tomonidan kassa operatsiyalarini amalga oshirish qoidalari» bilan tartibga solinadi. Ushbu qoidaga muvofiq, barcha yuridik shaxslar, mulkchilik shaklidan qat'iy nazar, o'zlarining pul mablag'larini bank muassasalarida saqlashlari shart.

«Yuridik shaxslar o'rtasidagi hisob-kitoblar hamda tadbirkorlik faoliyatini amalga oshirish bilan bog'liq fuqarolar ishtirokidagi hisob-kitoblar bank muassasalari orqali faqat naqd pulsiz amalga oshiriladi.

Tashkilotlar tomonidan bank muassasalaridan olingan naqd pullar qanday maqsadlar uchun olingan bo'lsa, faqat shunga sarflanadi.

Tashkilotlar o'z kassasida kassadagi naqd pullar qoldig'i limitlari doirasida naqd pullarga ega bo'lishlari mumkin. Kassalardagi naqd pullar qoldig'i limitlari va tushumni ishlatish me'yorlarini bank muassasalari ushbu tashkilotlar rahbarlari bilan kelishgan holda belgilaydi. Ichki ishlar vazirligi, Mudofaa vazirligi, Milliy xavfsizlik xizmati va Favqulodda vaziyatlar vazirligi organlari bundan mustasno.

Zarur bo'lgan hollarda ko'rsatilgan limitlar qayta ko'rib chiqilishi mumkin.

Mulkchilik shaklidan qat'iy nazar savdo va maishiy xizmatlar sohasi tashkilotlarining tushumdan ish haqi, pensiya va nafaqalar to'lashga foydalanishlari man etiladi»¹.

¹ «Yuridik shaxslar tomonidan kassa operatsiyalarini yuritish qoidalari». O'zR markaziy banki boshqaruvi tomonidan 1998-yil 24-yanvarda 376-son (1/16-son bayonnoma) bilan tasdiqlangan. Mazkur qoidalarga quyidagilarga muvofiq

-
- muomalalarini amalga oshirish qoidalari» ga rioya qilinayotganligini aniqlash;
 - bank muassasasidagi hisob-kitob, valuta va boshqa maxsus schyotlar bo'yicha amalga oshirilgan muomalalarni tekshirib chiqish;
 - o'tkazilgan tekshirish asosida oraliq dalolatnoma tuzish va xulosa qilish.

Fanga oid o'quv adabiyotida pul mablag'lari auditorlik tekshiruvini o'tkazishning maqsadi quyidagicha ifodalangan:

«Tekshiruvning asosiy maqsadi - pul mablag'lari oqimini aks etuvchi schyotlarda amalga oshirilgan operatsiyalarning qonuniyligi, ishonchliligi va xojalikni samarali yuritish maqsadlariga muvofiqligini aniqlashdir.

Tekshirish maqsadlari va foydalanadigan ma'lumot manbalari pul mablag'lari turlaridan kelib chiqqan holda farqlanadi. Chunonchi, kassa operatsiyalari auditi o'tkazilganda tekshiruv maqsadi quyidagilarga rioya qilinganligini aniqlashdan iborat:

- naqd pul va boshqa boyliklar kassada but saqlanishi, ularni bankdan olib kelishda saqlash sharoitlari;

- chek daftarchalari belgilangan tartibda saqlanishi, chekdan ko'chirmalar vaular bo'yicha pul olish tartibi;

- kassaga pul kirim qilish va undan pul berish operatsiyalarini hujjatli rasmiylashtirish qoidalari;

- kassada naqd pul limit chegarasida saqlanishi hamda xizmat safarlari, xojalik xarajatlari va boshqa ehtiyojlar uchun hisobotli pul berilishi;

- banklardan, yuridik va jismoniy shaxslardan naqd pul va tushumlar o'zvaqtida va to'liq kirim kilinishi;

- kassa operatsiyalarini amalga oshirishda kassa intizomiga rioya qilinishi;

- kassa operatsiyalari hisobi va kassa daftarini yuritish, kassada saqlanayotgan boshqa boyliklar bo'yicha tahliliy hisob daftarlari yuritilishi;

- jo'natilgan mahsulot (ishlar, xizmatlar) va boshqa moddiy boyliklar uchun yuridik shaxslar bilan naqd pul orqali hisob-kitob qilish tartibi;

- banklardan chek orqali olingan naqd pul maqsadga muvofiq ishlatilishi;

- ish kuni yakunlangandan keyin limitdan ortiq bo'lgan naqd pul banklarga to'liq qaytarilishi;

- ishonch qog'ozlari rasmiylashtirilmasdan turib begona shaxslarga naqd pul berish holatlari mavjudligi.

Kassa operatsiyalarini tekshirishda ma'lumot manbasi quyidagilar hisoblanadi:

- naqd pullarni kirim qilish va berish bo'yicha dastlabki hujjatlarni rasmiylashtirish (kirim va chiqim kassa orderlari KO-1, KO-2);

- kassa daftari (KO-4 shakli), kirim va chiqim kassa hujjatlarini ro'yxatga olish daftari (KO-3, KO-Za);

o'zgartirishlar kiritilgan: O'zR AV 30.07.1999 y. 565-1-son bilan ro'yxatga olingan 1-son qo'shimcha, O'zR AV 14.12.1999 y. 565-2-son bilan ro'yxatga olingan 2-son qo'shimcha, O'zR AV 31.07. 2000 y. 565-3-son bilan ro'yxatga olingan 3-son o'zgartirish va qo'shimchalar, O'zR AV 03.04.2003 y. 565-4-son bilan ro'yxatga olingan O'zR MBB qarori, O'zR AV 05.03.2004 y. 565-5-son bilan ro'yxatga olingan O'zR MBB qarori.

- kassa hujjatlariga oid dastlabki tasdiqlovchi hujjatlar;
 - 5010 - «Milliy valutadagi pul mablag`lari», 5110 - «Hisob-kitob schyoti», 5610 - «Pul ekvivalentlari» (turlari bo`yicha), schyotlari, 006 - «Qat'iy hisobot blankalari» balansdan tashqari schyoti va boshqa hisob-kitob schyotlari bilan korrespondentlangan schyotlar bo`yicha hisob registrlari, balanslar va boshqa hisobot shakllari»1.

Yana bir guruh olimlarning fikrlariga ko`ra, ushbu muomala bo`yicha auditning birinchi galdagi vazifasi quyidagicha, «Kassada amalga oshirilgan xojalik operatsiyalari audit nazoratida birinchi bajariladigan vazifa kassadagi naqd pullar holatini nazorat o`tkazilayotgan kun holatiga dalolatnoma bilan rasmiylashtirishdir. Kassadagi pul mablag`larining audit uchun asosiy manba bo`lib kirim-chiqim kassa orderlari, kassa kirim-chiqim orderlarini ro`yxatga olish daftari, kassa daftari, kassir hisoboti sanaladi».

Kassadagi pul mablag`larini hisobga olish audit obyektini quyidagi 9.1-jadval ma'lumotlari asosida guruhlashtirish mumkin.

9.1-jadval Kassadagi pul mablag`lari hisobiga oid muomalalarni audit obyektlari

Ko`rsatkichlar nomi	Schyotlar raqami	Moliyaviy hisobot shakllaridagi ko`rsatkichlar	
		1-shakl	4-shakl
		Satr raqami	Satr raqami
1	2	3	4
Kassadagi pul mablag`lari	5000	330	010-240
Hisob-kitob schyotidagi pul mablag`lari	5100	340	010-240
Chet el valutasidagi pul mablag`lari	5200	350	250-280
Bankdagi maxsus schyotlardagi pul mablag`lari	5500	360	
Pul ekvivalentlari	5600	360	
Yo`ldagi pul mablag` (o`tkazma) lari	5700	360	

Xulosa qilib aytganda, auditor (auditorlar guruhi) kassadagi pul mablag`lari va kassa muomalalarini hujjatli tekshirishni boshlashdan oldin, odatda, kassadagi naqd pullar, qimmatli qog`ozlar va qat'iy hisobot blankalarini inventarizatsiyadan o`tkazishlari shart. Bunda pul mablag`larini hisobga olishga doir respublikamizdagi qonunlar va me'yoriy hujjatlarga asoslanish zarur.

9.2. Kassa, kassa muomalalari va pul hujjatlari auditi

Kassa muomalalari odatda, kassir, bosh buxgalter yoki unga vakolatli shaxs ishtirokida kassadagi pul mablag`larini inventarizatsiya qilishdan boshlanadi. Korxonada bir nechta kassa mavjud bo`lgan hollarda pul qoldig`ining kamomadibo`lgan taqdirda, uni boshqa kassa hisobidan qoplanishi, kassa daftariidagi qoldiqni o`zgartirish mumkinligini oldini olish maqsadida auditor boshqa kassa eshiklarini muhrlab qo`yadi.

Auditor kassirdan inventarizatsiya o`tkazish vaqtigacha bo`lgan kassa muomalalari bo`yicha kassa hisobotini talab qiladi. Shuningdek, barcha kirim va chiqim hujjatlari uning tomonidan hisobotga kiritilganligi va inventarizatsiya vaqtiga kelib kassaga kirim qilinmagan va hisobdan chiqarilmagan pul mablag`lari yo`qligi to`g`risida tilxat berishi lozim.

Shundan keyin kassir, pul kupuralarini guruhlashtirishni boshlaydi hamda auditor va bosh buxgalter ishtirokida ularni to`la hisob-kitobini o`tkazadi, bank muassasasidan olingan muhrlangan pul mablag`lari ham sanovdan o`tkazilishi kerak.

Auditor shunga ahamiyat berishi kerakki, kassa chiqim orderida yoki uning o`rnini bosadigan boshqa hujjatda pul oluvchining tilxati bilan tasdiqlanmagan kassa pullarini berish, kassadagi naqd pul qoldig`ini qoplashga qabul qilinmaydi. Kassakirim orderlari bilan tasdiqlanmagan naqd pullar ortiqcha pul sifatida kirim qilinadi. Xojalik yurituvchi subyekt rahbari va bosh buxgalteri imzosi bilan tasdiqlanmagan kassa chiqim hujjatlari, kassadan vaqtinchalik pul olinganligini bildiruvchi tilxat va shunga o`xshash boshqa hujjatlar inobatga olinmaydi va kamomad deb hisoblanadi.

Auditor to`g`ri rasmiylashtirilgan kassa hujjatlarini kassirga hisobot tuzish va unda tekshiruv paytida bo`lgan qoldiqni ko`rsatish uchun beradi. Tekshiruv paytida kassada ish haqi to`liq tarqatilib ulgurmagan vedomostlar bor bo`lsa, auditor bosh buxgalter va kassirga vedomostlarni belgilangan tartibda hisobotga qo`shishni taklif etadi. Agarda kassani tekshirish, ish haqi tarqatish davriga to`g`ri kelib, ko`p xodimlarga ish haqi tarqatilmagan vedomostlar bo`lsa, bunday vedomostlar kassir hisobotiga qo`shilmasdan, dalolatnomada kassa hisobotiga kiritilmagan, qisman to`langan chiqim hujjatlari (to`lov vedomostlari) sifatida yozib qo`yilishi mumkin. Bu holda har bir to`lov vedomostida qaysi tartib raqami bo`yicha ish haqi berilganligi va uning jami summasi ko`rsatiladi. Ushbu yozuv kassir, bosh buxgalter va auditor imzolari bilan tasdiqlanadi.

Shuningdek, kassani tekshirishda kassada saqlanayotgan qimmatli qog`ozlar (aksiyalar, obligatsiyalar, sertifikatlar va boshqalar), qat'iy hisobot blankalari, sanatoriya va dam olish uylari yo`llanmalari, aviachiptalar va boshqa qimmatli qog`ozlar ham tekshirilib, ularning mavjudligi dalolatnomada ko`rsatiladi.

Auditor kassadagi pul mablag`larini tekshirish bilan birga ayni paytda seyflar (yonmaydigan shkaflar), kassaning jihozlanishi, ish kunining oxirida kassa eshiklariga seyflar (shkaflar) muhrlanishi, signalizatsiya o`rnatilganligi va uning ishlashi, kassani qo`riqlashning tashkil etilishi, kassir «olindi», «to`landi» degan shtamplar bilan ta'minlanganligi ham tekshiriladi.

Auditor bankdagi hisob-kitob schyotidan olingan pullarni to`liq va o`z vaqtida kirim qilinganligini tekshirishda muomalalarni o`zaro taqqoslash usulini qo`llaydi. Bunda, I-sonli jurnal orderining vedomost tomonida 5010 - «Milliy valutadagi pul mablag`lari» schyotining debeti bo`yicha aks ettirilgan summalarni 22-sonli jurnal orderda aks ettirilgan 5110 - «Hisob-kitob schyoti» ning kredit oborotlari bilan solishtiriladi ular bir-biriga to`g`ri kelishi shart. To`g`ri kelmaslik hollari uchraganda summalar kassa kirim orderlari, bank ko`chirmalari, kassir hisobotlari, cheklar koreshoklari bilan solishtiriladi, zarur hollarda esa bevosita bank muassasasida tekshiriladi.

Agar bank ko`chirmalarida o`chirilgan, to`g`rilangan, shuningdek qoldiqlar to`g`ri kelmasa, bankdagi hisob-kitob schyotidan ishonchli ko`chirmani olish zarur.

Kassa muomalalarini tekshirishda kassa hisobotiga ilova qilingan hujjatlarning quyidagi shakllaridan foydalaniladi: KO-3 yoki KO-3a shakl. «Kirim va chiqim kassa hujjatlarini ro`yxatga olish jurnali», ordersiz rasmiylashtiriladigan pul kirimi hujjatlari, KO-4 shakl «Kassa daftari», KO-5 shakl «Kassir tomonidan qabul qilingan va berilgan pullarni hisobga olish daftari», 5010 - «Milliy valutadagi pul mablag`lari», 5020 - «Xorijiy valutadagi pul mablag`lari», 5520 - «Chek daftarchalari», 5610-«Pul

ekvivalentlari», 5710-«Yo`ldagi pul mablag`lari» va 5810-«qimmatli qog`ozlar» schyotlari yuritiladigan hisob registrlari (Jurnal-orderlar, vedomostlar, daftarlar, Bosh daftar, tegishli sanaga tuzilgan balanslar va boshqalar).

Bunda kassa hujjatlarini rasmiylashtirishga ham e'tibor berish zarur, xususan har bir hujjatda oluvchilar imzosi borligi; kirim hujjatlariga «olindi» degan, chiqim hujjatlariga esa «to`landi» degan shtamplar bosilganligi hamda ularning sanasi ko`rsatilganligi, shuningdek ularda o`chirilgan va tuzatilgan izlar yo`qligi aniqlanishi lozim.

«Kassa operatsiyalarini tekshirayotganda auditor kassa operatsiyalari tartibiga qanday rioya qilinayotganini, kassa intizomini, naqd pul bilan amalga oshirilgan operatsiyalar qonuniyligi va maqsadga muvofiqligini aniqlashi lozim.

Naqd pullarni olish va berishda amalga oshirilgan operatsiyalar bilan bog`liq bo`lgan hujjatlar to`g`ri rasmiylashtirilganligini tekshirish, barcha kirim va chiqim kassa orderlari, to`lov qaydnomalari va boshqa hujjatlar aniq, o`chirilmasdan va to`g`rilanmasdan to`ldirilganligi, barcha orderlar va ularning ilovalari operatsiya sodir etilgan sana va kassirning imzosi qayd etilgan holda, «olingan» yoki «to`langan» degan tamg`alar bilan tasdiqlanganligiga ishonch hosil qilish lozim. Chiqim orderlarida (qaydnomalarida) «to`langan» degan tamg`a bosilmaganligi ayrim holatlarda ulardan qayta foydalanishga olib keladi»¹.

Amaliyotda kassa muomalalariga doir suiste'mol qilishlar asosan ish haqi va hisobdor summalar bo`yicha ko`p uchraydi. Bunda vedomostlarga «o`lik jonlar» ni kiritish, berilishi lozim bo`lgan jami summani oshirib ko`rsatish, kassa hisobotiga qayta qo`shish maqsadida chiqim hujjatlarini oldingi kassa hisobotlaridan chiqarib olib, sanasini o`zgartirish va tuzilayotgan kassa hisobotiga kiritib, undagi summani ikkinchi marta hisobdan chiqarish hollari ham uchraydi.

Auditor bulardan tashqari kassa muomalalarini tekshirish jarayonida quyidagilarga ham alohida e'tibor berishi lozim:

- kassani har oyda to`satdan tekshirilishi;
- kassirning kassa hisobotlarini o`z vaqtida buxgalteriyaga topshirishi;
- kassa hisobotlarida va kassa daftarida hisobotlarni hamda unga ilova qilingan hujjatlarni tekshirishga qabul qilinganligi to`g`risida bosh buxgalter yoki bosh buxgalter o`rinbosarining imzosi borligi;
- mehnatga haq to`lash, xizmat safari, xojalik sarflari va boshqa maqsadlar uchun bankdan olingan naqd pullarning maqsadga muvofiq ishlatilishi;
- kassadagi naqd pul qoldiqlarining korxonaga uchun bank tomonidan belgilangan limitga to`g`ri kelishi;
- deponent qilingan mehnat haqi summolari va realizatsiyadan tushgan naqd pul mablag`larining bankka o`z vaqtida topshirilishi;

¹ Audit. O`quv qo`llanma. 1,2-tom. M.M. Tulaxodjaeva va F.G. G`ulomovalarning tahriri ostida.-T.: 2004., 53 b.

- kassadan naqd pullarni begona shaxslarga berish hollari va shunga o`xshashlar;
- naqd pul olish uchun to`ldirilmagan cheklarga rahbar va bosh buxgalter tomonidan imzo qo`yilishi va cheklarni kassirga bankdan pul olish mobaynida mustaqil to`ldirish uchun berish hollari;
- naqd pul olish uchun chek daftarchasi bosh buxgalter seyfida saqlanishi holati;
- korxonada «Kassa kirim va chiqim hujjatlarini qayd qilish daftari» (KO-Z shakl) va «Kassa daftari» (KO-4 shakl) ning mavjudligi, daftarlarning barcha varaqlari raqamlanib, oxirgi betida varaqlar soni ko`rsatilganligi, ip o`tkazib bog`langanligi hamda rahbar va bosh buxgalter imzosi bilan tasdiqlanib, muhrlanganligi;
- kassa chiqim orderlari, to`lov vedomostlari va boshqa chiqim pul hujjatlarida tegishli mansabdor shaxslar va pul oluvchilar imzolarining mavjudligi va ularning haqiqiyliigi;
- kassa hujjatlariga maxsus «so`ndirilgan» (pogasheno) shtamp bosilishi;
- pul mablag`lari, xarajatlar va boshqa balans schyotlariga olib borilib hisobot takdim etilmaydigan muomalalarning qonuniyligi;
- kassa muomalalariga oid schyotlar bog`lanishlari (korrespondentsiyalari) ning to`g`riligi;
- to`lanmagan summalarning o`z vaqtida deponentga o`tkazilishi va h.k.

Auditor yuqoridagi faktlarga rioya qilinmaganligi to`g`risida buzilish hollari mavjud bo`lganda bu muomalalarning sababini, ular kimning farmoyishi bilan amalga oshirilganligi va buning orqasida suiiste'mol, tovlamachilik holatlari berkitilmaganligini ham aniqlashi lozim.

9.3. Bankdagi schyotlarga doir muomalalar auditi

Yuridik va jismoniy shaxslar o`zlariga hisob-kitob va kassa xizmatlariniko`rsatish uchun banklarni mustaqil ravishda tanlaydilar hamda bir yoki bir necha banklarda milliy va xorijiy valutadagi talab qilib olinguncha depozit schyotlar hamda depozit schyotlarning boshqa turlarini ochish huquqiga egalar.

Banklarda schyotni ochish O`zbekiston Respublikasi Markaziy Banki boshqaruvining 2001 - yil 6 -oktyabrdagi 25G`4-son (1-son) qarori bilan tasdiqlangan

«O`zbekiston Respublikasi banklarida ochiladigan bank schyotlari to`g`risida yo`riqnomaga (O`zR AV 29.09.2003 y. 1080-1-son bilan ro`yxatga olingan O`zR MB Boshqaruvi qaroriga muvofiq o`zgartirishlar kiritilgan) asosan amalga oshiriladi.

Ushbu yo`riqnomaga muvofiq, bank (schyoti) schyoti deganda, bank schyoti shartnomasini tuzish orqali bank mijoz (schyot egasi) schyotiga kelib tushgan pul mablag`larini qabul qilish va kiritib qo`yish, mijozning schyotidagi tegishli mablag`larni o`tkazish va berish hamda schyot bo`yicha boshqa operatsiyalarni amalga oshirish to`g`risidagi farmoyishlarni bajarish vazifasini o`z zimmasiga olishi natijasida bank bilan mijoz o`rtasida vujudga keladigan munosabatlar tushuniladi.

Bank schyotlari quyidagi turlarga bo`linadi:

- a) talab qilib olinguncha (asosiy va ikkilamchi) depozit schyotlar;
- b) jamg`arma depozit schyotlar;
- v) muddatli depozit schyotlar;
- g) depozit schyotlarning boshqa turlari (akkreditivlar bo`yicha muddatsizfoizsiz depozitlar va shu kabilar);

d) ssuda schyotlari.

Mijoz tomonidan har qanday schyot ochilayotganda bank schyotiga xizmat ko'rsatish shartnomasi tuziladi. Bank schyoti shartnomasi bo'yicha yuzaga keladigan munosabatlar Fuqarolik kodeksi va boshqa qonunchilik hujjatlari bilan tartibga solinadi. Xojalik yurituvchi subyektning birinchi marta milliy valutada ochgan talab qilib olinguncha depozit schyoti uning asosiy schyoti hisoblanadi. Mijozlar qonunchilik asosida bir yoki bir necha banklarda ikkilamchi talab qilib olinguncha depozit schyotlari ochishlari mumkin.

Mijozlar tomonidan schyotlar ochish uchun bankka ushbu Yo'riqnomada ko'zda tutilgan zaruriy hujjatlar taqdim qilingan kundan boshlab, banklar ikki bankish kuni mobaynida ularga schyotlar ochishi shart (O'zR AV 29.09.2003 y. 1080-1-son bilan ro'yxatga olingan O'zR MB Boshqaruvi qarori tahriridagi xat boshi).

«Auditor bankdagi schyotlarga doir muomalalar auditini bankdagi milliy va chet el valutasidagi pul mablag'lari to'g'risidagi ma'lumotlarni hamda ularga ilova qilingan soliq hisobotini tekshirishdan boshlaydi. Bunda dastavval bankda ochilgan schyotlar soni va raqami hamda qaysi bankda ochilganligi aniqlanadi. Bu ma'lumotlar auditorga barcha schyotlar bo'yicha bank ko'chirmalarini va har bir schyot bo'yicha hisob registrilarini tekshirish uchun kerak bo'ladi.

So'ngra auditor korxonaga va bank o'rtasidagi o'zaro munosabatlarning yuridik asoslarini aniqlaydi, bank xizmati ko'rsatish to'g'risidagi shartnomaning O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi normalariga muvofiqligini tekshiradi.

Bankdagi schyotlar bo'yicha pul mablag'lari kirimi va chiqimiga doir muomalalar bankda tegishli dastlabki hujjatlar bilan rasmiylashtiriladi. Ushbu dastlabki hujjatlarning shakllari va to'ldirish tartibi O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki yo'riqnomalarida belgilangan. Bunday hujjatlarga quyidagilar kiradi:

- bank ko'chirmalari (bank tomonidan tasdiqlanib ilova qilingan hisob-kitob to'lov hujjatlarining shakllari bilan);
- to'lov topshiriqnomasi;
- to'lov talabnomasi;
- to'lov orderi;
- inkassa topshiriqnomasi (farmoyishi);
- hisob-kitob schyotiga naqd pul topshirish uchun ariza;
- valutani majburiy sotish uchun topshiriqnoma;
- valuta sotib olish uchun topshiriqnoma;
- rezidentning sotib olingan valutani so'mga aylantirish to'g'risidagi farmoyishi va boshqalar;
- bank hisob-kitob hujjatlariga ilova qilinadigan va amalga oshirilgan muomalalarning qonuniyligini asoslovchi dastlabki hujjatlar»¹.

Yuqoridagilarga asoslanib, auditor hujjatlarning to'g'ri rasmiylashtirilishini tekshiradi, hujjatlarni arifmetik tekshiruv va bankdagi schyotlar bo'yicha amalga oshirilgan muomalalarning qonuniyligini tekshiruvdan o'tkazadi.

«Bank operatsiyalarini tekshirishda auditor banklarda hisob-kitob va boshqa

¹ Do'smurotov R. Audit asoslari. Darslik.-T.: 2003., 207- b.

schyotlar mavjudligi va bank operatsiyalarini amalga oshirishda amaldagi qonunchilikka rioya qilinishini tekshiradi. Tekshiruv korxonadan banklarda ochilgan barcha schyotlar bo'yicha amalga oshiriladi. Tegishli schyotlar bo'yicha ko'chimalarda qayd etilgan mablag'lar qoldig'i hisobda mavjud bo'lgan mablag'lar qoldig'i bilan solishtiriladi. Ko'chimalarni rasmiylashtirilishida suiste'molchiliklarni yashirish maqsadida schyotning debeti va krediti bo'yicha oborot atayin bir xil summaga kamaytirilishi mumkin. Shuning uchun, auditor bank ko'chimalariga muvofiq schyotning debeti va krediti bo'yicha oborot hisob registrlaridagi ko'rsatkichlar bilan muvofiqligini tekshirishi lozim»¹.

Hisob-kitob schyotiga doir muomalalarni tekshirish mobaynida aniqlangan kamchiliklarni auditor ish hujjatlarida qayd qilib boradi va auditorlik tekshiruvining mazkur bo'limi bo'yicha tuziladigan oraliq dalolatnoma bilan rasmiylashtiradi hamda auditorlik hisobotida aks ettiradi.

9.4. Valuta schyotlariga doir muomalalar auditi

Bozor iqtisodiyoti sharoitida xojalik yurituvchi subyektlar nafaqat milliy valutadan, balki O'zbekiston qonunchiligiga muvofiq, chet el valutasidagi pul mablag'laridan ham foydalanishlari mumkin.

Xojalik subyektlari O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki boshqaruvining qarori² bilan tasdiqlangan «O'zbekiston Respublikasi banklarida ochiladigan bank schyotlari to'g'risida» yo'riqnoma ga muvofiq xorijiy valutada talab qilib olinguncha depozit schyotlarini hamda ikkilamchi talab qilib olinguncha, jamg'arma, muddatli va boshqa depozit schyotlarning xorijiy va milliy valutadagi turlarini ochishi mumkin.

Mijozlar tomonidan xorijiy valutada talab qilib olinguncha depozit schyotlarini hamda ikkilamchi talab qilib olinguncha, jamg'arma, muddatli va depozit schyotlarning xorijiy va boshqa milliy valutadagi turlarini ochish uchun bankka quyidagi hujjatlar taqdim qilinadi:

1) tadbirkorlik subyektlari tomonidan:

- a) schyot ochish to'g'risida ariza;
- b) davlat ro'yxatidan o'tganligi to'g'risidagi guvohnomaning nusxasi;
- v) imzolar namunalari va muhr izi qo'yilgan varaqcha.

2) tadbirkorlik subyekti bo'lmagan rezident yuridik shaxslar, jumladan budjet tashkilotlari tomonidan:

- a) schyot ochish to'g'risida ariza;
- b) soliq organlari tomonidan soliq to'lovchining identifikatsiya raqami berilganligi to'g'risidagi guvohnomaning nusxasi;
- v) imzolar namunalari va muhr izi qo'yilgan varaqcha.

3) norezidentlar (jismoniy shaxslar bundan mustasno) tomonidan:

- a) schyot ochish to'g'risida ariza;
- b) agar qonunchilikda boshqacha tartib nazarda tutilgan bo'lmasa, soliq organlari tomonidan soliq to'lovchining identifikatsiya raqami berilganligi to'g'risidagi guvohnomaning nusxasi;

¹ Tulaxodjaeva M.M. va boshqalar. Audit. O'quv qo'llanma.-T.: 2004., 66-67 b.

² 2001 -yil 6 -oktabrdagi 5/4-son (1-son) qarori.

- v) imzo namunalari va muhr izi qo`yilgan varaqcha;
4) rezident va norezident jismoniy shaxslar tomonidan:

a) schyot ochish to`g`risida ariza;

b) shaxsini tasdiqlovchi hujjat (pasport yoki unga tenglashtirilgan hujjatlar) taqdim qilinadi.

Hujjatdagi ma'lumotlar schyot ochish to`g`risidagi arizaga yoziladi.

Mazkur bankda mijoz tomonidan ilgari ochilgan schyot mavjud bo`lsa, faqat schyot ochish to`g`risida (belgilangan shaklda) ariza taqdim qilinadi.

Sotilgan mahsulot (ish, xizmat) lar to`lovi uchun quyidagi xorijiy valutalarqabul qilinishi mumkin:

- AQSh dollari;
- Ingliz funt sterlingi;
- YEVRO;
- Shveysariya franki;
- Yapon ienasi.

«Xojalik yurituvchi subyektlar tashqi iqtisodiy faoliyatni amalga oshirishda mahsulotni (ish va xizmatlar) xorijga sotishdan tushumni xorijiy valutada oladilar. Chet eldan mahsulotni sotib olish ham xorijiy valutada amalga oshiriladi. Ushbu operatsiyalarni amalga oshirish uchun ular O`zbekiston va chet el banklarida valuta schyotlarini ochadilar. Xorijiy valuta bilan amalga oshirilgan operatsiyalarni aks etish O`zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi, Davlat Soliq qo`mitasi va Markaziy bank qarori bilan tasdiqlangan va Adliya vazirligi tomonidan 2001- yil 16 -noyabrda 1085-son bilan ro`yxatga olingan «Chet el valutasidagi operatsiyalarni buxgalteriya hisobi, statistika va boshqa hisobotlarda aks ettirish tartibi to`g`risida Nizom» bilan tartibga solinadi.

Valuta operatsiyalarining buxgalteriya hisobi chet el valutasining har bir turi (AQSh dollari, funt sterling, nemis markasi va boshqalar) bo`yicha alohida olib boriladi va xojalik operatsiyalari amalga oshirilgan sanasidagi O`zbekiston Respublikasi Markaziy Banki belgilagan kurs bo`yicha «Mamlakat ichidagi valuta schyotlari» va «Chet eldagi valuta schyotlari» schyotlarida so`m ekvivalentida aks ettiriladi»¹.

Bankdagi valuta schyotlari bo`yicha muomalalarni tekshirish mobaynida auditor quyidagilarga alohida e'tibor qaratishi lozim (9.2-jadval).

9.2-jadval Valyuta schyoti bo`yicha muomalalarni tekshirishdagi auditorlik muolajalari

Auditorlik muolajalari	
	Joriy valuta muomalalari va kapitalning harakati bilan bog`liq valuta muomalalari huquqiy rejimiga rioya qilinishini tekshirish
	Valuta muomalalarini amalga oshirish uchun O`zbekiston Respublikasi Markaziy Bankining litsenziyasiga ega bo`lgan, vakolatli banklar orqali valuta muomalalarini amalga oshirishni tekshirish
	Vakolatli banklarda ayrim valuta muomalalarini amalga oshirish uchun O`zbekiston Respublikasi Markaziy Banki tomonidan beriladigan ruxsatnomalar va litsenziyalarning mavjudligini tekshirish.

Yuridik shaxs-rezidentlar tomonidan ular ixtiyorida mavjud bo`lgan, legal kelib chiqishga ega valuta mablag`lari chegarasida chet el valutasidagi hisob-kitoblarni amalga oshirilganligini tekshirish

Valuta schyotlari bo`yicha muomalalarni auditorlik tekshiruvidan o`tkazish bankda ochilgan, shu jumladan chet ellardagi ham har bir valuta schyoti bo`yicha amalga oshiriladi.

Bunda shuni e'tiborga olish kerakki, agar O`zbekiston korxonasining xorijiy bankda, O`zbekiston Respublikasi Markaziy Banki litsenziyasi bo`yicha ochilgan schyoti bo`lsa, bu litsenziya unga valuta tushumini qabul qilish uchun asos bo`la olmaydi. Shuning uchun O`zbekiston Respublikasi Markaziy Bankida xorijiy bankdagi schyotga valutani har bir kirimi uchun maxsus ruxsatnoma bo`lishi lozim.

Audit jarayonida, rezident bo`lib hisoblangan, eksport qiluvchi tashkilotlar valuta tushumi qabul qilinishining to`liqligi va to`g`piligini tekshirishda, auditor vakolatli banklardagi ularning valuta schyotlari bo`yicha quyidagilarni aniqlashi kerak:

- tashkilot valuta tushumini chet ellik hamkorining reklamatsiyasini qoniqtirish hisobiga jarima to`lash yoki zararlarni qoplash, ya'ni o`zaro talablarni hisobga olish to`g`risidagi talablarni; eksport kontraktlari kabi, import kontraktlarini bajarish mobaynida ham o`zaro qarz surishish hollariga yo`l qo`yilmaganligi;

- O`zbekiston Respublikasiga o`tkazilishi lozim bo`lgan va xorijdagi rezidentning ixtiyoriga yoki mulki qatoriga o`tgan tushumdan to`lovlar amalga oshirilmaganligini.

10- MAVZU. EKSPORT-IMPORT VA VALYUTA MUOMALALARI AUDITI

REJA:

10.1. Valyuta muammolarining auditi

10.2. Import muammolari va tovarlar bojxona qiymatini auditi

10.1. Valyuta muomalalarining auditi

Tashqi iqtisodiy munosabatlarni samarali amalga oshirish xo`jalik tarmoqlarining keng rivojlanishiga, sanoat va qishloq xo`jaligi ishlab chiqarishining takomillashishiga, ayrim tarmoqlar va ishlab chiqarishni zamonaviy texnika va texnologiya bilan qurollantirishga, tabiiy-jo`g`rofiy sharoitlardan, mineral xom ashyo va inson resurslaridan yanada samaraliroq foydalanishga imkon beradi. Samarali amalga oshirilayotgan munosabatlar mamlakat oldida turgan ijtimoiy-iqtisodiy vazifalarni muvaffaqiyatli hal qilishga yordamlashadi.

Xalqaro iqtisodiy aloqalarda muvaffaqiyatli ishtirok etish uchun jahonning yuksak talablariga javob beradigan hisob va hisobot tizimini shakllantirish zarur, chunki har qanday iqtisodiy aloqani samarali amalga oshirish zamirida ishtirokchilarning moliyaviy-xo`jalik faoliyati bilan tanishishlari turadi. Albatta, bu tanishish korxonalar moliyaviy hisobotlarini o`qish orqali amalga oshib, ishtirokchilar bu hisobotlarning haqqoniyligi va to`g`ri tuzilganligiga ishonch hosil qilishlari kerak bo`ladi.

¹ Tulaxodjaeva M.M. va boshqalar. Audit. O`quv qo`llanma.-T.: 2004. 68 b.

Bunday ishonch mezoniga hisobotning auditorlik nazoratidano'tganligi va qanday xulosalanganligiga qarab erishiladi. Hozirgi kunda O'zbekiston Respublikasiga investitsiyalarni amalga oshirish va qo'shma korxonalar ochish uchun, asosan, O'zbekiston Respublikasining firmalari faqat xalqaro auditorlik firmalari xizmatidan foydalangandagina taqdim etgan hisobotlari inobatga olinayapti. Bu mahalliy auditorlik firmalarining mavqeini oshirishni taqozo etadi.

10.1- Jadval

Kassadagi valyuta mablag'larining nazorati uchun test jadvali

Savol	Javob			hoz
	avo	b	yo'	
Nazorat o'tkazish				
Choraklar bo'yicha qoldiqlar inventarizatsiyasi o'tkaziladimi?				
Kassada to'satdan inventarizatsiya o'tkaziladimi?				
Kassadagi qoldiqni topshirishda bosh buxgalter ishtirok etadimi?				
Kassir hisobotlarini bosh buxgalter tekshiradimi?				
Yil oxiriga valyuta mablag'lari qoldig'ining inventarizatsiyasi o'tkaziladimi?				
Mablag'larning saqlanishi				
Valyuta mablag'lari yonmaydigan seyfda saqlanadimi?				
Kassa xonasida signalizatsiya bormi?				
Idoraviy qo'riqlash tashkiloti bilan shartnoma bormi?				
Kassirni bankdan pul olib kelishida himoyasi tashkil qilinganmi?				
Haqiqatda				
Valyuta mablag'lari bo'yicha kirim va chiqim hujjatlari rasmiylashtiriladimi?				
Kassa hisobotini tuzish: a) har kuni b) hujjatlarning to'planishiga qarab				
Valyuta yo'nalishi bo'yicha alohida kassa hisobotlari tuziladimi?				
To'lalik				
Kassaga kelib tushgan valyuta tushumining hammasi bankka topshiriladimi?				
Hal qilish				
Kassadan berilayotgan valyutani aks ettiruvchi hujjatlarda ikkita imzo bo'lishi shartmi?				
Tasniflash				
«Chet el valyutasi kassasi» schyoti bo'yicha berilgan korxonachun xarakterli schyotlar korrespondentsiyasi ishlab chiqilganmi?				
Hisob				
Buxgalteriyada moddiy boyliklar realizatsiyasi va ish xizmatlarbo'yicha kelib tushgan valyuta mablag'lari hisobi bilan taqqoslanadimi?				

	Qaydnoma jurnallarida kassa kirim va chiqim orderlari ulara ko'rsatilgan sana bo'yicha qayd etiladimi?				
	Valyuta kassasi bo'yicha kassir har kuni buxgalteriyaga hisobot topshiradimi?				
	Kassadagi valyuta mablag'lari bo'yicha kurslar farqi muomala amalga oshgan kundun O'zRMB o'rnatgan kurs bo'yicha amalga oshiriladi?				

O'zbekiston Respublikasida tuzilayotgan auditorlik firmalarining xalqaro talab darajasiga ko'tarilishi va auditorlik xizmatlarini jahon standartlari darajasida olib borishi uchun audit metodikasini hamda moddiy-texnik bazasini yaxshilash bilan bir qatorda valyuta muomalasining auditi masalalarini ishlab chiqish zarur bo'ladi.

Valyuta muomalalari auditi masalalari kassadagi mablag'lar auditidan boshlanadi. Auditni boshlashdan avval auditor buxgalteriya xodimlaridan kerakli ma'lumotni olib, ichki nazorat tizimini baholaydi va kassadagi valyuta mablag'larini tekshirish uchun test savollarini ishlab chiqishi zarur bo'ladi.

10.2 jadvalda keltirilgan misoldagi anketa savollaridan shunday xulosa qilish mumkin, tekshirilayotgan korxonada pul mablag'lar harakati ustidan nazorat past darajada bo'lgan va umuman nazoratning yo'qligi to'g'risida xulosa qilsa bo'ladi.

Albatta, shunday hollarda kassa yoppasiga tekshirilishi shart. Bankdan olingan valyuta mablag'larini o'z vaqtida va to'la kirimini tekshirish uchun auditor bir qator testlarni o'tkazgani ma'qul bo'ladi. Quyida keltirilgan ish jadvali yordamida pul mablag'larini kirim qilinishini tekshirishni taklif qilamiz (10.2 jadval).

Keltirilgan 10.1 jadval tekshirish davriga tuziladi, bu jadval bo'yicha pul mablag'larini maqsadga muvofiq ishlatilishi, o'z vaqtida kirim qilinishi hisobining haqqoniyligini qisman tekshirib chiqish mumkin. Jadvalda chek nomerlari to'la yoziladi va chekning qismi bo'yicha to'ldiriladi, ishdan chiqqan chek raqamlari to'g'risiga «annulirovano», ya'ni «bekor qilingan» deb ko'rsatiladi. Jadvalni auditor to'ldiradi va bu to'la kassa muomalalarini tekshirishga zamin bo'ladi. Bunday tekshirish auditorlik tavakkalchiligini minimal darajaga olib keladi.

Shuni qayd etib o'tish kerakki, jadvalni to'ldirish jarayonida kassa hisobotiga ilova qilinayotgan hujjatlarning haqqoniyligini ham tekshirish zarur bo'ladi. Kassa muomalalarining nazoratida quyidagilar tekshiriladi:

- kassa hisobotlarining o'z vaqtida topshirilishi va qabul qiluvchi shaxsning imzosi;
- bankdan olingan mablag'larni maqsadga muvofiq ishlatish;
- valyuta tushumi o'z vaqtida bankdagi tranzit schetga topshirilishi belgilangan tartibda majburiy valyuta sotishlarini amalga oshirilishi;
- valyuta mablag'larining hisobini ajratib olib borish ta'minlanganligi;
- kassa hujjatlarini maxsus shtamplar bilan belgilanishi;
- xarajatga chiqarilayotgan valyuta mablag'larining haqqoniyligi va zarur balans schyotlariga to'g'ri olib borilishi.

Qaysi holatlarda qanday testlar o'tkazish kerakligini bilgan holda auditor kassadagi pul mablag'larining yo'nalishi muomalalarini tekshirish bo'yicha auditorlik dasturini tuzadi (10.3 jadval).

Valyuta mablag'larini yo'nalishi bo'yicha nazorat o'tkazish dasturi

Dastur savollari	Ma'lumotmanbai	Izoh (qo'llaniladigan usullar)
Kassa inventarizatsiyasi	Kassir hisoboti, registrlar, valyuta miqdori	Sanash, taqqoslash
Valyuta mablag'larini o'z vaqtida kassaga kirim qilinishi: a) bank muassasasidan b) tovarlar, ish va xizmatlar sotishdan	Bank ko'chirmasi, kassir hisoboti Realizatsiya hisobi vedomosti, kassirhisoboti	Ko'rib chiqish, taqqoslash, sanash Sanash, ko'rib chiqish
Kassadan berilayotgan valyutaning maqsadga muvofiqligi (hujjatlar bilan tasdiqlanishi)	Kassir hisobotlari	Tasdiqlash, ko'ribchiqish
Valyuta kursi bo'yicha farqlarni aniqlashni tekshirish	Kirim, chiqim orderlari, Markaziy bank o'rnatgan kurslar	Sanash, ko'rib chiqish
Muomalalarning buxgalteriya schetlarida aks ettirilishi	Buxgalteriya hisobi registrlari, Kassir hisobotlari	Ko'rib chiqish, o'rganish

Valyuta mablag'lari kirimini taqqoslash va o'z vaqtida to'g'ri aks ettirilishini tekshirish quyidagi jadval shaklida amalga oshirilsa, maqsadga muvofiqdir (10.4 jadval).

Jadval ma'lumotlaridan korxonada ichki nazorat tizimining *sifatligi* haqida xulosa qilish mumkin, ya'ni 250 AQSh dollari kam kirim qilingan bo'lib, bu miqdor O'zbekiston valyutasida 100000 so'mni tashkil qilgan.

Valyuta mablag'larini o'z vaqtida va to'g'ri kirim qilish

Tovarlar realizatsiyasi bo'yicha tushumni o'z vaqtida kirim qilinishini tekshirish jarayonida kassirni pul mablag'larini faqat kassir tomonidan yoziladigan kirim orderlari bo'yicha kirim qilish hollari bor yoki yo'qligini aniqlash kerak. Bunday qo'pol xatolar mavjud bo'lsa, auditor, albatta, o'z xulosasida qanday sharh berish kerakligi haqida o'ylab ko'rishi va kam chiqqan pul mablag'larini kamomadlar schyotida aks ettirilishini talab qilishi mumkin bo'ladi (10.6 jadval).

Auditorning bosh maqsadi yuqorida aytib o'tilgandek, ko'zbo'yamachiliklarni aniqlash emas, balki moliyaviy hisobotning haqqoniyligini aniqlashdir. Buning uchun pul mablag'lari yo'nalishini va uning buxgalteriya hisobida aks ettirilishini tekshiriladi. Ayrim hollarda buxgalter daromadni yashirish va byudjetga to'lanadigan soliqlarni kamaytirib ko'rsatish maqsadida schyotlarkorrespondentsiyasini noto'g'ri amalga oshirishi mumkin.

Kassadagi valyuta mablag'lari qoldig'i hisobot tuzish sanasiga qayta baholanishi kerak.

Kurslar bo'yicha farqni tekshirish uchun ish jadvali taklif etiladi (10.6 jadval).

Bozor iqtisodi sharoitida O'zbekiston Respublikasi hukumati tomonidan valyuta bozorini yanada takomillashtirish borasidagi ishlar samaradorligini va qiymatini oshirishda auditorlik xizmatining vazifalari yanada oshib boradi, chunki valyuta muomalalarining asosiy qismi kassa orqali amalga oshirilishi tufayli audit usullarini ishlab chiqish O'zbekiston iqtisodi uchun hozirgi kunda dolzarb bo'lib qolmoqda. Shu bilan bir qatorda valyuta schyotlari bo'yicha bank muomalalari auditi masalalarining ayrim muammolari ustidan to'xtalishni lozim topadi.

Valyuta schyoti bo'yicha bank muomalalari auditi, asosan, qaysi bankda qanday schyotlar ochilganligini aniqlashdan boshlanadi. Agarda tekshirilayotgan firmaning bir nechta schyoti bo'lsa, ulardan bir-biriga valyuta o'tkazish hollari bor yoki yo'qligi aniqlanadi. Valyuta muomalalari nazorati bo'yicha ichki auditorlar va buxgalterlar ish samaradorligini tekshirish uchun quyidagi test savollari taklif etiladi (10.7 jadval).

Valyuta muomalalari nazorati bo'yicha nazorat testlari

	Mazmuni	Javob
I. Nazoratni amalga oshirish		
	Bosh buxgalter tomonidan bank ko'chirmalari yillik tekshiruvdan o'tkaziladimi?	
	Bank ko'chirmalari va ularga ilova qilingan hujjatlar solishtiriladimi?	
	Bosh buxgalter bankdagi schyotdan olib kelingan valyuta kirimini tekshiradimi?	
	Boshqa banklarda valyuta schyotlari ochilganmi?	
II. Haqiqiy holat		
	Valyuta o'tkazish, bankdan olish uchun rahbar tomonidan avvaldan imzolangan talabnomalar mavjudmi va seyfa saqlanadimi?	
	Valyuta o'tkazish uchun arizalar, bankdan olish uchun talabnomalar akkreditiv ochish uchun arizalar qayd etiladimi?	
	Chet ellik sheriklarga to'lovlar kontrakt asosida amalga oshiriladimi va kontraktlarning nusxasi buxgalteriyada saqlanadimi?	
III. Ruxsat berish		
	Rahbar va bosh buxgalterdan tashqari ularning muovnlari bank muomalalari amalga oshirishga ruxsat beradimi? Va buning doimiyligi qanday?	
	Mol etkazib beruvchilarga oldindan ham to'lash uchun schyotlarga rahbar tarafidan imzolash amalda qo'llanadimi?	
IV. Tasniflash		
	Balansdagi «Valyuta schyoti» bo'yicha korxonada vujudga keladigan <i>tiniq</i> muomalalarga xarakterli schyotlar korrespondentsiyasi ishlab chiqilganmi?	
V. Hisob		
	Bank ko'chirmalari o'z vaqtida qayd etilib, hisobda aks ettiriladimi?	

Bank ko'chirmasida aks ettirilgan har bir muomala zarur birlamchi hujjat bilan asoslanishi kerak. Tekshirish natijasida hujjatsiz hisobdan chiqarish yoki bir maqsad uchun hisobdan chiqarilgan valyuta mablag'ini asoslash uchun boshqa maqsadga ajratilgan birlamchi hujjat bilan asoslash hollarini aniqlash mumkin. Bank muomalalari hisobda aks ettirilishining haqqoniyligi, asosan, qoldiqlarni tekshirishni o'z ichiga oladi va quyidagi ish jadvali asosida amalga oshiriladi (10.8 jadval).

Jadval

Valyuta schyotlari bo'yicha auditorlik nazorati dasturi

	Dastur savollari	Ma'lumot manbai	Izoh (qo'llaniladigan usullar)
	Bankdan olib kelingan va kirim qilinganvalyuta nazorati	Bank ko'chirmasi, kassir hisobotij/o №2-1	Ko'rib chiqish, taqqoslash
	Bank ko'chirmalari va ularga ilova qilinganhujjatlarni tekshirish	Bank ko'chirmasi, ilova qilinganhujjatlar	Tasdiqlash, ko'ribchiqish
	Import tovarlarining to'la kirim qilinishi va haqto'lanishi o'rtasidagi mutanosiblik	Bank ko'chirmalari, tovarlarnikirim qilishga asos hujjatlar	Tanlov, ko'rib chiqish
	QQS o'z vaqtida o'tkazib berilishi	Bank ko'chirmasi, to'lovtalabnomasi	Ko'rib chiqish, taqqoslash
	Valyuta xarid qilishning maqsadga muvofiqligi va hisobda aks ettirilishi	Bank ko'chirmasi, xarid qilishuchun arizalar	Tasdiqlash, ko'ribchiqish

	Valyutani saqlagani uchun bank foizlarining o'zvaqtida hisoblanishi va to'lanishi	Bank xizmatini ko'rsatish bo'yicha shartnoma, bank ko'chirmasi	Ko'rib chiqish, taqqoslash
	Kurslar bo'yicha farqni aniqlashning nazorati	Bank ko'chirmalari	Hisob-kitob
	Hisoblangan qoldiqlarning milliy valyutada aksettirilishi	Bank ko'chirmalari	Hisob-kitob
	Korxonalar va tashkilotlarga o'tkazilayotgan summalarining maqsadga muvofiqligi va haqiqiyliigi	Schyot-faktura, shartnoma, to'lov talabnomalari, kirim hujjatlari, boshqa tashkilotlarning bajargan xizmatlari	Ko'rib chiqish, taqqoslash
	Akkreditivlarning maqsadga muvofiqligi, ularning kontraktga ko'zda tutilishi. Turli hisob-kitob usullarini qo'llashning maqsadga muvofiqligi	Kontraktlar, akkreditiv uchunarizalar	Tasdiqlash, tahlilusullari

Alohida shuni qayd etib o'tish kerakki, tovarlar eksporti jarayonida ustama xarajatlar vujudga keladi. Bu xarajatlar tranzit valyuta schyotidan korxonaning joriy valyuta schyotiga majburiy valyuta sotish amalga oshirgunga qadar o'tkazilishi kerak. Bularni inobatga olgan holda auditor tranzit valyuta schyotidan sotiladigan valyutaning to'laligi va haqqoniyligini aniqlashi kerak.

Ikki xo'jalik yurituvchi tashkilot o'rtasidagi vositachi firmalar tranzit valyuta schyotiga kelib tushayotgan valyuta tushumini eksport qilayotgan tashkilotning tranzit valyuta schyotiga komission rag'batlantirish summalarini ushlab qolib o'tkazib beradi. Vositachi firmalar uchun komission rag'batlantirish summalari valyuta tushumi hisoblanadi va bir qismi majburiy sotilishi kerak.

Eksport operatsiyalarida hisob-kitoblarning eng foydali va ishonchli shakli hujjatli akkreditivdir. U eksporterga eksport tushumini o'z vaqtida olishni kafolatlaydi. Hujjatli akkreditivni qo'llash shartlari (akkreditiv turi, hisob-kitoblarda ishtirok etayotgan banklar, eksporter tomonidan akkreditiv talabnomasini olish uchun bankka taqdim qilinadigan hujjatlar ro'yxati) eksport va import orasida tuziladigan kontraktga maxsus ko'rsatib o'tiladi.

Hisob-kitoblarning bunday shaklda hujjatlar aylanishi bankda eksporter foydasiga akkreditiv ochilishidan boshlanadi. Akkreditiv importerning (buyruq beruvchining) arizasiga ko'ra ochiladi. Importer bunday arizani bankka eksporterdan tovarning jo'natish uchun tayyorligi haqida ma'lumot olgandan keyin taqdim qiladi.

Importerning akkreditiv ochish haqidagi arizasida akkreditivning barcha shartlari ko'rsatib o'tiladi. Importerning banki - emitent akkreditivni ochadi va bu haqida eksporter bankiga xabar beradi. Bu xabar bevosita importerning bankidan eksporter bankiga va shuningdek boshqa (avizo beruvchi) bankka jo'natilishi mumkin. Avizo beruvchi bankka akkreditiv bo'yicha hujjatlarni qabul qilish va importerning bankiga jo'natish vakolati beriladi. Akkreditivda uning amal qilish muddati, summasi, akkreditiv bo'yicha pulni olish va eksporter hisobiga o'tkazish uchun lozim bo'lgan hujjatlar ro'yxati ko'rsatiladi. Eksporter hujjatni akkreditiv haqida uning banki xabar beradi.

Agar eksporter akkreditiv shartlariga rozilik bildirsa, u akkreditivda ko'rsatilgan muddatda tovarni jo'natishi shart.

Tovarlar jo'natilgani, ishlar bajarilgani, xizmatlar ko'rsatilganidan keyin eksporter o'z bankiga transport va akkreditivda ko'rsatilgan boshqa hujjatlarni taqdim etadi.

Hujjatli akkreditivda hujjatlar bankka akkreditivning muddati doirasida va tovar jo'natilgandan keyin 21 kundan kechikmasdan taqdim qilinadi. Eksporter banki taqdim qilgan hujjatlarning akkreditiv shartlariga mosligi va to'g'ri rasmiylashtirilganligini tekshiradi. Hujjatli akkreditiv bo'yicha eksport tushumini o'z vaqtida olish akkreditiv shartlarga to'liq rioya qilish bilan uzviy bog'liqdir.

Akkreditivlar bilan hisob-kitoblar tekshirilganda ular ochilishining zarurligi aniqlanadi. Akkreditivlarning ishlatilmagan summalari xaridorga qaytariladi. Ishlatilmagan valyuta mablag'lari

qaytarilishining to'raligi va qaytarish muddati qanday akkreditiv turi ochilganligiga bog'liq.

Auditorning vazifasi ochilayotgan akkreditivlarni kontrakt shartlari bilan solishtirishdan iborat bo'lib, korxonada akkreditivlarni ishlatish muddatlari bo'yicha hisobni tashkil qilinishi ham aniqlanadi.

Ayrim hollarda akkreditivlardan to'lash bitta summa emas, balki bir nechta summa bilan amalga oshiriladi va buxgalterlarning e'tiborsizligi yoki atayin harakatlari tufayli ayrim summalar hisobdan chiqarilmay qoladi. Buning natijasida «Akkreditivlar» schyotida noreal saldo vujudga keladi. Bunday hollarda auditor akkreditiv ochilgan joyga, ya'ni mol etkazib beruvchiga xizmat ko'rsatuvchi bankka so'rovnomaga jo'natishi kerak bo'ladi.

Hozirgi kunda O'zbekiston Respublikasi valyuta munosabatlarini tartibga solishda auditorlik nazoratining o'rni muhimligidan kelib chiqib, yuqoridagi takliflar o'rinli bo'lishi aniqdir.

Xulosa qilib shuni aytish mumkinki, valyuta operatsiyalari bu nafaqat xorijiy valyuta bilan oldi-sotdi qilish jarayoni, balki o'ziga xos faqat o'z qonunlariga bo'ysunuvchi kichik dunyodir. Bu jarayonning aniq ifoda qilinishi ustidan o'tkaziladigan tekshirish valyuta konvertatsiyasining erkinlashuvi, joriy operatsiyalar bo'yicha erkin konvertatsiyaning cheklovlari, kapitallar harakati bo'yicha cheklovlar kabi muammolarni echishda zarurdir.

O'zbekiston Respublikasi mustaqillikka erishgandan so'ng chet davlatlar bilan iqtisodiy munosabatlar o'rnatish tashqi savdo aloqalarini rivojlantirish, respublikaga chet el investitsiyalarini jalb qilish, tashqi savdo oborotida markazlashgan eksport va import ulushini kamaytirish, mijozlarga valyuta xizmatini ko'rsatadigan tijorat banklari sonini kengaytirish, xalqaro hisob standartlarini to'la joriy qilib, auditning progressiv usullarini qo'llash eng dolzarb vazifalardan bo'lib qolmoqda. Bu masalalarning muqobil hal etilishidan ko'zlangan asosiy maqsad O'zbekistonning eksport potentsialini oshirish, xom ashyo eksportini tayyor mahsulot va xizmatlar eksporti bilan almashtirish, so'mning erkin konvertirlanishiga erishish, pirovard natijada esa O'zbekiston aholisining turmush darajasini oshirishdir.

Valyuta muomalalarini o'tkazish davomida valyuta qonunchiligiga rioya qilinishi valyuta nazoratining organlari va agentlari tomonidan nazorat qilinadi. Valyuta nazoratining asosiy yo'nalishlari quyidagilardir:

- o'tkazilayotgan valyuta muomalalarining amaldagi qonunchilikka muvofiqligi va ularni o'tkazish uchun barcha zarur litsenziya va ruxsatnomalarning mavjudligini aniqlash;
- rezidentlar tomonidan valyutani ichki bozorda sotish bo'yicha va davlat oldidagi majburiyatlarining bajarilishini tekshirish;
- chet el valyutasidagi to'lovlarning asosli ekanligini tekshirish;
- valyuta muomalalari va norezidentlarning so'mdagi muomalalari bo'yicha hisob va hisobotning to'liqligi hamda haqqoniyligini tekshirish.

Valyuta nazoratining organlari bo'lib, O'zbekiston Markaziy banki va O'zbekiston Respublikasi hukumati hisoblanadi.

Valyuta nazorati vazifasini valyuta nazoratining agentlari bajaradilar, masalan: Markaziybankka hisobot beruvchi vakolatli banklar, Davlat Bojxona qo'mitasi va uning tarkibiy tuzilmalari valyuta qimmatliklarining O'zbekiston Respublikasi chegaralaridan o'tishini nazorat qiladi. Pul muomalasini, shu jumladan valyuta muomalasini tartibga solish maqsadida pul-kredit siyosati bo'yicha respublika komissiyasi tuzilgan valyuta qonunchiligi talablarining bajarilishini, shuningdek Davlat Soliq qo'mitasi nazorat qiladi, lekin nazoratning bozor infratuzilmasidan kelib chiqib amalga oshiriladigan shakli bu auditdir.

Tovarlar, ish va xizmatlar bo'yicha auditning maqsadi quyidagilarni tekshirishdan iborat bo'lmog'i lozim:

- eksport tovarlari yo'nalishi bo'yicha ichki nazorat samaradorligini aniqlash;
- eksportga chiqarilgan tovar-moddiy boyliklarning saqlanishi;
- tovarlar eksporti bo'yicha so'mda va chet el valyutasida amalga oshirilgan ustama xarajatlarning miqdori va maqsadga muvofiq ekanligi;
- buxgalteriya qoidalariga rioya qilishni tekshirish;
- tovarlar, ish va xizmatlar eksporti bo'yicha moliyaviy natijaning haqiqiy aks ettirilishi.

Tashqi iqtisodiy aloqalar qayd etish soni, imzolash joyi va sanasi ko'rsatilgan kontrakt asosidan amalga oshiriladi. Kontrakt bo'yicha nizolar vujudga kelsa, ularni imzolangan joy sudi hal qiladi (London, Toshkent va boshqalar).

Xalqaro iqtisodiy shartnomalar ishtirokchilari uchun yuzaga keladigan tavakkalchiliklardan biri valyuta tavakkalchiligi bo'lib, uning asosiy sabablari sifatida quyidagi omillarni ko'rsatishimiz mumkin:

- ochiq valyuta pozitsiyasining mavjudligi;
- kontraktida valyuta sifatida chet el valyutasidan foydalanish;
- shartnoma tuzilgan vaqt bilan uning amalga oshirilish vaqti orasida ma'lum muddatning mavjudligi.

Valyuta tavakkalchiligi kontrakt tuzilgan kun bilan to'lovning amalga oshirilish kuniga bo'lgan davr mobaynida milliy valyuta kursining kontrakt valyuta kursiga nisbatan aniqlanadi. Valyuta kurslari qanchalik nobarqaror bo'lsa, valyuta tavakkalchiligi shunchalik yuqori bo'ladi. Valyuta xavf-xatari tashqi iqtisodiy shartnomalar ishtirokchilari uchun real valyuta yo'qotishlariga olib kelishi mumkin. Bu turdagi valyuta tavakkalchiligida rejalashtirilgan tashqi iqtisodiy muomalalarning natijalari amalga oshirilgan muomalalar natijalaridan farq qiladi. Buxgalteriyahisobi nuqtai nazaridan qaraganda bunday holat sintetik hisobda va moliyaviy hisobotlarda ham aks ettirilmaydi. Masalan, «tuzilgan shartnomalar, lekin amalga oshirilmagan» degan modda hech joyda uchramaydi. Valyuta tavakkalchiligining bu turi faqatgina analitik hisoblar tuzishidagini hisoblanishi mumkin.

Tashqi savdo shartnomalari bilan bevosita bog'lanmagan valyuta tavakkalchiligi balansning chet el valyutasida ifodalangan aktiv va passiv moddalarini qayta baholagan vaqtda, shu jumladan, chet eldagi filiallarning milliy valyutadagi foydalarini qayta baholaganda yuzaga keladi. Albatta, buturdagi tavakkalchilik buxgalteriya hisobda aks ettiriladi va shuning uchun buxgalteriya tavakkalchiligi, deb atash mumkin. Bizning fikrimizcha, buxgalteriya tavakkalchiligining yuzaga kelishiga quyidagilar sabab bo'ladi:

- chet el valyutasidagi aktivlarning balansda milliy valyutada aks ettirilishi;
- chet el valyutasidagi aktiv va passiv moddalar summalarining har bir valyutaga nisbatan mos tushmasligi;

- balansning chet el valyutasidagi moddalari holatini kurs o'zgarishlari davomida o'zgarmasligi.

Yuqoridagilarni inobatga olganda auditor:

- valyuta xavf-xatarlari darajasini aniqlashi va o'lchashi;
- tavakkalchilikni boshqarish strategiyalarini tanlashi;
- valyuta tavakkalchiligini kamaytirishi;
- valyuta tavakkalchiligini sug'urtalash va boshqa masalalar yuzasidan amalga oshirilayotgan ishlar ko'lami va bajarilish darajasini aniqlashi zarur.

Tashqi xaridorga eksport tovarlarini etkazib berish uchun kontraktni tuzgach, eksportyor ikki nusxada bitim pasportini rasmiylashtiradi va bankga topshiradi. Bu mazkur kontrakt bo'yicha eksport tushumini nazorat qilish uchun zarurdir.

Jo'natilgan tovar bo'yicha eksportyor bojxona deklaratsiyasini to'ldiradi va bitim pasportining nusxasi bilan O'zbekiston Respublikasining bojxonasiga tovarlarni bojxonada rasmiylashtirilgunga qadar jo'natadi. Bojxona eksport tovarlarini jo'natish bo'yicha ma'lumotlarni jamlagan hisob kartochkalarini ochadi va ular asosida reestr tuzib, ikki nusxada kerakli bankka jo'natadi.

Hujjatlarning haqiqiyliigi va to'ldirilishining to'g'riligini tekshirar ekan, auditor ayrim hollarda shu hujjatlarni to'ldirgan shaxslarni imzolarini to'g'riligi va hujjatning haqiqiyliyini tasdiqlab berish uchun chaqirtirishi mumkin. Tovarlar eksporti bo'yicha tuzilgan hujjatning to'g'riligini aniqlagach, hujjatlarning qonuniyligi aniqlanadi. Belgilangan qonunchilikka binoan eksportyor korxonaga sertifikat, kvotasiz eksportga jo'natish mumkin bo'lmagan muhim va strategik ashyolar ro'yxatiga kirgan tovarlar uchun litsenziyaga ega bo'lishi kerak.

Litsenziya olgandan so'ng eksporterlar tovarlarni jo'natadi. Litsenziyalangan tovarlarning olib chiqib ketilishi ustidan nazorat Davlat Bojxona qo'mitasiga yuklatilgan. Bu muomalalarning

qonuniyligi O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligida 1998 yil 8 aprelda 422-son bilan ro'yxatdan o'tkazilgan «O'ziga xos tovarlarning eksporti va ularning O'zbekiston Respublikasi hududiga importni litsenziyalash tartibi to'g'risida»gi Nizom bilan tasdiqlandi.

Bu Nizomga asosan O'zbekiston Respublikasi hududida litsenziyalashning yagona rejimiamal qiladi, litsenziyalanadigan tovarlarning yagona ro'yxati, litsenziyalarni berishning yagona tizimi bunday rejimning negizi hisoblanadi.

Litsenziyalar eksportchilar yoki importchilarning namunaviy blanklardan taqdim etilgan buyurtmalar asosida beriladi. Buyurtma beruvchi tashkilot buyurtma bilan birgalikda majburiy tartibda Tashqi Iqtisodiy Aloqalar agentligining tegishli bo'linmasiga Vazirlar Mahkamasining farmoyishini, xaridor bilan sotuvchi imzolagan kontrakt va tovarlarning ishlab chiqarilganligi haqidagi sertifikatni taqdim qiladi. Buyurtma beruvchilar litsenziya berilishi uchun arizalarning ko'rib chiqilishi maqsadida taqdim qilinadigan ma'lumotlarning haqiqiyliги uchun javob beradilar. Kontraktning asosiy shartlari o'zgaranda berilgan litsenziyalar qaytadan rasmiylashtirilishi kerak bo'ladi. Auditor kontrakt shartlarida ko'zda tutilgan xaridor yoki sotuvchining o'zgarishi, narxlar, etkazib berish muddatlari, to'lovlar turlarining o'zgarishi kabi shartlarga alohida e'tibor berishi kerak.

Litsenziyalar bitimni amalga oshirish uchun zarur muddatga, lekin bir yildan ortiq bo'lmagan muddatga beriladi. Buyurtmachining asoslangan iltimosnomasiga ko'ra litsenziyaning amal qilish muddati uzaytirilishi mumkin.

Tovarlar yuqori jo'natilishi faqat belgilangan tartibda rasmiylashtirilgan litsenziya olingandan so'ng amalga oshiriladi. Arizachida litsenziya berilishi haqidagi qaror qabul qilinguniga tuzilgan kontraktning mavjudligi litsenziyani berish va yukni O'zbekiston Respublikasidan tashqariga olib chiqib ketish uchun asos bo'lib hisoblanadi.

Olingan litsenziyaning ko'chirma nusxasi bojxona yuk deklaratsiyasiga ilova qilinadi va litsenziyalanadigan tovarlarning chegara orqali olib o'tishi uchun asos bo'lib xizmat qiladi.

Eksport muomalalari bo'yicha ichki nazorat tizimi holatini aniqlash uchun auditor test o'tkazishi zarur bo'ladi. Taxminiy test savollarini 6.2.34 jadvalda ko'rsatamiz. 6.2.34 jadvalda ishlab chiqilgan testlar asosida auditor eksport tovarlar yo'nalishi bo'yicha ichki nazorat tizimining samaradorligini aniqlaydi.

Agarda hisob tovarlar yo'nalishining har bir bosqichida joylashishini va ortiqcha xarajatlarga yo'l qo'yilmay mol oluvchiga etib borishini ta'minlasa, nazorat yaxshi tashkil qilingan, deb hisoblash mumkin.

10.3

Jadval

Tovarlar eksporti bo'yicha ichki nazorat testlari

Mazmuni	Javoblar		zo'hi
		o'q	
I. Nazorat o'tkazish			
Tovarlar yo'nalishi bosqichi bo'yicha hisob yuritiladimi?			
Yo'nalishning har qanday bosqichida tovarlarning joylashgan eri ma'lummi?			
Portlar, omborlar va bazalarda MDH va xorijiy davlatlarning boshqa punktlarida turib qolgan tovarlar tahlili o'tkaziladimi?			
II. Haqiqatda			
Tovarlar tabiiy yo'qotish chegaralarida hisobdan chiqariladimi?			
Xorijiy sherikning qabul qilish natijalari asosida tovarlar hisobdan chiqariladimi?			
Tabiiy yo'qotish chegarasida hisobdan chiqarish tovarlar yo'nalishining har bir bosqichida amalga oshiriladimi?			

	Tovarlar bo'yicha farqlari tuzilgan aktlar kamomad aniqlangan kunda tuzilib, shu kun bilan sana qo'yiladimi?			
III. Talablar				
	Tovarlar eksporti talablar asosida amalga oshiriladimi?			
IV. Hal qilish				
	Xorijda va MDH davlatlari portlarida tovarlarning turib qolishi quyidagilarbilan bog'liq a) korxonaning talablariga binoan; b) tovarlarni tashish uchun transportning yo'qligi; v) fors-major holatlari			
	Tovarlarni eksportga jo'natish kontrakt asosida amalga oshiriladimi?			
V. Tasniflash				
	Korxonaga uchun xarakterli bo'lgan schyotlar korrespondentsiyasi ishlab chiqilganmi?			
VI. Buxgalteriya hisobi				
	Eksport muomalalari bo'yicha analitik hisob ularning turi bo'yicha yuritiladimi?			

Ichki nazorat tizimining holatini aniqlagach, auditor eksport operatsiyalari bo'yicha dastur ishlab chiqishi kerak.

Auditorlik tekshiruvini dasturida amalga oshiriladigan tadbirlar ro'yxati va ma'lumotmanbalari ko'rsatiladi. Bunda amalga oshirilgan jarayonlar to'la aks ettirilishi kerak (6.2.35 jadval).

Kontraktlarning to'g'ri rasmiylashtirilishi va miqdorini tekshirish ekan, auditor korxonaga tomonidan valyuta tavakkalchiligini sug'urta qilinishini aniqlashi kerak. Valyuta tavakkalchiligi bu valyuta kursining o'zgarishidan ko'riladigan zarardir.

O'zbekiston Respublikasida valyuta tavakkalchiligidan sug'urtalash vakolatli banklar, moliya-kredit muassasalari, sug'urta tashkilotlari tomonidan amalga oshiriladi. Valyuta tavakkalchiligidan sug'urtalashning ikki usuli qo'llaniladi:

- valyuta sharhlari yoki izohlari;
- forvard muomalalari.

Valyuta izohlari o'zida shartnoma matni tarkibiga kiritiladigan qo'shimcha shartlarni namoyon qiladi. Valyuta izohi to'lov valyutasi kursi izoh valyutasi kursiga nisbatan o'zgarganda, to'lov summasi shunga proporsional ravishda qaytadan ko'rib chiqilishi kerakligini talab qiladi.

10.11- Jadval

Eksport muomalalarini tekshirish uchun audit dasturi

	Muomalalar ro'yxati	Ma'lumot manbalari	Amalg a oshirish usuli
	Kontraktlar miqdori va to'g'ri rasmiylashtirilganligi	Kontraktlar	Tasdiqlash
	Tovarlarni eksportga jo'natish bo'yichamuomalalarining to'g'ri va o'z vaqtida rasmiylashtirilishi	Tovar-transport nakladnoylari, schyot-faktura, konosament	Tasdiqlash
	Eksport muomalari qonuniyligini tekshirish	Yo'riqnoma, qonun, litsenziyalarning mavjudligi	Tasdiqlash

	Eksport muomalalarini amalga oshirishdagi ustama smeta xarajatlari me'yorlarini Tekshirish	Me'yorlar, smetalar, ustama xarajatlar bo'yicha analitik schyotlar	Analitik tadbirlar
	Mahsulot, ish va xizmatlarni eksport kategoriyasiga olib borilishi	Eksport bo'yicha hujjatlar	Tasdiqlash
	Eksport muomalalarini soliqqa tortish: QQS, aktsizlar	Buxgalteriya hisobi ma'lumotlari, eksport bo'yicha birlamchi hujjatlar	qayta hisoblash
	Eksport muomalalari bo'yicha hisob- kitoblarning o'z vaqtida amalga oshirilishi, debitorlik va kreditorlik qarzlarning to'g'riligi	Xorijiy xaridorlar bilan hisob-kitoblarning analitik hisobi	Tasdiqlash
	Kurslar bo'yicha aniqlash va buxgalteriya hisobi va hisobotlarda aks ettirilishining to'g'riligi	Xorijiy xaridorlar bilan hisob kitoblarning analitik hisobi, MB ma'lumotlari	Qayta hisoblash, kuzatish

Valyuta izohlari valyuta va tovar bozorlaridagi o'zgarishlarni hisobga olgan holda to'lanadigan to'lov hajmini belgilaydi. Bu valyuta xavf-xatarlaridan sug'urtalanishning eng ko'p tarqalgan usulidir.

Valyuta izohlari egri va to'g'ri valyuta izohlariga bo'linadi. Egri valyuta izohi tovar bahosi xalqaro hisob-kitoblarda keng tarqalgan valyutada qayd qilingan, to'lov esa boshqa pul birligida, odatda, milliy valyutada amalga oshirilgan vaqtda qo'llaniladi. Izoh teksti taxminan quyidagicha bo'lishi mumkin:

«Qayd qilingan baho AQSh dollarida, to'lov Yaponiya ienasida. Agar AQSh dollari kursi Yaponiya ienasiga nisbatan to'lov kuni kelgan vaqtda shartnoma belgilangan kundagi kurslariga qaraganda o'zgarsa, shunga munosib ravishda shartnomadagi tovar bahosi va to'lov summasi ham o'zgaradi».

To'g'ri valyuta izohi shartnoma valyutasi va to'lov valyutasi bir xil bo'lgan vaqtda qo'llaniladi. Ammo to'lov hajmi shartnoma valyutasining kursi boshqa bir barqaror valyuta kursiga nisbatan o'zgarishi asos qilib olingan holda belgilanadi. Bunday barqaror valyuta izoh valyutasi, deb ataladi. To'g'ri valyuta izohi valyutani sotib olish qiymatini avvalgi holda ushlab turish uchun qo'llaniladi. Bunday izoh matni taxminan quyidagicha:

«Qayd qilingan tovar bahosi va to'lovi AQSh dollarida. Agar to'lov muddati kelgan vaqtda Nyu-York valyuta birjasida dollar kursi Yapon ienasiga nisbatan shartnoma belgilangan kundagiga qaraganda past bo'lsa, shunga munosib ravishda AQSh dollaridagi tovar bahosi va to'lov summasi oshadi».

Valyuta tavakkalchiligini sug'urtalashning yana bir turi bu forvard muomalalaridir. Bunda forvard qoplanishi, ya'ni baho xavf-xatarga qarshi sug'urtalanishini bildiradi. Forvard qoplash operatsiyalari valyuta kursining o'zgarishi natijasida yuzaga keladigan xavf-xatarlarni sug'urtalash maqsadida o'tkaziladi.

Forvard valyuta operatsiyalari ikki ish kunidan kam bo'lmagan vaqtda amalga oshiriladi. Valyuta bozorida forvard bitimlari amalga oshirilishining quyidagi standart muddatlari mavjud: 1 hafta; 1 oy; 3 oy; 9 oy; 12 oy.

Yuqorida aytib o'tganimizdek, valyuta xavf-xatarlarini sug'urtalashda forvard valyuta shartnomalaridan foydalaniladi.

Masalan, amerikalik eksporter angliyalik importerga 30 kun mobaynida to'lash sharti bilan 1000000 funt sterling mahsulot sotayapti. Shu paytda «spot» kursi - 1900, forvard kursi esa - 18500 funt sterling. 30 kundan keyin haqiqatdagi almashuv kursi - 18700 dollar/funt sterling, shartnoma tuzilgan vaqtda eksporterning buxgalteriya hisobida 1900000 dollar debitorlik qarzi sifatida aks ettiriladi. Lekin eksporterni valyuta risklari tashvishga soladi. Shuning uchun u forvard bitimini tuzishi, ya'ni 18500 dollar/funt sterling kurs bilan konvertirlanadigan dollardagi summaga ega bo'lishi mumkin. Shunday qilib, u 50000 dollar sarflab (valyuta tavakkalchiligini himoyalash uchun), 1850000

dollar mablag'ga ega bo'ladi. Firma summani to'laligicha inkassatsiya qilib yana 30 kun kutishi va almashuv kursi yuqoriroq bo'lgan vaqtda ko'proq daromad olishi mumkin.

Agar (60 kundan keyin) haqiqatdagi kurs 18700 dollar/funt sterling deb oladigan bo'lsak, eksporter boshlang'ich summadan (1900000 dollardan) bir qancha kam bo'lgan va forvard shartnomasidagi mablag' (1850000 dollar)dan ko'p bo'lgan 1870000 dollarga ega bo'ladi. Dollar kursi 18000 dollar/funt sterlingga oshib ketgan taqdirda forvard shartnomasi orqali eksporter yanada yaxshiroq samaraga erishgan bo'lar edi.

Valyuta tavakkalchiligini oldini olishning yana bir turi bu valyuta opsiyonlaridan foydalanishdir. Valyuta opsiyoni bu qimmatbaho qog'oz bo'lib, u o'z egasi ma'lum miqdordagi valyutani belgilangan kurs bo'yicha belgilangan vaqtda sotish yoki sotib olish huquqini beradi. Forvard bitimlaridan farqli ravishda valyuta opsiyonlari o'z egasiga majburiyat yuklaydi. Valyuta opsiyonining ikki turi mavjud:

1. Kol opsiyon;
2. Put opsiyon.

Kol opsiyon valyutani sotib olish huquqini beradi. Put opsiyon esa valyutalarni sotish huquqini beradi.

Opsiyonning ikki xil standarti mavjud:

1. Evropacha opsiyon, bunda opsiyon egasi muddati tugagandan so'nggina uni ishlatish huquqiga ega bo'ladi;
2. Amerikacha opsiyon, bunda opsiyon egasi opsiyondan bitim davri mobaynida qolgan vaqtda foydalanishi mumkin.

Valyuta tavakkalchiligini bartaraf qilishda valyuta opsiyonidan foydalanila boshlanganiga hali ko'p vaqt bo'lgani yo'q. Valyuta opsiyonidan foydalanishni quyidagi misolda ko'rishimiz mumkin.

Aytaylik, amerikalik eksporter almashuv kursi 19000 dollar/funt sterling bo'lgan vaqtda angliyalik importerga 1000000 funt sterling summadagi tovarni sotishga qaror qildi. Xuddi shu paytda Filadelfiya fond birjasiga keldi va ularga funt sterlingni sotib evaziga dollar olish bo'yicha opsiyon shartnomasini imzoladi va 25000 dollar miqdorida haq to'ladi. Importerdan 1000000 f.st. olish vaqtida eksporter opsiyonni (unga) sotish yoki sotmaslikni hal qilish kerak. Agar joriy almashuv kursi 1.9000 dollar/f.st.dan yuqori bo'lsa, eksporter opsiyondan voz kechadi, chunki u f.st.ni bozor kursida konverterlab, ko'proq mablag'ga ega bo'ladi. To'g'ri u 25000 dollar yo'qotadi, lekin bu summa sug'urta rolini bajaradi. Agar almashuv kursi 1.9000 dollar/f.st.dan tushib ketsa, olaylik 1.8000 dollar/f.st. eksporter opsiyondan foydalanadi va funt sterlingni kelishilgan kurs bo'yicha, ya'ni 1.9000 dollar/f.st.dan almashtiradi. Uning schyotiga 25000 dollar haq to'langanligi hisobiga

1.900.00 dollar kelib tushadi.

Audit jarayonida e'tibor qaratilishi zarur bo'lgan holat shundan iboratki, agarda tushumlar qancha va qachon kelib tushishi aniq bo'lsa, forvard bitimlaridan foydalanilishi kerakligi va aks holda opsiyonlardan foydalanish kerakligidir. Lekin opsiyon forvard shartnomalariga qaragandaqimmatroq moliyaviy vosita hisoblansada, O'zbekiston sharoitida ulardan foydalanish hozirgi valyuta bozorlari nobarqaror bo'lgan holatlarida maqsadga muvofiq, deb hisoblaymiz.

Shuni alohida aytib o'tish kerakki, eksport muomalalari bo'yicha moliyaviy natijaga ustama xarajatlar ham ta'sir qiladi. Bu boradagi auditorning vazifasi bunday xarajatlarning qonuniyligi va maqsadga muvofiqligini aniqlashdir. Ustama xarajatlar miqdor mazmunini o'rganish har bir moddaning smeta va baza davriga nisbatan mutloq va nisbiy o'zgarishini taqqoslash tahlili orqali o'tkazishdan boshlanadi (10.12 jadval).

Bunday tahlilni eksport bo'yicha alohida so'mlarda va chet el valyutasida o'tkazish maqsadga muvofiq bo'ladi. Mutloq va nisbiy o'zgarishlar tahlili auditorga qaysi modda bo'yicha muhim o'zgarishlar bo'lganligini aniqlashga imkon beradi.

Eksport tovarlari bo'yicha ustama xarajatlar miqdorining mutloq oshishi quyidagi o'zgarishlar oqibatida ro'y berishi mumkin:

- tashishning olisligi;
- tashilayotgan yuk miqdori;
- bir tonna tashilayotgan yukning o'rtacha qiymati va hokazo.

Ustama xarajatlarning moddalari bo'yicha o'zgarishlarni bilgan holda auditor qaysi moddani chuqurroq tekshirishi kerakligini aniqlab oladi. Shu bilan birga shuni nazarda tutish kerakki, eksport

muomalalarini amalga oshirish jarayonida boshqa xarajatlar ham vujudga kelishi mumkin, ya'niular qatoriga xaridorlar, transport-ekspeditorlik va boshqa tashkilotlarga to'lanadigan jarimalar, penya, neustoykalar kirib, iqtisodiy mazmuniga ko'ra ular eksport bo'yicha noishlab chiqarish xarajatlari tarkibiga kiradi va 9430-«Boshqa operatsion xarajatlar» schyotida aks ettirilib, soliqqa tortiladigan bazaga qaytarib qo'shiladi.

Ustama xarajatlarni tekshirganda auditor moddalar tarkibiga ham e'tibor berishi kerak. Biz ko'rsatgan misolda 1 tonna eksportga jo'natilgan tovarga to'g'ri keladigan temir yo'l tarifi kamaygan, lekin mutloq «temir yo'l tarifi» moddasi 14000 ming so'mga oshgan. Audit tadbirlarini o'tkazish (har bir yozuvga isbot topish, hujjatlar mavjudligi, ularning mazmuni) auditorga shu modda bo'yicha «temir yo'lga» to'langan 10950 ming so'm miqdorida asoslanmagan jarimalar borligini aniqlash imkonini berdi. Auditor bu borada soliqqa tortish bazasiga qo'shilishi kerak bo'lgan summani qayta ko'rib chiqishi kerak bo'ladi va kerakli maslahatlar berishi zarur.

O'zbekiston Respublikasi «Boj tarifi to'g'risida»gi qonuniga muvofiq O'zbekiston Respublikasi Bojxona kodeksida belgilangan tegishli bojxona rejalari doirasida bojxona nazorati ostida O'zbekiston Respublikasining bojxona hududiga vaqtincha olib kiriladigan yoki undan vaqtincha olib chiqiladigan tovarlarga;

O'zbekiston Respublikasining xalqaro shartnomalariga muvofiq chet elda investitsiya sohasidagi hamkorlik ob'ektlarini qurish uchun butlovchi buyumlar tarkibida olib chiqiladigan tovarlarga;

O'zbekiston Respublikasining bojxona hududidan davlat ehtiyojlari uchun eksportga ajratilgan hajmlarda olib chiqiladigan tovarlarga;

O'zbekiston Respublikasining bojxona hududiga chet el investitsiyalari ishtirokidagi korxonalarining chet el korxonalarining ustav fondlariga ulush sifatida olib kiriladigan tovarlarga, shuningdek, qonun hujjatlariga muvofiq mahsulotni taqsimlash to'g'risidagi buyurtmalarda nazarda tutilgan hollarda shunday korxonalar olib chiqib ketadigan o'zlari ishlab chiqargan tovarlarning ayrim turlariga nisbatan ilgari to'langan bojni qaytarish, boj stavkasini kamaytirish va alohida hollarda bojdan ozod qilish kabi tarif imtiyozlari berilishiga yo'l qo'yilgan.

O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 1997 yil 26 avgustdagi PF-1831-sonli «Xorijiy sarmoyalari bo'lgan korxonalar ishlab chiqaradigan mahsulot eksportini rag'batlantirishga oid qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida»gi Farmoniga binoan - o'zi ishlab chiqargan mahsulotga eksport boj to'lovlari bekor qilingan. Eksport ichki bozordagi narxlardan pastroq narxlarda amalga

oshirilgan taqdirda ular uchun soliqqa tortiladigan baza eksport mahsulotini sotishning amaldaginarxidan kelib chiqqan holda hisob-kitob qilinadi.

Auditor o'zida ishlab chiqargan mahsulotini haqiqatda shunday ekanligini aniqlashi zarur bo'ladi. Buning uchun bunday mahsulot quyidagi talablarga javob berishi kerak:

- korxonada shunday faoliyat bilan shug'ullanish uchun maxsus ruxsatnoma bo'lishi kerak;
- moddiy va moliyaviy resurslar sifatida shaxsiy aylanma mablag'lari va asosiy vositalardan foydalanish, ilg'or texnologiyani ishlatish va bular, albatta, auditor tomonidan tasdiqlanishi kerak.

Imtiyozlar berishda quyidagi investitsiyalar hisobga olinadi:

- chet el investorlarining korxonaga kapitaliga qilgan ulushi;
- chet el kreditlari, ya'ni korxonaga kapital qo'yilma sifatida berilsa;
- mahsulot ishlab chiqarish loyihasi bo'yicha korxonaga tomonidan mazkur loyihaga reinvestitsiya qilinadigan foyda.

Kapital qo'yilmalar qoplanish davrini quyidagi formula bilan aniqlash mumkin:

$$T = Kq (F+A)$$

Bu erda: T-qoplanish davri;

Kq - korxonaga faoliyati davrida kapital qo'yilmalar;

A - korxonaga faoliyati davrida mahsulot ishlab chiqarishga ajratiladigan amortizatsiyaxarajatlari;

F - balans foydasi.

Auditor imtiyozlardan foydalanish darajasini va qoplanish davridan so'ng tarmoqlararo komissiyaga so'nggi hisob-kitoblarni topshirilishini tekshirishi kerak. Bojxona imtiyozlari moliyaviy natijaga ta'sir ko'rsatadi. Imtiyozlardan noqonuniy foydalanish asoslanmagan tarzda foydani ko'paytiradi.

Korxonalar mahsulot, ish va xizmatlar eksporti bilan bog'liq bo'lmagan xorijiy davlatlarda daromadga ega bo'lishi mumkin, bu kapital eksporti bilan bog'liq. Bunday eksportga quyidagilar kiradi:

- chet el korxonalarini nizom kapitaliga qo'yilmalar;
- qimmatli qog'ozlarni sotib olish;
- binolar, inshootlar va boshqa mulk, shu jumladan er va er osti boyliklari, shu davlatga tegishli ko'chmas mulk bo'yicha mulk huquqlarini olish;
- ko'chmas mulk bo'yicha boshqa huquqlar;
- tovarlar, ish va xizmatlar ekporti bo'yicha 180 kundan oshirilgan to'lov muddatini uzaytirishlari.

Noqonuniy kelishuvlar oqibatida olingan daromadlar O'zbekiston Respublikasining «Valyutani tartibga solish to'g'risida»gi Qonuniga muvofiq davlat foydasiga o'tkaziladi, shu tufayli auditorning vazifasi xorijda olingan daromadlarni qonuniyligini tekshirishdan iborat.

Auditor xorijiy xaridor va buyutmachilar bilan hisob-kitoblar shaklini, to'lov muddatini, eksport bo'yicha kredit va kredit to'lovlari stavkalarini o'rganadi. Eksportga jo'natilgan tovarlar bo'yicha debitorlik qarzlarni tahlil qiladi.

Debitorlik qarzlarni tasdiqlash auditorlik jarayonining asosiy bosqichlaridan hisoblanadi.

Tasdiqlashning quyidagi shakllari taklif qilinadi:

- so'rovnoma;
- hujjatlashtirish.

So'rovnoma ikki xil bo'lishi mumkin: pozitiv va negativ. Pozitiv - debitorlik qarzi realligi haqida auditor aniq ma'lumotga ega, lekin muddati va miqdorini aniqlash kerak. Auditor debitorlik qarzini tasdiqlash haqida so'rovnoma berishi mumkin, xaridor esa so'rovnomada ko'rsatilgan summa faqat uning hisobida yo'q bo'lsa, javob berishi kerak. Agarda xaridor javob bermasa, auditor eksporter hisobidagi debitorlik qarzini to'g'ri deb hisoblaydi va javob faqat summa tasdiqlamasagina kelishini inobatga olib, bunday so'rovnomalarni «negativ» deb hisoblaymiz.

Eksport bo'yicha tovarlar, ish va xizmatlar uchun debitorlik qarzining haqiqiylikini «hujjatli tasdiqlash» kabi audit tamoyili orqali aniqlash mumkin. Hujjatli tekshirish so'rovnomasi «negativ» bo'lgan hollarda amalga oshiriladi.

Amaliyotda eksportga jo'natilgan tovarni hisobda ikki marta aks ettirish hollari uchraydi. Buning uchun auditor hisob yozuvlarini sinchkovlik bilan tekshirishi zarur. Masalan, eksport bo'yicha kontraktlar va hisob vedomostlari solishtiriladi.

Eksport muomalalari bo'yicha hisob-kitoblarning samaradorligi tahlili o'tkazilishi kerak. Bizning fikrimizcha, eng samarali hisob-kitob usullaridan biri veksellar bilan hisoblashdir, chunki mol etkazib beruvchi bunday holda chet el valyutasida daromad olishi mumkin. Bunday muomalalarni tekshirish uchun misol tariqasida ish jadvali taklif qilinadi.

6.2.37 jadvaldan ko'rinib turibdiki, veksell bilan hisob-kitoblar bir necha marta samarali ekan. Debitorlik qarzini bir yil davomida aks etib turishiga qaramasdan, eksport muomalalaribo'yicha hisob-kitob muomalalari asosida qo'shimcha 23500 dollar yoki 11,1% 31.12.2002 yilga debitorlik qarzidan qo'shimcha daromad olingan.

Xulosa qilib shuni aytish mumkinki, O'zbekiston Respublikasida eksport muomalalarini amalga oshirishda sifatli auditorlik nazoratini tashkil qilish va uni jahon andozalari darajasiga olibchiqish zarur. Bunda yuqorida ta'kidlab o'tilganidek, valyuta xavf-xatarini hisobga olish, ichki nazorat testlarini ishlab chiqish, eksport muomalalari auditi dasturini yaratish va samarali hisob shakllarini qo'llashning metodologik jihatlariga asoslangan holda olib borilishi muqarrar bo'lib, ularning ayrim jihatlarini asoslashga harakat qilindi.

10.2. Import muomalalari va tovarlar bojxona qiymatini auditi

O'zbekiston o'z mustaqilligining dastlabki kunlaridanoq tashqi savdo aloqalarini sezilarli darajada faollashtirdi. Bu aloqalar respublika savdo balansida ijobiy saldoga erishish, import va eksport tuzilishini yaxshilashga yo'naltirilgan edi.

1998 yilda respublikaning yalpi tashqi savdo oboroti 6816,9 mln. AQSh dollarini tashkilotadi (6.3.38 jadval).

Respublikamizda tashqi savdoni rivojlantirishning muhim muammolaridan biri eksport va import tuzilishini tubdan o'zgartirish hisoblanadi.

10.13

O'zbekiston Respublikasi eksport va importining tovar tuzilishi*

Jadval

Ko'rsatkich	Mln. AQSh dollari	Jami ga nisbatan %
1 Eksport, jami	3528,2	100,0
2 Shu jumladan, paxta tolasi	1361,9	38,6
3 Mineral o'g'itlar, kimyo mahsulotlari	52,9	1,5
4 Mashinalar va asbob-uskunalar	148,2	4,2
5 Qora va rangli metallar	179,9	5,1
6 Boshqa tovarlar	1474,8	41,8
7 Xizmatlar	310,1	8,8
8 Import jami	3289,7	100,0
9 Shu jumladan, oziq-ovqatlar	513,0	15,6
10 Mashina va asbob-uskunalar	1552,3	++
11 Mineral o'g'itlar va kimyo mahsulotlari	407,8	12,4
12 Qora va rangli metallar	302,5	9,2
13 Boshqa tovarlar	348,6	10,6
14 Xizmatlar	164,8	5,0

6.3.38 jadvaldan ko'rinib turibdiki, eksport tuzilishida mashina va asbob-uskunalar hisssasi sezilarli

darajada yuqori bo'lishiga qaramay, hali ham xom-ashyo va materiallarining hissasi ko'proq. Bular ichida paxta tolasi va boshqa tovarlar oldingi o'rinni egallaydi. Sanoatning qayta ishlovchi tarmoqlarini kelajakda rivojlantirish respublikadan chetga mahsulotlarni olib chiqishda, engil va og'ir sanoatdagi tayyor buyumlar hissasini tezda ko'tarishga va eksport tuzilishini yaxshilashga imkon beradi.

Agarda 1998 yil 1999 yilning yanvar iyun oylariga nazar tashlasak, eksportga nisbatan import salmog'ining ayrim tovarlar guruhi bo'yicha kamayganligini ko'ramiz, jumladan oziq-ovqat mahsulotlarining importi 17,4% dan 13,7 % ga tushgan (10.16 jadval).

Import tarkibida mashina va asbob-uskunalar, oziq-ovqat mahsulotlari va ularni ishlab chiqarish uchun xom ashyoning hissasi yuqoridir.

Import hajmida mashina va asbob-uskunalarining yuqori hissasi iqtisodiy qayta qurish va yalpi korxonalarini barpo qilish davrida bu mahsulotlarga bo'lgan ehtiyojning keskinlashishi bilan izohlanadi. Kelajakda importga oziq-ovqat hissasini kamaytirish ko'zda tutilmoqda. Bu respublikada amalga oshirilayotgan oziq-ovqat mustaqilligini ta'minlash siyosati bilan bog'liqdir.

Import muomalalari samaradorligini oshirish ko'p jihatdan hisob, hisobot va audit tamoyillarini qo'llash bilan bog'liq bo'lib, bularning metodologik asoslari bir qator o'zgarishlarni amalga oshirishni taqozo etadi, chunki mustaqil O'zbekiston iqtisodining negizi tubdan o'zgartirildi va bozor iqtisodi infratuzilmasi barpo qilina boshlandi.

Har qanday jarayon, shu jumladan audit metodologik asoslari maqsadini belgilab olishni o'z ichiga oladi va import muomalalari auditining maqsadi quyidagilardan iborat bo'lishi mumkin:

- yo'ldagi import tovarlari yo'nalishi ustidan ichki nazorat samaradorligini tekshirish;
- import tovarlari bo'yicha ustama xarajatlar miqdori va asoslanganligini tekshirish;
- import muomalalari bo'yicha moliyaviy natijaning realligi;
- «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasining qonuniga rioya qilinishi.

Auditorlik tekshirishning asosiy bosqichlaridan biri - bu import tovarlari bo'yicha nazoratning zaif va kuchli tomonlarini aniqlashdir. Import muomalalari bo'yicha nazoratning zaif tomonlari jumlasiga quyidagilar kiradi:

- yo'ldagi import tovarlari yo'nalishi bo'yicha hisob va nazoratning yo'qligi;
- saqlash va tashish joylarida hisob va nazoratning yo'qligi;
- tovarlarni kiritish qoidalarining buzilishi va boshqalar;

Agarda import muomalalari bo'yicha nazorat tizimi kuchli bo'lsa, auditorning vazifasini baholashdan iborat bo'lib, zaif nazorat tizimida yo'l qo'yilgan xato va kamchiliklarni topishi kerak.

Buning uchun nazorat testlarini ishlab chiqish zarur bo'ladi (6.3.40 jadval).

Xalqaro iqtisodiy aloqalarni tartibga solishning asosiy usullaridan biri bojxona tariflarini aniqlashdir. Ularning qo'llanilishi asosida esa tovarlar bojxona qiymatini aniqlash qoidalari yotadi.

Boj hisoblash uchun import qilinayotgan tovarlar qiymatini aniqlab olish jarayonini eng murakkab bosqichlardan biridir. Uni aniqlash esa to'g'ri va egri xarajatlar bilan tasdiqlangan ma'lumotlarga asoslanishi lozim. O'zbekiston Respublikasi «Boj tarifi to'g'risida»gi qonunining 14-moddasida tovarlarning bojxona bahosi ustidan nazoratni amalga oshirishda bojxona organining huquq va majburiyatlari keltirilgan bo'lib, unda jumladan quyidagilar aks etgan:

- deklarant e'lon qilgan tovarning bojxona qiymati to'g'ri yoki noto'g'riligi haqida qaror qabul qilish;

deklarant e'lon qilgan tovarning bojxona qiymati to'g'ri aniqlanganligini tasdiqlovchi dalillar mavjud bo'lmasa yoki deklarant taqdim etgan ma'lumotlarni noto'g'ri yoki to'liq emas, deb hisoblash uchun asoslar mavjud bo'lsa, o'zida bor ma'lumotlarga asoslanib, ushbu qonunga muvofiq tuzatishlar kiritish yo'li bilan bojxona qiymatini aniqlash usullarini birin ketin qo'llagan holda deklaratsiya borilayotgan tovarning bojxona qiymatini aniqlash va boshqalar.

Lekin shuni alohida qayd etib o'tish kerakki, yuqorida ko'rsatilgan tovarning bojxona qiymati to'g'ri yoki noto'g'riligi bojxona qiymati tomonidan faqatgina qisman aniqlanishi mumkin. Bu masala borasida to'g'ri qaror qabul qilish uchun esa taqdim etilayotgan invoys va transport

hujjatlarini audit jarayonidan o'tkazish zarur bo'ladi. Faqatgina audit uslublarini qo'llagan holdagina samarali va oqilona natijaga erishish mumkin.

O'zbekiston Respublikasida Bojxona nazoratini amalga oshirish borasida katta ishlar amalga oshirilmoqda. Bojxona kodeksining ishlab chiqilishi va tasdiqlanishi buning yaqqol misoli bo'ladi. Shu kodeksning 39-moddasida bojxona nazorati shakllari aniq keltirilgan bo'lib, eng birinchi o'rinda bojxona maqsadlari uchun zarur bo'lgan hujjatlar va ma'lumotlarni tekshirish turadi. Yuqorida aytib o'tilganidek, bu tekshirishning asosiy usullaridan biri ham, albatta, audit tamoyillarini qo'llash bo'lmog'i darkor.

Bu boradagi ishlarni jonlantirish va muammolarni hal qilish uchun O'zbekiston Respublikasi Bojxona qo'mitasi tarkibida yirik nazorat va taftish boshqarmasi tashkil qilindi hamda hozirgi kunda quyida keltirilgan ish va masalalar shu boshqarma tomonidan rejalashtirilib, muvaffaqiyatli hal qilinmoqda. Jumladan:

- qo'mita hududiy bo'linmalarini to'la taftish o'tkazish;
- qo'mitaning hisobga olish va hisobot tizimini tekshirish;
- bojxona nazoratidan o'tkazilishi lozim bo'lgan tovarlar va transport vositalari turishi mumkin bo'lgan yoxud nazorat qilish bojxona organlari zimmasiga yuklatilgan faoliyat oshirilayotgan hududlar, binolar va boshqa joylarni;

- tushayotgan xabarlar hamda imkoniyatlar yuzasidan tematik taftishlar o'tkazish va boshqalar.

Audit o'tkazish va tovarlar O'zbekiston Respublikasining bojxona hududiga kirib kelganda soliq va ajratmalarni to'g'ri hisoblash uchun bojxona qiymatining asosligini inobatga olib, import muomalalari bo'yicha quyidagi (6.3.41 jadval) auditorlik nazoratining dasturini taklif etamiz.

Keltirilgan (6.3.41 jadval) dasturdagi asosiy qismlardan biri ham, albatta, boj qiymatini aniqlashning to'g'riligini tekshirish bo'ladi. Buning asosiy maqsadlari quyidagilardan iborat bo'ladi:

- tovarlar qiymatining sun'iy ravishda oshirilishi (yoki kamaytirilishi)ga qarshi kurash vositasi sifatida bojxona organlari zimmasiga yuklangan boj, yig'implar va boshqa to'lovlarni undirishni hisoblash uchun real negiz (asos)ni aniqlash;

- valyuta nazoratini amalga oshirish uchun zarur bo'lgan axborotni to'plash va tahlil qilish;

- boshqa bojxona maqsadlarida, shu jumladan O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlarida nazarda tutilgan bojxona ishiga doir huquqni buzishlar uchun sanksiya qo'llashlarning mavjudligi. Bojxona organiga taqdim etilgan quyidagi hujjatlar audit o'tkazish uchun asos bo'ladi:

- tovar bojxona to'lovining to'ldirilgan deklaratsiyasi (BTD yoki BTD-2 shakllari);
- bojxona yuk deklaratsiyasi (BYuD);
- ta'sis hujjatlari;
- shartnoma (kontrakt, bitim) va unga qo'shimcha bitimlar (agar ular nazarda tutilgan bo'lsa);
- hisobvaraq-faktura (invoys) yoki hisobvaraq-proforma (noqiymat bitishuvlari uchun);
- transport xarajatlari hisobvaraq-fakturaga kiritilmagan hollarda transportda tashish uchun to'lovnoma yoki transport xarajatlari kalkulyatsiyasi;

- import qilish belgilangan tartibga muvofiq litsenziyalar bo'yicha amalga oshiriladigan tovarlar uchun olib kirishga litsenziya.

O'zbekiston Respublikasining «Boj tarifi to'g'risida»gi qonuni boj qiymatini aniqlash uchun oltita usulni belgilaydi:

- olib kelingan tovar yuzasidan tuzilgan bitim qiymatiga qarab baholash (1-usul);
- aynan bir xil tovar yuzasidan tuzilgan bitim qiymatiga qarab baholash (2-usul);
- o'xshash tovar yuzasidan tuzilgan bitim qiymatiga qarab baholash (3-usul);
- qiymatlarni chegirib tashlash asosida (4-usul);
- qiymatlarni qo'shish asosida (5-usul);
- rezerv usul (6-usul).

Yuqoridagilardan kelib chiqib, boj qiymatining auditi mavzusi bo'yicha quyidagi umumiy dasturni taklif qilamiz:

1. Asosiy usullar.
2. Maxsus usullar.
3. Bojxona qiymati bo'yicha mijoz qarorlari sharoiti.

Keltirilgan audit rejasi modeli bojxona qiymatini aniqlash ustidan o'tkaziladigan nazorat tamoyillarining boshlang'ich bosqichi hisoblanadi.

Asosiy usullar jumlasiga 1-usul kirib, undan foydalanilganda auditor e'tibor qilishi kerak bo'lgan shartlar qatoriga quyidagilar kiradi:

Birinchi shart:

- deklarant bayon qiladigan bojxona qiymati va uning belgilanishiga doir ma'lumotlar ishonchli, miqdoriy jihatdan belgilab bo'ladigan va hujjatlar asosida tasdiqlanishi kerak;

- bojxona qiymati faqat uning bojxona qiymati deklaratsiyasida ko'rsatilgan hamma elementlari tegishli hujjatlar bilan tasdiqlangandagina 1-usulga ko'ra aniqlanishi mumkin, shu jumladan:

a) bitim narxi - tovar etkazib beriladigan tovarga ham to'lash uchun hisobvaraqa-faktura orqali;

b) bitim qiymatiga qo'shimcha ilova qilinadigan, tijoratchilik hujjatlari orqali;

v) xarajatlarning hisobdan chiqariladigan (chiqarib tashlanadigan) summaları - to'lov, tovarga ilova qilinadigan tijoratchilik, bojxonaga doir hujjatlar orqali.

- 1-usul hujjatlar asosida tasdiqlanmaydigan hollarda qo'llanilishi mumkin emas.

Tovarlarni u eksport qilingan mamlakatdan chegara orqali O'zbekiston Respublikasiga olib o'tilishi va xaridordan ana shu tovar o'rniga pullik hisob-kitoblar (to'lovlar)ning qabul qilingan shakllariga muvofiq keladigan pul summasini yoki tovarni olish uchun asos bo'ladigan, qiymatga doir baholash yoki uning hisob-kitob usulini o'z ichiga olgan shartnoma (kontrakt)ning mavjudligi 1-usulning qo'llanish sharti hisoblanadi.

Xaridorlar qatori mavjudligida bojxona qiymatini belgilashni misol tariqasida ko'rib chiqamiz:

Sotuvchi:	1-xaridor:	2-xaridor:	3-xaridor: A(Xitoy)
	B(Kanada)	V(AQSh)	S(O'zbekiston)10000\$
	15000\$	20000\$?

Tovar Xitoydagi sotuvchidan Kanada va AQShdagi sotuvchilar orqali O'zbekistonga kelib tushadi va erkin muomalaga chiqarish uchun deklaratsiya qilinadi. Bunda bitim narxi quyidagi tarzda o'zgaradi:

A dan Bga	----	10000 AQSh dollari.
B dan Vga	----	15000 AQSh dollari.
V dan Sga	----	20000 AQSh dollari.

Xaridorlar qatori mavjudligida tovarni O'zbekiston Respublikasining hududida erkin muomalaga o'tkazadigan shaxsning xarid narxi bitim narxi sifatida olinadi. Ushbu misolda 3(S)— xaridorning 20000 AQSh dollariga teng xarid narxini bitim narxi sifatida qabul qilinadi.

Agarda tashqi iqtisodiy bitim qiymatiga doir negizga ega bo'lmasa, bitim qiymatiga asosan boj qiymatini aniqlash mumkin emasligi audit jarayonida alohida ko'rib chiqishni taqozo etadi, masalan:

agarda tashqi iqtisodiy bitimlar qiymatga doir negizga ega bo'lmasa, bitim qiymatiga asosan boj qiymatini aniqlash mumkin emasligi audit jarayonida alohida ko'rib chiqishni taqozo etadi, masalan:

a) tovarning bepul etkazib berilishi (namuna sifatida);

b) tovarning konsignatsiya shartlari asosida etkazib berilishi;

v) tovarning vositachiga sotmasdan, vositachi orqali etkazib berilishi;

g) tovarning barter yoki kompensatsion operatsiyalar doirasida etkazib berilishi, agartovarlar narxi ko'rsatilmagan bo'lsa;

d) tovarlarning ijara shartnomalari (lizing) bo'yicha etkazib berilishi;

e) tovarlarning vaqtinchalik olib kelish maqsadida etkazib berilishi;

j) tovarlarning kontraktida nazarda tutilgan kafolatlar hisobiga etkazib berilishi.

Ikkinchi shart: xaridorning tovarlarni tasarruf etishida yoki ulardan foydalanishida quyidagilardan tashqari cheklashlar bo'lmaganida:

- O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlarida belgilangan cheklashlar;
- xaridorning tovarlarni keyinchalik qayta sotish (begonalashtirish) mumkin bo'lgan jo'g'rofiy mintaqaviy cheklashlar;
- tovarning narxiga jiddiy ta'sir qilmaydigan cheklashlar.

Import qiluvchining olib kelinadigan tovarlarga doir huquqlariga nisbatan muayyan cheklashlar mavjud bo'lganida 1-usul qo'llanilmaydi. Shu sababli auditor qo'llanilishiga imkon bermaydigan cheklashlarni va ushbu usulning qo'llanishi ruxsat qilinadigan cheklashlarni aniqfarqlay bilishi zarur.

Qonunchilikka ko'ra xaridorning baholanayotgan tovarlarga doir huquqlariga nisbatan cheklashlar mavjud bo'lganida ham 1-usulning qo'llanilishi ruxsat etiladigan cheklashlarning faqat uchta turi belgilangan:

a) O'zbekiston Respublikasi qonunlariga ko'ra belgilangan cheklashlar. Bunday holda quyidagi tarzda cheklashlar nazarda tutiladi. Masalan: muayyan tovarni import qilish huquqiga ega bo'lgan shaxslar doirasiga nisbatan cheklashlar va hokazo.

b) tovarlar qaytadan sotilishi mumkin bo'lgan jug'rofiy mintaqaga doir cheklashlar. Bunday holda tovarning qaytadan sotilishi bo'yicha ayrim shaxslar uchun hududiy cheklashlar nazarda tutiladi.

v) tovar qiymatiga jiddiy ta'sir qilmaydigan cheklashlar. Agar narxga jiddiy ta'sir etadigan shart mavjudligi haqida bayon qilinsa, unda 1-usulning qo'llanishi faqat bunday shart natijasida narxning miqdoriy o'zgarishi hujjatlar asosida belgilangan holdagina mumkin bo'ladi. Agar narxga miqdoriy ta'sir qilishni belgilash va hujjatlar asosida tasdiqlash mumkin bo'lmasa, unda baholashning boshqa usullariga o'tish kerak bo'ladi.

Uchinchi shart: tovarlarning sotilishi yoki narxi baholanayotgan tovarlarning bojxona qiymatini aniqlab bo'lmaydigan holga olib keladigan qandaydir shartlar yoki fikrlarga sabab bo'lmasa, sotuv yoki narx bojxona qiymatining belgilanishiga to'siqlik qiladigan qandaydir shartlar yoki mulohazalar predmeti bo'la olmaydi.

Bunday holda bitim shartlarini ko'rib chiqishda, shuningdek, umumiy qabul qilingan tusga ega bo'lgan va tashqi iqtisodiy faoliyatning barcha qatnashchilariga tegishli bo'ladigan (yoki ularga taqdim etilishi mumkin bo'lgan) etkazib berish shartlarini va tanlangan tusdagi hamda umumiy qabul qilinmagan etkazib berish shartlarini farqlay bilishi auditorning asosiy vazifasidir. Masalan: sotuvchi tibbiy apparatni xaridor undan O'zbekiston Respublikasida faqat xayriya maqsadlarida foydalanadi, degan shart bilan sotadi.

Bunday holda 1-usul qo'llanishi mumkin emas, chunki xaridorning tovardan foydalanish huquqiga nisbatan cheklash mavjud va bu xildagi shart bitim qiymatiga ta'sir qilishi mumkin. Shuning uchun baholashning boshqa usullari qo'llanilishi kerak.

Bunday shart shuni nazarda tutadiki, tovar narxining uning sotilishi yoki etkazib berilishidagi tovarning qiymatiga ta'siri belgilash mumkin bo'lmagan shartlarga bog'liq bo'lmaydigan hollarda ham 1-usul qo'llanilishi mumkin.

Quyida tashqi iqtisodiy faoliyatda mavjud bo'lgan, 1-usul qo'llanishi ruxsat etiladigan tovar etkazib berishning umumiy qabul qilingan shartlari keltirilmoqda:

- tovar etkazib berishning barcha umumiy qabul qilingan shartlari (avvalo, INKOTERMS- 1990 ga kiritilgan etkazib berish shartlari);
- bitimlarni tuzish va tovar etkazib berilishini amalga oshirishning «ekspertni jalb etish (ekspert xulosasi mavjudligi) sharti bilan xarid qilish» singari umumiy qabul qilingan shartlar;
- xaridorning sotuvchiga O'zbekiston Respublikasida tayyorlangan texnik ishlanmalar yoki chizmalarni taqdim etishi;
- xaridorning u import qiladigan tovarlarning sotilishiga doir qandaydir harakatlarini o'z hisobidan amalga oshirishi, masalan, xaridor haqini to'laydigan reklamaga oid faoliyat.

Bitim qiymatining bojxona maqsadlari uchun qabul qilinishiga to'siqlik qiladigan shartlar bitim shartlari sifatida ilgari surilgan bo'lsa, bunday holda 1-usulni qo'llash mumkin bo'lmaydi. Quyidagilar ana shunday shartlarga kiradi:

- sotuvchi import qilinadigan tovarlarga narxni xaridor, shuningdek, muayyan miqdordagi boshqa turdagi tovarlarni ham tovarning har bir turiga narx ko'rsatilmasdan sotib oladi, degan shart

asosida belgilaydi. Masalan, 5000 pul birligi summasidagi charm buyumlari etkazib berilayapti. Etkazib beruvchi import qiluvchining qiymati noma'lum bo'lgan 2000 juft poyabzalni ham qo'shimcha ravishda sotib olishni shart qilib qo'yadi;

- import qilinadigan tovarlar narxi ana shunday tovarlar xaridorning import tovarlarning sotuvchisiga sotadigan boshqa tovarlarning narxi yoki narxlariga bog'liq bo'ladi;
- narx import qilinadigan tovarlarga aloqasi bo'lmagan haq to'lash shakli negizida belgilanadi;
- oldi-sotdi shartnomasi faqat ushbu sotuvchidan sotib olish shartini nazarda tutadi;
- oldi-sotdi shartnomasi bitim qiymatini tovarlarni o'zaro sotish (etkazib berish) sharti asosida belgilaydi.

Bunday shartlar mavjud bo'lganda auditorning vazifasi ularning bitim qiymatiga ta'sir qilgan yoki qilmaganligini va bunday ta'sirni miqdoriy jihatdan belgilash mumkin yoki mumkin emasligini aniqlashi kerak. Faqat shartning qiymatga ta'siri miqdoriy jihatini belgilash mumkin bo'lsa va bayon qilingan narx haqiqatda to'langan yoki to'lanishi lozim bo'lgan narx bo'ladigan bo'lsagina, 1-usulni qo'llash mumkin.

To'rtinchi shart: xaridor va sotuvchi bir-biriga bog'liq shaxslar bo'lmasa.

Auditorning vazifasi o'zaro bog'liqlik mavjud bo'lgani yoki bo'lmaganini aniqlashdir.

Shuni hisobga olish kerakki, bojxona organi o'zaro bog'liqlik mavjudligi va uning bitim qiymatiga ta'siri yuzasidan etarli asoslangan shubhalar bo'lmaganida firmani maxsus nazorat ostigaolib qo'yishi mumkin. Bunday nazorat firmaning boshqa bitimlarini rasmiylashtirishdagi faoliyatini kuzatish uchun kerak.

2- usulning qo'llanilishida ayni bir xil tovarlar yuzasidan tuzilgan bitim qiymatiga qarab bojxona qiymatini belgilash uchun baza sifatida qabul qilinadi.

«Boj tarifi to'g'risida»gi qonunning 19-moddasiga binoan baholanadigan tovarlar bilan hamma jihatlariga ko'ra, shu jumladan, quyidagi belgilari bo'yicha bir xilda bo'lgan tovarlar, xuddi shunday tovarlar deb tushuniladi:

- fizik xususiyatlari;
- sifati va bozordagi qadri;
- qaysi mamlakatda ishlab chiqarilgani;
- ishlab chiqaruvchi.

3- usulning qo'llanilishida import qilinadigan tovarlarga o'xshagan tovarlarga doir bitimqiymati bojxona qiymatini belgilash uchun baza sifatida qabul qilinadi.

Tovarlarning bir-biriga o'xshashligini belgilashda quyidagi jihatlar hisobga olinadi:

- sifat, tovar belgisining mavjudligi va bozordagi qadri;
- qaysi mamlakatda ishlab chiqarilganligi;
- ishlab chiqaruvchisi.

4- usul bo'yicha bojxona bahosini chiqarish uchun baholanadigan aynan bir xil yoki o'xshash tovarlar O'zbekiston Respublikasining ichki bozorida dastlabki holati o'zgartirilmasdan sotiladigan sotish narxi bojxona qiymatini belgilash uchun asos qilib qabul qilinadi.

Bojxona qiymatini ichki narx asosida hisoblash mumkin bo'lishi uchun faqat ichki bozorga xos bo'lgan elementlarni, ya'ni ushbu tovarlar importidan keyin amalga oshiriladigan xarajatlar chegirib tashlanishi zarur.

5- usuldan foydalanilganda, tovarning:

a) baholanayotgan tovarni ishlab chiqarish munosabati bilan tayyorlovchi tomonidan sarflangan materiallar qiymatini va boshqa xarajatlarni;

b) aynan bir turdagi tovarlarni olib chiqilayotgan mamlakatdan O'zbekiston Respublikasida sotishga xos bo'lgan umumiy xarajatlarni, shu jumladan O'zbekiston Respublikasining bojxona chegarasida o'tish joyigacha transportda tashib keltirish, yuklash va tushirish, sug'urtalash xarajatlarini;

v) aynan bir xil yoki o'xshash tovarlarni O'zbekiston Respublikasiga etkazib berish natijasida eksportyor tomonidan, odatda, olinadigan foydani qo'shgan holda chiqariladigan bahosi bojxona qiymatini belgilash uchun asos sifatida qabul qilinadi.

Bu usulga ko'ra bojxona qiymati faqat O'zbekiston Respublikasidan tashqarida olish mumkin bo'lgan axborot asosida belgilanadi. Shuningdek, xaridor bilan sotuvchi o'zaro bog'langan bo'ladi va ishlab chiqaruvchi O'zbekiston Respublikasining bojxona organlariga ishlab chiqarish xarajatlari haqidagi zarur ma'lumotlarni taqdim etish va keyinchalik o'tkazilishi lozim bo'lgan ularning auditi uchun tayyor bo'ladi.

Auditorlarning tekshirish jarayonida e'tiborga olishi lozim bo'lgan asosiy shart quyidagidan iborat, ya'ni xarajatlar haqidagi ma'lumotlar baholanayotgan tovarlarning ishlab chiqarilishiga tegishli, ishlab chiqaruvchi tomonidan yoki uning nomidan taqdim etiladigan ma'lumot asosida belgilanishi lozim. Bunday axborot ishlab chiqaruvchining tijoratiga oid hisobotlarida, bunday hisobotlar tovarlar ishlab chiqarilgan mamlakatda qabul qilingan hisobga olishning umumiy qabul qilingan qoidalariga muvofiq keladigan shart bilan asos topgan bo'lishi kerak.

Mabodo bojxona qiymati deklarant tomonidan ko'rsatilgan beshta usulni izchillik bilan qo'llash natijasida belgilanishi mumkin bo'lmasa, unda baholanayotgan tovarlarning bojxona qiymati 1-5 baholash usullarini bir muncha qayishqoqlik bilan qo'llanish yo'li orqali belgilanadi va asoslanadi.

Rezerv usulni (ya'ni 6-usulni) qo'llashda bojxona organlari deklarantga o'zlarining ixtiyorida mavjud bo'lgan narxlarga oid ma'lumotlarni taqdim qiladilar.

Quyidagilar 6-usulga ko'ra bojxona qiymatini belgilash uchun baza sifatida qo'llanilishi mumkin emasligi auditor tomonidan alohida e'tiborga olinish kerak:

- a) O'zbekiston Respublikasida ishlab chiqarilgan o'xshash tovarning sotuv narxi;
- b) ikki va undan ortiq muqobil qiymatlarning eng yuqorisi;
- v) tovarning olib chiqilgan (eksport qilingan) mamlakat ichki bozoridagi bahosi;
- g) olib chiqilgan (eksport qilingan) mamlakatdan uchinchi mamlakatlarga etkazib berilgan tovarning bahosi;

d) eng past bojxona qiymatlariga, shuningdek, tovarlarning o'zboshimchalik bilan qo'yilgan yoki o'z ishonchli tasdig'ini topmagan soxta qiymatlariga.

Izlanishlar natijasini umumlashtirib, quyidagi xulosani chiqarish mumkin:

- bojxona auditi bo'yicha xalqaro tajribani, me'yoriy-huquqiy bazani atroflicha o'rganish va uning asosida tovarlarning bojxona qiymati ustidan samarali nazoratni ta'minlash uchun tashqi iqtisodiy faoliyat qatnashchilarining moliyaviy-xo'jalik faoliyati tekshiruvini hisobga oluvchi bojxona auditi tizimini yaratish;

- bojxona qiymatini aniqlashda xatoga yo'l qo'yilsa va bu bojni to'lovchilar schyotidamablag' bo'lmasa, deklaratsiya tayyorlovchi firmalar (deklarantlar) javobgarligini oshirish;

- haqiqiy nazorat o'tkazish uchun audit rejalari va izlanishlarini ishlab chiqish zarur. Umumiy rejada esa har bir qism bo'yicha bojxona qiymatini aniqlash uchun alohida elementlar bo'yicha tekshirish o'tkazish ko'zda tutilishi kerak.

Asosiy va maxsus usullar quyida keltirilgan audit o'tkazish metodologiyasi bilan to'ldirilishi mumkin:

- inventarizatsiya;
- tijorat faoliyatidagi turli munosabatlar darajasini aniqlash;
- statistik ma'lumotlarni taqqoslash;
- invoys va tovarlar bir vaqtda kelib tushgan holda umumiy schyotlarni, registrlarni tekshirish;
- boshlang'ich qoldiqni tekshirish va boshqalar.

Auditning asosiy va muhim bosqichlaridan biri bu import qilingan tovarlar, ish va xizmatlar yuzasidan debitorlik va kreditorlik qarzlarning realligini aniqlashdir. Buning uchun auditor, hisobda kirim bo'yicha hujjatlarni aks ettirilishining to'laligini tekshirishi zarur, chunki korxonalar import bo'yicha daromadni hisobga olishga ko'proq e'tibor berishadi, majburiyatlar esa kamroq e'tiborda bo'ladi.

Shunday ekan, mol etkazib beruvchilarning hisobga olinmagan schyotlari aniqlanishi kerak.

Xorijiy mol etkazib beruvchiga kreditorlik qarzining realligi va to'laligini tekshirish natijasini quyidagi ish jadvalida (10.19 jadval) ko'rsatishga harakat qildik.

10.14

Jadval

Xorijiy mol etkazib beruvchilarning hisobga olinmaganto'lovlari va schyotlarni aniqlash

№ huj.	Mol etkazib beruvchi	Hisob ma'lumotlari		Audit ma'lumotlari	
		Sana	Summa, \$	Sana	Summa, \$
380	Kompaniya A	20.02.2001	3100	20.01.2001	3500*
395	Kompaniya B	30.04.2001	25000	23.04.2001	25650*
450	Kompaniya V	10.01.2001	10000	-	-**
798	Kompaniya G	-	-	12.12.2001	125000***

*-Tovarning qiymati noto'g'ri hisobga olingan 400 dollar va 650 dollar kam kirim qilingan.

**-Tovarlar schet yo'qligiga qaramay, kirim qilingan, audit jarayonida tovar qabul qilingani va kirimga olingani aniqlandi.

***-125000 dollarlik tovarlar kirimga olinmagan, hisobda ular fevral oyida aks ettirilgan, bu tovarlarning bir qismi 6 dekabrda realizatsiya qilinganini hisob kitob schetiga pul kelib tushganligidan bilsa bo'ladi.

Buxgalteriya schetlarida tuzatishlarni amalga oshirish tavsiya etiladi. 1050 dollar tovarlar qiymatidagi farq aybdor shaxslarga olib borilishi kerak.

Bajarildi _____ Sana _____ Tekshirildi _____ Sana _

Audit jarayonida kreditorlik qarzlari qoldig'ining realligi aniqlanadi. Buning uchun aniq bir mol etkazib beruvchi bo'yicha qarz oxirgi schet-faktura va to'lov bilan taqqoslab aniqlanadi (10.20 jadval).

10.15

Jadval.

Kreditorlik qarzlarning realligi

	Mol etkazib beruvchi	Saldo 1.12.2001 yil, so'm	Oxirgi schet bo'yicha summa, so'm	Oxirgi schet bo'yicha o'zgarish, +
	Kompaniya A	55650350	50350128	+5300222*
	Kompaniya V	283470000	42350000	-14003000**

*- qoldiqlar kurs bo'yicha farq va noyabr oyida olingan tovar uchun qarzni to'lamaganligi sababli oshgan.

**-so'm qiymatida 13350000 so'mlik tovarlar noyabr oyida olingan va kirim qilinmagan va 11.12ga kurslar o'rtasidagi farq 653000 so'm miqdorda ko'rsatilmagan.

Bajarildi _____
Sana _____
Tekshirildi _____
Sana _____

Xulosa qilib shuni aytish mumkinki, tashqi iqtisodiy aloqalar, jumladan import muomalalari auditini tashkil qilishning metodologik asoslarini yaratishda sintetik va analitik hisob ma'lumotlarini taqqoslash orqali bir qator ish jadvallaridan foydalanish zarur bo'ladi, bundan tashqari xarajatlarning belgilanish, boj qiymatining aniqlanish usullarini qo'llanishida audit uslublaridan foydalanish zarurligini keltirish mumkin.

Auditni tashkil qilish va rejalashtirish, ish hujjatlari va audit dasturini ishlab chiqish bo'yicha metodologik takliflar kiritildi. Bundan tashqari xo'jalik muomalalarining testlari, kurslar farqi, valyuta xatari va kreditorlik qarzlari realligini aniqlash bo'yicha metodologik takliflar ishlab chiqildi va misollar yordamida ochib berildi.

11-MAVZU. KORXONA USTAV, QO'SHILGAN VA REZERV KAPITALLARI AUDITINING USLUBIY MUAMMOLARI

REJA:

- 11.1. Auditning maqsadi va ma'lumot manbalari
- 11.2. Auditning rejasi va dasturini tayyorlash
- 11.3. Ustav kapitali (fondi) auditi
- 11.4. Qo'shilgan kapital auditi
- 11.5. Zaxira kapitali auditi

11.1. Auditning maqsadi va ma'lumot manbalari

Ustav kapitalini auditorlik tekshiruvini o'tkazishdan maqsad, ustav kapitalining shakllanishi, holati aks ettirilgan moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining ishonchligi hamda uni hisobga olish uslubiyotining me'yoriy hujjatlarga mosligi to'g'risida fikr bildirishdan iborat.

Ustav, qo'shilgan va zaxira kapitalarini shakllanishi, harakati, shuningdek zaxiralarni tashkil etish va foydalanish auditini o'tkazishda auditor quyidagi asosiy hujjatlarga amal qilishi lozim:

Ustav (nizom), qo'shilgan, zaxira kapitali va zaxiralarni shakllanishi va harakatining auditorlik tekshiruvini o'tkazish uchun auditor (auditorlik tashkiloti) tomonidan quyidagi asosiy hujjatlardan foydalaniladi (11.2-jadval):

11.2-jadval Audit manbalari

	Hujjatlar nomi
	Xo'jalik yurituvchi subyekt Nizomi
	Ta'sis shartnomasi
	Ta'sisshilar majlislarining bayonnomalari
	Davlat ro'yxatidan o'tganligi to'g'risidagi guvohnoma
	Korxonalarni xususiylashtirish va aksionerlash bilan bog'liq bo'lgan hujjatlar;
	Statistika, davlat soliq idoralari, nafaqa jamg'armasi, bandlik jamg'armasi, ijtimoiy sug'urta jamg'armasi idoralari ro'yxatdan o'tganligi to'g'risida guvohnomalar
	Bank xizmati ko'rsatish to'g'risida guvohnoma
	Ta'sis hujjatlariga kiritilgan va ro'yxatga olingan o'zgarishlar
	Emissiya prospekti

	Aksiyadorlik jamiyatlari uchun aksiyadorlar reestri
	Aksiyadorlarning yillik majlisi bayonnomalaridan ko`chirma
	Aksiyadorlar, ta'sischilarning majlisi bayonnomalaridan ko`chirma
	Direktorlar Kengashi majlislarining qarorlaridan ko`chirma
	Ijro direksiyasining buyruqlari va farmoyishlari
	Ma'lum bir faoliyatni amalga oshirish uchun litsenziyalar va ruxsatnomalar
	Ta'sischilar va aksiyadorlar bilan yozishuvlar
	Ichki Nizomlar
	Ustav kapitaliga ta'sischilar tomonidan o`z ulushlarini pul, natura, nomoddiy shaklda yoki qimmatli qog`ozlar ko`rinishida kiritilganini tasdiqlovchi hujjatlar (bank ko`chirmalari, kirim kassa orderlari, Nizom kapitaliga ulush sifatida natura ko`rinishida taqdim etilgan mol-mulkni kirim qilish to`g`risida dalolatnomalar va boshqalar)
	Ustav kapitaliga natura va nomoddiy ko`rinishida kiritiladigan ulushlarning baholash uslubi
	Xojalik yurituvchi subyekt davlat ro`yxatidan o`tganidan keyingi boshlang`ich faoliyat davri bo`yicha hisobot
	Moliyaviy hisobot. Dastlabki hujjatlar va hisob registrlari

Me'yoriy hujjatlarga muvofiqlik masalasini tekshirish uchun ustav kapitalini shakllantirish va hisobga olish qoidalarini o`zida mujassamlashtirgan me'yoriy hujjatlar to`plami zarur. Auditor bunday to`plamni tekshirilayotgan korxonaning o`ziga xos xususiyatlarini hisobga olgan holda shakllantirishi lozim.

11.2. Auditining rejasi va dasturini tayyorlash

Auditorlik faoliyatining milliy andozalariga muvofiq auditor Nizom, qo`shilgan va zaxira kapitalarini shakllanishi va harakati hamda zaxiralar tashkil etilishi va ulardan foydalanish bo`yicha auditorlik tekshiruvining o`tkazish rejasini tuzishi va audit dasturini tayyorlashi lozim. 11.3.-jadvalda auditning namunaviy rejasi keltirilgan.

11.3.-jadval Ta'sis hujjatlari va ta'sischilar bilan hisob-kitob bo`yicha

auditning umumiy rejasi

Tekshirilayotgan korxonada _____ Audit
 davri _____ Odam-soat
 miqdori _____ Auditorlik
 guruhining rahbari _____ Auditorlik
 guruhining tarkibi _____
 Rejalashtirilgan auditorlik tavakkalchiligi _____ Rejalashtirilgan
 auditorlik ahamiyatliligi _____

	Rejalashtirilgan ishlar turi	O`tkazish davri	Ijrochi	Izoh
	2	3	4	5
	Ta'xis hujjatlarining auditi			Iqtisodiy subyektning umumiy jamlangan audit o`tkazish rejasiga muvofiq
	Nizom kapitali shakllanishining auditi			
	Ta'xischilar bilan hisob-kitoblar auditi			
	Dividendlar bo`yicha soliqlarni hisoblash, ushlab qolish va o`tkazish auditi			

Auditorlik tashkiloti rahbari _____

(Imzo)

Auditorlik guruhi rahbari _____

(Imzo)

Ta'xischilar (ta'xis majlisi) tomonidan tasdiqlangan va amaldagi qonunchilikka asosan ro`yxatga olingan Nizom korxonaning ta'xis hujjati hisoblanadi. Davlat tassarfida bo`lgan korxonada aksiyadorlik jamiyatiga aylantirilganda ta'xis hujjatlari bo`lib, shuningdek, davlat mol-mulkiga boshqarish huquqiga ega bo`lgan vakolatli idora tomonidan tasdiqlangan emissiya prospekti ham hisoblanadi. Ta'xis hujjatlarining tekshiruvini ular amaldagi qonunchilikka muvofiqligi va ularga o`zgarishlar qonuniy kiritilganligini aniqlash maqsadida amalga oshiriladi.

Audit o`tkazish vaqtida auditor ushbu iqtisodiy subyekt amaldagi qonunchilikka muvofiq huquqiy maqomi va faoliyat ko`rsatish huquqini tekshirishi lozim. Buning uchun quyidagi asosiy hujjatlardan foydalaniladi: mijozning Nizomiva korxonaning ta'xis shartnomasi.

O`zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksiga muvofiq, yuridik shaxs o`z faoliyatini Nizom yoki ta'xis shartnomasiga asosan amalga oshiradi. Yuridik shaxsning ta'xis shartnomasi tuziladi, Nizom esa, ta'xischilar tomonidan tasdiqlanadi. Nizomda yuridik shaxsning funksiyalari, uning kapitali, tizimi, boshqaruv tizimining tashkil etish tartibi va vakolatlari, qayta tashkil etish yoki tugatish tartiblari belgilanadi hamda buxgalteriya hisobini yuritish va nazorat tamoyillari ifodalanadi. Ta'xis hujjatlariga o`zgarishlar kiritilishi mumkin. Ushbu o`zgarishlar davlat ro`yxatidan o`tgandan keyin kuchga kiradi.

Audit o`tkazish davrida davlat ro`yxatidan o`tganligi to`g`risidagi guvohnoma, shu

jumladan Nizom va ta'sis hujjatlarining yangi tahriri (agar ularga o'zgarishlar kiritilgan bo'lsa) mavjudligi tekshirilishi lozim.

Nizomda zaxira va boshqa jamg'armalarni tashkil etish hamda foydanitaqsimlash tartibi, qayta tashkil etish, tugatish, mol-mulklarni taqsimlash, tashqiiqtisodiy faoliyatni amalga oshirish tartibi va boshqalar ko'zda tutilganligi aniqlanadi. Audit o'tkazish vaqtida, korxonalar qachon va qayerda ro'yxatga olinganligi, ushbu korxonaning hisob-kitob va boshqa schyotlari qaysi bankda ochilganligi, ta'sischilar kim va Nizom kapitalida ularning ulushi, har bir ta'sischining Nizom kapitalidagi ulushi va umuman Nizom kapitali qonunchilikka oid hujjatlar talablariga muvofiqligi aniqlanadi.

Ta'sis hujjatlarini o'rganish vaqtida auditor ushbu xojalik yurituvchi subyekt tomonidan amalga oshirilishi lozim bo'lgan xojalik operatsiyalar ro'yxatini aniqlaydi. Bunday ma'lumotlar kelajak tekshiruvlarni amalga oshirish uchun kerak bo'ladi. Auditor, xususan, xorijda filiallar, vakolatxonalar tashkil etilishi, tashqi iqtisodiy faoliyat bilan shug'ullanish Ustavda ko'zda tutilganligini aniqlaydi. Shuningdek, Ustavni ishlab chiqishda tadbirkorlar tomonidan imtiyozli soliqqa tortish uchun «asostayyorlashga» manfaatdorliklarini ko'zda tutish lozim.

11.3. Ustav kapitali (fondi) auditi

Ustav kapitali shakllanishining tekshiruv vaqtida Ustav kapitali o'z vaqtida, ya'ni uning belgilangan muddatlarda shakllanganligi, e'lon qilingan kirim ulushi to'liq kiritilganligi va shakllanish manbalari (ta'sischilarning yoki ishtirokchilarning xususiy mablag'lari hisobiga, uchinchi shaxslar ulushlari hisobiga) aniqlanadi.

Ustav kapitali - bu xojalik yurituvchi subyektning Nizomida ro'yxatga olingan kapitalning eng kam miqdoridir.

Boshqacha qilib aytganda, Nizom kapitali (jamg'armasi) bu korxonalar tashkil etilishida, uning ta'sis hujjatlari bilan belgilangan miqdorda faoliyatini amalga oshirish uchun ishtirokchilar (mulk egalari) tomonidan mol-mulkka kiritilgan ulushlarining yig'indisi hisoblanadi.

21-son BHMS¹ ga binoan, Korxonalar ustav kapitalining holati va harakati to'g'risidagi axborotlarni umumlashtirish quyidagi schyotlarda amalga oshiriladi:

8310 - «Oddiy Aksiyalar»; 8320 - «Imtiyozli aksiyalar»;

¹ 21-son «Xo'jalik yurituvchi sub'ektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo'llash to'g'risida yo'riqnoma» O'zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti (BHMS), O'z R. AV 2002-yil 23-oktabrda 1181-son bilan ro'yxatga olingan .

8330 - «Pay va ulushlar».

Bozor sharoitida Nizom kapitali, bir tomondan, korxonalar mol-mulki qiymatini, ikkinchi tomondan esa - ta'sischilar, investorlar oldida korxonalar majburiyatlari bo'yicha summalarni ifoda etadi. Nizom kapitali bo'yicha moliyaviy-xojalik operatsiyalarni aks etish tartibi bo'yicha o'zgarishlar respublikada hosil bo'lgan zamonaviy bozor iqtisodiyoti talablaridan kelib chiqqan. Nizom kapitalining shakllanishi amaldagi qonunchilik va ta'sis hujjatlari bilan tartibga solinadi. Nizom kapitalining shakllanishi xojalik subyektining mulkka egalik qilish shaklidan kelib chiqqan holda: aksiyadorlik jamiyatlarida - aksiyadorlar aksiyalarga yozilganligi hisobiga, mas'uliyati cheklangan jamiyatlarda - har bir ishtirokchining bergan ulushi hisobiga, davlat korxonalarida - mazkur iqtisodiy subyektga birlashtirilgan davlat mulki hisobiga amalga oshiriladi.

Nizom kapitalining tekshiruvida auditor uning summasi haqiqiy ekanligiga ishonch hosil qilishi kerak. U buxgalteriya balansi va xususiy kapital to'g'risidagi hisobotda aks ettiriladi. «Nizom kapitali hisobi bo'yicha schyotlar»ga oid qoldiq korxonaning ta'sis hujjatlarida aks ettirilgan Nizom kapitali miqdoriga muvofiq bo'lishi lozim.

Auditor xojalik subyektini davlat ro'yxatiga olingandan keyin ushbu korxonaning buxgalteriyasida Nizom kapitali ta'sischilarning Nizom kapitaliga ulushlarini kiritish bo'yicha qarzlarni hisobga olish schyotlarining debetlash va Nizom kapitalini hisobga olish bo'yicha schyotlarining kreditlashini hisobga olishlari kerakligini nazarda tutishi lozim.

Agar, tekshirish vaqtida ushbu schyotlar bo'yicha balansdagi qoldiqlar teng bo'lsa, bu ta'sischilar tomonidan Nizom kapitaliga o'z ulushlarini kiritilmaganligini ifodalaydi. Bunday korxonalar ta'sis etilmagan (tashkil topmagan) deb hisoblanadi va tugatilishi lozim.

Korxonaning Nizom kapitaliga ulush sifatida binolar, inshootlar, jihozlar va boshqa moddiy qiymatliklar, nomoddiy aktivlar, qo'shma korxonalar ishtirokchilaridavlatlarining pul mablag'lari ko'rinishidagi valutar va erkin konvertatsiya qilinadigan valuta sifatida kiritilishi mumkin.

Auditor ta'sischilar tomonidan kiritilgan ulushlarni dastlabki hujjatlar asosida asosiy vositalar va pul mablag'lari, nomoddiy aktivlar, ishlab chiqarish zaxiralari va boshqalarni hisobga olish schyotlarining debeti bilan korrespondentlangan Nizom kapitali ulushlar bo'yicha ta'sischilarning qarzi schyotning kreditidagi yozuvlari asosida tekshiradi.

Masalan, kirim kassa orderlari, asoslovchi hujjatlar ilova qilingan bankning hisob-kitob va valuta schyotlaridan ko'chirmalar asosida ta'sischilar ulushi hisob-kitob va valuta schyotlariga to'liq va o'z vaqtida kirim qilinganligi tekshiriladi.

Ta'sis hujjatlarida qayd etilgan va Nizom kapitaliga ulush sifatida kirim qilingan moddiy qiymatliklar, nomoddiy aktivlar ta'sischilar kelishuvi bo'yicha aniqlanadi va baholanadi. Valutar va valuta qiymatliklari jamiyat ro'yxatdan o'tkazilgan kuniga amalda bo'lgan O'zbekiston Respublikasi Markaziy Bankining kursi bo'yicha baholanadi. Nizom kapitaliga ulush sifatida kiritilgan qimmatli qog'ozlar va boshqa moliyaviy aktivlar ta'sischilarning kelishuviga asosan baholanadi.

Nizom kapitaliga yoki aksiyalarni to'lash uchun haqiqatda kiritilgan moddiy qiymatliklar, nomoddiy aktivlar jamiyat aktiviga o'tkazish davrida amalda bo'lgan bozor narxlari bilan baholanadi. Bozor narxlariga ega bo'lmagan nomoddiy aktivlar ta'sis

hujjatlarida qayd etilgan yoki tomonlar kelishuvi bilan belgilangan narxlar bilan baholanadi. Ushbu obyektlarni baholash, odatda, yuqori malakali mutaxassislariga topshiriladi.

Nizom kapitaliga ulush sifatida amalda kiritilgan valuta va valuta qiymatliklari, jamiyatga kirim qilinishi vaqtida amalda bo`lgan rasmiy kurs bo`yicha baholanadi. Qimmatli qog`ozlar oxirgi birja kursi bo`yicha baholanadi.

Moliyaviy aktivlar va birjada kotirovkaga ega bo`lmagan qimmatli qog`ozlar tomonlar kelishuviga asosan baholanadi. Murakkab sharoitlarda hamda amaldagi qonunchilik talab qilganda, Nizom kapitaliga ulush sifatida kiritilgan aktivlarning to`g`ri baholanishi mustaqil auditor xulosasi bilan tasdiqlanadi.

Ulush sifatida Nizom kapitaliga amalda kiritilgan moddiy va valuta qiymatliklari, nomoddiy va moliyaviy aktivlarning baholanishi ularni ta'sis hujjatlari va dastlabki kelishuvlardagi baholanishidan farq qilishi mumkin.

Asosiy vositalarni qabul qilish-topshirish dalolatnomalari, ma'lumotlar, nomoddiy aktivlar kelib tushishini tasdiqlovchi hujjatlar va asosiy vositalar va nomoddiy aktivlarni hisobga olish schyotlarining debet aylanmalariga asosida o`tkazilgan uskunalar, binolar, inshootlar, ma'naviy mol-mulkka egalik huquqlarining qiymati aniqlanadi. Materiallarni qabul qilish dalolatnomalari, tovar-transport yuk xatlari, ishlab chiqarish zaxiralarini hisobga olish bo`yicha schyotlari ma'lumotlariga ko`ra kelib tushgan moddiy qiymatliklar qiymati aniqlanadi.

Har bir qo`yilma, Nizom kapitalini shakllantirish tartibiga izoh qilingan hujjatlar bilan tasdiqlanishi lozim. Bundan tashqari, Nizom kapitaliga ulush sifatida kiritilayotgan mablag`larning alohida turlari ta'sischi - jismoniy shaxslarning shaxsiy mulk egaligini tasdiqlovchi hujjatlarga ega bo`lishi lozim. Bularga, masalan, xususiylashtirilgan xonadon, ma'naviy mol-mulk, transport vositalari va boshqalar kiradi. Shunday qilib, auditor ta'sischi kiritgan ulushlarga oid ularning har biri bo`yicha yuritiladigan varaqalar yoki qaydnomalarda aks etirilgan ulushlar bo`yicha qarzlari, to`lash muddatlari, kiritilgan aktivlar summasi va qarzlarni qoplanishi bo`yicha tahliliy hisobni tekshiradi.

Ishtirokchilarning Nizom kapitaliga kirim qilingan ulushlari hisobda va balansda ular amalda kelib tushishi bo`yicha aks ettiriladi. Korxonaning Nizom kapitaliga ulushning amalda kelib tushish vaqti bo`lib quyidagilar hisoblanadi:

- pul mablag`lari uchun - pullar hisob-kitob (valuta) schyotiga kirim qilingan sanasi;
- moddiy va nomoddiy aktivlar uchun - moddiy va nomoddiy aktivlarni qabul qilish-topshirish dalolatnomalari va ushbu obyektlar kelib tushganligini tasdiqlovchi boshqa hujjatlar rasmiylashtirilgan sanasi.

Korxonaning Nizom kapitaliga ta'sischi tomonidan kiritilgan ulushlarning to`liqligi uning ta'sis hujjatlarida qayd etilgan va Nizom kapitali hisobining schyotlaridagi aks etilgan miqdorini Nizom kapitali ulushlar bo`yicha ta'sischi qarzi schyotidagi miqdori bilan solishtirish yo`li bilan aniqlanadi.

Nizom kapitalini tekshirish vaqtida buxgalteriya hisobida to`g`ri rasmiylashtirilganligi va 13-sonli jurnal-orderda Nizom kapitali hisobi bo`yicha schyotda qonuniy va to`g`ri aks etilganligi, ular amaldagi qonunchilikka muvofiq ekanligi aniqlanishi lozim.

11.4.

Qo`shilgan kapital auditi

Qo`shilgan kapitalning tekshiruvi qo`shilgan kapital hisobi schyotlari bo`yicha amalga oshiriladi. Ushbu schyotlar Aksiyalarni nominal qiymatidan yuqori bo`lgan narxlar bo`yicha birinchi bor sotilishida vujudga kelgan emissiya daromadi va Nizom kapitalini shakllantirishdagi kurs farqlarini hisobga olish uchun mo`ljallangan.

Auditor ushbu kapital to`g`ri shakllanishi va to`ldirilishini tekshirishi lozim.

21-son BHMS¹ ga muvofiq, oddiy va imtiyozli aksiyadan olingan, nominal qiymat summasidan yuqori bo`lgan qo`shilgan kapital mavjudligi va harakati to`g`risidagi axborotlarni umumlashtirish, ya'ni aksiyalarni birlamchi joylashtirishda nominal qiymatdan yuqori bahoda sotishdan olingan emissiya daromadi, hamda ustavkapitalini shakllantirish jarayonida vujudga keladigan kurs farqlari quyidagi schyotlarda amalga oshiriladi:

8410 - «Emissiya daromadi»;

8420 0 «Ustav kapitalini shakllantirishdagi kurs farqi».

Odatda, aksiyalar birinchi bor nominal qiymatidan yuqori bo`lgan narxlarda, ya'ni mukofot bilan sotiladi. Nominal qiymati Nizom kapitaliga o`tkaziladi, emissiya daromadi esa (bozor qiymatini nominal qiymatidan oshib ketishi) qo`shilgan kapitalga o`tkaziladi.

Shuningdek, korxonada «Nizom kapitali (fondi) hisobi schyotlari» bo`yicha, ya'ni, e'lon qilingan, obuna bo`lgan, to`langan kapital bo`yicha tahliliy hisob olib borilishi lozim.

Dastlabki obuna sifatida rasmiylashtirilmasdan sotilgan aksiyalar pul mablag`lari bo`yicha schyotlarning debetida va «Nizom kapitali hisobi bo`yicha schyotlar» yoki «qo`shilgan kapital hisobi bo`yicha schyotlar» ning kreditida aks ettiriladi.

Aksiyalarni sotib olish uchun obuna bo`lishga oid shartnomalar bilan belgilangan summaga aksionerlik jamiyatining buxgalteriyasida, uning aktiviga pul yoki boshqa mol-mulk kelib tushishidan qat'iy nazar, Nizom va qo`shilgan kapital tashkil ettiriladi. Hisobda obuna summasiga debitorlik qarzi aks ettiriladi.

Tekshiruvda auditor korxonada tomonidan chiqarilgan va to`langan aksiyalarturlari, ularning egalariga oid schyotlari, yoki ta'sischi va qo`yuvchilarning xususiy schyotlari bo`yicha ma'lumot taqdim etish imkoniyati borligiga katta ahamiyat beradi.

Aksiyalarga obuna bo`lish to`g`risidagi shartnomalarda aksiyalarning sotilish narxi, qarzlarni qoplash muddatlari, to`lovlar valyutasi yoki obuna bo`yicha olinadigan aksiyalarni to`lash uchun mol-mulk turlari va qiymati ko`zda tutiladi. Aksiyalarga

¹ 21-son "Xo'jalik yurituvchi sub'ektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo'llash to`g`risida yo`riqnoma" O'zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti (BHMS), 340-band. O'zR. AV 2002-yil 23-oktabrda 1181-son bilan ro'yxatga olingan .

egalik qilishdan kelib chiqadigan huquqlarni obunachi, odatda, shartnomaga muvofiq, obuna bo'lgan aksiyalar bo'yicha to'liq to'lovlarni amalga oshirgandan keyin oladi.

Aksiyadorlik jamiyatlariga mol-mulk, pul mablag'lari aksiyalarga obuna bo'lish to'g'risidagi shartnomaga asosan beriladi. Qo'shilgan kapital tekshiruvi vaqtida jamiyatning o'zi tomonidan sotib olingan aksiyalar hisobi tashkil etilganligi tekshiriladi.

Xususi aksiyalar aksiyadorlik jamiyatlari tomonidan quyidagi maqsadlar uchun sotib olinadi:

- aksiyalar kursini belgilangan darajada ushlab turish;
- aksiya egalari qolgan har bir aksiyaga dividendlarni ko'paytirish;
- aksiyalarni o'z xodimlari orasida tarqatish yoki qolgan aksiyalar nominal qiymatini oshirish;
- nazorat o'rnatish maqsadida boshqa firmalar tomonidan aksiyalarni sotib olinishiga yo'l qo'ymaslik.

Buxgalteriya hisobida sotib olingan xususi aksiyalar sotib olingan xususi Aksiyalar bo'yicha schyotlarda sotib olingan narxlar bo'yicha aks ettiriladi.

Sotib olingan xususi aksiyalarni jamiyat o'z balansida ushlab turishi yoki ularni jamg'arma bozorida qaytadan sotishi mumkin. Aksiya egalari qarori bilan Nizom kapitali sotib olingan xususi aksiyalar summasiga kamaytirilishi, aksiyalarning o'zi esa bekor qilinishi mumkin. Lekin, «Aksiyadorlik jamiyatlari va aksiyadorlar huquqini himoya qilish to'g'risida»gi qonunga muvofiq bunday aksiyalar hisobda bir yildan ortiq bo'lgan muddatda ushlab turilishi mumkin emas. Auditor buni tekshirib ko'rishi kerak, chunki sotib olingan va balansda bir yildan ortiq muddatda hisobda bo'lgan aksiyalar bekor qilingan deb hisoblanadi. Korxonada ushbu muddat o'tgandan keyin ularni sotishi yoki Nizom kapitalini shu summaga kamaytirgan holda, bekor qilishi lozim.

Emitent o'zining xususi aksiyalarini sotib olgan barcha holatlarda, bir vaqtning o'zida aksiyadorlik kapitali kamaygani bilan birga, uning mol-mulki ham kamayadi. Keyinchalik, sotib olish va xususi aksiyalarni ikkinchi marotaba sotish operatsiyalari sodir etilganda, agar aksiya sotib olingan qiymatdan ortiq narxlarda sotilsa, ortiqcha olingan summa 9590-«Moliyaviy faoliyat bo'yicha boshqa daromadlar» schyotining kreditiga yozib qo'yiladi.

Aksiyalar sotib olingandan past narxlarda sotilsa, oradagi farq 9690-«Moliyaviy faoliyat bo'yicha boshqa xarajatlar» schyotining debetida aks ettiriladi.

Sotib olingan aksiyalarning bekor qilinishi bir vaqtning o'zida Nizom kapitalini kamaytirish yo'li bilan amalga oshiriladi:

Debet «Nizom kapitali hisobi schyotlari»,

Kredit «Sotib olingan xususi aksiyalar hisobi schyotlari».

Bularni tekshirayotganda auditor qimmatbaho qog'ozlar bilan operatsiyalarqonuniy ravishda amalga oshirilayotganligini bilishi kerak.

11.5. Zaxira kapitali auditi

Zaxira kapitali, agar Nizomda ko'zda tutilgan bo'lsa, sof foydani zaxira qilish yo'li bilan xususi kapitalni to'ldirib borish uchun tashkil etiladi. O'zbekiston

Respublikasi amaldagi qonunchilikka muvofiq aksiyadorlik jamiyatlari jamiyat Nizomi bilan belgilangan, lekin Nizom kapitalidan 15% kam bo'lgan miqdorda zaxira kapitali tashkil etish huquqiga ega.

21-son BHMS ga ko'ra, «Korxonada ta'sis hujjatlariga asosan foyda hisobidan shakllantiriladigan zaxira kapitali, mulkni qayta baholashdan yuzaga keladigan inflyatsiya rezervlari, pul mablag'laridan tashqari tekinga olingan mulklar to'g'risidagi axborotlarni umumlashtirish quyidagi schyotlarda amalga oshiriladi:

8510 - «Mulknı qayta baholash bo'yicha tuzatishlar»; 8520 - «Rezerv kapitali»;

8530 - «Tekinga olingan mulk».

Auditor zaxira kapitali hisobi bo'yicha buxgalteriya o'tkazmalari to'g'ri ekanligini tekshirishi lozim.

Korxonada Nizom kapitalini xorijiy kapital ishtirokida shakllantirishda qo'shilgan kapital deb ko'rsatiladigan kurs farqi hosil bo'lishi mumkin.

Nizom kapitaliga ulush sifatida haqiqatda kiritilgan, moddiy qiymatliklar, nomoddiy va moliyaviy aktivlarni baholash ularni ta'sis hujjatlarida va dastlabki kelishuvlarda baholashdan farq qilishi mumkin.

Auditor, shuningdek, zaxira kapitali to'g'ri tashkil etilganligi va to'ldirilganligi, ya'ni: foydadan ajratmalar hisobiga tashkil etilgan zaxira kapitali Nizom kapitalining 15% dan kam emasligi, mol-mulkni (asosiy vositalarni) qayta baholashdan hosil bo'lgan barcha inflyatsiya zaxiralari zaxira kapitali ko'payishiga o'tkazilganligi, bepul kelib tushgan mol-mulkning barchasi zaxira kapitalning ko'payishiga o'tkazilganligini tekshiradi. Tekshirish manbasi bo'lib korxonada Nizomi, O'zbekiston Respublikasi hukumatining qayta baholash to'g'risidagi qarori, qayta baholash bo'yicha hisob-kitoblar, mol-mulkni bepul olish to'g'risida shartnomalar, qabul qilish-topshirish dalolatnomalari, bildirishnomalar (avizo) va boshqalar hisoblanadi.

Zaxira kapitali ishlab chiqarishni rivojlantirish, korxonada faoliyati tugatilganda ish haqi va soliqlarni budjetga to'lash, inflyatsiya bo'yicha zararlarni qoplash, aksiyadorlik jamiyati hay'ati qaroriga muvofiq Nizom kapitalini to'ldirish, qayta baholash summalarini qoplash va aksiyadorlik jamiyatining boshqa yo'nalishlari uchun foydalaniladi. Ochiq turdagi aksiyadorlik jamiyatlarida foyda yo'qligi yoki u yetarli emasligida zaxira kapitali imtiyozli aksiyalar bo'yicha dividendlarni to'lash uchun yo'llanishi mumkin.

Auditor zaxira kapitali mablag'lari korxonada xodimlariga moddiy yordam ko'rsatishga, mehnatga haq to'lashga yoki mukofotlar to'lashga ishlatilganligi holatlari bilan to'qnash kelishi mumkin. Shu bois, auditor zaxira kapitali ishlatilishini zaxira kapitali schyotidagi yozuvlarni tahlil qilish yo'li orqali ta'sischilar bilan hisob-kitoblar hisobi va taqsimlanmagan foyda schyotlari bilan korrespondentlanishini sinchkovlik bilan tekshirishi lozim.

12-MAVZU. MOLIYAVIY NATIJALAR AUDITI USLUBIYOTINING MUAMMOLARI

REJA:

- 12.1. Moliyaviy hisobot auditining maqsadi va ma'lumot manbalari
- 12.2. Ichki nazorat tizimini baholash, auditni rejasi va dasturini tuzish
- 12.3. Buxgalteriya hisobi schyotlaridagi yozuvlarni asoslanganligini tekshirish
- 12.4. Subyektning moliyaviy hisobotini o'rganish va u belgilangan muddatlarda topshirilishi ta'minlanishini tekshirish
- 12.5. Balans to'g'ri tuzilganligini tekshirish

12.1. Moliyaviy hisobot auditining maqsadi va ma'lumot manbalari

Moliyaviy hisobot auditining maqsadi moliyaviy hisobot ma'lumotlarining to'liqligi va ishonchligini, ular amaldagi qonunchilikka muvofiqligini tekshirishdan iborat.

Auditorlik tekshiruvi o'tkazishning asosiy manbalari bo'lib quyidagilar hisoblanadi

Moliyaviy hisobot auditini amalga oshirishda quyidagi dastlabki hujjat vahisob registrlari ma'lumotlaridan foydalaniladi:

Auditor (lar) O'zbekiston Respublikasi moliya vazirligining 2002 -yil 27 -dekabrda 140-son buyrug'i bilan tasdiqlangan «Moliyaviy hisobot shakllarini to'ldirish bo'yicha qoida» ga muvofiq moliyaviy hisobotni mulkchilikning barcha shakllariga mansub, O'zbekiston Respublikasining qonun hujjatlariga ko'ra yuridik shaxs hisoblangan korxonalar va tashkilotlar (bundan sug'urta tashkilotlari va banklar mustasno), shuningdek mulkida, xojalik yuritishida yoki tezkor boshqaruvida mol-mulki bo'lgan va o'z majburiyatlari bo'yicha ushbu mol-mulk bilan javob beradigan, shuningdek mustaqil balans va hisob-kitob raqamiga ega bo'lgan, soliq qonunchiligiga muvofiq soliq to'lovchi hisoblanadigan alohida bo'linmalar taqdim etish kerakligini bilishi kerak.

Agar asosiy fondlarni qayta baholash hisobot yilining birinchi sanasi holatiga o'tkazilsa, qayta baholash natijalarining ko'rsatkichlari hisobot yilining boshiga shakllanadigan moliyaviy hisobotga qabul qilinadi. Bunda o'tgan yilning oxiridagi ko'rsatkich hisobot yilining boshidagi ko'rsatkichga mos kelmasligi, asosiy vositalarni hisobot yilining birinchi sanasiga o'tkazilgan qayta baholashning natijasi deb tushuniladi va joriy davrning moliyaviy hisobotidagi tushuntirish xatida bayon etiladi (O'zR AV 12.11.2003 y. 1209-1-son bilan ro'yxatga olingan O'zR MV Buyrug'i taxiridagi xat boshi).

O'zbekiston Respublikasi "Auditorlik faoliyati to'g'risida" qonunning 10-moddasida ko'rsatilgan yuridik shaxslar soliq organlariga auditorlik tekshiruvi o'tkazilganidan keyin 15 kun davomida, lekin hisobot yilidan keyingi yilning 15 mayidan kechiktirmay, moliyaviy hisobotning to'g'riligi to'g'risida auditorlik xulosasi nusxasini taqdim etadilar.

Tashabbusli auditorlik tekshiruvi o'tkazilgan taqdirda korxonalar moliyaviy hisobotining to'g'riligi to'g'risida auditorlik xulosasining nusxasi soliq organlariga auditorlik tekshiruvi o'tkazilganidan keyin 15 kun davomida taqdim etiladi.

Moliyaviy hisobot shakllarida barcha rekvizitlar va nazarda tutilgan ko`rsatkichlar to`ldirilishi kerak. Korxonada tegishli aktivlar, passivlar, operatsiyalar mavjud emasligi sababli biror-bir modda (satrlar, ustunlar) to`ldirilmagan taqdirda, ushbu modda (satr, ustun) ustiga chizib qo`yiladi.

Auditor moliyaviy hisobot shakllarining manzil qismi quyidagi tartibda to`ldirilishiga e'tibor berishi kerak:

a) “Korxonalar, tashkilotlar” rekviziti - korxonaning to`liq nomi (belgilangan tartibda ro`yxatdan o`tkazilgan ta'xis hujjatlariga muvofiq) va KTUT ga ko`ra uning kodi ko`rsatiladi;

b) “Tarmoq” rekviziti - korxonalar tarmog`i va XXTUTga ko`ra tarmoq kodi ko`rsatiladi;

v) “Tashkiliy-huquqiy shakl” rekviziti - korxonaning tashkiliy-huquqiy shakli va THTga ko`ra tashkiliy-huquqiy shaklning kodi ko`rsatiladi;

g) “Mulkchilik shakli” rekviziti - korxonaning mulkchilik shakli va MSHTga ko`ra mulkchilik shaklining kodi ko`rsatiladi;

d) “Vazirliklar, idoralar va boshqalar” rekviziti - ixtiyorida korxonalar turgan (agar u mavjud bo`lsa) va unga moliyaviy hisobot yo`naltiriladigan organning nomi hamda DBPBTga ko`ra ushbu organning kodi ko`rsatiladi;

e) “Soliq to`lovchining identifikatsiya raqami” rekviziti - STIR bo`yicha korxonaning identifikatsiya raqami ko`rsatiladi;

j) “Hudud” rekviziti - MHOBT bo`yicha kod ko`rsatiladi;

z) “Manzil” rekviziti - korxonaning to`liq yuridik manzili ko`rsatiladi.

Moliyaviy hisobotni tuzish chog`ida O`zbekiston Respublikasining “Buxgalteriya hisobi to`g`risida”gi qonuni, O`zbekiston Respublikasining Fuqarolik kodeksi, Buxgalteriya hisobi milliy standartlariga, shuningdek buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotni tuzish masalalari bo`yicha boshqa me'yoriy-huquqiy hujjatlarga asoslanish lozim.

Korxonalar va tashkilotlar barcha alohida mustaqil balansga ajratilmagan bo`linmalarining faoliyat ko`rsatkichlari moliyaviy hisobot shakllarining ko`rsatkichlariga kiritilishi kerak.

Korxonalar balansining moddalari aktivlar va majburiyatlarning puxta o`tkazilgan inventarizatsiyasi bilan asoslangan bo`lishi kerak. Inventarizatsiya O`zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan 1999 -yil 19 -oktyabrda EGG`17-19-2075- son bilan tasdiqlangan O`zbekiston Respublikasi 19-son “Inventarizatsiyani tashkil etish va o`tkazish” nomli Buxgalteriya hisobi milliy standarti (BHMS) (ro`yxat raqami 833, 1999 -yil 2 -noyabr) da belgilangan tartibda o`tkaziladi. Bunda yillik moliyaviy hisobotni taqdim etishga qadar doimiy ishlab turgan inventarizatsiya komissiyalari tomonidan inventarizatsiya davomida aniqlangan, boyliklar haqiqiy mavjudligining buxgalteriya hisobi ma'lumotlariga qaraganda tafovutlari tartibga solinishi kerak. Debitorlik va kreditorlik qarzlari inventarizatsiyalashlar ham o`tkazilishi kerak, ular o`zaro hisob-kitoblar saldosi tasdiqlaydigan solishtirish dalolatnomalari yoki xatlar bilan rasmiylashtiriladi. O`tkazilgan inventarizatsiyalar soni va natijalari, shuningdek ularni o`tkazmaslik sabablari yillik moliyaviy hisobotga ilova qilinadigan tushuntirish xatida aks ettirilishi kerak.

Moliyaviy hisobot shakllariga rahbar va bosh buxgalter imzo chekadi, imzolar muhr

bilan tasdiqlanadi.

Moliyaviy hisobotda o`chirish va ustiga yozishlar bo`lmasligi kerak. Xatolar tuzatilgan taqdirda tegishli qaydlar qilinadi, ularni moliyaviy hisobotlarga imzo chekkan shaxslar tasdiqlab, tuzatish sanasini ko`rsatadilar.

Joriy hamda o`tgan yil hisobot ma'lumotlaridagi (ular tasdiqlanganidan keyin) tuzatishlar uning ma'lumotlarini buzishlar aniqlangan hisobot davri uchun tuzilgan hisobotda amalga oshiriladi, bunda tuzatishlar hisobot davri (chorak, yil boshidan) uchun ma'lumotlarga kiritiladi.

Yillik moliyaviy hisobotni tekshirish chog`ida daromadlarni yashirish yoki ular bilan bog`liq bo`lmagan xarajatlarni davr xarajatlariga (yoki muomala chiqimlariga) kiritish natijasida moliyaviy natijalarni kamaytirib ko`rsatish aniqlangan holda buxgalteriya hisobi va o`tgan yil uchun moliyaviy hisobotga tuzatishlar kiritilmaydi, balki joriy yilda hisobot davrida aniqlangan o`tgan yillar foydasi sifatida aks ettiriladi.

12.2. Ichki nazorat tizimini baholash, auditni rejasi va dasturini tuzish

Moliyaviy hisobotning auditorlik tekshiruviga kirishayotganda, auditor moliyaviy hisobot bo`yicha ichki nazorat tizimi holatini baholashi lozim. 12.3.- jadvalda testlarni o`tkazishda qo`llaniladigan namunaviy savollar ro`yxati keltirilgan.

12.3.-jadval

Ichki nazorat tizimini baholash yuzasidan testlar Korxonalar _____ Davr _____
Tuzdi _____

(famiyasi, ismi, sharifi) _____

Sana (hujjat tayyorlangan sana) _____ Tekshirdi

(famiyasi, ismi, sharifi) _____

Testlar o`tkazilgandan keyin auditor moliyaviy hisobot ishonchiligi auditorlik tekshiruvining rejasini audit o`tkazishning umumiy rejasiga kiritishi lozim. Auditorlik tekshiruvi o`tkazishning namunaviy rejasi 12.4.-jadvalda keltirilgan.

12.4.-jadval

Auditorlik tekshiruvining rejasi

Tekshirilayotgan korxonalar _____

Audit o`tkazish davri 20 ____ yil “ ____ ” _____

Odam-soat miqdori _____ Auditorlik guruhi rahbari _____

_____ Auditorlik guruhi tarkibi _____

_____ Auditorlik tavakkalchiligi % _____

_____ Ahamiyatlilik darajasi % _____

Audit rejasi tuzilgandan keyin moliyaviy hisobot ishonchililigining tekshiruvi bo`yicha batafsil auditorlik dasturi tayyorlanadi. Namunaviy dastur 12.5.-jadvalda keltirilgan.

Auditning dasturi

Tekshirilayotgan korxonalar _____

Audit o`tkazish davri 20____ yil “___” _____

Odam-soat miqdori _____ Auditorlik guruhi rahbari _____

Auditorlik guruhi tarkibi _____

Auditorlik tavakkalchiligi % _____

Ahamiyatlilik darajasi % _____

12.3. Buxgalteriya hisobi schyotlaridagi yozuvlarni asoslanganligini tekshirish

Korxonada auditni o`tkazish vaqtida buxgalteriya hisobi schyotlaridagi yozuvlarning tekshiruvini eng mas'uliyatli vazifalardan biri hisoblanadi, zero bu korxonada moliyaviy-xojalik faoliyati ko`rsatkichlarini tavsiflovchi asosiy ma'lumotlar olinadigan moliyaviy hisobot shakllaridagi ko`rsatkichlarni ishonchliligini ta'minlash uchun xizmat qiluvchi asosiy omil hisoblanadi. Ushbu ishni malakali bajarmasdan turib, haqqoniy auditorlik xulosasini tayyorlash uchun asosiy baza hisoblangan hisobot ko`rsatkichlari ishonchliligiga to`liq ishonch hosil qilib bo`lmaydi.

Korxonada moliyaviy-xojalik faoliyatining auditorlik tekshiruvini o`tkazishda hisobot shakllaridagi ko`rsatkichlar, hisob registrlari va dastlabki hujjatlar auditning ma'lumot bazasi sifatida qo`llaniladi.

Korxonada faoliyatining ahvoli to`g`risida aksariyat ma'lumot hisobot davrida pul ifodasida korxonada faoliyati natijalari va moliyaviy holatini tavsiflovchi moliyaviy hisobotda mavjuddir.

Hisobot davrida audit o`tkazish uchun ma'lumot materiallari korxonaning hisob registrlari - Bosh kitob, jurnal-orderlar yoki memorial orderlar, sintetik va tahliliy hisobning aylanma qaydnomalari, hisob-kitob-to`lov qaydnomalari, shaxsiy schyotlar, tahliliy hisob varaqalari va boshqalardan olinadi. Bunda hisob registrlarida korxonaning moliyaviy va xojalik operatsiyalari bo`yicha barcha buxgalteriya yozuvlari ikki yoqlama yozish usuli bilan jamlanadi, ya'ni, har bir xojalik operatsiya tegishli schyotlarning debeti va kreditida aks etildi.

Yoppasiga yoki tanlab olib tekshiruv o`tkazganda auditor hisob registrlarida buxgalteriya schyotlari, qayd etilgan registrlarda xojalik operatsiyalari iqtisodiy mazmunidan kelib chiqib, to`g`ri korrespondentlanganligini baholashi va kelajakda to`g`rilash maqsadida, tasodifan sodir etilgan xatolarni va tasodifiy noto`g`ri buxgalteriya yozuvlarini (o`tkazmalarini) aniqlashi lozim. Shuning bilan bir qatorda, hisobot ma'lumotlari, ayniqsa, korxonada moliyaviy faoliyati natijalarini tavsiflovchi ko`rsatkichlarni, uning asosiy aylanma aktivlar miqdorini, o`zining moliyaviy va mulkiy holatini yaxshi tomondan ko`rsatish uchun boshqa korxonalar va banklarga bo`lgan qarzlarni yashirib ko`rsatish maqsadida ataylab sodir etilgan xatolar aniqlanadi va bular haqida korxonada rahbariyatiga ma'lumot taqdim etiladi.

Bunday tekshiruv hozirgi vaqtda dolzarb hisoblanadi, chunki ayrim rahbarlar, soliq to`lovlarni kamaytirish, kelajakda kredit olinishini ta'minlash va tashqi foydalanuvchilarga noto`g`ri ma'lumotlar taqdim etish maqsadida o`zlarining hozirgi kundagi haqiqiy moliyaviy va mulkiy holatini ko`rsatishni istamaydilar, korxonaning hisobot ma'lumotlarini, shu jumladan, tegishli moliyaviy xojalik operatsiyalari bo`yicha aylanmalarni noto`g`ri aks etish hisobiga, buzib ko`rsatishga harakat qiladilar. Shularni hisobga olgan holda, xalqaro auditorlik andozalarida ham, korxonalarda tovlamachilik

yoki xato tavakkalchiligini oshiruvchi imkoniyatlar vujudga kelishi nazarda tutiladi.

Buxgalteriya schyotlaridagi yozuvlar, buxgalteriya schyotlari korrespondentlanishi hamda pul ifodasida to'g'ri asoslanganligini aniqlash uchun tekshirilayotgan buxgalteriya yozuvlariga taalluqli bo'lgan va amalda sodir etilgan xojalik operatsiyalarini yozma ravishda tasdiqlovchi, buxgalteriya hisobi ma'lumotlariga huquqiy maqom beruvchi dastlabki hujjatlarni diqqat bilan o'rganib chiqish lozim.

Ma'lumki, buxgalteriya hisobida barcha yozuvlar dastlabki hujjatlar asosida yuritiladi. Bundan keyin, undagi ma'lumotlar hisob registrlariga ko'chirib yoziladi, u erda ular bir xil tizimga keltiriladi, ya'ni, buxgalteriya schyotlarida qayd etiladi. Hisobot davrining oxirida hisob registrlari ma'lumotlariga asosan korxonada hisoboti to'ldiriladi.

Dastlabki hujjatlar hisob ma'lumotlari harakatini boshlab beradi, korxonada moliyaviy-xojalik faoliyatini yoppasiga va uzluksiz aks etish uchun buxgalteriyahisobini kerakli bo'lgan ma'lumotlar bilan ta'minlaydi.

Hisobga olish uchun faqat to'g'ri rasmiylashtirilgan, ya'ni, barcha rekvizitlari to'ldirilgan hujjat qabul qilinadi. Faqat shu holatda dastlabki hujjat huquqiy maqomga ega bo'ladi. Bunday rekvizitlar bo'lib: hujjat nomi, kodi; tuzilgan sanasi, xojalik operatsiya mazmuni; xojalik operatsiya o'lchamlari (natura va pul ifodasida); xojalik operatsiyalari sodir etilishi bo'yicha va to'g'ri rasmiylashtirilishi yuzasidan mas'ul mansabdor shaxslar lavozimlari, shaxsiy imzolar va ularning yoritishlari va boshqalar hisoblanadi. Hozirgi vaqtda ayrim rekvizitlarni kodlar bilan almashtirib yozishga ruxsat etilgan. Korxonada buxgalteriya hisobi hisoblash texnikasi yordamida avtomatlashtirilgan bo'lsa bunday holatlar ko'proq uchraydi.

Dastlabki buxgalteriya hujjatlaridagi yozuvlarni siyoh, kimyoviy qalam, sharikli ruchka pastasi, yozuv mashinalari, komputerning printeri va boshqalar bilan amalga oshirish mumkin. Har bir korxonada rahbar bosh buxgalter bilan kelishgan holda dastlabki hujjatlarni imzolash huquqiga ega bo'lgan shaxslar ro'yxatini tasdiqlaydi.

Buxgalteriyaga kelib tushgan barcha dastlabki hujjatlar majburiy tekshiruvdan o'tkazilishi lozim. Tekshiruv hujjatlarining shakllari (hujjatlar va uning rekvizitlari to'liq va to'g'ri rasmiylashtirilganligi) va mazmuni (operatsiyalar qonuniyligi, alohida ko'rsatkichlarning logik jihatdan bog'langanligi) bo'yicha amalga oshiriladi. Amaldagi qonunchilikka zid holda sodir etilgan operatsiyalar bo'yicha hujjatlarni ijro etish va rasmiylashtirish taqiqlanadi. Bunday hujjatlar tegishli qapop qabul qilish uchun korxonada rahbari va bosh buxgalteriga topshiriladi. Qayta ishlovdan o'tgan dastlabki hujjatlar, ulardan qaytadan foydalanish imkoniyatini bartaraf etish maqsadida, tegishli belgilar bilan tamg'alanishi lozim.

12.4. Subyektning moliyaviy hisobotini o'rganish va u belgilangan muddatlarda topshirilishi ta'minlanishini tekshirish

Korxonaning asosiy vazifasi – mahsulot (ishlarni bajarish yoki xizmatlarni ko'rsatish) ishlab chiqarish va mahsulot (ishlar, xizmatlar)ni sotilishidan istiqbolda ko'zlangan natijalarni olish - ishlab chiqarish va iste'molchilarga sotuv bozorida tovarlarni, nomoddiy xizmatlarni sotish (loyiha-tadqiqot ishlarni bajarish, transport va bank xizmatlarini ko'rsatish va boshqalar) va iste'molchilarga boshqa xizmatlarni bajarish jarayonida amalga oshiriladi.

Ishlab chiqarish-xojalik faoliyati jarayonida korxonada ishlab-chiqarish-xojalik

jarayonining turli bosqichlarida vujudga keladigan schyotlar bo'yicha to'lovlarni amalga oshirish qobiliyatiga ega bo'lishi lozim. Bu korxonani faollik bilan moliyaviy faoliyatini amalga oshirishga, investitsiya bozorlarida faoliyat ko'rsatishga undaydi. Xodimlarni boshqarish va ma'muriy faoliyat ham ishlab chiqarishning bir qismi hisoblanadi, chunki u ishlab chiqarish jarayonini qo'llab-quvvatlaydi va uning rivojlanishiga imkon yaratadi.

Korxonaning o'zining ishlab chiqarish faoliyati bilan yagona tizim hisoblangan jamiyatning bir qismi hisoblanadi. BU umumiy tizimning boshqa bo'g'inlaridan turli darajada qaram bo'lgan ochiq bo'g'indir, o'z navbatida, ular ushbu bo'g'inga bog'liqlar. Korxonaning bilan o'z manfaatlari va maqsadlari bilan bog'liq bo'lgan va, shu bois, unga qaram bo'lgan shaxslar, guruhlar yoki uyushmalar korxonaning o'zarobog'liq guruhlari deb ataladi. Bular: xususiy mulkdorlar, xodimlar, moliyachilar, ta'minotchilar, Xaridorlar va umuman jamiyatdir. O'zaro bog'liq guruhlar korxonaga qo'yilmalarni amalga oshiradilar va buning uchun turli ko'rinishdagi ulush to'lovlarini oladilar. O'zaro bog'liq guruhlar ichida korxonaning faoliyati va uning natijalariga muayyan ta'sir ko'rsatuvchi ayrim raqobatchilar ham bo'lishi mumkin.

Ishlab chiqarish jarayonlari va pul aylanishi u yoki bu darajada vaqt bilan bog'liq. Ishlab chiqarish bilan bog'liq bo'lgan tarkibiy qismlarni sotib olish va ishlab chiqarishni o'zini tashkil etish ishlab chiqarilgan mahsulotni sotishdan olingan daromadlardan oldin hosil bo'lishi munosabati bilan korxonaning rahbariyati ishlab chiqarish jarayonini korxonaning moliyaviy imkoniyatlari bilan muvofiqligini ta'minlashi lozim. Bu korxonaning moliyaviy-xojalik faoliyati to'g'risida haqqoniy xulosalar shakllantirish va uni takomillashtirish yuzasidan takliflar kiritish uchun korxonada audit o'tkazishning eng muhim bosqichlaridan biri hisoblanadi.

Korxonaning moliyaviy-xojalik faoliyatini o'rganishda mahsulot (ishlar, xizmatlar) ishlab chiqarish va sotilishining hajmi ko'rib chiqiladi; ular hisobot davrida mo'ljallangan ko'rsatkichlar bilan solishtiriladi; mahsulot (ishlar, xizmatlar) ishlab chiqarish va sotilishi dinamikasi, shartnomaviy majburiyatlar bajarilishi va hisobga olinishi, sifatsiz mahsulot (ishlar, xizmatlar) ishlab chiqarishdano'budgarchiliklar va sifatsiz hamda butlanmagan mahsulot yetkazib berilganligi uchun to'lovlar, mahsulot (ishlar, xizmatlar) ishlab chiqarish va sotish bo'yicha xarajatlar, mahsulot ishlab chiqarish va sotish bo'yicha hisobot ma'lumotlari dastlabki hujjatlar va buxgalteriya hisobi ma'lumotlariga muvofiqligi, korxonaning sanoat- ishlab chiqarish va barcha xodimlarining soni va korxonaning o'ziga xos bo'lgan xususiyatlari bilan bog'liq bo'lgan boshqa masalalar tahlil qilinadi.

Yuqorida qayd etilganidek, korxonaning moliyaviy-xojalik faoliyati to'g'risidagi ma'lumotlarning asosiy hajmi korxonaning faoliyatining barcha jabhalarini pul ifodasida aks etuvchi va bir vaqtning o'zida hisobot davri bo'yicha hisob ishlarining yakuniy bosqichini ifodalovchi moliyaviy hisobotda mujassamlangan.

Moliyaviy hisobotlarning namunaviy shakllari, tayyorlash qoidalari, taqdim etish muddatlari, ularni ko'rib chiqish va tasdiqlash tartibi O'zbekiston Respublikasi

«Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi qonuni (keyingi kiritilgan qo'shimchalar va o'zgartirishlar bilan) va korxonalarining chorak va yillik moliyaviy hisoboti shakllarini to'ldirish to'g'risida O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining yo'riqnomalari bilan tartibga solinadi.

Korxonalar tomonidan chorak va yillik moliyaviy hisobotlarni tayyorlashda quyidagi

shartlarga rioya qilinishi lozim: hisobot davri bo`yicha barcha xojalik operatsiyalar va ishlab chiqarish zaxiralari, tayyor mahsulot va hisob-kitoblarni inventarizatsiya natijalari to`liq aks etilishi; sintetik va tahliliy hisob ma'lumotlari bir biriga mos kelishi; hisobot va balans ko`rsatkichlari sintetik va tahliliy hisob ko`rsatkichlari bilan tegishli ravishda rasmiylashtirilgan asos bo`luvchi hujjatlar yoki ularga tenglashtirilgan ma'lumot texnikaviy saqlovchi manbalar asosida to`ldirilishi va bir biriga to`liq muvofiqligi; balans moddalarini to`g`ri baholanishi.

Balans ma'lumotlari yil boshi va oxiriga solishtirishligini ta'minlash uchun tasdiqlangan balansning yil boshiga moddalar nomenklaturasi balansning yil oxiriga belgilangan bo`limlar va moddalar nomenklaturasi va guruhlanishi bilan muvofiq bo`lishini ta'minlanishi lozim.

O`zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan 2002 -yil 27 -dekabrda «Moliyaviy hisobot shakllarini tasdiqlash va ularni to`ldirish qoidalari to`g`risida»gi 140-sonli buyrug`i bilan yuridik shaxslar uchun (budjet muassasalari, sug`urta tashkilotlari va banklar bundan istisno) yillik va chorak hisobotlari quyidagi shakl va hajmlarda tasdiqlagan:

yillik hisobot:

1- sonli shakl «Buxgalteriya balansi»;

2- sonli shakl «Moliyaviy natijalar to`g`risida hisobot»;

2a-sonli shakl «Debitorlik va kreditorlik qarzlari bo`yicha ma'lumotnoma»; 3-sonli shakl «Asosiy vositalar harakati to`g`risida hisobot»;

4- sonli shakl «Pul oqimlari to`g`risida hisobot»;

5- sonli shakl «Xususiy kapital to`g`risida hisobot». yarim yillik va chorak hisobot:

1- sonli shakl «Buxgalteriya balansi»;

2- sonli shakl «Moliyaviy natijalar to`g`risida hisobot»;

2a-sonli shakl «Debitorlik va kreditorlik qarzlari bo`yicha ma'lumotnoma»;

Korxonaning yillik moliyaviy hisobotiga hisobot yili davrida korxonada faoliyati natijalariga ta'sir etgan omillarni yoritgan holda, korxonada yillik moliyaviy hisobot natijalari va sof foydani taqsimlash yuzasidan ko`rib chiqib qabul qilingan qarorlarni aks ettiruvchi tushuntirish xati va buxgalteriya hisoboti tekshiruvini to`g`risida auditorlik xulosasi ilova qilinadi.

Agar yil boshiga kirish balansi o`zgartirilgan bo`lsa, hisobotga ilova qilingan tushuntirish xatida buning sabablari ko`rsatiladi. Bunda, shuningdek, korxonada qabul qilingan hisob siyosati, kelgusi yil uchun hisob siyosati, agar u hisobot yilida qabul qilingandan farq qilsa, keltiriladi.

Chorak va yillik hisobotlarni tayyorlashda korxonada egalari va davlat manfaatlariga rioya qilish, investorlar, kreditorlar, aksiyadorlar, soliq idoralari, ta'sischi, banklar, xalqaro andozalar talablarini hisobga olish va O`zbekiston Respublikasi Prezidenti Farmonlari, O`zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to`g`risida»gi qonun, O`zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi hamda buxgalteriya hisobini yuritish va hisobotlarni tayyorlashga oid amaldagi barcha yo`riqnomalarga asoslanish lozim.

Moliyaviy hisobot tuzish uchun sana bo`lib hisobot yilining oxirgi taqvimiy kuni hisoblanadi. Tugatilgan yoki hisobot yilida davlat tasarrufidagi mulkchilikni jamoa mulkchiligiga aylantirib qayta tashkil etilgan korxonada tomonidan yil boshidan tugatilgan (qayta tashkil etilgan) vaqtgacha bo`lgan muddatga amaldagi yillik hisobot shakllari

bo'yicha hisobot taqdim etiladi.

Yangi tashkil etilgan korxonalar hisobotda o'z mablag'lari va ularning manbalarini (sotib olingan, qabul qilingan qiymati bo'yicha) belgilangan tartibda ro'yxatga olingan o'ning 1 sanasidan hisobot yilining 31 -dekabrigacha hisobotda ko'rsatadilar, hisobot yilning 1 -oktyabridan keyin tashkil etilgan korxonalar esa - davlat ro'yxatidan o'tgan sanadan boshlab keyingi yilning 31 -dekabrigacha hisobot beradilar. Qayd etilgan tartib tugatilgan (qayta tashkil etilgan) korxonalar, ularning filiallari va tarkibiy bo'linmalariga taalluqli emas.

Korxonalar balansining bandlari aktivlar va passivlarning sinchkovlik bilan o'tkazilgan inventarizatsiya bilan asoslanishi lozim. Bunda yillik hisobot taqdim etilgunga qadar, doimiy faoliyat ko'rsatuvchi inventarizatsiya komissiyasi tomonidan inventarizatsiya vaqtida qiymatliklarning amaldagi mavjudligi bilan buxgalteriya hisobidagi ma'lumotlar o'rtasidagi farqlar tartibga keltirilishi lozim. Shuningdek, solishtirma dalolatnomalari yoki o'zaro hisob-kitoblar bo'yicha qoldiqni tasdiqlovchi xatlar bilan rasmiylashtirilgan debitorlik va kreditorlik qarzlari bo'yicha inventarizatsiya amalga oshiriladi. O'tkazilgan inventarizatsiyaning soni va natijalari, shuningdek, ular o'tkazilmaganligi sabablari yillik hisobotga ilova qilinadigan tushuntirish xatida aks etilishi kerak.

Moliyaviy, soliq idoralari va bank muassasalari bilan hisob-kitoblar bo'yicha balans moddalaridagi summalar ular bilan kelishgan va muvofiq bo'lishi lozim. Balansda ushbu hisob-kitoblar bo'yicha tartibga solinmagan summalarni qoldirish mumkin emas.

12.5. Balans to'g'ri tuzilganligini tekshirish

Auditor korxonalar moliyaviy-xojalik faoliyati tekshiruvini amalga oshirishdaxojalik yurituvchi subyektning barcha mol-mulki va ular vujudga kelish manbalari to'g'risida hisob va hisobot ma'lumotlari to'liq va ishonchli ekanligi nuqtainazaridan o'z vaqtida amalga oshirilganligi, tahliliy hisob holatini o'rganishga jiddiy diqqat e'tiborini qaratish lozim.

Buxgalteriya hisobi nazariyasi va turli xil faoliyatlarni amalga oshirayotgan korxonalarda buxgalteriya hisobini yuritish bo'yicha nazariy adabiyotlar, o'quv qo'llanmalar va boshqa tadqiqotlarda shu vaqtgacha buxgalteriya hisobining nazariy va amaliy asoslari, tadbirkorlik faoliyatini moliyaviy ta'minlashda tahliliy hisobga yetarli e'tibor berilmagan, va, buning natijasida, auditorlik xulosasi ishonchli tayyorlanishining ta'minlanishi murakkablashadi.

Odatda tahliliy hisobni qo'llash korxonalar mablag'lari, ularning hosil bo'lish manbalari, moliyaviy va xojalik jarayonlari hisobini batafsillashtirishdan kelib chiqadi. Lekin, buxgalteriya hisobining amaliyotida tahliliy schyotlar bo'yicha iqtisodiy turdosh guruhlarining har biri nafaqat korxonaning umumiy mablag'lari, ularning manbalari va moliyaviy-xojalik jarayonlarini aniq bir buxgalteriya schyotidahisobga olingan pul va miqdoriy ko'rinishda ifolashdan tashqari, buxgalteriya hisobotini tayyorlash, korxonalar faoliyatini tahlil qilish va audit o'tkazish uchun asosiy negiz hisoblanib, umuman buxgalteriya hisobi holatini tavsiflaydi.

Tahliliy hisob buxgalteriya hisobining tahliliy imkoniyatlarini chuqurlashtirish va kengaytirish maqsadida ma'lumotni umumlashtirish quroli hisoblanadi.

Tahliliy schyotlarning tarkibi va mazmuni xojalik operatsiyalarining aniq tavsiflari, korxonalar moliyaviy-xojalik faoliyatini nazorat va tahlil qilish vazifalaribilan belgilanadi.

Buxgalteriya hisobi bilan jamlanadigan xojalik operatsiyalarning yig`indisi alohida tahliliy schyotlarda batafsillashtiriladi. Ular hisobot davrida amalga oshirilgan xojalik operatsiyalar, xojalik holatlari va operatsiyalar to`g`risidagi ma'lumotlarni joriy hisobda aks etish usullari, buxgalteriya hisobi bilan jamlangan ma'lumotlarni umumlashtirish va guruhlash bo`yicha batafsillashtirilgan ma'lumotlarning guruhlangan belgilari sifatida nazarda tutish lozim.

Tahliliy schyotlar tizimi korxonada tomonidan xojalik operatsiyalarini nafaqat pul o`lchamlarida, balki sintetik buxgalteriya hisobining umumlashtirilgan ko`rsatkichlariga nisbatan tahliliy hisobning batafsillashtirilgan ko`rsatkichlari ma'lumotlilik darajasini oshiruvchi natural yoki mehnat o`lchamlarida aks etish imkonini beradi.

Agar korxonada tahliliy hisob yuritilmasa, unda amalda buxgalteriya hisobi yuritilmagani va hisob ma'lumotlari umuman mavjud emasligini amaliyotchi buxgalterlar yaxshi bilishadi. Lekin, bir qator holatlarda, ayniqsa tijorat tizimlarida, xususi kompyuterlarni qo`llash sharoitlarida, ushbu ish umuman olib borilmaydi yoki nihoyatda past darajada yuritiladi. Bu esa, o`z navbatida, faoliyat ko`rsatayotgan korxonada tahliliy buxgalteriya hisobini yuritish talablariga javob beradigan tegishli chop etilgan hujjatlar yo`qligi sababli, sintetik buxgalteriya hisobi ko`rsatkichlarining haqqoniyligi va balans moddalarining ishonchliligini aniqlash imkonini bermaydi.

Tahliliy hisobning haqiqiy vazifasi sintetik buxgalteriya hisobi tizimida aks etilgan moliyaviy-xojalik operatsiyalarni to`liq aks etishdan iboratdir. Busiz tahliliy hisobning umumlashtirilgan ko`rsatkichlarini buxgalteriya hisoboti hisobot shakllarining asosi hisoblangan va faqat tahliliy hisob tizimida barcha ishlar yakunlanganidan keyingina tayyorlanishi mumkin bo`lgan balansning tegishli schyotlar ko`rsatkichlari va alohida moddalar bilan solishtirish yo`li orqali buxgalteriya hisobining tahliliy va sintetik ko`rsatkichlari bir biriga mos kelishligini tekshirish imkoni bo`lmaydi. Bu joriy oying yoki hisobot davrining har bir sanasiga bir vaqtning o`zida tahliliy hisob tizimi bo`yicha batafsillashtirilgan ko`rsatkichlar bilan bir qatorda, sintetik buxgalteriya hisobida joy olgan umumlashtirilgan ko`rsatkichlarga ham ega bo`lish maqsadida, sintetik hisobni yuritish bilan bir vaqtning o`zida tahliliy hisobni ham yuritishni taqozo etadi.

Auditor korxonada moliyaviy-xojalik faoliyatining tekshiruvida, uni amalga oshirishning dastlabki bosqichlarida, tahliliy hisob ko`rsatkichlari Bosh kitobda umumlashtirilgan sintetik hisob ko`rsatkichlariga, uning ko`rsatkichlari esa, korxonada qo`llaniladigan tahliliy hisob tizimida batafsillashtirilganligini hisobga olgan holda, balans aktiv va passivining tegishli moddalarining ko`rsatkichlari bilan muvofiqligini tekshirishi lozim.

Ushbu ko`rsatkichlarning bir-biriga mos kelmasligi, korxonada moliyaviy-xojalik faoliyatining buxgalteriya hisobini yuritish amaldagi qonunchilik bilan belgilangan tartibi jiddiy ravishda buzilganligi to`g`risida dalolat beradi, bu esa, auditorlik tekshiruv dasturi va kelajakda tuziladigan auditorlik xulosasi tuzilishiga tegishli xususiyatlarni kiritishni taqozo etadi. Auditorlik tekshiruv jarayonida korxonada tahliliy hisob yuritilmasligi aniqlansa, bu to`g`risida tegishli dalolatnoma tuzgan holda, tekshiruvni to`xtatish maqsadga muvofiqdir, korxonada bilan esa, agar u mustaqil ravishda tahliliy hisobni tashkil eta olmasa, auditorlik tashkiloti kuchi bilan tahliliy hisobni tiklash to`g`risida shartnoma tuzilishi lozim.

Moliyaviy hisobotni buzib ko`rsatish turlari. Auditorlik tekshiruv jarayonida auditor moliyaviy hisobot mijozning moliyaviy holatini to`g`ri aks etishiga kafolat olish maqsadida, muayyan muolajalarni amalga oshiradi. Shuning bilan bir qatorda, hisobotda bir qator buzib ko`rsatishlar aniqlanmasdan qolib ketish xafvi borligini inkor qilib bo`lmaydi.

Auditorning moliyaviy hisobotda ahamiyatli darajada buzib ko`rsatishlar mavjud bo`lishi mumkinligi to`g`risidagi har bir shubhasi, o`z shubhalaridan kechish yoki ularni tasdiqlash uchun, undan muolajalarni kengaytirishni talab qiladi. Moliyaviy hisobotdagi buzib ko`rsatishlar, ya'ni buxgalteriya hisobini tashkil etish va yuritish bo`yicha belgilangan qoidalarga rioya qilmaslik natijasida buxgalteriya ma'lumotlarini noto`g`ri aks ettirish va taqdim etishni ikki turi mavjud: ataylab qilingan va bilmasdan sodir etilgan.

Moliyaviy hisobotda ataylab qilingan buzib ko`rsatishlarni sodir etish tekshirilayotgan iqtisodiy subyekt xodimlarining oldindan bilgan holda harakat qilishi (yoki harakat qilmasligi) natijasidir. Ular moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarni chalg`itish uchun g`arazgo`ylik maqsadida amalga oshiriladi. Shuning bilan bir qatorda, auditor moliyaviy hisobot ma'lumotlarida buzib ko`rsatishlarga olib keladigan iqtisodiy subyektning xodimi tomonidan oldindan bilgan holda qilgan harakatlari (yoki harakat qilmasligi) to`g`risida xulosa faqat bunga vakolatga ega bo`lgan idora tomonidan chiqarilishi mumkinligini unutmazligi lozim.

Moliyaviy hisobotda bilmagan holda buzib ko`rsatishlar tekshirilayotgan subyekt xodimlari tomonidan bilmasdan turib harakat qilishi (yoki harakat qilmasligi) natijasidir. Ular hisob yozuvlari va hisob-kitoblardagi xatolar, hisob to`liqligi yuzasidan nazorat yetarli bo`lmaganligi, hisobda xojalik faoliyatiga oid voqealar, mol-mulkning mavjudligi va holati noto`g`ri aks etilishi natijasida hosil bo`lishi mumkin.

Moliyaviy hisobotni ataylab va bilmagan holda buzib ko`rsatish ahamiyatli (ya'ni, ular moliyaviy hisobot ishonchligiga shunday darajada ta'sir etadiki, natijada yuqori malakali foydalanuvchi uning asosida noto`g`ri xulosalarga kelishi yoki noto`g`ri qarorlar qabul qilishi mumkin) yoki ahamiyatsiz bo`lishi mumkin.

Moliyaviy hisobotni buzib ko`rsatish tavakkalchiligini oshirishga ta'sir etuvchi omillar. Audit o`tkazish jarayonida auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobotni buzib ko`rsatish tavakkalchiligini baholashi lozim. Bunda ataylab va bilmagan holda ham buzib ko`rsatish paydo bo`lishiga ta'sir etuvchi muayyan omillar mavjudligini nazarda tutish kerak.

Buzib ko`rsatishlar paydo bo`lishiga sabab bo`lgan iqtisodiy subyektning ichki xojalik yuritish faoliyatiga mansub omillar quyidagilardir:

- iqtisodning inqiroziy tarmoqlariga katta miqdorda moliyaviy qo`yilmalarni amalga oshirish;
- iqtisodiy subyekt sotuvlari (ishlab chiqarish) hajmining tez o`shishiga yoki foydaning ko`p miqdorda kamayishiga aylanma mablag`larning nomuvofiqligi;
- ma'lum bir vaqt mobaynida iqtisodiy subyektning bir yoki bir nechta buyurtmachilar yoki mol yetkazib beruvchilarga qaram bo`lishligi;
- foydaning katta miqdorda o`zgartirishga olib keluvchi shartnomaviy munosabatlar amaliyotida yoki hisob siyosatida o`zgarishlar;
- iqtisodiy subyekt tomonidan, ayniqsa yil oxirida, moliyaviy natijalar miqdoriga

ahamiyatli ta'sir ko'rsatuvchi odatdan tashqari kelushuvlarni amalga oshirish;

- bajarilgan xizmatlarga ochiqdan-ochiq nomuvofiq to'lovlar mavjudligi;
- iqtisodiy subyekt tashkiliy-boshqaruv tizimi xususiyatlari, ushbu tizimda kamchiliklar mavjudligi;
- kapital tarkibi va foydani tasdiqlash xususiyatlari;
- buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotni tayyorlashda belgilangan qoidalardan chetga chiqish.

Buzib ko'rsatishlar hosil bo'lishiga sabab bo'luvchi iqtisodiy subyekt moliyaviy-xojalik faoliyatini amalga oshiruvchi aniq bir tarmoq va umuman mamlakat iqtisodiyotini xususiyatlari holatini aks etuvchi omillar quyidagilardan iborat:

- iqtisodiyot tarmog'i va umuman mamlakat iqtisodiyoti holati, inqiroz, depressiya yoki yuksalish;

13- MAVZU. AUDITORLIK TEKSHIRUVI NATIJALARI BO'YICHA AUDITORLIK HISOBOTI VA XULOSASINI TAYYORLASH

REJA:

- 13.1. Audit natijalarini umumlashtirish**
- 13.2. Auditorlik hisoboti va uni tuzish tartibi**
- 13.3. Auditorlik xulosasi va uni tuzish tartibi**

13.1. Audit natijalarini umumlashtirish

Auditorlik hisobotini va xulosasini shakllantirish audit rejasi va dasturining barcha bo'limlari bo'yicha o'tkazilgan auditorlik tekshiruv natijalarini umumlashtirish va baholash jarayonida vujudga keladi.

Audit natijalarini baholash ishlari asosan quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- ishchi hujjatlarni sharhlash va yakuniy ishchi hujjatlarni tayyorlash;
- aniqlangan kamchiliklarning jiddiylik darajasini baholash;
- auditorlik dalillarning yetarliligini baholash;
- faoliyat ko'rsatayotgan korxonasi prinsipi bilan bog'liq omillarni baholash;
- buxgalteriya hisobotidagi axborotlarni taqdim qilish va bayon qilish;
- hisobot tuzilganidan so'ng sodir bo'lgan hodisalarni baholash;
- tekshiruv natijalari bo'yicha auditorning mijoz-korxonasi rahbariyatiga taqdim qiladigan yozma axborotini tuzish;
- auditorlik hisoboti va xulosasini tuzish.

Auditorlik tekshiruv o'tkazish mobaynida asosan tekshirilayotgan xojalik yurituvchi subyektning dastlabki hujjatlari, hisob registrlari va hisobotlarida aks ettirilgan haqiqiy axborotlar tahlil qilinadi va baholanadi. Faqat ayrim hollardagina auditorlar taxmin va hisob-kitoblarga asoslangan moliyaviy axborotlarni baholaydilar.

Ta'kidlash joizki, tekshiruv natijalari va xojalik yurituvchi subyekt mutaxassislarining hisob-kitoblarini baholashda auditorlar ma'lum darajada professional ehtiyotkorlikka rioya qilishlari zarur.

Auditor quyidagi hollardagi kabi, katta nomuvofiqliklar mavjudligini ko'rsatuvchi

holatlarni obyektiv baholashi zarur:

- xojalik yurituvchi subyekt xodimlariga ma'lum bo'lgan, ammo auditor tomonidan ochilmagan xatolarni aniqlash faktlari;
- tekshiruv uchun zarur bo'lgan, auditorga o'z vaqtida taqdim qilinmagandastlabki hujjatlar yoki ma'lumotlarga doir xojalik muomalalari;
- mutaxassislarining hisob-kitoblaridagi nomuvofiqliklar;
- inventarizatsiya natijasida aniqlanib dalolatnoma va taqqoslash vedomostlari bilan rasmiylashtirilgan, lekin yetarli darajada tahlil qilinmagan va tuzatilmagan katta tafovutlar;
- katta tafovutlarning tasdiqlanmaganligi va auditor so'rovlariga kutilgan javobgar olinmaganligi;
- tekshiruv uchun tanlab olingan, zarur dastlabki hujjatlar yoki tegishli ruxsat etuvchi ko'rsatmalar taqdim qilinmagan xojalik muomalalari.

Auditor to'plangan dalillar yetarliligini baholashda ushbu holatlar aniqlangan bosqichni (rejalashtirish, audit o'tkazish) hisobga olishi kerak. Shuningdek, katta xatolar xatarini dastlabki baholash va tekshirish rejalari ham e'tiborga olinishi lozim.

Agar bunday holatlar rejalashtirish bosqichida aniqlangan va hisobga olingan bo'lsa, unda auditor to'plangan dalillarning yetarliligiga va rejalashtirilgan hamda qo'shimcha auditorlik amallarini bajarishning maqsadga muvofiqligiga baho berishi zarur.

Auditorlik tekshiruvining asosiy bosqichlarini o'tkazish natijalari audit o'tkazishdan qo'yilgan maqsadga erishilganlik darajasini baholagan holda auditorning ishchi hujjatlarida qayd qilinishi lozim. Masalan, audit o'tkazish dasturining «Debitor va kreditor qarzlarni tekshirish» bo'limi bo'yicha o'tkazilgan audit natijalarini baholashda quyidagi auditorlik amallarini tahlil qilish va baholash maqsadga muvofiq:

Keyingi pul kirimlari va tegishli schyotlar qoldiqlaridan to'langan to'lovlarga doir dastlabki hujjatlarni tekshirish. Auditorlar odatda buxgalteriya balansi tuzilgandan keyingi to audit o'tkazilgan oxirgi kunga qadar amalga oshirilgan to'lovlarni ham tekshiradi. Bu tekshiruv natijalari hisob ma'lumotlarining ishonchliligini joriy majburiyatlarni balansda aks ettirishning to'liqligi va haqqoniyligi nuqtai nazaridan baholashga imkon beradi. Ushbu amallarni bajarish natijasida joriy majburiyatlar to'liq va haqqoniy aks ettirilganligi to'g'risida olingan dalillar, buxgalteriya hisoboti tuzilganidan so'ng to'langan qarzlarga nisbatan yetarli darajada deb baholanishi mumkin. Shundan so'ng auditor to'lovi tasdiqlanmagan qarzlarning summalarining katta-kichikligini baholaydi.

Schyotlarni buxgalteriya hisoboti tuzilganidan so'ng tayyorlangan moddiy javobgar shaxslar hisobotlari bilan, hisob ma'lumotlari bo'yicha qoldiqlar bilan solishtirish. Buxgalteriya hisoboti tuzilgan kundan oldin olingan barcha schyotlar (yetkazib berilgan tovarlar, bajarilgan ish va ko'rsatilgan xizmatlar uchun) joriy davrdagi hisobda va shu davr uchun tuzilgan hisobotda aks ettirilishi kerak. Shuning uchun buxgalteriya balansi tuzilgan sanadan so'ng tayyorlangan materiallar harakati to'g'risidagi hisobotlar va schyotlardagi sanalar, mulklar va majburiyatlarning balansda to'g'ri aks ettirilganligini tekshirish maqsadida taqqoslanishi maqsadga muvofiq.

Mavjud qoldiqlarni schyot-fakturalar ma'lumotlari, moddiy javobgar shaxslar hisobotlari va to'lov hujjatlari bilan solishtirish. Agar debitor va kreditor qarzlarning miqdori xojalik yurituvchi subyekt moliyaviy ahvoli uchun sezilarli darajada bo'lsa,

auditorlar hisobga olishning to'g'riligi va aniqligini tekshirishi, shuningdek, hisob ma'lumotlari bo'yicha majburiyatlarning oshirib ko'rsatilmaganligini aniqlashlari lozim. Bu holda dastlabki hujjatlar ma'lumotlari analitik hisob registrlari (jurnallar, oborot yoki saldo vedomostlari) da aks ettirilgan axborotlar bilan, oldin eng katta qoldiqlaridan boshlab (chunki ular bo'yicha oshirib ko'rsatish ehtimoli ko'proq) solishtiriladi. Olingan ma'lumotlar bo'yicha hisob yozuvlarida (masalan, bitta schyotni hisob registrida ikki marta aks ettirish va shunga o'xshash) majburiyatlar debitor va kreditor qarzlari) oshirib ko'rsatilish holatlarining katta-kichikligini baholash zarur.

Mol yetkazib beruvchilar va boshqa kontragentlar bilan hisob-kitoblarni tasdiqlash. Audit o'tkazish mobaynida bunday tasdiqni olish majburiy emas. Lekin, ushbu amal ko'pchilik hollarda katta naf keltirishi mumkin. Masalan, mol yetkazib beruvchilardan olingan javoblar quyidagilarni tasdiqlash uchun ishlatilishi mumkin:

- mol yetkazib beruvchilar bo'yicha debitor qarzlari ularning asosli da'vosi hisoblanadi;

- buxgalteriya hisobi ma'lumotlari mol yetkazib beruvchilarga barcha mavjud qarzlarni o'zida aks ettiradi;

- sotib olingan moddiy resurslar, ko'rsatilgan xizmatlar va bajarilgan ishlar tegishli hisobot davrida aks ettirilgan. Bunda audit o'tkazish mobaynida kontragentlardan tasdiqni olish zarurligi to'g'risida guvohlik beradigan omillarni belgilab qo'yish kerak: haridlarni ichki nazorat tizimining boshligi; moliyaviy muammolar; tovar-moddiy qiymatliklar bo'yicha qoldiqlar chiqarishda yoki qarzdorlarni tekshirishda yo'l qo'yilgan xatolar to'g'risidagi faktlar; bir necha mol yetkazib beruvchilardan qilingan katta haridlar; haridlar to'g'risidagi hisobot buxgalteriya balansini tuzish sanasiga tayyorlanmagan. Tasdiqlash ishlarining natijalarini umumlashtirib, eng avvalo, ularning ishonchliligini baholash zarur. Bunda qarzlarning yozma va og'zaki shaklda tasdiqlangan miqdori va ahamiyatligi baholanadi.

Yozma shaklda olingan dalil-isbotlarni eng ishonchli deb tan olish qabul qilingan. Yozma tasdiqlarning ishonchliligi ularning to'g'ri rasmiylashtirilishiga bog'liq. Tasdiqlar ishonchliligining tahlilidan kelib chiqib, tasdiqlangan va tasdiqlanmagan summalarining katta-kichikligi, shuningdek majburiyatlarning ishonchliligi to'g'risida auditor fikrini shakllantirish uchun olingan dalillar yetarliligi baholanadi.

Debitor va kreditor qarzlari analitik hisobi ma'lumotlarining tengligini tekshirish. Dastlabki hujjatlarni tekshirib chekish yoki debitor va kreditor qarzlari tasdiqni olish munosabati bilan auditorlar hisob-kitoblarni hisobga oladigan analitik hisob registrlarini tekshirib chiqishi, hamda ularni Bosh daftar ma'lumotlari bilan taqqoslashi lozim. Hisob-kitob muomalalari hisobga olinadigan schyotlarni tahlil qilishda quyidagilar aniqlanishi mumkin:

- mol yetkazib beruvchilar schyotlari bo'yicha debet qoldiqlari;
- mansabdor shaxslar, direktorlar, raislar, shuba va tobe korxonalariga va boshqa o'zaro bog'liq tomonlardan qarzlari summalarini;

- mol yetkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblarga doir haddan tashqari katta tuzatishlar;

- da'vo muddati o'tib ketgan yoki o'tayotgan to'lanmay qolgan schyot- fakturalar.

Barcha belgi qo'yilgan summalar yakuniy ishchi hujjatlarini tayyorlashda tahlil qilinishi va hisobga olinishi lozim. Ushbu ishlarning natijalarini boshqa olingan dalillar

bilan taqqoslash maqsadga muvofiq. Masalan, da'vo muddati o'tib ketayotganto'lanmay qolgan schyotlar va mol yetkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblar bo'yicha debet qoldiqlarining aniqlangan summalariga malumotlar muvofiqligi to'g'risida tasdiq olinishi mumkin. Bu holda auditor analitik hisob malumotlarining ishonchligi haqida yetarli dalillarga ega bo'ladi. Agarda olingan tasdiqlar natijalariga ko'ra kontragentda bunday qarzdorlikning yo'qligi aniqlansa, u holda auditor analitik hisobmalumotlarini ishonchsiz deb baholashi mumkin.

Analitik hisob registrlari malumotlarini bosh daftar bilan taqqoslash mijoztomonidan vaqti-vaqti bilan o'tkaziladigan nazorat tartibi bo'lib hisoblanadi. Qoidaga ko'ra, auditorlar qilingan taqqoslashlarni, aniqlangan g'ayri oddiy summalarni tahlil qiladi, jami summalarni qayta jamlab chiqadi.

13.2. Auditorlik hisoboti va uni tuzish tartibi

Auditning maqsad va vazifalaridan kelib chiqib, umumlashtirilgan va baholangan tekshiruv natijalarini kamida ikkita hujjat bilan rasmiylashtirish maqsadga muvofiqdir:

1. Audit haqida shartnoma ko'zda tutilgan davr ichidagi korxonaning moliya-xojalik faoliyatini auditorlik tekshiruvidan o'tkazish to'g'risida hisobot.

2. Moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik xulosasi.

O'zbekiston Respublikasining «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonunning 18-moddasiga muvofiq: «Auditorlik hisoboti auditorlik tekshiruvining borishi, buxgalteriya hisobini yuritishning belgilangan tartibidan aniqlanagan chetga chiqishlar, moliyaviy hisobotdagi qoidabuzarliklar to'g'risidagi mufassal ma'lumotlardan, shuningdek auditorlik tekshiruvini o'tkazish natijasida olingan boshqaaxborotdan iborat bo'lgan va xojalik yurituvchi subekt rahbariga, mulkdorga qatnashchilarining umumiy yig'ilishiga yo'llangan hujjat».

70-sonli «Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to'g'risida»gi auditorlik xulosasi nomli AFMS ga muvofiq auditorlik xulosasi tarkibi quyidagicha:

- a) nomi;
- b) adresat nomi;
- v) kirish qismi;
- g) tahlil qismi;
- d) yakuniy qism.

Auditorlik hisoboti moliyaviy hisobotni auditorlik tekshiruvidan o'tkazgan auditor tomonidan betma-bet imzolanishi lozim. Auditorlik hisoboti auditorlik tekshiruvining buyurtmachisiga buyurtmachining barcha zarur rekvizitlari ko'rsatilgan holda jo'natiladi.

Auditorlik hisobotining kirish qismida auditorlik tashkilotining rekvizitlari, shu jumladan auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun berilgan litsenziyaning raqami va sanasi, auditorlik va auditorlar tekshiruvidan qatnashgan boshqa shaxslar haqida ma'lumotlar hamda auditorlik tekshiruvini o'tkazish uchun asos va xojalik yurituvchi subekt faoliyatining umumiy tavsifi ko'rsatiladi.

Auditorlik hisobotining tahliliy qismi auditorlik faoliyati milliy standartigatayanadi va quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- xojalik yurituvchi subektda ichki nazoratning ahvolini tekshirish natijalari (batafsil bayoni);

-
- buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotning ahvolini tekshirish natijalari;
 - moliya-xojalik faoliyatini amalga oshirish mobaynida qonunchilikka rioya qilinishini tekshirish natijalari;
 - soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni hisoblash hamda to'lashning to'g'riligini tekshirish natijalari;

- aktivlar (mablag'lar) saqlanishini tekshirish natijalari.

Korxonadagi ichki nazoratning ahvolini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborotlar quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- ichki nazorat tizimi xojalik yurituvchi subyekt faoliyati tavsifi va miqyoslariga mos kelishini umumiy baholash;

- auditorlik tekshiruvi mobaynida aniqlangan, ichki nazorat tizimining xojalik yurituvchi subyekt faoliyati tavsifi va miqyoslariga katta mos kelmaslik holatlarini bayon qilish.

Xojalik yurituvchi subyekt buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotning ahvolini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborotlar quyidagilarni o'z ichiga olishi lozim:

- buxgalteriya hisobining yuritilishi va moliyaviy hisobotni tuzishning belgilangan tartibiga rioya qilinishini baholash;

- buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotni tayyorlash tartibini auditorlik tekshiruvidan o'tkazish jarayonida aniqlangan katta qoidabuzarlik holatlarini bayon qilish.

Xojalik yurituvchi subyekt tomonidan moliya-xojalik faoliyatini amalga oshirish mobaynida qonunchilikka rioya qilinishini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborotlar quyidagilarni o'z ichiga olishi lozim:

- xojalik yurituvchi subyekt tomonidan sodir etilgan moliya-xojalik muomalalarining qonunchilikka mos kelishini baholash;

- xojalik yurituvchi subyekt tomonidan amalga oshirilgan moliya-xojalik muomalalarini auditorlik tekshiruvidan o'tkazish jarayonida aniqlangan katta nomuvofiqliklarni bayon qilish.

Soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni hisoblash hamda to'lashning to'g'riligini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborotlar quyidagilarni o'z ichiga olishi lozim:

- soliqlar va boshqa majburiy to'lovlar bo'yicha tuzilgan va tegishli organlarga taqdim qilingan hisob-kitoblarning to'g'riligini baholash;

- soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni hisoblashning belgilangan tartibini buzish faktlarini, soliqqa tortiladigan bazani aniqlashdagi xatolarni bayon qilish.

Aktivlar saqlanishini tekshirish natijalari ularni inventarizatsiya qilishga asoslanishi va ularning haqiqatda mavjudligi hamda butligi to'g'risidagi axborotlarni o'z ichiga olishi lozim.

Auditorlik hisobotining yakuniy qismida aniqlangan xato-kamchiliklar va qoidabuzarliklarni bartaraf qilish bo'yicha auditorlik tashkilotining tavsiyalari, hamda xojalik yurituvchi subyektning moliya-xojalik faoliyati samaradorligini oshirish bo'yicha maslahatlar va takliflari aks ettiriladi.

70-sonli AFMS ga muvofiq, «Auditorlik tashkiloti tuzilgan auditorlik hisoboti uchun qonunchilikka muvofiq javobgar hisoblanadi. Shuningdek, auditorlik hisobotidagi axborotlar mahfiy hisoblanadi va uni oshkor etish mumkin emas. Ushbu axborotlarga aloqador shaxslar axborotlarni oshkor qilganligi uchun qonunchilikka muvofiq

javobgarlikka tortiladi»¹.

Auditorlik tekshiruvining natijalari asosida tuzilgan hisobotda korxonada moliya-xojalik faoliyati va uning natijalarining umumiy ahvoli, shuningdek, buxgalteriya hisobini yuritish va hisobot tuzish holati, tahlil ishlarining darajasi hamda korxonadagi hisob-tahlil xodimlarining tavsifi aks ettiriladi. Auditorlik hisoboti ma'lumotlari korxonada bozor sharoitlariga qanday moslashayotganligi va muvaffaqiyatli rivojlanishi hamda foydasini ko'paytirishga qodirligini yoki aksinchaligini bildirishi lozim. Albatta, tekshirilayotgan korxonadagi ahvol bezab ko'rsatilmagan, auditorga taqdim qilingan axborot haqiqiy bo'lgandagina ehtirolarga berilmagan va real auditorlik hisoboti hamda xulosa shakllanadi. Aks holda, auditorlik tekshiruvini befoyda va uni o'tkazish uchun sarflangan mablag' esa zoe ketadi.

Auditor hisobotda keltirilgan kamchiliklar bo'yicha ularni bartaraf qilishga qaratilgan o'z takliflarini ham ko'rsatib o'tishi lozim. Lekin tekshirilayotgan korxonada xodimlariga «yaxshilik» qilish maqsadida auditor shaxsan o'zi dastlabki hujjatlar, hisob registrlari va buxgalteriya hisobotlaridagi xatolarni to'g'rilashi mutlaqo mumkin emas.

Shu bilan birga auditorlarga u yoki bu noxush faktlarni boshqacha qilib yoritishga yoki tekshiruvchilar uchun qulay xulosa tuzib berishga majburlash maqsadida ruhiy, jismoniy yoki boshqacha taz'iyqlar o'tkazgan hollarda ular qat'iylik va prinsipiiallik bilan ish tutishlari lozim.

Auditor aniqlangan xato yoki kamchiliklar to'g'risida korxonada rahbariyatiga bildiradi va ularni tuzatish bo'yicha aniq tavsiyalar beradi.

Agar buxgalteriya (moliyaviy) hisobni yuritish, tegishli hisobotlarni tuzish va O'zbekiston Respublikasi qonunchiligiga rioya qilish bo'yicha ko'rsatilgan kamchiliklar audit o'tkazish mobaynida buyurtmachi korxonada tomonidan tuzatilmasa, moliyaviy hisobotning ishonchliligini tasdiqlash mumkin emasligi to'g'risida auditorlik tekshiruvining xulosasida yoziladi.

13.3. Auditorlik xulosasi va uni tuzish tartibi

Auditorlik xulosasi moliyaviy hisobotning tarkibiy qismi bo'lib, undan foydalanuvchilar uchun ushbu hisobot ishonchliligi axborot manbasi bo'lib xizmat qiladi. Buxgalteriya hisobotidan foydalanuvchilar auditorlik xulosasida bayon qilingan fikrga tayanib, auditorga yoki auditorlik firmasiga ishonch bildiradilar. Ushbu ishonch, eng avvalo, auditor tomonidan bajarilgan ishning sifati bilan qo'lga kiritiladi va oqlanadi.

O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida» gi qonunning 19-moddasiga muvofiq, «Auditorlik xulosasi moliyaviy hisobotning to'g'riligi va buxgalteriya hisobi yuritish tartibining qonun hujjatlarida belgilangan talablarga muvofiqligi to'g'risida auditorlik tashkilotining fikri yozma shaklda ifodalangan, xojalik yurituvchi subyekt moliyaviy hisobotidan foydalanuvchilar uchun ochiq bo'lgan hujjat».

¹ 70-sonli «Moliyaviy hisobot to'g'risida auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi» O'zbekiston Respublikasi Auditorlik faoliyati milliy standarti (AFMS). 2001 yil 14 fevralda 20-soni bilan O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va 2001 yil 10 martda 1016-son bilan Adliya vazirligi tomonidan ro'yxatga olingan.

Auditorlik xulosasi auditorlik hisoboti asosida tuziladi. Auditorlik xulosasi auditor (auditorlar), auditorlik tashkilotining rahbari tomonidan imzolangan va auditorlik tashkiloti muhri bilan tasdiqlangan bo`lishi kerak.

Auditorlik tashkiloti tomonidan ishlab chiqiladigan auditorlik xulosasini tayyorlash ishlarida auditorlik faoliyatining milliy standartlari (AFMS) qoidalarining talablarini inobatga olish zarur. Auditorlik xulosasini tayyorlashda asosan 70-son AFMS dan foydalaniladi.

Audit natijalari korxonadagi jarayonlar va moliya-xojalik faoliyati natijalarini tashkil etish va hisobga olishni xolisona aks ettirishi lozim. Boshqacha qilib aytganda, auditorlik tekshiruvi mumkin qadar obyektiv bo`lib, uning xulosasi ma'lum ma'noda xojalik yurituvchi subyekt rahbariyati ustidan chiqarilgan «hukm» hisoblanadi.

Shuningdek, davlat organlari topshirig`iga binoan o`tkazilgan tekshiruv natijalari bo`yicha tuzilgan auditorlik xulosasi O`zbekiston Respublikasi protsessual qonunchiligiga muvofiq tayinlangan ekspertiza xulosasiga tenglashtiriladi.

Auditorlik xulosasi uchta: kirish, ta'kidlovchi va yakunlovchi qismdan iborat bo`lishi lozim.

1. Kirish qismida quyidagilar ko`rsatiladi:

- auditorlik tashkilotining yuridik manzili va telefonlar;
- litsenziyasining tartib raqami;
- auditorlik faoliyati bilan shug`ullanish uchun litsenziya bergan organ nomi va berilgan vaqti, shuningdek, litsenziyaning amal qilish muddati;
- auditorlik tashkilotini davlat ro`yxatiga olish to`g`risidagi guvohnomasining raqami;
- auditorlik tashkilotining hisob-kitob schyoti;
- tekshiruvda ishtirok etgan barcha auditorlar hamda auditorlik tashkiloti rahbarining nasabi, ismi-sharifi.
- auditorlik tekshiruvi o`tkazish uchun asos va xojalik yurituvchi subyektning umumiy tavsifi.

Shu bilan birga auditorlik xulosasining kirish qismida tekshiruvdan o`tkazilgan moliyaviy hisobotlar ro`yxati, sanasi va hisobot davri ko`rsatilgan holda aks ettirilishi lozim. Shuningdek, kirish qismida, auditorlik tekshiruvdan o`tkaziladigan hisobotning tayyorlanishi va ishonchliligi uchun mas`uliyat xojalik yurituvchi subyekt rahbariyatiga yuklatilishi, mazkur moliyaviy hisobot bo`yicha berilgan auditorlik xulosasi uchun esa auditorlik tashkiloti javobgar ekanligi ko`rsatilishi lozim.

2. Auditorlik xulosasining ta'kidlovchi qismida auditorlik xulosasi AFMS ga muvofiq o`tkazilganligi ta'kidlanishi lozim.

Ta'kidlovchi qism moliyaviy hisobot va boshqa moliyaviy axborotlarning ishonchliligini va qonunchilikka hamda xojalik yurituvchi subyekt moliya-xojalik faoliyatining haqiqiy ahvoriga muvofiqligini baholashini ko`rsatishi lozim.

Shuningdek, ta'kidlovchi qismda o`tkazilgan auditorlik tekshiruvi fikr bildirish uchun yetarli asos berishi to`g`risida auditorlik tashkilotining tasdig`i aks ettirilishi lozim.

3. Auditorlik xulosasining yakunlovchi qismida xojalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti ishonchliligi va qonunchilikka muvofiqligini tasdiqlash to`g`risida yozuv yoziladi.

Tekshiruv auditorlik tashkiloti tomonidan o`tkazilganda, auditorlik tashkilotining

rahbari yoki auditorlik tashkilotining u vakolat bergan boshqa xodimi imzolaydi va auditorlik firmasi muxri bilan tasdiqlaydi.

Xojalik yurituvchi subyekt faqat auditorlik xulosasining yakuniy qisminigina manfaatdor shaxslarga taqdim qilishi lozim. Shu munosabat bilan auditorlik xulosasining taxliliy qismi va yakuniy qismi alohida imzolanishi va muxrlanishi mumkin. Auditorlik xulosasining ikkita turi mavjud: a) ijobiy auditorlik xulosasi; b) salbiy auditorlik xulosasi.

Ijobiy auditorlik xulosasida buxgalteriya balansi va moliyaviy hisobot ko`rsatkichlarining ishonchligi auditor tomonidan tasdiqlanadi. qoidaga ko`ra ijobiy auditorlik xulosasi auditorlik tashkiloti xojalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti uning moliyaviy holati va sodir etilgan moliya-xojalik muomalalarining O`zbekiston Respublikasi qonunchiligi talablariga muvofiqligini ishonarli aks ettiradi degan fikrga kelingan vaqtda tuzilishi lozim. Misol tariqasida ijobiy auditorlik xulosasining namunaviy shaklini keltiramiz.

Salbiy auditorlik xulosasi moliyaviy hisobot korxonaning moliyaviy ahvoli to`g`risida ishonarli ma'lumot bermagan va buxgalterlik hisoboti hamda uning moliya-xojalik faoliyati hisobi amaldagi me'yoriy qonunchilik talablariga mos kelmagan holda yuritilgan vaqtda tuziladi. Bunday xato-kamchiliklar o`z vaqtida tuzatilmasa moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarni chalg`itishi mumkin.

Salbiy auditorlik xulosasi tuzish auditorlik amaliyotida kamdan-kam uchraydigan holat bo`lib, bunga quyidagi muayyan vaziyatlar sabab bo`lishi mumkin:

- auditor tomonidan aniqlangan buxgalteriya hisobotidagi xato-kamchiliklar jiddiy va salmoqli bo`lgan holatlar; ayrim mijoz-korxonalarda bunday holatlar ularning iqtisodiy nochorligi bilan birgalikda yuzaga, xatto amal qilayotgan korxonaning prinsipining buzilishiga yetib boradi;

- moliyaviy hisobotni tasdiqlash uchun zarur bo`lgan dastlabki hujjatlar, buxgalteriya hisobi ma'lumotlari va hisob registrlari hamda boshqa hujjatlarning katta qismi korxonaning ma'muriyati tomonidan taqdim etilganda; bunda auditorlik tashkiloti vujudga kelgan vaziyatdan kelib chiqqan holda 70-sonli AFMS ga muvofiq, auditorlik xulosasi tuzishdan voz kechishi ham mumkin;

- ijobiy auditorlik xulosasi tuzishga to`sqinlik qiladigan boshqa obyektiv vaziyatlar ham, xususan, vaziyat taqozosi vujudga keladigan cheklashlar;

- mijoz-korxonaning ma'muriyati moliyaviy hisobot ma'lumotlarini asosan to`g`ri deb, auditorlik xato va noaniqliklar to`g`risidagi asosiy xulosalari bilan rozi bo`lmasdan, tegishli hisob yozuvlarini tuzatishni batamom rad etish holatlari va hokazo.

Salbiy auditorlik xulosasi xojalik yurituvchi subyekt tomonidan sodir etilgan moliyaviy va xojalik muomalalari moliyaviy hisobotda ishonarli aks ettirilgan, ammo qonunchilikka mos kelmaydigan hollarda ham tuziladi.

Salbiy auditorlik xulosasini tuzishga, qoidaga ko`ra, xojalik yurituvchi subyektning auditorlik tashkiloti tomonidan aniqlangan xato kamchiliklarni bartaraf qilish maqsadida moliyaviy hisobotga o`zgartishlar kiritish to`g`risida bildirilgan fikrga noroziligi sabab bo`ladi.

Masalan.

Ijobiy auditorlik xulosasi

Kirish qism.

Men (biz) _____ (auditorlik tashkilotining nomi va rekvizitlari) auditor (auditorlar) _____ (auditorlarning nasabi, ismi-sharfi)

tomonidan _____ ning(xojalik yurituvchi subyekt nomi)

200 - yil 1 -yanvardan 31 -dekabrgacha bo`lgan davr uchun moliyaviy hisoboti tekshiruvdan o`tkazildi. Auditorlik tekshiruvdan o`tkaziladigan moliyaviy hisobotning tayyorlanishi va ishonchliligi uchun mas'uliyat xojalik yurituvchi subyektrahbariyatiga yuklatiladi. Auditorlik tashkiloti mazkur moliyaviy hisobot bo`yicha berilgan xulosa uchun mas'ul hisoblanadi.

Ta'kidlovchi qism.

Biz auditorlik tekshiruvini AFMS larga muvofiq o`tkazdik. Ushbu standartlar bizga, moliyaviy hisobot ma'lumotlaridan foydalanuvchilarda, moliyaviy hisobotda unchalik ahamiyatli kamchiliklar yo`qligi to`g`risida yetarli darajada ishonchni ta'minlash majburiyatini yuklaydi. Auditorlik tekshiruvi moliyaviy hisobot va boshqa moliyaviy axborotlarning ishonchliligini va qonunchilikka hamda moliyaviy xojalik faoliyatining haqiqiy ahvoriga muvofiqligini baholashdan iborat.

Biz, o`tkazgan auditorlik tekshiruvimiz fikr bildirishimiz uchun asosga ega deb hisoblaymiz.

Yakunlovchi qism. Biznig fikrimizcha, _____ ning
(xojalik yurituvchi subyekt nomi)

moliyaviy hisoboti uning moliyaviy holatini ishonarli aks ettiradi va mazkur xojalik yurituvchi subyekt tomonidan sodir etilgan moliyaviy va xojalik muomalalari O`zbekiston Respublikasi qonunchiligi talablariga muvofiq.

Auditorlik tashkiloti rahbari _____

(imzo)

Auditorlar _____

(imzolar)

« ____ » _____ 20 y. M.O`.

Salbiy auditorlik xulosasi

Kirish qism.

Men (biz) _____
(auditorlik tashkilotining nomi va rekvizitlari) auditor (auditorlar) _____ (auditorlarning nasabi, ismi-sharfi)

tomonidan _____ ning(xojalik yurituvchi subyekt nomi)

20 -yil 1 -yanvardan 31 -dekabrgacha bo`lgan davr uchun moliyaviy hisoboti tekshiruvdan o`tkazildi. Auditorlik tekshiruvdan o`tkaziladigan moliyaviy hisobotning tayyorlanishi va ishonchliligi uchun mas'uliyat xojalik yurituvchi subyektrahbariyatiga yuklatiladi. Auditorlik tashkiloti mazkur moliyaviy hisobot bo`yicha berilgan xulosa uchun mas'ul hisoblanadi.

Ta'kidlovchi qism.

Biz auditorlik tekshiruvini AFMSlarga muvofiq o`tkazdik. Ushbu standartlar bizga, moliyaviy hisobot ma'lumotlaridan foydalanuvchilarda, moliyaviy hisobotda unchalik ahamiyatli kamchiliklar yo`qligi to`g`risida yetarli darajada ishonchni ta'minlash majburiyatini yuklaydi. Auditorlik tekshiruvi moliyaviy hisobot va boshqa moliyaviy axborotlarning ishonchliligini va qonunchilikka hamda moliyaviy xojalik faoliyatining haqiqiy ahvoriga muvofiqligini baholashdan iborat.

Biz, o`tkazgan auditorlik tekshiruvimiz fikr bildirishimiz uchun asosga ega deb hisoblaymiz.

Tekshiruvda xojalik yurituvchi subyekt tomonidan _____million so`mlik summa xarajatlarga noqonuniy olib borilgan bo`lib, amaldagi qonunchilik buzilganligi va moliyaviy hisobot buzib ko`rsatilganligi aniqlandi.

Yakunlovchi qism.

Biznig fikrimizcha, _____ning (xojalik yurituvchi subyekt nomi)

Moliyaviy hisobotida aks ettirilgan moliya-xojalik faoliyati natijalari to`g`risidagi axborotlar ishonchli emas.

Auditorlik tashkiloti rahbari _____(imzo)

Auditorlar: (imzolar) «____» _____20 y. M.O`.

Auditorlik tekshiruvi natijasida aniqlangan xato-kamchiliklar xojaliklar xojalik yurituvchi subyekt tomonidan tuzatilganda salbiy auditorlik xulosasi tuzilmaydi.

Auditor buxgalterlik hisobi va hisobotining sifati to`g`risida ishonch bilan auditorlik xulosasi tuza olish uchun yetarli darajada ishonchli dalillar to`play olmagan vaqtda xulosa tuzilmaydi. Bunday holat auditorlik tekshiruvi hajmining cheklanganligi oqibatida moliyaviy hisobot to`g`risida fikr bildirish uchun auditorlik dalil-isbotlar yetarli bo`lmaganida yuzaga keladi.

O`zbekiston Respublikasi qonunchiligiga muvofiq shartnoma tuzuvchi auditorlik tashkiloti va mijoz-korxonalar tadbirkorlik subyektlari sifatida teng huquqli bo`lsa ham, maqomi bo`yicha teng huquqli bo`la olmaydilar, chunki auditorlik tashkiloti tekshiriladigan xojalik tizimini nazorat qiladi. Bunda mijoz-korxonalar ma'muriyati auditorlik tashkilotining xulosa tuzishdan voz kechish ehtimoli oldindan aniqlanib qo`yilishiga rozi bo`lishi lozim degan xulosa kelib chiqishi mumkin. Umuman olganda, bunday ehtimollik juda kam uchraydi, ammo qonunchilikda belgilab qo`yilgan.

Auditorlik xulosasi tuzishdan voz kechish ayrim maxsus hollarda yuzaga keladi. Bular: auditor mustaqilligini yo`qotishi, balans tuzilgan sanadan keyingi sodir bo`lgan jiddiy hodisalar yoki vaziyatning noaniqligi, xojalik yurituvchi subyekt tomonidan, yoki ayrim murakkab vaziyatlar tufayli audit o`tkazish sohasining cheklab qo`yilishi.

Auditorning xulosa tuzishdan voz kechishi yozma ravishda, 70-sonli AFMSda ko`rsatilgan shakl bo`yicha rasmiylashtirilib, uning mazmuni juda ham puxta asoslangan bo`lishi lozim.

Auditorlik tekshiruvi hajmining cheklanganligi - bu xojalik yurituvchi subyekt vakillari yoki uchinchi shaxslarning, boshlab qo`yilgan auditorlik tekshiruvini, auditor auditorlik xulosasi tayyorlash uchun yetarli deb hisoblaydigan hajmda o`tkazishga to`sqinlik qilishga qaratilgan ochiqdan-ochiq ko`rsatadigan xatti- harakatlari yoki

harakatsizligidir.

Auditorlik xulosasi tuzishdan voz kechish ariza ko`rinishida bo`lib, «Auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasi tuzishdan voz kechish to`g`risidagi arizasi» deb nomlanadi va quyidagi shaklda bo`ladi.

Auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasi tuzilishdan voz kechish to`g`risidagi arizasi

Men (biz) _____ (auditorlik tashkilotining nomi va rekviztlari)

auditor (auditorlar) _____
(auditorlarning nasabi, ismi-sharfi)

tomonidan _____ ning(xojalik yurituvchi subyekt nomi)

200__ -yil 1 -yanvardan 31 -dekabargacha bo`lgan davr uchun moliyaviy hisoboti tekshiruvdan o`tkazildi.

Xojalik yurituvchi subyekt _____
(xojalik yurituvchi subyekt nomi)

Xorijiy mol yetkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblarni to`liq taqdim qilmadi. Bu biz boshlagan auditorlik tekshiruvini, auditorlik xulosasi tayyorlash uchun zarur hajmda o`tkazishga imkon bermaydi deb hisoblaymiz.

Yuqorida keltirilgan auditorlik tekshiruvining hajmini cheklash faktiga asosan auditorlik tashkiloti _____

(auditorlik tashkilotining nomi va rekvizitlari)

xojalik yurituvchi subyekt _____
(xojalik yurituvchi subyekt nomi)

moliyaviy hisoboti to`g`risida fikr bildirishdan voz kechadi.

Auditorlik tashkiloti rahbari _____ (imzo)

Auditorlar _____

(imzolar) «__» _____ 200 y. M.O`.

Agar salbiy xulosa tuzilsa yoki xulosa tuzilmasa, auditor ta'kidlovchi qismda tekshiruv natijalarini, aniqlangan amaldagi qonunchilik buzilishi faktlarini va korxonada faoliyatidagi boshqa kamchiliklarni batafsil bayon qiladi.

Auditorlik xulosasi kamida uch nusxada auditorlik tekshiruvni buyurtmachisi, ya'ni korxonada rahbariyatiga taqdim qilinadi.

Xojalik yurituvchi subyektlar auditorlik tekshiruvni yakunlanganidan so`ng 15 kun ichida auditorlik xulosasining bir nusxasini o`zlari joylashgan hududdagi soliq organiga taqdim qiladilar.

Auditorlik xulosasi moliyaviy hisobotda foydalanuvchilar uchun tushunarli bo`lib, unda auditorning ikkilanish va (yoki) noroziligidan kelib chiqqan cheklashlar aniq ko`rsatilishi lozim. Auditorlik xulosasi barcha moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilar olish imkoniga ega bo`lgan ochiq axborot hisoblanadi. Auditorlik xulosasi tegishli moliyaviy hisobotlar bilan birgalikda xojalik yurituvchi subyekt tomonidan chop ettirilishi mumkin.

Agar ko`rsatilgan kamchiliklar buxgalteriya hisobotining haqqoniyligiga ta'sir qilmaydigan bo`lsa, auditor xulosa tuzishga kirishadi. Aks holda auditor buxgalteriya

hisobining yuritilishi va korxonada tomonidan taqdim qilingan hisobotlar to'g'riligini tasdiqlashdan bosh tortishi lozim. Faqat ko'rsatilgan kamchiliklar tugatilgandan so'nggina tekshiruvlarni yakunlashi va ularning natijalari bo'yicha xulosa tuzish mumkin. Buxgalteriya hisobini yuritish va hisobot tuzishdagi kamchiliklarni tugatish uchun korxonaga berilgan vaqt, odatda, agar bunday ishlarining jiddiyliги va sermehnatligi real baholansa, ikki-uch oydan oshmasligi lozim.

Auditorga barcha zarur ma'lumotlar o'z vaqtida taqdim etilmagan yoki buzib ko'rsatilgan holda taqdim etilganligini u bilmagan bo'lsa, bunga auditor javobgar hisoblanmaydi. Bu hollarda barcha javobgarlik zarur ma'lumotlarni auditorga taqdim etishi lozim bo'lgan, tekshirilayotgan korxonada ma'muriyati va uning ma'sul xodimlariga yuklatiladi.

Shu boisdan, korxonada rahbari va moliya-hisob xizmati xodimlari oldindan, auditorlik xulosasini oxirgi tahrirda tuzgunga qadar tanishib chiqishlari, agarda ularda ayrim holatlarga nisbatan norozilik, mulohaza yoki qandaydir takliflari bo'lsa, ushbu bildirilgan fikrlar diqqat bilan eshitilib, korxonada xodimlari ishtirokida muhokama qilinishi va asoslangan holda chiqarib tashlanishi yoki e'tiborga olinib, xulosaning oxirgi taxrida inobatga olinishi lozim.

Korxonada bir oy ham o'tmasdan, qayta tekshirish natijasida ijobiy xulosa olsa, bu hol auditorlarga ishonchsizlik bildirishga olib kelishi mumkin. Bu xuddi oylab darsga qatnashmagan, qobiliyatsiz talabaning imtihonda mutlaqo savodsizligini namoyon qilib, «qoniqarsiz» baho olganidan so'ng, ertasiga ba'zi bir sabablarga ko'ra

«a'lo» bahoga qayta topshirgani kabi noreal hodisadir.

Shuningdek, agar tekshiruvda hech qanday kriminalga oid holat aniqlanmagan bo'lsada, xulosalarni ochiqdan-ochiq yoki niqoblangan ishoralar bilan shakllantirish mumkin emas. Ammo, shunga qaramasdan korxonada ishida suiiste'mol hollari uchrasa, sudlov-tergov organlari tomonidan chuqur tekshirilib, ular ochib tashlanadi. Yana bir marta shuni ta'kidlash lozimki, auditor xulosada faqat qo'l ostidagi hujjatlar yoki aniq formulalar, retsepturalar, normalar, limitlar va boshqa ma'lumotlarga asoslangan, benuqson, aniq hisob-kitoblar bilan tasdiqlangan faktlarni keltirishi lozim.

14-MAVZU. OPERATSION AUDIT ASOSLARI

REJA:

- 14.1. Operatsion audit haqida tushuncha va uni tashkil etishning huquqiy hamdanazariy jihatlari
- 14.2. Operatsion audit natijalarini umumlashtirishning ahamiyati va zarurligi
- 14.3. Operatsion audit ishlarini tashkil etish tartibi va o'tkazish ketma-ketligi
- 14.4. Operatsion auditni o'tkazish tartibi

14.1. Operatsion audit haqida tushuncha va uni tashkil etishning huquqiy hamda nazariy jihatlari

Har qanday tushuncha, ayniqsa ilmiy atama o'zining mohiyatini ifodalovchi ta'rifi ega bo'lishi lozim. Auditorlik faoliyati va auditorlik kasbining ta'rifi O'zbekiston Respublikasining yangi tahrirdagi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonunida quyidagicha keltirilgan:

Auditorlik faoliyati deganda auditorlik tashkilotlarining auditorlik tekshiruvlarini

o'tkazish va ushbu qonun-ning 17-moddasida nazarda tutilgan professional xizmatlar ko'rsatish borasidagi tadbirkorlik faoliyati tushuniladi.

Birinchi ta'rifda auditning tafsiloti keng bayon etilgan bo'lsa, so'ngisida auditorlik faoliyati tekshiruv o'tkazish jarayoni bo'lishidan tashqari professional xizmat ko'rsatish bilan bog'liq tadbirkorlik faoliyati ekanligi ham ta'kidlangan.

O'zbekistonda davlat hoqimiyati va boshqaruvi organlariga auditorlik faoliyatini amalga oshirish qonun bilan taqiqlangan.

Auditor auditorlik tekshiruvini sifatsiz o'tkazganligi, tijorat sirini oshkor etganligi hamda boshqa hatti-harakatlari oqibatida auditorlik tashkilotiga zarar etkazganligi uchun qonun hujjatlariga muvofiq auditorlik tashkiloti oldida javobgar bo'ladi.

Shuningdek, Qonunning 4-moddasiga muvofiq «auditor yordamchisi auditor malaka sertifikatiga ega bo'lmagan va auditorlik hisobotida, auditorlik xulosasida, auditorning ekspert xulosasida hamda auditorlik tekshiruvini o'tkazish bilan bog'liq bo'lgan boshqa rasmiy hujjatda imzo chekish huquqiga ega bo'lmagan tarzda auditorning topshirig'iga binoan auditorlik tekshiruvda ishtirok etayotgan jismoniy shaxsdir».

Auditor yordamchisining mehnat shartlari qonun hujjatlarida qayd etilgan tartibda tuzilgan mehnat shartnomasi bilan belgilanadi.

Auditorlik tekshiruvini amalga oshirishda olingan ma'lumotlarni oshkor etmaslik majburiyati auditorning yordamchisiga nisbatan tadbiq etiladi.

Auditorning yordamchisi sifatida ishlangan vaqt auditor malaka sertifikatini olish uchun zarur bo'ladigan ish stajiga qo'shiladi.

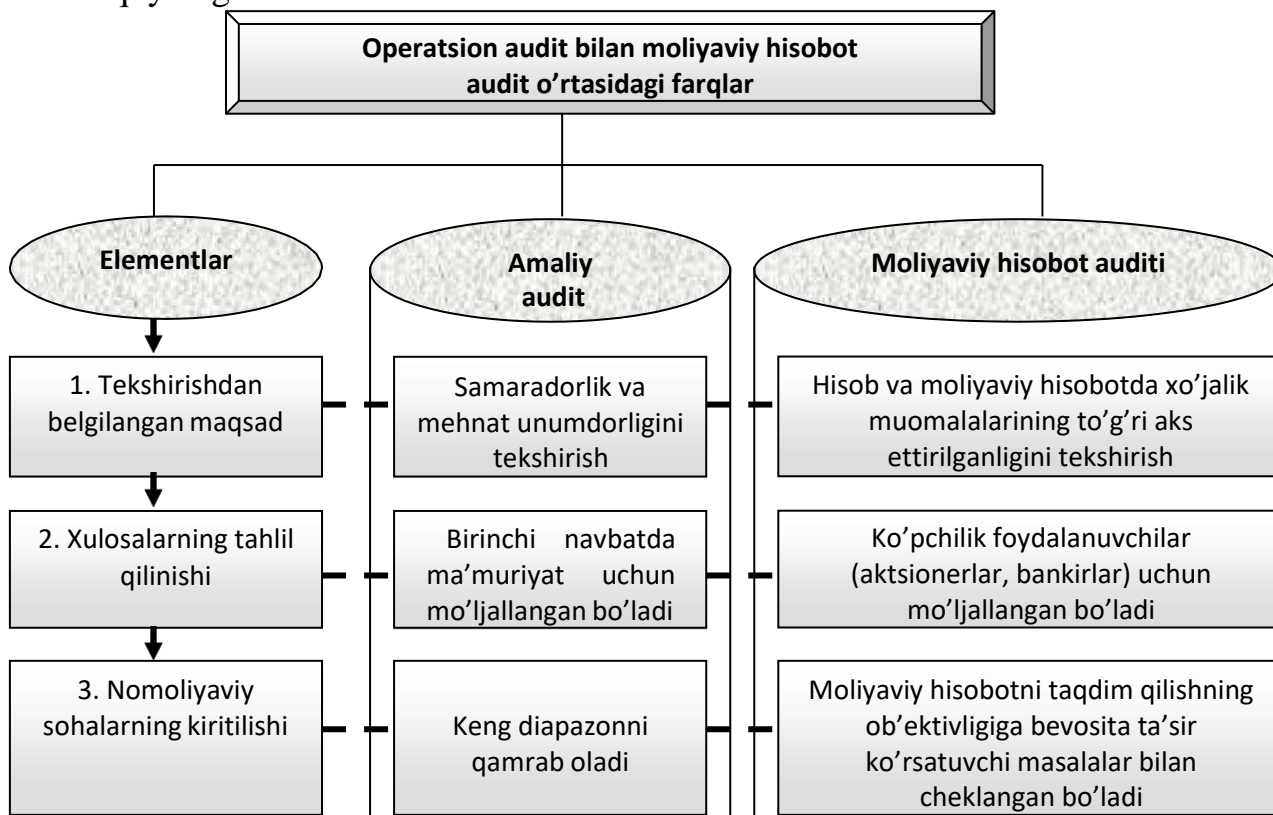
O'zbekistonda auditorlik faoliyati mustaqil yuridik shaxs huquqiga ega auditorlik tashkilotlari tomonidan amalga oshiriladi. Qonunga ko'ra auditorlik tashkiloti auditorlik faoliyatini amalga oshirish litsenziyasiga ega bo'lgan yuridik shaxsdir.

Buxgalteriya hisobotlari buxgalteriya apparati, boshqa iqtisodiy xizmatlar va korxonalar bo'limlari, hamda ishlab chiqarish bo'linmalaridagi ko'p sonli xodimlarning uzoq davom etgan va mashaqqatli mehnatlari natijasi hisoblanadi. Hisob axborotlari va ular asosida tuziladigan hisobotlarning ishonchliligi va sifati dastlabki hisobning qanday tashkil etilganligiga, hujjatlashtirish intizomining qanchalik mustahkamligiga va umuman korxonalar hisob siyosatining qay darajada malakali tuzilganligiga ko'p jihatdan bog'liq.

Buxgalterlik amaliyotini o'rganish shuni ko'rsatmoqdaki, ayrim korxonalarda buxgalterlar malakasi etishmasligi oqibatida dastlabki hujjatlarga ishlov berish, guruhlash va buxgalteriya hisobi schyotlarida to'g'ri (yoki butunlay) aks ettirmasdan (asosan pul va hisob-kitob muomalalari), ularni devonxonalar papkalarida saqlab qo'yish bilan cheklaniladi. Natijada, hisobotlarni tuzishda ko'plab chalkashliklar, noaniqliklar, joriy hisob ma'lumotlari va hisobot ko'rsatkichlaridagi nomuvofiqliklar yuzaga keladi. Agar buxgalterlik hisobini tashkil etish va yuritishga talab darajasida e'tibor qilinganida, bunday chalkashliklar paydo bo'lmas edi.

Shuning uchun buxgalterlik hisobining qay darajada tashkil etilganligi va yuritilayotganligini, buxgalterlarning malakasi va intizomini, dastlabki hujjatlarga ishlov berilish sifati va korxonalar moliya-xo'jalik faoliyati hamda uning natijalarini aks ettiruvchi buxgalterlik yozuvlarining to'g'riligini aniqlamasdan, yuqorida qayd etilgan asosiy vazifani hal etish mumkin emas.

Operatsion audit bilan moliyaviy hisobot auditi o'rtasida uchta asosiy farq mavjud. Buni quyidagi 14.1-rasmda ko'rish mumkin:



14.1-rasm. Operatsion audit bilan moliyaviy hisobot auditi o'rtasidagi farqlar.

Auditorlik tekshiruvlari ishlab chiqarishni rejalashtirish va tashkil etish, korxonadagi tartib, mehnat va texnologik intizomni, tovar-moddiy zahiralarning omborlar va boshqa saqlash joylaridagi hisobi, mulklarning saqlanishi, hisob-kitoblar holati va korxonada moliya-xo'jalik faoliyati hamda uning natijalariga sezilarli ta'sir ko'rsatadigan boshqa ko'plab holatlarni qamrab oladi. Shuning uchun auditorlik hisobotida korxonada moliya-xo'jalik faoliyati va uning natijalariga bevosita ta'sir ko'rsatadigan, hamda hisob ma'lumotlari va hisobot ko'rsatkichlari ishonchliligini pasaytirishiga olib keladigan, mehnatni va ishlab chiqarishni tashkil etishdagi katta kamchiliklarni bartaraf etishga qaratilgan tavsiyalar berilishi lozim.

Agar audit oldiga xo'jalik tizimiga yuqori samaradorlik va mehnat unumdorligi darajasiga chiqish uchun yordam berish maqsad qilib qo'yilgan bo'lsa, ichki xo'jalik auditorlarining kuchi bilan ichki xo'jalik nazorati usullarining samaradorligini testdan o'tkazish operatsion auditning elementini tashkil qiladi. Masalan, xodimlarning kvalifikatsiya darajasini tekshirish - bu ham operatsion audit, agar masala faqat kompaniya o'z mahsulotini samarali va unumli ishlab chiqarayotgan yoki yo'qligini aniqlashga qaratilgan bo'lsa.

Quyida ko'rib o'tiladigan farqlardan tashqari, yana shuni aytish kerakki, moliyaviy hisobot auditi o'tgan davrni hisobga olib ish yuritsa, operatsion audit xo'jalik faoliyatining kelajagiga taalluqli bo'ladi. Masalan, operatsion audit tufayli xom-ashyolarni sotib olishda xarajatlarni kamaytirish uchun, biron-bir mahsulot minimal narxda xarid qilinayotganligi yoki yo'qligini baholash mumkin.

Ichki xo'jalik nazoratni baholashda moliyaviy hisobot auditi bilan operatsion audit

o'rtasida ikkita muhim farq mavjud:

1. Ularning ish ko'lamidagi farqi.

Moliyaviy hisobot auditida ichki xo'jalik nazorat tizimini baholashdan asosiy maqsad - bu tekshiruv masshtablarini aniqlashdir. Operatsion audit uchun esa bu maqsad shu nazorat tizimining unumdorligi va samaradorligini baholashdan hamda ma'muriyat uchun tavsiyanomalar berishdan iborat.

Ichki xo'jalik nazoratini baholash moliyaviy hisobot auditida moliyaviy hisobotning aniqligiga ta'sir etuvchi savollarga javoblar bilan chegaralangan bo'lsa, operatsion auditda nazoratning har qanday turi samaradorlik va unumdorlikka ta'sir etishi ko'rib chiqiladi. Masalan, operatsion auditda mahsulotlarning reklama kataloglaridan foydalanish oqibatidagi haqiqiy unumni aniqlash uchun marketing bo'limlari foydalanadigan hisob siyosati va muolajalarini o'rganib chiqish mumkin.

Unumdorlik va samaradorlik nuqtai nazaridan ichki xo'jalik nazoratiga baho beruvchi operatsion auditning uchta asosiy kategoriyalari mavjuddir.

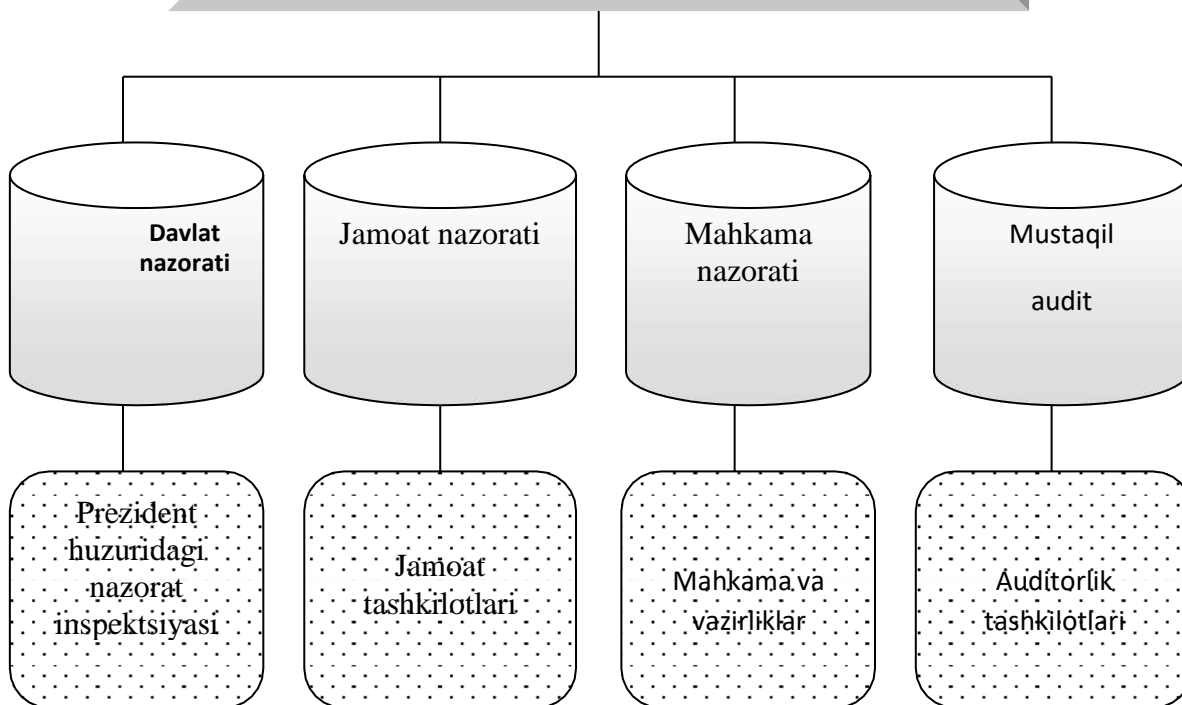
Funktsional audit – faoliyat turlarini vazifalar bo'yicha tasniflash mumkin. Masalan, ishlab chiqarish funktsiyasi va etkazib berish funktsiyasi bor. Funktsiyalarni tasnif qilishning ko'plab usullari mavjud, masalan buxgalteriya hisobining funktsiyalari. Biroq, pul mablag'larini qabul qilish va xarajat qilish, hisob-kitoblarni amalga oshirish funktsiyalari ham mavjud.

Funktsional audit, o'z nomidan kelib chiqib, xo'jalik tizimining bir yoki bir qancha funktsiyalari uchun tegishli bo'ladi. Masalan, uning yordamida biron-bir bo'lim yoki umuman kompaniya bo'yicha pul hisobotlari funktsiyasini tekshirish mumkin.

Funktsional auditning e'tiborli tomoni shundaki, u auditorlarning ixtisoslashishiga imkon beradi. Ba'zi ichki xo'jalik auditorlari ishlab chiqarish texnologiyasi kabi sohalarda yuqori darajali bilimga erishishlari bilan, ular o'zlarining vaqtlaridan shu sohaning auditi uchun samarali foydalanishlari mumkin. Funktsional auditning kamchiligi shundan iboratki, bunda funktsiyalar o'rtasidagi bog'liqlikni baholash imkoni yo'q. Zero, o'sha ishlab chiqarish texnologiyasi tayyor mahsulot ishlab chiqarish funktsiyasi va xo'jalik tizimining boshqa funktsiyalari bilano'zaro uzviy bog'liq.

Tashkiliy audit. Odatda, xo'jalik tizimining operatsion auditida uning belgilangan bir tarmog'i yoki tashkiliy bo'limi: bo'lim, tarmoq yoki qaram kompaniya o'rganiladi. Tashkiliy auditda asosiy e'tibor funktsiyalarning o'zaro qanchalik mahsuldor va samarali ekanligini aniqlashga qaratiladi. Auditning bu turi uchun faoliyatning tashkiliy rejasi va muvofiqlashtirish usuli juda muhimdir.

Shundan kelib chiqib biz quyidagi 14.3-rasmda O'zbekiston sharoitida nazorat tizimini ko'rsatishga harakat qilamiz.



14.3-rasm. Moliyaviy nazorat tizimi.

Maxsus audit. Operatsion auditning maxsus vazifasi ma'muriyat ehtiyoji bilan aniqlanadi. Bunday audit nihoyatda turli-tumandir. Misol qilib, ma'lumotni elektron qayta ishlash tizimining samarasizlik sabablarini aniqlashni, biron-bir bo'limda jinoyat yuz berishi mumkinligini o'rganishni ishlab chiqarilayotgan mahsulotning tannarxini pasaytirish bo'yicha tavsiyanomalar taklif qilishni ko'rsatish mumkin.

Ma'lumki, bizning korxonalar faoliyatida bu funktsiyalarning asosiy qismi iqtisodiy bo'limlarga yuklatilgan edi. Bozor iqtisodi sharoitiga o'tish bilan O'zbekistonda bu sohada ham ancha o'zgarishlar yuz berdi. Bunga muvofiq yuqori davlat nazorat organi sifatida O'zbekiston Respublikasi Prezidenti huzurida Nazorat inspeksiyasi tashkil etildi. Bu organ ob'ektlari bo'lib, Vazirlar Mahkamasi huzuridagi ma'muriy va moliyaviy nazorat bo'yicha komissiya va qo'mitalar hamda nazorat organlari faoliyatini muvofiqlashtiruvchi Respublika Kengashi a'zolari hisoblanadi.

Auditorlik faoliyati sohasida olib borilgan ishlarga qaramay, nazoratning auditorlik tashkiloti bo'yicha o'rganishni talab qiladigan ko'proq masalalar borki, bular fikrimizcha, operatsion auditni tashkil qilishning xususiyatlari; operatsion audit uslubiyotini ishlab chiqish va ishchi hujjatlaridan foydalanishdir.

14.2. Operatsion audit natijalarini umumlashtirishning ahamiyati va zarurligi

Huquqiy bozor iqtisodiyotini (ehtimolki hatto hisob auditorlik huquqining alohida tarmog'ini barpo etib) qaror toptirish va rivojlantirish, tadbirkorlarning turli shakllarini rivojlantirish, barqaror iqtisodiy va fuqarolarning ijtimoiy himoyalaniishini ta'minlash, chinakam oshkorlikning mavjudligi. Bunda bozor iqtisodiyotining o'zini-o'zi tartibga soluvchi vositalari (shu jumladan audit ham) amalda samarali tadbirkorlikni, aholining ijtimoiy muhofazasini ta'minlaydi, davlatimizni saqlab qolish yo'lida mehnat qilishga imkon beradi, deb hisoblashmoqda.

Operatsion auditda auditor xo'jalik tizimining kuzatuvchi sifatida axborot xatarini kamaytirishi zarur. Bu vazifani bajarish tekshirish natijalariga va auditorning professional mulohaza yuritish qobiliyatiga asoslangan. Bu vazifani bajarish tekshirilayotgan iqtisodiy sub'ektlarning faoliyati (shu jumladan buxgalteriya hisobi va yillik buxgalteriya hisoboti) muayyan mezonlarga muvofiqligi yoki muvofiq emasligi haqida auditor o'z fikrini bildirishi bilan nihoyasiga etadi. Bu 4-rasmda tasvirlangan.

Bu vazifani bajarish uchun auditorndan keng professional va hatto intellektual dunyoqarash, yuksak axloqiy fazilat va nazorat ishining ma'lum ko'nikmalari talab qilinadi. Kengaytirilgan dasturda amalga oshiriladigan audit juda murakkabligi sababli odatda nazorat-taftish tadbirlarini mutaxassislar guruhi bajaradi, mutaxassislarning har biri biror kasb sohasida chuqur bilimli bo'ladi.

Masalan, savdoda auditorlar guruhida buxgalterlar, tovarshunoslar, iqtisodchilar, iqtisodiy axborotni ishlashning avtomatlashtirilgan tizimi mavjud bo'lsa, ma'lumotlarni informatsion texnologiya mutaxassislari kiritadi. Operatsion auditni tashkil etishning bunday shakli nazorat samaradorligi va sifatini oshiradi, uni o'tkazish muddatini kamaytiradi, demak ko'rsatiladigan xizmatga ketadigan xarajatini kamaytiradi.

Bunda aniq bir iqtisodiy sub'ektda auditni amalga oshirishga yuboriladigan mutaxassislarning aniq bir guruhi dalolat berish vazifasini uddalay olishi muhimdir. Bunday guruh a'zolari o'z bilimlari bilan bir-birlarini to'ldirib, bu sub'ektning qaysi tarmoqqa qarashligi va qaysi idoraga bo'ysunishidan, shuningdek mijozda hisob ishlari avtomatlashtirilgani darajasidan qat'iy nazar, talab qilinayotgan xizmatni bajarishga qodir bo'lishi lozim.

Operatsion audit korxonada faoliyatining moliyaviy jihatlarini tahlil qilish, shuningdek, uni moliyaviy jihatdan sog'lomlashtirishga doir vazifalar bilan qo'shilib ketadi. Auditorlarning barcha (deyarli barcha) xizmatlari pul evaziga bajariladi, lekin bu mijoz korxonalariga ham, ularning buxgalteriya hisobotidan foydalanuvchi «Uchinchi shaxslar» deb ataluvchilarga ham foydalidir.

Keyinchalik O'zbekistonda ham bozor munosabatlari rivojlangan sari yuqorida aytilgan va shunga o'xshash tafovutlar kengayishi mumkin. Shu sababli auditning tashkiliy-yuridik va iqtisodiy asoslarini ishlab chiqish va ularni auditorlik xulosalaridan foydalanuvchilarning kutishlaridagi ob'ektiv tafovutlarni hisobga olib takomillashtirish lozim.

Auditor vazifasini anglashda tafovut faqat auditor va mijozlar o'rtasida bo'lib qolmaydi. Bir qancha hollarda (ayniqsa sudda va suddan tashqari hal qilishda) bizdan ko'ra ko'proq g'arb uchun harakterli bo'lgan bu tafovutlar uchinchi shaxslarning manfaatlariga daxldor bo'ladi, shuningdek keng jamoatchilik diqqatini jalb qiladi.

Auditorlar dalolat berish vazifasini bajarar ekanlar buxgalteriya hisobotining to'g'riligi va ob'ektivligi to'g'risida fikr bildirish imkonini beradigan etarli darajada ishonchli dalillarni o'z vaqtida to'plashni o'zlarining vazifasi deb biladilar. Demak, auditorlar ko'pgina holatlarni (masalan, tekshirilayotgan xo'jalik tizimi xodimlari va ma'muriyatining suiste'mollarini) o'zlarining vazifalaridan, shuningdek olingan topshiriq mohiyatidan kelib chiqmaydigan qo'shimcha deb hisoblashlari kerak vako'p auditorlar shunday deb hisoblamoqdalar.

Ochig'ini aytganda tugallangan buxgalteriya hisobotining oddiy auditida, agar xodimlar va ma'muriyatning suiste'moli ko'p bo'lib, buxgalteriya hisobotini umuman muvofiq deb hisoblash mumkin bo'lmasa, auditorlar bu ishni bajarishlari lozim. Lekin boshqa barcha hollarda ular xatolarni va suiste'mollarni aniqlashni maqsadqilib qo'yib alohida auditorlik testlarini ishlab chiqmaydilar va bunga majbur ham emaslar (bu taftishchining ishi).

Biroq buxgalteriya hisobotini tuzuvchilar, undan foydalanuvchilar audit (umumiy audit, banklar, fondlar, sug'urta kompaniyalari auditori) davomida xizmat qanday bo'lishi lozimligiga biroz boshqacha qaraydilar. Masalan, auditorlar mahorat va ko'p gonorar olishga da'vo qiladilar, buxgalteriya hisobotini tuzuvchilar va undan foydalanuvchilar har qanday hollarda ham tekshiruvchilardan ulkan, muhim suiste'mollarnigina emas, mayda suiste'mollarni, hisobotdan barcha buzilishlarni ochib tashlashga samaradorlikni kutishlari mumkin. Biroq, tajribali auditor, ayniqsa endi ishlay boshlagan auditor bu sohalarda hamisha samarali ishlay olmasligini ko'rsatmoqda.

Tekshiriladigan xo'jalik tizimining ma'muriyati auditorlar oldiga ehtimol tutilgan suiste'mollik faktlarini va ularning oqibatlarini aniqlash vazifasini qo'ysa - bu boshqa gap. Masalan, avtomobillarga texnik xizmat ko'rsatuvchi yirik bazaning ma'muriyati o'z hududida joylashgan ikkita nomustaqil transport do'konida chakana savdo to'g'ri yuritilayotganini tekshirishni iltimos qildi. (Bu auditorlarning mijoz bilan kelishilgan tadbirlari bo'yicha xizmati deyiladi). Bunday topshiriqni bajarish uchun, shubhasiz tekshiruvchilar alohida auditorlik testlari va tadbirlarini ishlab chiqishlari nazoratning tovar va kassani to'satdan inventarizatsiya qilish, miqdor hisobini tiklash, shubha tug'dirgan alohida hujjatlar bo'yicha qayta tekshirish o'tkazish kabi alohida usullardan foydalanishlari lozim.

O'zbekiston Respublikasining yangi tahrirdagi "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qonuni mamlakatimizda auditorlik faoliyatini asosiy shartlarini belgilab berdi. Bu faoliyatni yuridik shaxs sifatida auditorlik tashkilotlari amalga oshiradi. Buning ustiga xodimlar tarkibiga ma'lum talablar ham qo'yildi, shunga muvofiq ravishda auditorlik tekshirishlarini o'tkazishga cheklashlar ham joriy etildi. Hozir amal qilayotgan cheklashlar bo'yicha hamma narsa auditning halqarostandartlariga mos kelmaydi.

Bu xujjatlar auditor (auditorlik tashkiloti) faoliyatining faqat asosiy (tabiiyki hammasini emas) shartlarini belgilab berdi. Vazirlar Mahkamasining «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarning ahamiyatini oshirish to'g'risida»gi qarori bilan kiritildi. 1992 yilda qabul qilingan «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunda va boshqa me'yoriy xujjatlarda auditorlar va auditorlik tashkilotlarining nizom kapitalidagi ulushi 51% dan kam bo'lmasligi kabi cheklash yo'q edi.

Bizning bu holatga izohlarimiz auditorlik vazifalarini bajara oladigan o'z yuqori

malakali mutaxassislarimizning haqiqiy mulkiy ahvolidan kelib chiqadi. Ular juda qaltis vaziyatga tushib qolishdi («Katta to'rtlik» firmalari esa bunday shartga bog'liq bo'lmaganlari sababli kichik tuzilmalarni tashkil qilib qo'ya qoldi).

Chunonchi, auditorlarimiz, avvalo, attestatsiya imtihonida ishtirok etish uchun katta miqdorda pul to'lashga rozi bo'lishlari kerak (yuz bergan sharoitda bundan tashqari ular o'quv uslubiy markazlardagi tegishli kurslarda «O'qish»da qatnashish uchun ancha ko'proq pul to'lashlariga to'g'ri keladi). Auditorlik tashkilotni ustav kapitalini shakllantirish uchun eng kam ish haqining 1200 baravari miqdorida pul qo'yishlari lozim. Shundan keyin ular o'zlari tashkil etadigan auditorlik tashkilotlarining nizom kapitalini kamida 51 foizi miqdorida badal to'lashlari lozim bo'ladi.

Bularning hammasi yig'ilib, katta miqdorni tashkil etadiki, o'z auditorlarimizagar homiylarga murojaat qilmasalar, buncha pulni topishlari amri mahol. Chunki hozirgi paytda vujudga kelgan vaziyatda hisob va tahlil sohasidagi o'z mutaxassislarimiz xorijdagi o'z kasbdoshlariga nisbatan davlatga ancha ko'p pul to'lashga majbur bo'ladilar. Ahvol shunday ekan hukumatning bu ishlarining hammasi «Auditorlik tashkilotlari auditorlik faoliyatini amalga oshirish chog'ida ularning mustaqilligi qo'shimcha kafolatlanishini ta'minlash maqsadida» qilingani haqidagi gaplari to'g'riligiga ishonish qiyin. Xomiy qidirishga majbur bo'lgan odamda qanday mustaqillik, qanday qo'shimcha kafolat bo'lsin?

Bu muammoning bir tomoni xolos. Sanab o'tilgan barcha shartlar diqqat bilan tahlil qilinsa, yana bir muhim jihatni aniqlash mumkin. Axir bunday sharoitda

«To'rtlik» uchun hali mustahkam oyoqqa turmagan O'zbekiston auditorlik tashkilotlarini, ayniqsa yakka tartibda ishlaydigan eng qimmatli, yuqori malakali auditorlarimizni engib chiqish mumkin (ko'p mamlakatlarda xuddi shunday bo'lgan). Bu muammoni hal etishda albatta mustaqillik tamoyili muhim rol o'ynaydi.

Mustaqillik - auditorlik kasbining asosiy kontseptsiyasidir. Aslini olganda bu professional fikrni bildirishga., ya'ni o'zining halolligi, vijdoni sofligi va kasbiga oid burchini bajarishga xolisona yondashish asosida auditorning dalolat berishi vazifasini bajarishiga imkon beradigan turmush tarzidir. Quyidagilar hamma tomonidan e'tirof etilgan:

a) mutlaq mustaqillik amalda bo'lmaydigan orzu, lekin shunday mustaqillikka erishishga intilmay o'tkazilgan tekshirish umuman o'z mohiyatini yo'qotadi;

b) tekshiruvchilarning bilim darajasi kengaygan sari tekshirishning samarasi ortadi va mustaqillik darajasi kamaygan sari pasayadi;

v) deyarli hamisha tekshiruvchilar mustaqilligini pasaytiruvchi omillar vujudga kelishi mumkin;

g) kasbiga doir faoliyat bilan shug'ullanayotgan auditorlarning mustaqillikka erishishga intilishi, ular duch keladigan salbiy omillarni ishonchli bartaraf etishlari uchun asos bo'lib xizmat qilishi lozim.

Auditorlar mustaqilligini muhim ahamiyatga molikligi sababli kasbimizning ko'plab vakillari uni yangi tahrirdagi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunga qo'shimcha kiritish lozimligini taklif qilmoqdalar. Bu mualliflar O'zbekiston uchun yangi bo'lgan bu tamoyilni esga olgan bo'lsalar ham uni talqin etishda darhol ikki xil ma'no chiqishiga yo'l qo'yidilar: «Mustaqillik» degan aniq tushunchaning qonunida yo'qligi auditorlik qonunda «mustaqil tekshirish» degan ta'rifida chalkashlikka olib kelishi mumkin.

Jahon tajribasida bir qancha omillar va vaziyatlar ta'siri natijasida auditor mustaqilligi darajalari kamayib bormoqda. Ularni hammasini sanab o'tish qiyin, shunga qaramay ularning orasidan quyidagilarni ajratib ko'rsatish mumkin:

a) auditor iqtisodiy sub'ekt aktsiyalariga (obligatsiyalariga) vaqtincha bo'lsada egalik qilishi, ularni birjalar, birjadan tashqari savdoda sotib olish va qayta sotishi;

b) iqtisodiy sub'ekt ma'muriyati vakillaridan biri bilan birgalikda boshqa firmalarni ta'sis etishi, uning xodimi bo'lishi yoki ma'muriyat xodimlarini o'zi yollagan bo'lishi;

v) shunga o'xshash raqobatchi guruhlarining yoki iqtisodiy sub'ektiga qarashli guruh xodimi bo'lishi;

g) o'zi bajargan auditorlik xizmatlari uchun o'z auditorlik tashkilotlaridan emas, bevosita iqtisodiy sub'ektdan haq (moliyaviy yordam, qarz va shu kabilar) olgani;

d) iqtisodiy sub'ekt ma'muriyati vakillariga yaqin qarindoshliligi;

e) ko'p yillar ushbu iqtisodiy sub'ektni tekshirishda surunkasiga qatnashganligiva boshqalar.

Amalda auditor mustaqilligi maqsad bo'lishi, auditorlar ham ularning mijozlaridam, umuman jamiyat ham shu maqsadga intilishi kerak. Bunday maqsadga ma'lum darajada erisha bo'ladi. Masalan, auditor xizmati uchun ko'p xollarda uni yollagan mijoz shaxsini o'zi haq to'lashiga qaramay auditor bu ishni bajarish uchun etarli darajada mustaqil bo'lishi mumkin va lozim. Bundan tashqari auditorga tekshirilayotgan xo'jalik tizimi tomonidan haq to'lanishi agar bu tizim ma'muriyati jinoiy ishlarga botib qolmagan bo'lsa taklif etilgan mutaxassisga alohida ishonch bildiradi, hatto o'z xo'jaligi juda shubhali, xatarli zonalarni mufassal, chuqur tadqiq etish tashabbuskori bo'lishi ham ehtimoldan holi emas. Boshqacha aytganda auditorning mustaqilligi (xizmati uchun mijozdan haq oladigan notarius yoki vrachning mustaqilligi kabi) umuman fuqarolik jamiyati intilishi lozim bo'lgan maqsaddir, bu yaqinlashish ma'lum darajada mumkin va juda zarur bo'lgan maqsaddir.

Shu tariqa mamlakatimiz auditni rivojlanishiga to'sqinlik qilayotgan vaziyatlar orasida quyidagilarni alohida ajratish muhimdir:

Audit qonun bilan mustahkamlangan bo'lsada, lekin «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi milliy standartlarni ishlab chiqish va amaliyotga tadbiq qilishoqsamoqda.

Uzoq vaqtgacha audit xizmatiga haqiqiy talab ma'lum emas edi. 1989 yildan boshlab faqat qo'shma korxonalar uchun, 1990 yildan boshlab esa tijorat banklari uchun majburiy auditorlik tekshirishlari tayinlashdi. 90-yillar o'rtalariga qadar ko'p iqtisodiy sub'ektlar o'z hisobotini e'lon qilish va auditorlik tekshiruvini o'tkazishi shartemas edi.

Auditorlik xizmatiga talab bir necha barobar o'sadi va tez orada mavjud auditorlik tashkilotlari (ularning 90 foiz moliyaviy qiyinchilikni boshidan kechirmoqda) etarli bo'lmay qoladi. Auditor malaka sertifikatiga ega bo'lgan va auditorlik tashkilotlar auditor sifatida tadbirkorlikni boshlash uchun dastlabki sarmoyaga ega emas. Talab va taklif o'rtasidagi tafovut auditorlik xizmatlarining qiymati o'sishiga olib kelishi mumkin. Katta soliq va byudjetdan tashqari to'lovlar ostida qolgan.

Davlat auditorlik tashkilotlarga tegishli madad bermayapti (shu jumladan, foyda keltirmaydigan, lekin davlat uchun zarur bo'lgan, qudratli moliyaviy bazasi bo'lmagan korxonalarga imtiyozli auditorlik xizmati ko'rsatish tarzida), ularning mikroiqtisodiyot darajasida kichik iqtisodiy sub'ektlar bilan ishlashga mahkum etilgan. Ularning ishi

sifati g'arb firmalariga qaraganda ancha yuqori, ammo halqaro tajribada g'arb firmalarini afzal biladilar va u bilan 40-50 baravar qimmatroq bahoda shartnoma tuzadilar.

O'z mijozlari orqali g'arb dunyosining va «Uchinchi mamlakatlar»ning butun xo'jalik mablag'larini haqiqatda nazorat qilayotgan xorijiy auditorlik tashkilotlari va banklari O'zbekiston iqtisodiyotini mikrodarajasida ishlashga va investitsiyalarni faqat o'zlari uchun foydali tarmoqlarga sarflashga oshkora imkoniyat olmoqdalar, jahon iqtisodiyotini tegishli tuzilmalarini shakllantirib, O'zbekistonda ham hozir shunday ish tutmoqdalar.

Sanab o'tilgan muammolar hamjamiyatdagi joriy o'zgarishlarga, O'zbekiston auditorlik bozorining rivojlanish ehtiyojlariga mos kelmaydi, shuningdek mamlakatning to'la qonli auditini qaror toptirish va rivojlantirish vazifasi iqtisodiyotni barqarorlashtirishning eng asosiylaridan bo'lmasada, muhim vazifalardan biriga aylangan vaziyatga mos kelmaydi.

14.3. Operatsion audit ishlarini tashkil etish tartibi va o'tkazish ketma-ketligi

Auditni amaliy tashkil qilish masalalari va uslublarining zaifligini hisobga olib, o'z ishimizda auditning uslubiy asoslarini takomillashtirish borasida, jumladan operatsion audit uslubiy asoslarini ishlab chiqishga harakat qildik.

Buning uchun quyidagi muammolar hal qilinishi lozim, deb hisoblaymiz:

- operatsion auditni kimlar amalga oshiradi;
- operatsion auditda mustaqillik va ma'suliyat darajasi;
- baholash mezonlari;
- operatsion audit qirralari.

Operatsion audit asosan quyidagi ikki guruh mutaxassislaridan biri tomonidan amalga oshiriladi:

- 1) ichki audit xizmati;
- 2) auditorlik tashkilotlari.

Ichki audit xizmati operatsion audit ishida alohida o'rin tutishadi, chunki ba'zilar uchun «ichki xo'jalik audit» va «operatsion audit» terminlari bir-birini o'zaro almashtiruvchidir. Lekin, har qanday operatsion auditni ichki xo'jalik auditorlari o'tkazishadi va ichki xo'jalik auditorlari faqat operatsion auditni bajarishadi, degan xulosaga kelish noto'g'ri bo'ladi. Ichki xo'jalik audit bilan shug'ullanuvchi ko'pgina bo'limlar ham operatsion audit bo'yicha, ham moliyaviy hisobot audit bo'yicha ish bajarishadi. Operatsion auditni bajaruvchi auditorlarning ustunligi shundaki, ular o'zlarining vaqtlarini asosan audit qilayotgan kompaniya uchun sarflaydilar. Shu bilan birga kompaniya va uning faoliyati xususida chuqur bilimga erishadilar, bu esa samarali operatsion audit uchun juda muhimdir.

O'z faoliyatining samaraliligini maksimallashtirish uchun ichki xo'jalik audit bo'limi kompaniyaning prezidenti yoki direktorlar kengashiga xulosa taqdim qilishi lozim. Bundan tashqari ichki xo'jalik auditorlari direktorlar kengashining auditorlik qo'mitasidan ketayotgan va kelayotgan ma'lumotlaridan foydalanish imkoniga ega bo'lishlari kerak. Tashkiliy tizim ichki xo'jalik auditorlarining mustaqil bo'lib qolishlariga yordam beradi. Masalan, agar ichki xo'jalik auditorlari bosh hisobchi oldida

hisob beradigan bo'lsa, u holda ularning mustaqil baho berishi va hatto bosh buxgalter bajarayotgan muomalalarning samarasiga taalluqli ma'muriyat uchun tavsiyanomalarni berish qiyinlashadi.

Ichki xo'jalik auditori sohasida faoliyat yurituvchi tashkilot - ichki xo'jalik auditorlari instituti amaliyotchilarni boshqaruv materiallari bilan ta'minlash maqsadida 1978 yilda «Ichki xo'jalik auditining amaliy andozalari»ni nashr qildi. Ichki xo'jalik auditorlarining bajarishi lozim bo'lgan ishlar miqdoriga taalluqli bo'lim

- bu andozaning muhim qismini tashkil etdi. Bu miqdorni quyidagicha izohlash mumkin:

- ichki xo'jalik auditorlari moliyaviy va amaliy axborot hamda vositalarning haqiqiyli va to'liqligi haqida qisqacha ma'lumot berishlari kerak;

- ichki xo'jalik auditorlari ichki xo'jalik nazorat tizimini ko'rib chiqib, uning siyosat, reja, muolajalar, qonun va ko'rsatmalar bilan mosligini aniqlashlari lozim;

- ichki xo'jalik auditorlari resurslardan foydalanishning iqtisodi va unumdorligini baholashlari kerak;

- ichki xo'jalik auditorlari rejalarning bajarilishi ko'zda tutilgandek amalga oshirilayotganligini tasdiqlash uchun muomalalar va dasturlarni ko'zdan kechirib, tekshirishlari lozim.

Auditorlik tashkilotlari. Auditorlik tashkilotlari moliyaviy hisobot auditini bajarayotganda amaliy faoliyatning kamchiliklarini aniqlash va mijozga foyda keltirishi mumkin bo'lgan tavsiyanomalar berish auditning alohida bo'laklari hisoblanadi. Audit davomida tashqi auditorning mijoz faoliyatiga asos bo'ladigan bilimlari, unga amaliy faoliyat bo'yicha tavsiyanomalarni shakllantirish uchun muhim ma'lumotlarni to'plashga yordam beradi. Masalan, auditor mijozning tovarlar zaxirasi aylanishi joriy yilda sekinlashganini aniqladi. Auditor buning sababini ham aniqlashi mumkin. Bu jarayonda auditor amaliy sabablarni ko'rsatishi mumkin, masalan, tovarlar zaxirasini to'ldirish bo'yicha siyosatning samarasizligi; xuddi shu sababga auditor rahbariyatning e'tiborini qaratishi mumkin.

Mijoz ko'pincha o'z faoliyatining bir yoki bir necha maxsus tarmoqlarining operatsion auditini o'tkazish uchun auditorlik tashkiloti bilan shartnoma tuzadi. Odatda, bunday shartnoma kompaniya o'z shtatida ichki xo'jalik auditorlariga ega bo'lmasa yoki ichki xo'jalik auditori mutaxassislari u yoki bu tarmoq auditori tajribasiga ega bo'lmasa tuziladi. Bunday maslahatlar berishni ma'muriyat ichki xo'jalik auditorlariga emas, balki mustaqil auditorlik tashkilotlariga buyurtma beradi. Masalan, kompaniya auditorlik tashkilotiga o'z kompyuter tizimining unumdorligi va samaradorligini baholashni buyurtma berishi mumkin.

Operatsion auditni bajarishda ikki muhim sifat - bu mustaqillik va mas'uliyat darajasidir.

Auditor xulosani kimga taqdim qilishi haqidagi masala tekshirish va tavsiyanomalar hech bir og'ishsiz amalga oshirilayotganligini kafolatlash uchun juda muhimdir. Auditorlik tashkilotlarida odatda mustaqillikni ta'minlash u darajada qiyinemas, chunki unda ishlovchi xolis buxgalterlar audit o'tkazilayotgan kompaniyaning xodimlari hisoblanmaydilar.

Operatsion auditorlarning javobgarlik jihatlari ham ularning mustaqilligiga ta'sir qilishi mumkin. Auditor agar samarasiz va unumsiz muomalalar aniqlangan bo'lsa,

kompaniyaning amaliy funksiyalari uchun javobgar emas. Masalan, agar auditorlar ma'lumotlarini elektron qayta ishlash tizimining ishlab chiqarilishi uchun javobgar hamda audit davomida undagi kamchiliklarni aniqlab tuzatish kiritsalar, u holda ularning mustaqillik darajasi pasaygan bo'lardi.

Auditor muomalaga o'zgartirish kiritishni maslahat berishi mumkin, lekin mas'ul xodim bunday tavsiyanomani qabul qilish yoki rad etish huquqiga ega bo'lishi kerak. Agar auditorlar o'zlari bergan maslahatlarning amalga oshirilishini talab qilish huquqiga ega bo'lganlarida, ular bajarilgan ishlar uchun keyingi auditda javobgar bo'lib qoladilar. Shunday qilib, mustaqillik chegaralanib qolgan bo'lardi.

Yuqoridagilardan kelib chiqib, shunday xulosaga kelish mumkin, ya'ni mustaqillikni ta'minlovchi maxsus talablar quyidagilardir:

1) Auditorlar o'z auditorlik faoliyatlarida mustaqil bo'lishlari zarur. Bu talab auditorlar o'z ishlarini erkin va ob'ektiv bajarishlari bilan ta'minlanadi. Mustaqillik auditorlarga turli ta'sirlardan erkin va ob'ektiv bo'lgan fikrlarni berib, xulosa taqdim qilish imkonini beradi. Bu esa audit uchun juda muhimdir. Bunga ob'ektivlik va tashkiliy mavqe tufayli erishiladi.

2) Tashkiliy mavqe audit davomida aniqlangan kamchiliklar asosida samarali harakatlar hamda tavsiyanomalar berish, chuqur tekshirishni, sohaning keng auditini ta'minlash uchun etarli bo'lishi lozim.

3) Ob'ektivlik. Ob'ektivlik ichki xo'jalik auditorlaridan o'z vazifalarini mustaqil, yuqori malakada haqqoniy bajarishlarini talab qiladi.

Amaliy qiyinchiliklarni aniqlash va kerakli tavsiyanomalar kiritish uchun auditorlarga chuqur bilimlilik darajasi juda muhimdir. Bu - operatsion audit keng qamrovli amaliy muammolar bilan bog'liq bo'lgan asosiy muammodir. Chunki ishlab chiqarishda biror jarayonning unumdorligi yoki bo'lmasa reklama dasturlarining samaraliligini baholay oladigan malakali ichki xo'jalik auditorlarini topish qanchalik oson emasligini tasavvur qilish qiyin emas. Shuning uchun, ichki xo'jalik auditorlari shtatiga ishlab chiqarish bilan tanish bo'lgan yoki marketing bo'yicha etarli tayyorgarlikka ega bo'lgan xodim kirishi lozim.

Operatsion audit jarayonida duch kelinadigan asosiy qiyinchilik - bu unumdorlik va samaradorlikni baholash uchun maxsus mezonlarni tanlashdir.

Operatsion audit uchun mezonlarni aniqlash usullaridan biri - bu korxonada faoliyatining u yoki bu tarmog'i uchun erishilgan samaradorlik va unumdorlik darajasini oshirish mumkinligini aniqlash imkonini beruvchi tasdiqdir.

Maxsus mezonlarni ishlab chiqish uchun foydalaniladigan manbalardan quyidagilarni ko'rsatish mumkin:

- Mezonlarning sodda majmuasi o'tgan davrning haqiqiy natijalariga asoslanadi. Bu mezonlar asosidagi fikr faoliyatning u yoki bu turi taqqoslanganda

«yaxshi» yoki «yomon»lashganligini aniqlashdan iborat bo'ladi. Bu mezonlarning e'tiborli tomoni shundaki, ularni aniqlash oson, biroq, ular audit qilinayotgan xo'jalik tizimi yaxshi yoki yomon faoliyat olib borayotganligi haqidagi chuqur tushunchani berish imkoniga ega emas.

- Taqqoslama unumdorlik. Birlashma doirasida yoki undan tashqarida ko'plab o'xshash xo'jalik tizimlari mavjudligi sababli audit qilinayotgan ob'ektlar o'z tabiatiga ko'ra yagona emasdir. Bunday hollarda taqqoslanuvchi xo'jalik sub'ektlarining

unumdorligi haqidagi ma'lumotlar mezonlari ishlab chiqish uchun manba bo'lib xizmat qiladi.

- Operatsion audit shartnomalarining ko'plab turlari uchun injenerlik andozalariga asoslangan mezonlarni ishlab chiqish mumkin va maqsadga muvofiqdir. Masalan, mahsulot ishlab chiqarish me'yorini aniqlash uchun yarimfabrikatlar harakat marshrutini va vaqtini o'rganib chiqish. Bunday mezonlarni ishlab chiqishga ko'p vaqt va mablag' sarflanadi, chunki muhim ekspertiza talab qilinadi. Shunga qaramay, bu mezon ishlab chiqarishning muhim muammosini hal qilishda g'oyat samarali bo'lib, qilingan xarajatlarni qoplashi mumkin.

- Muhokama va kelishuv. Ba'zan ob'ektiv mezonlarni ishlab chiqish qiyin bo'ladi. Bunday hollarda ular muhokama va kelishuv yo'li bilan qabul qilinadi. Bu jarayonda esa audit qilinayotgan mijoz ma'muriyati, operatsion auditor hamda auditorlik xulosasi taqdim qilinishi kerak bo'lgan tashkilot yoki shaxslar ishtirok etadilar.

Operatsion audit qirralari. Operatsion auditning uch qirrasini mavjud: rejalashtirish; ma'lumotlar to'plash va baholash; xulosa yasash va uni taqdim qilish.

Rejalashtirish. Moliyaviy hisobot auditida bo'lgani kabi, operatsion auditor shartnoma sohasini aniqlab, mijozga ma'lum qilishi lozim.

Operatsion auditni rejalashtirish bilan moliyaviy hisobot auditini rejalashtirish o'rtasidagi asosiy farq - bu operatsion audit jarayonidagi tekshirishlarning xilma-xilligidir. Shuning uchun, operatsion auditning aniq maqsadlari to'g'risida biror echimga kelish juda qiyin. Bu maqsadlar berilgan shartnoma uchun ishlab chiqilgan mezonlar asosida aniqlanadi. Bu maqsadlar esa aniq sharoitlardan kelib chiqadi. Masalan, kassalar ustidan ichki xo'jalik nazorat tizimi samaraliligining operatsion audit maqsadlari rivojlanish va tadqiqot bo'limining mehnat unumdorligi audit maqsadlaridan tubdan farq qiladi.

Ma'lumotlar to'plash va baholash. Ichki xo'jalik nazorat tizimi va amaliy muolajalar operatsion auditning nozik qismini tashkil qilgani sababli, odatda mijozlar fikrini so'rash va kuzatish, hujjatlaridan foydalanish qabul qilingan. Operatsion audit uchun arifmetik aniqlik u darajada muhim emas, chunki aniqlik - operatsion auditning maqsadi emas.

Xulosa yasash va uni taqdim qilish. Operatsion audit bilan moliyaviy hisobot audit o'rtasidagi ikki asosiy farq operatsion audit bo'yicha xulosaga o'z ta'sirini o'tkazadi. Birinchidan, operatsion auditda xulosa, odatda, faqat ma'muriyatga taqdim qilinsa, uning nusxasi qaysi tashkilot uchun audit o'tkazilgan bo'lsa, o'shatashkilotga yuboriladi. Uchinchi tomonning, ya'ni foydalanuvchilarning yo'qligi operatsion audit xulosalarida standart sharhlar zaruriyatini chegaralaydi. Ikkinchidan, bu tipdagi auditda amaliy tekshirishlarning xilma-xilligi xulosaning shunday tuzilishini talab qiladiki, u o'z ichiga audit sohasi to'g'risidagi ma'lumotni, topilgan kamchiliklar va tavsiyanomalarni olishi kerak.

Yuqoridagilardan shunday xulosa chiqadiki, xulosa yozish ko'p vaqt talab qiladi, chunki u o'z ichida audit davomida aniqlangan haqiqat va tavsiyanomalarni ma'lum qilishi zarur.

14.4. Operatsion auditni o'tkazish tartibi

Operatsion audit o'tkazishni samarali, aniq tashkillashtirish va rejalashtirishda auditorning quyidagilarga e'tibor qaratishi maqsadga muvofiq hisoblanadi:

- Tekshiriladigan korxonalar (mijoz) faoliyatini o'rganish;
- Buxgalterlik hisobining tashkil etilishini o'rganish;
- Ichki nazorat tizimini o'rganish;
- Korxonani auditorlik tekshiruvidan o'tkazish ish dasturi va auditorlik xizmati

ko'rsatish haqida shartnoma hamda boshqa zarur hujjatlarni tuzish

Auditni rejalashtirish chog'ida auditorlik tashkiloti tomonidan qo'llaniladigan me'yorlar №3 «Auditni rejalashtirish» nomli auditorlik faoliyatining milliy standarti (AFMS) bilan belgilanadi. Standartga muvofiq auditni rejalashtirish quyidagi bosqichlarga bo'linadi:

- a) auditni dastlabki rejalashtirish;
- b) auditning umumiy rejasini tayyorlash va tuzish;
- v) audit dasturini tayyorlash va tuzish.

Ushbu standart har qanday korxonani auditorlik tekshiruvidan o'tkazishda ham audit rejasini, ham audit dasturini tuzishni talab etadi. Darhaqiqat, yirik xo'jalik yurituvchi sub'ektning hisobotlarini tasdiqlash uchun katta auditorlik guruhi tomonidan tekshiruv o'tkazilganida bunday ko'p bosqichli rejalashtirish zarur. Biroq, bizning fikrimizcha, unchalik katta bo'lmagan xo'jalik muomalalari kam sodir bo'ladigan, bir turdagi mahsulot ishlab chiqarish (ish, xizmat bajarish) bilan shugullanuvchi mikrofirmalarda audit o'tkazganida, bunday keng qamrovli reja tuzish maqsadga muvofiq emas.

Agar auditorlik tashkilotining ko'pchilik mijozlari kichik va o'rta biznes korxonalariga taaluqli bo'lsa, u holda unchalik katta bo'lmagan tuzatishlar kiritilganida ko'pchilik korxonalarni tekshirish uchun mos keladigan namunaviy audit rejasi ishlab chiqish va rejalashtirish chog'ida audit dasturini batafsil tuzishga maxsus e'tibor qaratish zarur. Bunday namunaviy rejalar bir nechta bo'lib, ular bir- birlaridan turli biznesga ega korxonalar uchun farq qilishlari mumkin. Masalan, savdo korxonalari, ishlab chiqarish va xizmat ko'rsatish korxonalari va xokazo. Shuningdek auditor qandaydir boshqa tamoyillar bo'yicha umumiy namunaviy rejalarham tuzishi mumkin. Agar umumiy audit rejasi sifatida namunaviy reja tanlansa, u holda rejalashtirish chog'ida asosiy e'tiborni audit dasturini tuzishga qaratish zarur. Rejalashtirish auditorlik guruhi rahbari tomonidan audit o'tkazishning umumiy tamoyillari kabi, xususiy tamoyillariga ham muvofiq amalga oshirilishi lozim. Ular:

- uyg'unlik (komplekslik);
- uzluksizlik,
- maqbullik.

Uyg'unlik tamoyili auditning dastlabki rejasini tuzishdan tortib, to umumiy rejasi va dasturini tuzgunga qadar bo'lgan barcha bosqichlarning o'zaro bog'liqligi va muvofiqligini ta'minlashni nazarda tutadi.

Rejalashtirishning uzluksizlik tamoyili tekshiruvda ishtirok etadigan auditorlarga kelishilgan topshiriklar belgilanishi va rejalashtirish bosqichlarining muddatlar hamda tarkibiy bo'linmalar bo'yicha bog'liqligida ifodalanadi.

Auditni rejalashtirishning maqbullik tamoyili shundan iboratki, rejalashtirish chog'ida auditorlik tashkiloti o'zi belgilagan mezonlar asosida auditning umumiy rejasi

va dasturidan maqbulini tanlash imkoniyatiga ega bo'lishi zarur.

Auditorlik tekshiruvni uzoq vaqt davom etganida, auditor mijozning moliya - xo'jalik faoliyatidagi va qonunchilikdagi o'zgarishlarni hisobga olgan holda reja va dasturga zarur tuzatishlar kiritishi mumkin.

Auditorlik tekshiruvini amalga oshirish chog'ida ko'p hollarda mijoz faoliyatini 100% to'liq tekshirish mumkin bo'lmaydi. Shu boisdan rejada auditorlik tanlash qay tarzda amalga oshirilishini ko'rsatish zarur. Audit umumiy rejasi va dasturining ayrim bo'limlarini xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati bilan kelishish ko'zda tutilgan bo'lib, bunda auditorlik tashkiloti audit uslublari va usullarini tanlashda mustaqil bo'lib qoladilar. Ko'p hollarda bunday kelishish, mijoz faoliyatining ayrim uchastkalarini batafsilroq tahlil etish bilan bog'liq masalalarni rejalashtirish bosqichida ko'zda tutish, auditorning tekshiruv chog'idagi hatti - harakatlari mijoz- korxonalar rahbariyati uchun tushunarli bo'lishi, shuningdek auditorning ish jadvaliga muvofiq talab qilinadigan hujjatlar mijoz tomonidan tezkorlik bilan taqdim qilinishi va tekshiruvning u yoki bu bosqichida zarur bo'ladigan moliyaviy xizmat xodimlarini ishdan ozod etish uchun maqsadga muvofiqdir.

№3-«Auditni rejalashtirish» nomli AFMS, №14-«Auditorlik tanlash», №9-«Muhimlik va auditorlik tavakkalchiligi», №6-«Auditni hujjatlashtirish» va auditorlik tekshiruvini amalga oshirishni tartibga soladigan boshqa standartlar bilan o'zaro chambarchas bog'liq. Shunday qilib, boshqa standartlardagi talablarni o'rganmasdan va izchil bajarilmasdan, ushbu standart talablarini bajarish mumkin emas.

Auditorlik tekshiruvni rejalashtirish tekshiriladigan korxonalar faoliyatini batafsil o'rganishdan boshlanadi. Auditor korxonalar faoliyatini o'rganishdan ikkita maqsadni ko'zlaydi: a) audit o'tkazishni osonlashtirish va sifatini oshirish; b) tekshiriladigan korxonalar iqtisodini yaxshilashga qaratilgan amaliy maslahat yordami ko'rsatish.

Auditorlar auditorlik amallarini bajarish chog'ida dalillovchi ma'lumotlarni to'playdilar. Auditorlik amali bu muayyan audit uchastkasida dalillarni olish uchun auditor tomonidan amalga oshiriladigan ishlarning ma'lum tartibi va ketma-ketligi. Dalillarni to'plash uchun qanday auditorlik amallari zarurligi va ularni qachon bajarishni auditor auditorlik tekshirishlar dasturini tuzish chog'ida mustaqil hal qiladi. O'zbekiston Respublikasining auditorlik faoliyati milliy standartlariga muvofiq auditor quyidagilarga asosan etarli dalillarni to'plashi lozim: ichki nazorat vositalarini tekshirish; schyotlar bo'yicha qoldiqlar va oborotlarni buxgalteriya hisobida aks ettirishning to'g'ri-rili-gini tekshirish; tahliliy amallar.

Ichki nazorat vositalarini muvofiqlik uchun tekshirish auditorlarga ichki nazorat tizimida ko'zda tutilgan tadbirlar va amallarning samaradorligi (samarasizligi) to'g'risida dalillar to'plashiga imkon beradi.

Schyotlar bo'yicha qoldiqlar va oborotlarning buxgalteriya hisobida to'g'ri aks ettirilishini batafsil tekshirish muayyan muomalalarning mazmunini va xatolarini aniqlash uchun o'rganishni nazarda tutadi. Batafsil tekshirish odatda auditor tomonidan tekshiruv maqsadini, tanlashning rejalashtirilgan ko'lamini va uning ob'ektlarini saralab olishni hisobga olgan holda tanlov to'plamini shakllantirish yo'li bilan amalga oshiriladi.

Tahliliy amallar mijoz korxonaning muhim moliyaviy va iqtisodiy ko'rsatkichlarini, kutilmagan va buxgalteriya hisobida noto'g'ri aks ettirilgan xo'jalik muomalalarini aniqlash, shuningdek bunday xatolar va chalkashliklarning sabablarini aniqlashni ko'zda

tutadi.

To'plangan auditorlik dalillari buxgalteriya hisobining yo'lga qo'yilishini va ichki nazorat tizimini o'rganish hamda baholash to'g'risidagi yozuvlar, bayonnomalar, jadvallar va blankalar shaklida auditorning ishchi hujjatlarida aks ettirilishi lozim. Ishchi hujjatlarda auditorlik amallarining rejalashtirilishi va bajarilish natijalarini ham aks ettirish zarur. Auditorlik dalillarini to'plash ketma-ketligini quyidagicha:

1. Auditorlik dalillarini to'plashning maqsadini shakllantirish shartnomaning umumiy audit rejasi va auditorlik tekshiruvlar dasturiga taalluqli maqsadiga bog'liq. Shartnomadan kelib chiqqan holda boshqa maqsadlar ham, jumladan hisobni tashkil etishning samaradorligini baholash, to'lov layoqatini, rentabellikni va boshqalarni bashoratlash ham aniqlanishi mumkin.

2. Tanlangan auditorlik amallari №3-«Auditni rejalashtirish» nomli AFMS ga muvofiq auditor tomonidan auditorlik tekshiruv dasturida ko'rsatilishi lozim. Bunda auditorlik amallaridan qaysilarini (nazorat vositalari testi yoki mohiyatan tekshirishlar) va qaysi uchastkalarda qo'llash maqsadga muvofiqligini aniqlash zarur.

Etarli darajadagi va ishonarli dalillarga ega bo'lish uchun mohiyatan o'tkaziladigan auditorlik amallari va analitik amallardan foydalaniladi. Auditor hisob va hisobotning ma'lum bo'limlarini tekshirishda qo'llaniladigan auditorlik amallarini batafsil bayonini dasturda aks ettirishi zarur. Bunda ayrim muomalalarni tekshirishda qo'llaniladigan amallar mazmuni aks ettirilgan, oldindan ishlab chiqilgan taxminiy ro'yxatlardan foydalanish mumkin.

3. Auditorlik dalillarini olish usullari (qayta hisoblash, inventarizatsiya, xo'jalik muomalalarini hisobga olish qoidalariga rioya qilinishi, tasdiqlash, og'zaki so'rov, hujjatlarni tekshirish, kuzatib chiqish, analitik amallar) standartda keltirilgan.

Auditor quyidagilarni aniqlaydi: muayyan vaziyatda qanday usullarni qo'llashi; u yoki bu usulni qaysi ob'ektlarga nisbatan (aktivlar, passivlar, majburiyatlar, sub'ektlar va hokazo) qo'llash zarurligi auditorlik amallarini qanday ketma-ketlikda bajarishni.

Auditor tomonidan olingan dalillarning etarliligi va ishonarliligi turli amallar, usullar va zarur dalillarni olish manbalarini muvofiqlashtirish natijasida ta'minlanadi.

4. Auditorlik tekshiruvlari uchun axborotlarni to'plash. Buning uchun audit dasturidagi har bir bo'lim bo'yicha normativ-savolnoma va hisob-hisobot ma'lumotlarining zarur ro'yxati tuziladi. Normativ-savolnoma ma'lumotlar ro'yxati asos sifatida shakllantiriladi. Auditor bu ro'yxatni tekshiruv ob'ektiga nisbatan aniqlashtiradi. Tekshiruvda ishtirok etadigan xodimlar ushbu ro'yxatdagi hujjatlarning mazmuni bilan tanishtirilgan bo'lishlari lozim. Tekshiruvni boshlashdan oldin hisob-hisobot ma'lumotlari – mijoz-korxonadan talab qilib olinadigan hujjatlar va registrlarning ro'yxatini ham tuzish zarur.

5. Auditorlik amallarni bajarish va audit jarayonida aniqlangan dalillarni bayon qilish. Bu bosqichda auditor auditni rejalashtirish chog'ida belgilangan tanlov hajmidan kelib chiqadi. Aniqlangan tafovutlar ularni aniqlash amallari yoki kodlari va audit jarayonida aniqlangan dalillarning batafsil bayoni ko'rsatilgan holda ishchi hujjatlarda ro'yxatga olinadi. Bayon qilish vaziyatdan kelib chiqqan holda, ixtiyoriy holda bo'lishi mumkin yoki maxsus ishlab chiqilgan ishchi hujjatlar shakllarini to'ldirish yo'li bilan amalga oshirilishi mumkin.

6. To'plangan dalillarni baholash deganda ularning audit maqsadiga erishish va

ishonchliligini aniqlashdagi rolini belgilash tushuniladi.

Dalillarni baholashda quyidagilarni aniqlash zarur: manbaning mustaqilligi, olingan faktlar va boshqa ma'lu-motlardan dalil sifatida foydalanish mumkinligi (ya'ni buning qonunga zid emasligi); mazkur dalilning tekshiriladigan ob'ektga taalluqliligi; tanlash hajmi va metodologiyasi. Shuningdek, mazkur dalilning ob'ekt bo'yicha to'plangan boshqa dalillar bilan aloqadorligi; ushbu aloqadorlikning ko'lami va tavsifi; olingan dalillarning keyingi audit jarayonida ko'llanilish imkoniyatlari; aniqlangan tafovutlarning jiddiylik darajasi; olingan dalillar to'plamining qaror qabul qilish uchun etarililigini ham aniqlash zarur.

Xulosa qilib aytganda, auditor moliyaviy hisobotning u yoki bu moddasibo'yicha jiddiy xatolar yo'qligi haqida ishonch hosil qilishi lozim.

Auditor auditorlik dalillarini to'plashda har xil usullardan foydalanadi. №50-

«Auditorlik dalillar» nomli AFMSda keltirilgan asosiy usullarning mazmunini ko'rib chiqamiz. Bular: mijoz-korxonaning arifmetik hisob-kitob-larini tekshirish (qayta hisoblash); inventarizatsiya; ayrim xo'jalik muomalalarini hisobga olish qoidalariga rioya qilinishini tekshirish; tasdiqlash; xo'jalik yurituvchi sub'ekt va mustaqil (uchinchi) tomonlar xodimlarini og'zaki so'rovdan o'tkazish; hujjatlarni tekshirish; ko'rib chiqish; tahliliy amallar; muqobil balans tuzish kabi usullardir.

Mijoz korxonaning arifmetik hisob-kitoblarni tekshirish (qayta hisoblash) uning mazmuni hujjatlar va buxgalteriya yozuvlarining arifmetik aniqligini tekshirish hamda mustaqil hisob-kitoblarni bajarishdan iborat.

№50-«Auditorlik dalillar» nomli AFMSda qayta hisoblashlar tanlab amalga oshirilishi tavsiya qilingan. Tanlash ko'lami va uning elementlari auditor tomonidan ichki nazorat tizimining ahvolini hisobga olgan holda mustaqil aniqlanadi.

Hujjatni rasmiylashtirishdan hisobot tuzilgunga qadar ma'lumotlarni shakllantirish ustidan o'rnatilgan samarali ichki nazorat tizimi (moddiy javobgar shaxslarni o'zaro qarar-qarshi tekshirish, rahbariyat, bosh buxgalter va buxgalterlar tomonidan nazorat) sodir bo'lishi mumkin bo'lgan arifmetik xatolarni, natijada auditorlik riskni pasaytiradi.

Qo'lda to'lg'azilgan hujjatlar va hisob registrlari (ma'lumotnomalar va hisob-kitoblar, kassa hisobotlari, bo'nak hisobotlari, hisoblashuv-to'lov vedomostlari va boshqalar) qayta hisoblashdan o'tkaziladi.

Agar mijoz-korxonada hisob ishlari kompyuterlashtirilgan bo'lsa, dastlabki hujjatlar va hisob registrlaridagi arifmetik hisoblashlarni tekshirish zarurati oshadi. Bu kompyuter dasturlarini ataylab noto'g'ri tuzish va arifmetik xatolarni kompyuter klaviaturasidan noto'g'ri kiritish bilan bog'liq bo'lishi mumkin. Arifmetik hisob-kitoblarni tekshirish kompyuter dasturiga kiritilgan hisob-kitoblar algoritmini nazorat qilishni taqozo etadi. Agar xo'jalik yurituvchi sub'ekt buxgalteriya hisobi kompyuterlashtirilgan bo'lsa, hisob-kitoblarni tekshirish ham kompyuterdan foydalangan holda amalga oshiriladi.

Inventarizatsiya–mijoz korxonada mol-mulklarining mavjudligi to'g'risida aniq ma'lumot olishga imkon beradi. Bunda barcha mol-mulklar (debitor qarzlari ham) va kreditor qarzlari inventarizatsiya qilinishi zarur.

Xalqaro va Milliy audit standartlariga muvofiq auditorlar o'zlari inventarizatsiya o'tkazishi shart emas, ammo uning o'tkazilishi ustidan nazorat qilishi lozim. Bu butun ichki nazorat tizimining va ayrim nazorat vositalarining ishonchliligini baholashga imkon beradi. Masalan, mijoz-korxonaning joriy yildagihisob siyosatida mol-mulklar va

majburiyatlarni inventarizatsiya qilish tartibi ko'rsatilmagan bo'lsa, shuningdek, moddiy javobgar shaxslar almashga-nida ham yillik moliyaviy hisobotni tuzishdan oldin ham inventarizatsiya o'tkazilmagan bo'lsa, bu hol auditorga ichki nazorat tizimining ishonchliligini past deb baholashga asos bo'ladi. Inventarizatsiya jarayonida auditor xo'jalik muomalalarini dastlabki hujjatlarda o'z vaqtida va sifatli ras-miylashtirilishi, moddiy javobgar shaxslar tomonidan moddiy boyliklarning harakati to'g'risidagi hisobotlarni tuzish tartibi va operativ hisob yuritish to'g'risida, korxonaning o'ziga tegishli va komissiyaga qabul qilingan tovarlari hamda materallarining saqlanish tartibi to'g'risida ma'lumot olishi mumkin. Inventarizatsiya o'tkazish jarayonida hisobda aks ettirilmagan faktlar aniqlanishi ham mumkin. Bu holat moddiy boyliklarni saqlash bo'yicha xizmat ko'rsa-tish, binolarni shartnoma tuzmasdan ijaraga berish va shunga o'xshashlar bilan bog'liq.

Auditor inventarizatsiya o'tkazilishini kuzatishda №19-«Inventarizatsiyani tashkil etish va o'tkazish tartibi» nomli AFMS va 1054-qaror hamda boshqa me'yoriy hujjatlar talablariga rioya qilinishini tekshiradi.

Inventarizatsiya o'tkazish tartibiga ma'lum talablar qo'yiladi. Masalan, №19 BHMSga muvofiq inventarizatsiya o'tkazish chog'ida komissiya a'zolaridan birortasining ishtirok etmasligi uning natijalarini haqiqiy emas deb hisob-lashga asos bo'ladi. Inventarizatsiya jarayonida aniqlangan moddiy boyliklar kamomadi va buzilishining tabiiy kamayish me'yoridan oshgan qismini hisobdan o'chirish uchun taqdim qilingan hujjatlarga, aybdor shaxslarning yo'qligini tasdiqlaydigan tergov yoki sud organlarining qarori, yoki etkazilgan zararni aybdor shaxsdan undirishning rad etilishi, yoki moddiy boyliklarning buzilish faktini tasdiqlovchi texnik nazorat bo'limi yoki tegishli maxsus tashkilotlardan olingan xulosalar ilova qilingan bo'lishi shart.

Hisobot yilida o'tkazilgan inventarizatsiya natijalarining ma'lumotlari korxonada tomonidan maxsus dalolatnomalar, qaydnomalar va boshqa tegishli hujjatlarda umumlashtirilishi lozim.

Inventarizatsiyaning o'tkazilishini kuzatish, shuningdek inventarizatsiya materiallarini tahlil qilish auditorga buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimini tashkil etilishini to'g'ri baholash imkonini beradi.

Alohida xo'jalik muomalalarini hisobga olish qoidala-riga rioya qilinishini tekshirish bevosita ushbu ishlarning bajarilish paytida amalga oshiriladigan hisob ishlari ustidan nazorat o'rnatishni nazarda tutadi.

Auditor u yoki bu xo'jalik muomalasining hujjatlar bilan qanday rasmiylashtirilayotganligi, hamda bunday fakt-larni hisob registrlarida aks ettirishning ketma-ketligi ustidan nazorat o'rnatishni kuzatadi. Bu ichki nazoratning ahvoli kabi, buxgalteriya hisobini yuritish tartibiga rioya qilinishini ham baholashga imkon beradi.

Tasdiqlash auditorlik dalili sifatida hisob-kitob va valyuta schetlaridagi, mol etkazib beruvchilar, xaridorlar, buyurtmachilar, turli debitorlar va kreditorlar bilan hisob-kitoblar hisobga olinadigan schetlardagi qoldiqlarning haq-qoniyligi to'g'risidagi ma'lumotlarni olish uchun qo'llaniladi.

№50 AFMSga muvofiq: «auditorlik tashkiloti pul mablag'lari, hisob-kitoblar, debitorlik va kreditorlik qarzlari hisobga olinadigan schetlarning qoldiqlari to'g'risidagi ma'lumotlarning haqqoniyligini tasdiqlovchi auditorlik dalillarini mustaqil (uchinchi) tomonlardan yozma ravishda olishi lozim». Hisob-kitob va valyuta

schetlaridagi qoldiqlar bank ko'chirmalari bilan, debitorlik va kreditorlik qarzlarning haqqoniyligi esa taqqoslash dalolatnomalari bilan tasdiqlanadi. Hisob-kitoblarning ahvoli, oldi-sotdi ishlarining shartlarini va shunga o'xshashlarni tasdiqlovchi zarur ma'lumotlarni olish uchun turli tashkilotlarga so'rovlar jo'natiladi.

Ma'lumotlarni tasdiqlash uchun jo'natiladigan so'rovlar mijoz korxonada rahbariyati nomidan tayyorlanib, unda tasdiqlovchi javobni auditorlik tashkilotiga jo'natish so'raladi. Shunday qilib, mijoz-korxonada tomonidan ma'lumotni tasdiqlash uchun uchinchi tomonga jo'natilgan so'rovning yozma tasdigini auditorlik tashkiloti oladi.

Zarur hollarda auditorlik tashkiloti tasdiqlatish uchun so'rov jo'natilgan uchinchi tomon bilan bevosita aloqa o'rnatishi ham mumkin.

Agar auditorlik tashkiloti salbiy javob olsa yoki umuman javob olmasa, u holda mijoz korxonada ma'lumotlarining haqqoniyligini aniqlashtirish uchun qo'shimcha auditorlik amallarini qo'llashi zarur.

Xodimlardan og'zaki so'rov o'tkazish – bu mijoz korxonada xodimlari yoki uchinchi shaxslardan og'zaki muloqat va javoblarni baholash yo'li bilan tasdiqlovchi ma'lumotlarni olish usulidir. Mazkur usul auditorga ichki nazorat tizimini baholash, risk chegaralarini aniqlash va auditorlik tekshiruvining strategiyasini ishlab chiqish chog'ida fikr yuritish uchun keng ko'lamdagi ma'lumotlarni beradi. Mijoz korxonada va uchinchi tomon xodimlari hamda rahbariyati orasida so'rov o'tkazish auditorlik tekshiruvining barcha bosqichlari-daamalga oshirilishi mumkin.

Auditni rejalashtirish bosqichida, xususan mijoz korxonaning holati va biznesining kelajagi hamda ichki nazoratning tashkil etilishi to'g'risida tasavvurga ega bo'lish zarur. Ushbu maqsadda korxonada rahbariyati orasida so'rov o'tkazilishi mumkin. Olingan javoblarni tahlil qilish asosida tekshiruv jarayonida keyinchalik bajarilgan auditorlik amallarining natijasida tasdiqlanadigan yoki tasdiqlanmaydigan muayyan jihatlarda bo'yicha auditorning aniq fikr shakllanadi.

Bitta manbadan olingan, ushbu ma'lumotning og'zaki tavsifdaligini e'tiborga olgan holda, auditor qilingan xulosaga tayanishi mumkin emas, ya'ni qo'shimcha dalillar toplashi zarur. Auditorlik tekshiruv jarayonida bevosita ijrochilar (menejerlar, moddiy javobgar shaxslar, buxgalterlar va b.) bilan suhbatlashib, mansab yo'riqnomalarining aniq ijrochilariga etkazilganligini aniqlashi va shu bilan birga ichki nazoratning ishonchlilik yoki yuzakiligini to'g'risida qo'shimcha dalillar olishi mumkin.

№50-«Auditorlik dalillar» nomli AFMSga muvofiq og'zaki so'rov natijalari bayonnoma yoki qisqacha konspekt ko'rinishida yozib borish zarur bo'lib, unda so'rov o'tkazgan auditorning familiyasi, hamda so'ralgan shaxsning familiyasi, ismi-sharifi ko'rsatilgan bo'lishi shart. Og'zaki so'rovlar o'tkazish uchun har xil muammolar (masalan, ayrim muomalalarni uchastkalar, faoliyat turlari yoki bo'linmalar bo'yicha hujjatlar bilan rasmiylashtirish tartibi va hujjatlar aylanishini baholash) bo'yicha anketalar oldindan tayyorlangan bo'lishi mumkin. Auditorlik tashkilotlari savollar ro'yxati bilan standart testlar tayyorlab, unda so'ralgan shaxslarning javoblari ko'rsatiladi.

Javoblarning auditor tomonidan baholanishi so'rov o'tkazish jarayonining muhim qismi bo'lib, og'zaki so'rovlar natijalari bo'yicha tayyorlangan yozma ma'lumot auditorlik tashkilotining boshqa ishchi hujjatlariga qo'shimcha qilinadi.

Hujjatlarni tekshirishda auditor ko'rib chiqayotgan ma'lum hujjatning

haqqoniyligiga ishonch hosil qilishi lozim. Ushbu maqsadda buxgalteriya hisobida ma'lum yozuvlarni tanlab olish va xo'jalik faoliyatida sodir bo'lgan faktning hisobda aks ettirilishi kuzatib chiqiladi.

Hujjat bilan ishlashda uning kim tomonidan tuzilganligi muhim ahamiyatga ega. Mijoz korxonada tomonidan tayyorlangan va ishlov berilgan hujjatlar ichki hujjatlar hisoblanadi. Auditorlik tashkilotiga qay darajada ishonish bunday hujjatlarni tuzish va ishlov berish ustidan o'rnatilgan mijoz-korxonada ichki nazorat vositalarining ishonchligiga bog'liq. Uchinchi shaxslar tomonidan tayyorlangan va xo'jalik yurituvchi subektlarga yuborilgan tashqi hujjatlar ichki hujjatlarga qaraganda ishonchliroq hisoblanadi.

Hujjatlarni tekshirish chog'ida ularning o'z vaqtida va aniq rasmiylashtirilganligi, majburiy rekvizitlarning mavjudligi va to'g'riligini aniqlash ham zarur. Auditorlar hujjatlarni tekshiruvdan o'tkazishda ularning buxgalteriya hisobi registrlariga o'z vaqtida, aniq va to'liq aks ettirilishiga ham e'tibor berishlarikerak.

Kuzatib chiqish – bu sintetik va analitik hisob registrlarida dastlabki hujjatlar ma'lumotlarining aks ettirilishini, ayrim dastlabki hujjatlarni tekshiradigan, yakuniy schetlar korrespondentsiyasini topadigan va xo'jalik faoliyatining tegishli faktlari buxgalteriya hisobida to'g'ri yoki noto'g'ri aks ettirilganligini tekshirish jarayonidir.

Kuzatib chiqish dastlabki hujjatlardan sintetik va analitik hisob registrlariga, bosh daftarga va hisobotlarga tomon, yoki ko'p hollarda uchraydigan, teskari tomon yo'nalishi-da amalga oshiriladi. Kuzatib chiqish, xususan, mijoz-korxonada hujjatlarida aks ettirilgan notipik moddalar va hodisalarni o'rganishga imkon beradi.

Tahliliy amallar deganda auditor tomonidan olingan ma'lumotlarni tahlil qilish va baholash, g'ayrioddiy va buxgalteriya hisobida noto'g'ri aks ettirilgan xo'jalik faoliyati faktlarini aniqlash, hamda bunday xatolar va chalkashliklar-ning sabablarini aniqlash maqsadida tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subektning muhim moliyaviy va iqtisodiy ko'rsatkichlarini o'rganish tushuniladi.

Tahliliy amal o'z ichiga quyidagilarni oladi:

- xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisobotlari ko'rsatkichlarini uning rejadagi ko'rsatkichlari bilan solishtirish.

- moliyaviy hisobotlarning amaldagi ko'rsatkichlarini auditorlik tashkiloti tomonidan belgilangan prognoz ko'rsatkichlari bilan solishtirish.

- moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini amaldagi qonunchilik va me'yoriy hujjatlar yoki xo'jalik yurituvchi sub'ektlarning o'zi tomonidan belgilanadigan me'yoriy hujjatlar bilan solishtirish.

- moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini moliyaviy hisobot tarkibiga kirmaydigan ko'rsatkichlar bilan solishtirish.

- moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini tarmoqning o'rtacha ma'lumotlari bilan solishtirish.

- moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining vaqt o'tishi davomida o'zgarishlari va ular bilan bogliq bo'lgan nisbiy koeffitsientlar tahlili.

Tahliliy amallarning turi ularni o'tkazish maqsadi, ularni o'tkazish uchun zarur bo'lgan axborotga erishish imkoniyati va unga moslikka, xo'jalik yurituvchi sub'ektning faoliyat turiga bogliq bo'ladi.

Xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisoboti fakt ko'rsatkichlarini u tomonidan belgilangan reja bilan solishtirishda auditorlik tashkiloti:

- Xo'jalik yurituvchi sub'ekt tomonidan qo'llaniladigan rejalashtirish uslubiyatini baholashi;

- Reja ko'rsatkichlariga binoan hisobot davri moliyaviy ko'rsatkichlari mijoz tomonidan o'zgartirilmaganligiga ishonch hosil qilishi kerak.

Moliyaviy hisobotning fakt ko'rsatkichlarini mustaqil belgilangan prognoz ko'rsatkichlar bilan solishtirishda auditorlik tashkiloti o'z taxminlarini shakllangan tamoyillar asosida belgilaydi.

Xisobot va me'yoriy ko'rsatkichlar negizida har xil turdagi koeffitsientlar va foizli nisbatlar hisob-kitobi samarali hisoblanadi. Koeffitsientlarni tanlash, ularning hisob-kitoblari usullarini va hisob-kitob vaqti davrlarini tanlash me'yoriy hujjatlarga muvofiq ravishda amalga oshiriladi. Ehtimoliy tavakkalchiliklar sohasini aniqlash usullari:

- joriy davr nisbiy ko'rsatkichlarining tahlili;
- turli davrlarda xo'jalik yurituvchi sub'ekt uchun hisoblab qo'yilgan nisbiy ko'rsatkichlar o'zgarishining tahlili;
- nisbiy ko'rsatkichlar bir necha turining o'zgarishlarini solishtirish.

Xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisoboti fakt ko'rsatkichlarini tarmoqning o'rtacha ko'rsatkichlari bilan solishtirganda, auditor shu xo'jalik yurituvchi sub'ekt faoliyatini tahlil qiladi. Bunda auditor shularni hisobga olishi kerakki, tarmoq ko'rsatkichlari mazkur xo'jalik yurituvchi sub'ekt ko'rsatkichlari bilan mutanosib bo'lmasligi mumkin, shuningdek xo'jalik yurituvchi sub'ektlar turli hisob siyosatidan foydalanishi ham mumkin.

Auditor tomonidan xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisoboti ma'lumotlarini moliyaviy hisobot tarkibiga kirmaydigan ma'lumotlar (nobuxgalterlik ma'lumotlari) bilan solishtirish usuli qo'llangan taqdirda, auditor foydalanilayotgan nobuxgalterlik ma'lumotlarining aniqligiga ishonch hosil qilishi lozim.

Xisobotning fakt ko'rsatkichlarini avvalgi davrlar ma'lumotlari bilan solishtirish jarayonida auditorlik tashkiloti auditni rejalashtirish bosqichidayoq ehtimoli tavakkalchiliklar sohasini belgilab oladi. Ehtimoli tavakkalchiliklar sohasini aniqlashning keng tarqalgan usullari quyidagilardir:

- buxgalteriya balansi moddalarini solishtirish va ulardagi jiddiy o'zgarishlar tahlili;
- Moddalardagi o'zgarishlarni boshqa moddalardan o'zgarishlar bilan solishtirganda o'zgarishlarni tahlil qilish. Mazkur holda ehtimoli tavakkalchilik sohasi, bir ko'rsatkichdagi o'zgarish iqtisodiy tabiatiga ko'ra boshqa ko'rsatkichdagi o'zgarishga muvofiq kelmaganida aniqlanadi.

Tahliliy amallarni qo'llash tahlil etilayotgan ko'rsatkichlar o'rtasidagi sababiy-oqibat aloqasining mavjudligiga asoslanadi.

Tahliliy amallarning maqsadlari:

- xo'jalik faoliyatining ehtimoli tavakkalchiliklar sohasini belgilovchi gayrioddiy yoki noto'g'ri aks ettirilgan faktlari va natijalarining mavjudligi yoki mavjud emasligini aniqlash;

- xo'jalik yurituvchi sub'ekt faoliyatini o'rganish;

- moliyaviy hisobot buzilishi faktlarini aniqlash;

- mufassal auditorlik amallari sonini qisqartirish;

- yuzaga kelgan savollarga javob olish maqsadida testdan o'tkazishnita'minlash.

Tahliliy amallarni qo'llash:

- auditorga auditni rejalashtirishda mijozni yaxshiroq tushunish va buxgalteriya balanslarini tekshirish orqali auditdagi tavakkalchilik darajasini belgilash imkoniyatini beradi.

- boshqa auditorlik amallari soni va hajmini qisqartirishga imkon beradi.

- auditga audit vaqtida uning asoslangan, e'tiborli fikrini shakllantirishga yordam beradi.

- qo'shimcha auditorlik amallarini talab etuvchi tekshiruv sohalari aniqlabberishi mumkin bo'lgan moliyaviy muammolarning mavjudligini uzil-kesil tekshirishvazifasini bajaradi.

Tahliliy amallar auditning butun jarayoni davomida bajariladi. Tahliliy amalning bajarilishi quyidagilardan tarkib topadi:

- amallar maqsadini belgilash;

- amallar turini tanlash;

- amallarni bajarish;

Bajarilgan amallarni tahlil etish.

Tahliliy amallarni bajarish bosqichida auditor quyidagilardan tanlabfoydalanadi:

- oddiy solishtirish;

- hisobot davrida biror-bir ko'rsatkichning o'zgarish tamoyillarini va ularning kelgusi yoki o'tgan davrlardagi tarqalishini aniqlash;

- biror-bir ko'rsatkichlar o'rtasida miqdoriy o'zaro aloqadorliklarni kelgusi yoki o'tgan davrlarda ularning qiymatlarini hisoblab chiqish maqsadida aniqlash.

Tahliliy amallar yigma moliyaviy hisobotga ham, alohida balansga ajratilgan tarkibiy bo'linmalarga ham qo'llanishi mumkin.

Tahliliy amallar natijalarining ishonchliligi auditor tomonidan aniqlanmaganlik tavakkalchiligi, ichki xo'jalik tavakkalchiligi va nazorat vositalari tavakkalchiligi darajasining to'g'ri baholanishiga bogliq.

14.5. Operatsion audit natijalarini umumlashtirish va hisobotda aks ettirish tartibi

Ma'lumki, operatsion audit hamisha buxgalteriya hisobi uslubiyatidan kelib chiqadi. Bu tekshirishning asosiy maqsadi, asosiy mazmuni va yakuni balans va umuman buxgalteriya hisobotini tasdiqlash yoki uning to'g'riligini isbotlashdan iborat. Lekin hozirgi buxgalteriya hisoboti sanab o'tilgan foydalanuvchilar (avvalo investorlar)ga mo'ljallanganmi, u amalda bunday xatar darajasini kamaytira oladimi? Ko'p sonli tadqiqotlar shuni ko'rsatmoqdaki, bu vazifa O'zbekistonda to'la-to'kis hal qilinmagan. Buxgalteriya hisobotini izchil o'rganish bizning vazifamizga kirmaydi; biroq tadqiqot mavzusidan kelib chiqilsa, buning auditorlar uchun muhim bo'lgan ko'p jixatlari hozirgi buxgalteriya hisobi chindan ham bozortalab qilayotganidek, avvalo investorlar uchun mo'ljallanganini aniqlashdan iborat. Bu oson ish emas.

Hisob tizimi o'z iqtisodiy sub'ektiga nisbatan ishlab turgan korxonalar kontseptsiyasini qo'llanish mumkinligiga qaratilgan. Auditor ham tekshirilayotgan xo'jalik tizimi bilan uning bozordagi o'rnini saqlab qolish ehtimoliga baho berishi zarur. Aks holda hisobning tugatish kontseptsiyasini qo'llash zarur, bunda barcha aktivlarga ularning korxonalar ishlab chiqarish tsiklidagi qiymati nuqtayi nazaridan emas, balki erkin bozordagi harid qiymati nuqtayi nazaridan qaraladi: ma'lum xarajatlarni, kelgusi davr

daromadlarini, moliyaviy natijalarini aks ettirishga yondoshuvi o'zgaradi.

Operatsion auditda dalillarning qanchalik etarli va ishonchliligiga qarab auditor tekshirishning so'nggi bosqichida auditorlik xulosasini tayyorlaydi va taqdim etadi. Bu esa audit jarayonining muhim bosqichi hisoblanadi, chunki aynan xulosada auditor bajargan ishlarini va qanday natija olganligini bayon qiladi. Shuning uchun foydalanuvchi nuqtai nazaridan auditorlik xulosasi audit faoliyatining mahsuli, deb qaraladi.

Audit standartlarida ko'rsatilishicha, har safar moliyaviy hisobot bilan bog'liq ishlarni amalga oshirganda auditorlik firmasi tomonidan xulosa berilishi kerak. Agarda firma o'z mijozlariga moliyaviy hisobotni tayyorlashda ko'maklashsa va audit o'tkazmasa, unda hisobot tayyorlanganligi haqida xulosalar yoki umumiy kuzatish olib borilganligi haqida ma'lumotnoma berishi mumkin.

Auditorlik xulosasi tuzishda qo'yiladigan asosiy talablar umumiy andozalarda keltirilgan. Bu haqda oldingi bobda fikrlar berilgan. Asosan bu oxirgi andozalarga taalluqli. Umuman auditorlik xulosalari shakli jihatdan bir xil bo'lishi kerak. Bu auditorlik xulosasidan foydalanuvchilar uchun zarur, negaki auditorlar o'z xulosalarini asar sifatida keltirganlarida, uni tushunish birmuncha murakkab bo'lar edi. Shu sababli kasbiy auditorlik andozalarida moliyaviy hisobotni kuzatib boruvchi auditorlik xulosalarining turlari keltirilgan.

Ma'lumki, rejali iqtisodiyot davrida nazorat-taftish boshqarmalarining ish sifati mezon bo'lib, taftishlar davomida aniqlangan kamomadlarni aybdorlar tomonidan to'lanish darajasi hisoblangan. Bu ko'rsatkich bevosita taftishning ob'ektivligi, taftish apparatining maqsadga intilishi va printsiptialligiga bog'liq bo'lgan.

Ammo shuni qayd etish kerakki, umumiy talqin bo'yicha iqtisodiy samara bu ijtimoiy xarajatlar va olinadigan naf o'rtasidagi bog'liqlikni aks ettiradi. Ko'rinib turibdiki, boshqaruvdek ko'p qirrali faoliyatda auditning iqtisodiy samarasini aniqlashga umumiy tushunchalarda baho berish mushkul, chunki har doim ham audit natijalari miqdoriy baholashga moyil emas. Albatta, profilaktika, noqonuniy ishlar, ko'zbo'yamachiliklarni har doim ham o'lchab bo'lmaydi.

Yuqorida aytib o'tilgandek, audit umumiy qabul qilingan buxgalteriyaqoidalariga asosan o'tkaziladi. Bu esa ob'ektiv xulosa berish uchun keng qamrovli mezon hisoblanadi. Auditning maqsadi ham taqdim etilgan moliyaviy hisobotni qay darajada buxgalteriya qoidalaridan chetlanish mezonini aniqlashga qaratilgan. Auditorlik xulosasida ham, albatta, bu mezon qay darajada ekanligi keltiriladi.

Rivojlangan mamlakatlar tajribasiga qaraganda, 90% auditorlik natijalari qo'shimcha tushuntirishsiz shartsiz auditorlik xulosalari bilan rasmiylashtiriladi. Shu sababli bu xulosalar ustida batafsil to'xtalamiz.

Bizning fikrimizcha, quyidagi shartlar bajarilgandagina bunday standart xulosalar berilishi mumkin:

1. Jami hisobot shakllari belgilangan tartibda tuzilgan va moliyaviy hisobotga kiritilgan bo'lsa;
2. Audit jarayonida umumiy qabul qilingan andozalarga barcha jabhalardarioya qilingan bo'lsa;
3. Etarli darajada isbot va dalillar to'plangan hamda auditor o'z vazifasini to'liq bajarganligi haqida ishonch hosil qilsa;

4. Moliyaviy hisobot umumiy qabul qilingan buxgalteriya asoslariga amalqilgan holda taqdim etilgan bo'lsa;

5. Alohida yoritib ko'rsatish yoki sharh berish kerak bo'lgan holatlar aniqlanmagan bo'lsa;

6. Moliyaviy hisobotga etarli darajada tushuntirishlar va ilovalar qilingan bo'lsa.

Operatsion audit natijalarini ma'lum qilish auditning umumiy qabul qilingan andozalarida o'z aksini topgan. Albatta, bu xulosalar shartli auditorlik xulosalari bo'lishi mumkin.

Hisobotning mazmunidan qat'iy nazar 9 ta bo'g'in o'zgarishsiz qoladi. Ular quyidagilardir:

1. Auditorlik tashkilotining nomi va manzili.

O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida auditorlik tashkiloti Adliya Vazirligidan ro'yxatga olinishi uchun qat'iy ofisi joylashgan manzil va ofisda ish sharoitlari mavjudligi haqida ma'lumotnoma berishi kerak. Bu yuridik manzil kerakli hujjatlarda aks ettiriladi va doimo auditorlik firmasini qidirib topish mumkin.

2. Hisobotning nomlanishi. Audit andozalari qo'ygan talabga ko'ra auditorlik xulosasi, albatta, nomlanishi va nomlanishda «mustaqil» yoki «xolis» degan so'z bo'lishi shart. Masalan: «Mustaqil auditorlar xulosasi» yoki «xolis buxgalter fikri». Bu talab foydalanuvchilarga audit hamma jabhalari bo'yicha ob'ektiv o'tkazilganligini ko'rsatib turadi.

3. Hisobotni oluvchilar. Hisobotni oluvchi kompaniya, uning aksionerlari yoki direktorlar kengashi bo'lishi mumkin. Umuman olganda hisobotni oluvchilar aksionerlar bo'lmog'i lozim, chunki audit kompaniyaga ham, uning direktorlar kengashiga ham tobe emas.

4. Kirish: 1-xat boshidan 2-xat boshigacha bo'lgan tekst. Bu qismda uchta funktsiya bajariladi: Birinchidan, auditorlik firmasi tomonidan audit o'tkazganligi qayd etiladi. Negaki bajarilgan ish bu umumiy kuzatish yoki tasdiqlash xizmatlari emasligini ko'rsatish kerak. Ikkinchidan, bu erda auditdan o'tkazilgan hisobotlarsanab o'tilgan va bu hisobotlarni qaysi sanaga tuzilganligi keltirilgan. Uchinchidan, bu erda moliyaviy hisobot uchun javobgarlik ma'muriyat zimmasida ekanligi, auditorlar esa faqat hisobot yuzasidagi fikrlari uchun javobgarligi keltirilgan. Bu jummalarni yozishdan maqsad, zarur buxgalteriya asoslarini tanlashda va bu asoslar bo'yicha qarorlar qabul qilishda kompaniya ma'muriyatining javobgar ekanligini ko'rsatishdir. Bundan tashqari, bu jumla kompaniya ma'muriyati va auditorlar o'rtasidagi vazifalarni aniqlashtirib beradi.

5. Chegara. 2-xat boshidan 3-xat boshigacha bo'lgan tekst. Bu erda auditdavomida auditorning bajargan ishlari keltirilgan. Avvalambor, bu tekstda auditor umumiy qabul qilingan andozalarga asoslanib, ish ko'rilganligi qayd etilgan. So'ng auditning asosiy jihatlari ko'rsatilgan.

Bu abzatsda o'tkazilgan audit chegaralari yoritilib, unda hisobot muhim xatodan holi bo'lishiga etarli darajada ishonch hosil qilish auditning maqsadi ekanligi ko'rsatilgan. «Muhim» degan so'zning ko'rsatilishi auditor faqat muhim, ahamiyatli xatolarni ko'rsatishga javobgarligini anglatadi. «Etarli darajada ishonch» degan so'zlar auditorni mutlaq xatolarni aniqlab topadi, degan ma'noni anglash xato ekanligini ko'rsatib, ahamiyatli xatolar, me'yorlardan chetlash ehtimoli bo'lishi mumkinligidan dalolat beradi. Boshqacha qilib aytilsa, audit yuqori darajada ishonchni ta'minlaydi, lekin

mutlaq kafolat bermaydi.

Abzatsning qolgan qismida yig'ilgan auditorlik dalillari haqida fikr boradi. Auditor yig'gan ma'lumotlar fikr berish uchun etarli ekanligini va dalillarni yig'ish tanlab olish yo'li bilan o'tkazilganligini qayd etadi. Agar kirish qismida auditormoliyaviy hisobotni tayyorlash va mazmuni uchun ma'muriyat javob berishini tasdiqlagan bo'lsa, bu abzatsda u qo'llanilgan buxgalteriya asoslari va taqdim qilish tartibining baholanganligini bildiradi. Yuqoridagilar asosida audit davomida fikr berish uchun etarli muolajalar qilinganligidan dalolat berish ta'kidlanadi.

6. Fikr - 3-xat boshidan 4-xat boshigacha bo'lgan tekst. Qo'shimchatushuntirish berilmagan shartsiz xulosaning so'nggi qismida auditorning xulosasikeltiriladi. Bu qism shunchalik muhimki, ko'pincha auditorlik xulosasi «auditor fikri» deb yuritiladi. Umuman «bizning fikrimizcha» degan so'zlar mutlaq ishonch hosil qilish mumkinligini rad etadi, ya'ni xulosalar mutaxassisning fikrlashi mahsuli ekanligidan dalolat beradi. Bundan tashqari auditdan o'tgan hisobotda doimo ma'lumot tavakkalchiligi mavjud ekanligini qayd etish kerak.

Fikrni ma'lum qilish abzatsi birinchi va to'rtinchi umumiy qabul qilingan audit andozalari bilan bevosita bog'liq. Auditorning oldiga qo'yilayotgan talab shundan iboratki, u moliyaviy hisobot bo'yicha to'la fikr berishi va tekshirilayotgan kompaniya umumiy qabul qilingan buxgalteriya asoslariga rioya qilishini aniqlashi kerak.

Auditorlik xulosasining ziddiyatli tomonlaridan biri - bu «to'g'ri aks ettirgan» degan so'zlardir. Agar kompaniya umumiy qabul qilingan buxgalteriya uslublariga to'la rioya qilgan bo'lsa, uning moliyaviy hisoboti har doim ham to'g'ri, haqqoniy bo'ladimi? yoki bu so'zlar ko'proq va chuqurroq ma'noni anglatadimi? Shuni qayd etish kerakki, rivojlangan mamlakatlarda audit natijalari bo'yicha sudlashilganda sudlar ko'pincha auditorlarni umumiy qabul qilingan buxgalteriya uslublaridan chuqurroq tekshirish olib borishadi, degan xulosaga keladi. Ko'pchilik auditorlar esa moliyaviy hisobot umumiy qabul qilingan buxgalteriya uslublariga mos bo'lsa, u korxonada ish faoliyatini to'g'ri aks ettiradi, deb hisoblashadi. Ma'lumotda xato yo'qligiga ishonch hosil qilish uchun, bizning fikrimizcha, chuqurroq xo'jalik muomalalarini tekshirish, uning mazmuniga e'tibor berish kerak, deb hisoblaymiz.

7. Auditorlik tashkilotining nomi va xolis auditorlar imzosi. Bu erda auditorlik tashkilotining nomini keltirish muhimdir, chunki audit uchun kasbiy va yuridik javobgarlik auditorlik firmasi zimmasidadir.

8. Audit xulosasi imzolangan sana va

9. Ob'ektda audit tugatilgan sana ko'p hollarda ma'lum bir kun bo'ladi. Bu sananing muhimligi shundaki, shu kungacha auditor javobgar bo'ladi.

Shunday qilib, audit natijasi bo'yicha beriladigan xulosaning qismlarini bo'g'inlarga ajratib, tahlil qilishni va qisqa shaklda katta mazmun berishni audit natijalari bo'yicha to'la hisobotni oshkor etib bo'lmasligi, ya'ni audit ma'lumotlarining konfidentsialligi taqozo etadi.

O'zbekiston iqtisodining hisob va hisobot tizimida, auditorlik faoliyatida, hozirgi kunda yuqorida keltirilgan takliflar asosida ish yuritish va xulosa tayyorlash o'ta muhim, deb hisoblaymiz.

15-MAVZU. EKOLOGIK AUDITNI TASHKIL QILISH

REJA:

- 15.1. Ekologik vaziyatning ekologik auditni tashkil etishga ta'siri
- 15.2. Ekologik auditning ahamiyati va mohiyati.
- 15.3. Ekologik auditni o'tkazish va natijalarini rasmiylashtirish tartibi

15.1. Ekologik vaziyatning ekologik auditni tashkil etishga ta'siri

Ekologiyaning buzilishi natijasida xar yili suv va shamol eroziyasidan, sellardan, suv bosishidan, zaxlashdan, qayta sho'r bosishdan, qaqrab ketishdan, zanglashishdan, ishlab chiqarish chiqindilari, kimyoviy va radioaktiv moddalar bilan ifloslanishdan, erni xarob qiladigan boshqa jarayonlardan minglab gektar erlar yaroqsiz holatga kelmoqda.

Respublikada keyingi yillarda yangi cho'l massivlarining dehqonchilik uchun o'zlashtirilishi, mavjud maydon ekinlarining mutassil kengayishi, yangi-yangi suv omborlari va kanallar qurilishi, shaxarlar bunyod etilishi munosabati bilan oqar suvlar tabora taqchilligining vujudga kelishi hamda ifloslanishi ko'plab jiddiy muammolarni keltirib chiqaradi.

Ekologiyaga etkazilayotgan zararni kamaytirish maqsadida Respublikamiz xukumati tomonidan 1992 yildan shu kunga qadar bir qator muhim me'yoriy xujjatlar qabul qilindi:

<i>«Tabiatni muhofaza qilish tug'risida» O'zbekiston Respublikasi Qonuni</i>
<i>«Er tug'risida» O'zbekiston Respublikasi Qonuni</i>
<i>«Suv va suvdan foydalanish tug'risida» O'zbekiston Respublikasi Qonuni</i>
<i>«Atmosfera havosini muhofaza qilish tug'risida»</i>
<i>«Ekologik ekspertiza tug'risida» O'zbekiston Respublikasi Qonuni</i>
<i>«Chiqindilar tug'risida»gi O'zbekiston Respublikasi Qonuni</i>

Xozirda O'zbekiston Respublikasida xorijiy mutaxassislarni jalb qilgan holda ishlab chiqilgan ekologik siyosat mavjud. Ekologik muvozanatni ushlab turish uning buzilishiga yo'l qo'ymaslik maqsadida, davlatimiz ekologik texnologiyalarini ishlab chiqish va joriy qilish, xalq xo'jaligi tarmoqlarida tabiiy jarayonlarning keskin buzilishiga olib keladigan barcha zararli kimyoviy moddalarni qo'llash ustidan qattiq nazorat o'rnatish, sanoat korxonalarida atmosfera havosiga, suv xavzalariga va tuproqqa ifloslantiruvchi hamda zararli moddalarni tashlaganlik uchun maxsus soliqdan keng foydalangan holda ularning ma'suliyatini oshirish, ishlab chiqarilayotgan mahsulotlarga sanitariya va ekologiya talablarini kuchaytirish va shu kabi muhim tadbirlarni amalga oshirish kuzda tutilgan.

Ekologik vaziyatni yaxshilashga mo'ljallangan tadbirlarni amalga oshirish o'z navbatida bir qator xarajatlarni keltirib chiqaradi. Umumiy ekologiya va ekologik ekspertiza sohasida ish olib borayotgan bir qator olimlar «Tabiat muhitni muhofaza qilish xarajatlari» deganda, asosan davlat tomonidan shu sohada ko'zda tutilgan tadbirlarni amalga oshirish maqsadida korxonalar uchun belgilangan soliq'larga e'tiborni qaratishadi.

Demak, tabiatni muhofaza qilish tadbirlariga sarflanayotgan mablag'larni o'z vaqtida va to'lik hisobga olinishi hamda davlat tomonidan bu yo'nalishlar bo'yicha

belgilangan me'yorlarga rioya etilishini ekologik audit vositasidan nazorat qilinishi mamlakat iqtisodiyotini rivojlantirishning barcha bosqichlarida muhim ahamiyatga ega.

15.2. Ekologik auditning ahamiyati va mohiyati.

Korxonalarda ekologik menejmentni joriy qilish ular tomonidan amalga oshirilayotgan dastur va loyihalarning maqsadlarini ekologik talablarga moslashtirishga yo'naltirilgan bo'lib, u quyidagi standartlardan foydalanishni talab qiladi: Uzdavstandart, evropa halkaro standartlashtirish tashkiloti (ISO) ning 14000 seriyasi (ISO – 4000).

Bizning fikrimizcha ekologik menejment korxonada umumiy menejment tizimining ajralmas qismi bo'lib, u xo'jalik yurituvchi sub'ektlarda ekologik siyosatni ishlab chiqarish, uni joriy qilish, ekologik tadbirlarni rejalashtirish va ularni amalga oshirish ustidan nazoratni olib borish, olingan natijalarni baholash va ularni korxonada moliyaviy holatiga ta'sirini o'rganishdan iborat bo'lgan jarayondir.

Tabiatni muhofaza qilish bilan bog'lik strategik faoliyatni amalga oshirishning zaruriyati 1960 yillarda ekologiya faoliyatini taxdidi bilan bog'liq holda paydo bo'ldi. Atrof muhitni muhofaza qilish usullari va vositalarini yaratish hamda takomillashtirish 1970 yillarda tabiatni muhofaza qilishning maqsadli yo'nalishi etib belgilandi. Bu holat «trubaoxiri» (end – of - rire) qullangan ishlab chiqarish jarayonining oxirida atrof muhitni muhofaza qilish bilan bog'liq holda amalga oshiriladi. Lekin bu yo'nalishning imkoniyatlari tez orada tugatildi. 1978 yilda Jenevada atrof muhitni muhofaza qilish muammolari bo'yicha o'tkazilgan Halkaro konferentsiyada navbatdagi atrof muhitni muhofaza qilishning strategik yo'nalishlari aniqlanadi. Bu yo'nalish ishlab chiqarish jarayonini resurslardan tejimli foydalanish, kam chiqindili texnologiyalar bilan qurollantirishga, atrof muhitni muhofaza qilishning yuqori xarajatli usullarini tadbiiq etishga yo'naltirildi. Atrof muhitni muhofaza qilishning samarali va kam xarajatli usullarini qidirish ekologik menejmentni rivojlantirishga olib keldi.

1992 yilda Buyuk Britaniyada ekologiya menejmenti bo'yicha birinchi Evropa standarti joriy etildi – British Standart for Environmental management systems (BS 7750). Bu standart tez orada Evropaning boshqa mamlakatlarida ham milliy standart sifatida joriy etila boshladi. Unga asoslangan xolda, Evropa Ittifoqining ekologik menejment va audit bo'yicha qo'llanma (qoidalar to'plami) 1993 yilga kengashida qabul qilindi: 1936F93 Ecomanagement and audit scheme (EMAS).

EMAS talablariga javob beruvchi va asosida muhitni muhofaza qilish bilan bog'liq faoliyatni doimo takomillashtirish hisoblangan ekologik boshqarish tizimi o'zichiga atrof muhitni muhofaza qilish jarayonida davlat nazorati va tartibining bir qismini o'z ichiga oladi. EMAS ga muvofiq yaratilgan tizimlarni takomillashtirish ob'ekti bo'lib nafaqat ekologik boshqarish tizimi, balki tabiatni muhofaza qilish davlat nazorati ham kiritiladi. EMAS talablariga muvofiq yaratilgan tizimlar foydalanilayotgan texnologiyalarga aniq talablarni qo'yadi. Bu tizimlarga qo'yilgan qat'iy talablardan biri bu korxonada faoliyati, ishlab chiqarilayotgan mahsulotlar, foydalanilayotgan material resurslari haqida jamiyatni va mafaatdor tomonlarini har tomonlama axborot bilan ta'minlash zarur, shuningdek, korxonaning ekologik maqsad va vazifalarini hamda yillik umumiy faoliyat natijalarini nashr ettirish ta'kidlanadi.

Ekologik boshqarish sohasida halqaro standartlarni ishlab chiqish tug'risidagi qaror

– Urugvayda ta’riflar va savdo bo’yicha bosh kelishuv doirasida o’tkazilgan muzokaralarda va 1991 yilda Rio – de – Janeyroda BMT ning tabiatni asrash va uni takomillashtirish bo’yicha o’tkazilgan Konferentsiyasida - qabul qilindi.

1946 yildan beri faoliyat ko’rsatib kelayotgan standartlashtirish halqaro tashkiloti ISO – International Standard Organization) tomonidan 1993 yili yaratilgan

«Ekologik boshqarish» texnika komiteti (ISO FTC 207) ekologik menejment bo’yicha halqaro standartlarni ishlab chiqishga kirishdi – 14000 seriyali ISO standarti halqaro standartni muhofaza qilishning yana bir ajoyib tashabbuslaridan biri bo’ldi. Ularni yaratishda asos bo’lib, BS 7750 Britaniya standarti, shuningdek, amalda mavjud bo’lgan mahsulotlar sifatini nazorat qilish tizimlari bo’yicha xalqaro standart

– ISO 9000 standarti hisoblanadilar. ISO 14000 standarti o’z ichiga quyidagi yo’nalishlarni oladi: ekologiya boshqaruv tizimi, ekologik audit, ekologik xususiyatlarini baholash, hayot tsiklini baholash va atama hamda izohlarni o’z ichiga oladi.

Ekologik audit korxonani atrof muhit bilan bog’liqligini boshqarish mexanizmi sifatida XX asrning 70- yillarida AQSh, Kanada, Buyuk Britaniya, Germaniya va Niderlandiyada tashkil topdi (2.1.12.-4bb). «ekologik menejment» tushunchasi «atrof muhitni muhofaza qilish» yoki «tabiatdan foydalanishni boshqarish» iboralari sifatida foydalaniladi. Ekologik xavfsizlikni ta’minlashda, atrof muhitni muhofaza qilish va tabiatdan foydalanishni boshqarish tizimlari ostida ekologik auditning o’rni va roli tushunish uchun «ekologik boshqarish» va «ekologik menejment» tushunchalarining umumiy tomonlari va farqlarini aniqlash maqsadga muvofiqdir.

Ekologik auditning ob’ekti – korxonalarining atrof muhitga va tabiat ob’ektlariga ta’sir ko’rsatishi bilan bog’liq xo’jalik hamda boshqa faoliyati, shuningdek bunday faoliyatning natijalari bo’lib hisoblanadi.

Ekologik auditning predmeti bo’lib quyidagilarni keltirish mumkin;

- korxonaning atrof muhitni muhofaza qilish va tabiatdan foydalanish bilan bog’liq faoliyat turlari;

- xo’jalik yurituvchi sub’ektlarda atrof muhitning holati;

- atrof muhitni boshqarish tizimining holati;

-tabiatni muhofaza qilish qonunchiligi va belgilangan ekologik talablarga rioya qilinish darajasi;

- korxonada tabiiy resurslardan foydalanish darajasi;

- korxonalarda faoliyat davomida yuzaga kelayotgan chiqindilarni joylashtirish jarayoni;

- ekologik xavfsizlik bilan bog’liq qonungchilik talablarini buzilishi oqibatida yuzaga keladigan moliyaviy tavakkalchiliklar.

Korxonada darajasida o’tkaziladigan ekologik audit ushbu xo’jalik yurituvchi sub’ektni tabiiy muhitga ta’sirini o’rganish bilan chegaralansa, mintaqada darajasida o’tkaziladigan ekologik auditning maqsadi esa ushbu mintaqada mavjud yoki yuzaga kelishi mumkin bo’lgan ekologik muammolarni o’rganish, ularni oldini olish yoki salbiy omillar ta’sirini imkoni boricha kamaytirishdan iborat bo’ladi.

Mas’uliyat auditi. Mas’uliyat auditining maqsadi sotib olinishi yoki ijaraga olinishi ko’zda tutilgan ko’chmas mulk bilan bog’liq ekologik majburiyatlarini aniqlash hisoblanadi. Bunday majburiyatlar ushbu ko’chmas mulkdan foydalanish yoki tugatish natijasida atrof muxitga etkazilgan zarar oqibatida hisoblangan jarimalar ko’rinishida

yuzaga keladi.

Mos kelishlik auditi. Mos kelishlik nuqtai nazaridan o'tkaziladigan ekologik auditning maqsadi xo'jalik yurituvchi sub'ektning faoliyatiga davlat tomonidan qo'yilgan ekologik talablarga rioya qilinishi, uning ko'rsatgichlarini ekologik me'yorlarga mos kelishliligi o'rganiladi.

Ekologik boshqaruv tizimi auditi. Ekologik auditning bu yo'nalishi tekshiruv ob'ektida mavjud bo'lgan ekomenjment tizimining zaif bo'g'inlarini aniqlash va uni takomillashtirishga mo'ljallangan.

Investitsion loyihalar auditi. Ekologik auditning bu yo'nalishida yangi qurilish, mavjud ishlab chiqarishlarni kengaytirish, rekonstruktsiya qilish, texnik qayta qurollantirish, ta'mirlash uchun investitsiyalar jalb qilishga mo'ljallangan loyihalarni ekologik xavfsizlik nuqtai nazaridan o'rganib chiqishga mo'ljallangan.

Ekologik sug'urta auditi. Keyingi yillarda ekologik audit tekshiruvi jarayoniga sug'urta xodimlarini jalb qilish keng tus olmoqda. Sug'urta auditning asosiy maqsadi keyinchalik yuzaga kelishi mumkin bo'lgan ekologik talofatlar yoki texnogen holatlar natijasida xo'jalik yurituvchi sub'ektga etkazilishi mumkin bo'lgan zarani hisoblab uni sug'urta polisi bilan himoyalashga mo'ljallangan.

Sertifikatsiya auditi. Ekologik auditning bu yo'nalishida davlatning maxsus idoralari tomonidan korxonalar mahsulotlariga berilgan ekologik sertifikatlar qonuniyligi va asosligini o'rganiladi.

Moliyaviy hisobot auditi. Moliyaviy hisobot auditida esa auditor korxonani atrof muhitini muhofaza qilish bilan bogliq bo'lgan tadbirlarni amalga oshirishga mo'ljallangan xarajatlar darajasi, ulardan foydalanish samaradorlik ko'rsatgichlari, ekologiya bilan bog'liq bo'lgan soliqlarni hisoblanishi hamda ularni moliyaviy hisobotda aks ettirish jarayonini o'rganadi.

Moliyaviy vositalar yordamida tekshiruv ob'ektida ekologik qonunchilikdan chetga chiqishlar, belgilangan ekologik tadbirlarni to'liq yoki butunlay o'tkazilmasligi, tabiiy resurslardan foydalanganlik uchun belgilangan soliqlarni hisoblamaslik yoki noto'g'ri hisoblash kabi yuzaga kelgan vaziyatlar natijasi xo'jalik yurituvchi sub'ektga nisbatan belgilanishi mumkin bo'lgan moliyaviy jarimalar darajasi aniqlanadi.

Ekologik audit tekshiruvining texnik vositalari tekshiruv ob'ektida ekologik vaziyatga asosli tarzda baho berish uchun zarur hisoblanadi. Ular yordamida er, suv va havo xavzasiga korxonalar tomonidan chiqindilarning, hamda ishlab chiqarilayotgan mahsulotning inson salomatligi uchun xavfsizlik darajasi o'rganiladi.

15.3. Ekologik auditni o'tkazish va natijalarini rasmiylashtirish tartibi

Ekologik auditni o'tkazish murakkab jarayon bo'lib, u faoliyati sifati va samaradorligini ta'minlash uchun tekshiruvni mukammal tarzda rejalashtirishni talab qiladi. Ekologik audit tekshiruvini rejalashtirish jarayoniga quyidagi omillar o'z ta'sirini o'tkazadi;

- ekologik audit o'tkazilishi ko'zda tutilayotgan korxonaning xajmi;
- korxonalar faoliyati yunalishlarini atrof muhitga ta'sir ko'rsatish darajasi;
- chiqarilayotgan chiqindilarni turlari, tarkibi va xavfsizlik darajasi;
- ekologik auditni o'tkazishga ajratilgan vaqt;
- tekshiruvni o'tkazish mo'ljallanayotgan ekologik audit guruhining tarkibi;

-xo'jalik yurituvchi sub'ektning iqtisodiy geografik o'rnini atrof muhitga ta'sir ko'rsatadigan, umuman, mamlakatdagi ekologik vaziyatni va uning tarmoq xususiyatlarni aks ettiradigan tashqi omillar haqida;

-xo'jalik yurituvchi sub'ektning atrof muhitga ta'sir ko'rsatadigan, uning individual xususiyatlari bilan bog'langan ichki omillari haqida.

Ekologik auditni rejalashtirishda auditor quyidagilar bilan ham tanishishi tavsiya qilinadi;

-xo'jalik yurituvchi sub'ektning tashkiliy-boshqaruv tuzilishi tarkibida ekologiya bo'yicha mutaxassislarining mavjudligi;

-ishlab chiqarish faoliyati turlari va ishlab chiqarilayotgan mahsulot nomenklaturasining ekologiyaga ta'siri;

-ekologik holatni hisobga olib mahsulot ishlab chiqarishning cheklanish xususiyatlari;

-ekologik xarajatlarni hisobga olgan rentabellik darajasi;

-foydadan ekologiyani muhofaza qilish uchun ajratilgan qismini taqsimlash tartibi;

-shu'ba va tobe tashkilotlar mavjudligi hamda ulardagi ekologik vaziyat;

-xo'jalik yurituvchi sub'ekt tomonidan tashkil etilgan ichki nazorat tizimi tarkibidagi ekologik mutaxassislarning mavjudligi.

Auditor uchun quyidagilar xo'jalik yurituvchi sub'ektning ekologik holati to'g'risida axborot olish uchun manba hisoblanishi lozim:

-xo'jalik yurituvchi sub'ekt ekologik holatni himoya qilish nizomi;

-xo'jalik yurituvchi sub'ekt ro'yhatga olish to'g'risidagi xujjatlar tarkibida ekologiya bo'yicha mutaxassislarning ekspertiza xulosasi;

Xo'jalik yurituvchi sub'ektning ekologiya bo'yicha xududiy mutaxassisini ekologik vaziyatga bergan bahosi;

-xo'jalik yurituvchi sub'ektning ekologik siyosatini aks ettiruvchi va unga o'zgartirishlar kiritishni tartibga soluvchi xujjatlar;

-ekologiya bo'yicha mutaxassisning hisobotlari;

-ekologiya bo'yicha statistik hisobotlar;

-ekologik ekspertiza tekshiruvlari materiallari;

-ekologiyaga oid sud da'volari materiallari;

-xo'jalik yurituvchi sub'ektning ishlab chiqarish va tashkiliy tuzilishlarini tartibga soladigan xujjatlar, uning filiallari va shu'ba jamiyatlar ro'yhatlari.

Ekologik audit o'tkazuvchi auditorlar guruhiga ekspert sifatida kiradigan mutaxassislar tarkibini rejalashtirish paytida auditorlik tashkiloti quyidagilarni hisobga olishi lozim:

-ish vaqti byudjetini;

-guruhning miqdoriy tarkibini;

-guruh a'zolarining malaka darajasini;

-guruh hodimlarining o'zaro almashinuv imkoniyatlari;

-guruh a'zolarining mansab darajasini.

Ekologik audit tekshiruvini o'tkazish jarayonida auditorlik tashkilotida umumiy ish rejasining ayrim bandlarini qayta ko'rib chiqish uchun asoslar paydo bo'lishi mumkin. Rejaga asosli tarzda kiritilayotgan o'zgarishlarni, shuningdek, o'zgarishlarning

sabablarini auditor o'zining ishchi xujjatlarida batafsil yoritishi lozim.

Auditor rejalashtirish jarayonidayoq mijozning ahvolini tahlil qilib chiqishi, ekspertiza qilishi va shug'ullanadigan tadbirkorlik turini xujjatlarda qayd etishi kerak. U dastavval mijozning katta tavakkalchilik bilan bog'liq bo'lishi mumkin bo'lgan iqtisodiy muomalalarini ajratib oladi. U shu asosda jiddiyroq suiste'mol qilish va ekologik hisobotni buzib ko'rsatish hollarini aniqlash uchun o'ziga qaysi ekologik auditorlik tadbirlari kerak bo'lishi mumkinligi haqida masalani xal etadi.

Auditor rejalashtirishning ana shu bosqichda, bundan tashqari, mijozning o'rab turgan muhitning xususiyatlarini aniqlashi ham lozim. Bunda o'zga korxonalarining ekologik tomondan ta'sir ko'rsatish omillari: chiqindilar, suv resurslarini ifloslanishi va hakazolar kiradi. Bu joyda mijoz ma'muriyati, bosh kompaniya va davlat tomonidan boshqaruvga ta'sir ko'rsatish omillari ham muhim o'rinni egallaydi.

Binobarin, ekologik auditni rejalashtirish va amalga oshirish mos bo'lishi uchun butun jarayon ishning borishin nazorat qilishdan iborat bo'libgina qolmasdan, balki bajarilag ish xajjatlari to'plangan auditorlik dalallari va ular asosida qilingan xulosalar puxta qayd etib borilishi ham zarur.

Ekologik audit dasturi ekologik audit ish rejasining rivoji hisoblanadi va u tekshiruvning har bir muayyan qismi uchun zarur bo'lgan ekologik audit tadbirlari ro'yhatidan iborat bo'ladi.

Auditorlik tashkiloti ekologik audit o'tkazish dasturini tuzishga quyidagicha yondashishi mumkin:

-amaliyotda qullanilayotgan na'munaviy ishchi dasturlaridan foydalanish;

-mijoz uchun uning faoliyat xususiyatlarini hisobga olgan holda yangidan dastur ishlab chiqish;

Ekologik audit o'tkazish dasturini ishlab chiqishda amaliyotda qo'llanilayotgan na'munaviy dasturdan foydalanish bir tomondan dasturni ishlab chiqishga ketadigan vaqtni tejash imkoniyatini bersa, ikkinchi tomondan tekshiruv jarayonida xatolikga yo'l qo'yish ehtimolini kamaytiradi. Chunki na'munaviy dasturlar asosan shu sahaning yirik mutaxassislari bo'lgan olimlar va tajribali auditorlar tomonidan ishlab chiqilgan bo'ladi. Biroq, xar qanday puxta ishlab chiqilgan ishchi dastur ham barcha sohalarning xususiyatlarini qamrab ololmaydi. Buning natijasida na'munaviy dasturga ijodiy yondoshmay turib foydalanish auditorlik tashkiloti uchun jiddiy muammolarni keltirib chiqarishi mumkin.

O'zbekiston Respublikasida ekologik audit o'tkazishning xarakatdagi amaliyot bilan tanishish zamon talablariga javob beradigan na'munaviy "ekologik audit o'tkazish dasturi" mavjud emasligini ko'rsatdi. Bu holat auditorlik tavakkalchiligi oshirib uning sifatiga jaddiy salbiy ta'sir ko'rsatishi mumkin. Ishda biz bu masalaga o'z munosabatimizni bildirishga xarakat qildik.

Ekologik audit dasturi auditor assistentlari va xali etarli darajada amaliy ish tajribasiga ega bo'lmagan auditorlar uchun batafsil yo'riqnoma bo'lib xizmat qiladiva bir vaqtning o'zida auditorlik tashkiloti va auditorlik guruhining rahbarlari uchun ish sifatini nazorat qilish vositasi hisoblanadi.

Ekologik audit o'tkazish dasturining xar bir bo'lim bo'yicha auditorning ishchi xajjatlarda rasman aks ettirilgan ma'lumotlar yakuniy auditorlik hisoboti va xulosasini tuzish uchun shuningdek, xo'jalik yurituvchi sub'ektning ekologik holati to'g'risida

auditorning xolis fikrini shakllantirish uchun asos bo'lib hisoblanadi.

Ekologik audit tekshiruvini yakuniga ko'ra auditor tekshirilgan ob'ekt bo'yicha asosli fikr bildirishi uchun etarli miqdorda sifatli auditorlik dalillariga ega bo'lishi lozim. Audit amaliyotida "Auditorlik dalili" deb auditor tomonidan tekshiruv ob'ekti bo'yicha o'z fikrini asoslash uchun tanlab olingan axborotlar yig'indisiga aytiladi. Auditorlik dalillari tekshiruv ob'ektiga tegishli bo'lgan quyidagi manbalardan olinishi mumkin:

- korxonaning ta'xis xajjatlari;
- dastlab xujjatlar;
- buxgalteriya hisobining registrlari;
- korxonada faoliyatining taxlil natijalari;
- moliyaviy hisob ma'lumotlari;
- mijozga xuquqiy xizmat ko'rsatuvchi tashkilotdan olingan ma'lumotlar;
- mijozga sug'urta xazmati ko'rsatuvchi tashkilotdan olingan ma'lumotlar;
- uchinchi shaxslardan olingan ma'lumotlar;
- ekspertiza va laboratoriya tahlili ma'lumotlari;
- korxonada xodimlaridan olingan yozma va og'zaki tushuntirishlar va x.k.

Auditorlik dalillari ma'lumot sifat talablariga javob berishi lozim. Ular avvalambor tekshirilayotgan ob'ektga ta'luqli bo'lishi, voqelik bilan tasdiqlangan hamda ishonchli bo'lishi lozim. Xalqaro audit andozalarida bu holat "etarlilik" va "mos tushish" kabi tushunchalar bilan tavsiflanadi.

Etarlilik va mos kelishlik ichki nazorat testlari va muhimlikni tekshirish tadbirlari asosida olingan auditor dalillariga aloqador bo'lgan va bir-biri bilan bog'liq bo'lgan tushunchalardir. Etarlilik – auditor dalillarining miqdor ko'rsatgichidir. Mos kelishlik aniq fikrlar (da'volar) uchun dalillarning sifati va ahamiyatining, shuningdek bu dalillar ishonchliligining ko'rsatgichidir. Auditorlik dalillari ishonarli tusda bo'lishi lozim va ko'p hollarda auditor ayrim shubhalarini tasdiqlash uchun turli manbalardan turli dalillarni olishi lozim bo'ladi.

Ekologik audit bo'yicha auditorlik xulosasini tuzish chig'ida ekoauditor odatda axborotning butun xajmini tekshirmaydi, chunki xulosalar auditorning professional mulohazalari yordamida yoki tegishli tanlab tekshirishga muvofiq ravishda ekologik hisobotdagi ma'lumotlar, amalga oshirilgan tadbirlar, bajarilgan xo'jalik muomalalarining yoki ichki ekologik nazoratning turiga qarab tuziladi.

Ekologik audit o'tkazishda auditorlik dalillarining etarliliigi va mosligi to'g'risidagi auditor mulohazalari quyidagi omillarga bog'liq bo'ladi:

-ichki xatarning qanday tusdaligi va ahamiyatini auditor ekologik hisobot doirasida baholashiga, shuningdek amalga oshirilgan tadbirlar va muomalalarning turiga qarab bergan bahosiga;

-ekologiya hisobini yuritish turiga va ichki ekologik nazorat tizimiga hamda ichki ekologik nazorat xatari bahosiga;

-ekologik holat bo'yicha bajarilgan muamala turi yoki tekshirilayotgan hisob moddasining muhimligiga;

-oldingi ekoauditorlik tekshirishlari jarayonidav to'plangan tajribaga;

-ekoauditorlik tabirlarining natijalariga, shu jumladan aniqlangan xatolar, buzilishlari va firibgarlikka;

-mavjud axborotning manbai va ishonchliligiga.

Ekologik hisob va ichki ekologik nazorat tizimining ekoauditor dalillar olishi lozim bo'lgan jihatlari quyidagilardan iborat:

-ekologiya hisobi va ichki ekologik nazorat tizimining tegishli tuzilmasi mavjud bo'lib, u jiddiy xatolar va burilishlarning oldini olishga, ularni aniqlashga va to'g'rilashga mas'uldir;

-faoliyat ko'rsatishi, bu tizimlar mavjud va muayyan davr mobaynida samarali ishlagan bo'lishi lozim.

Odatda, ekoauditor dalillari ekologik hisobotning har bir bo'limidagi alohida moddalar bo'yicha olinishi lozim. Masalan, ishlab chiqarish jarayonini tashkil qilishda atrof muhitga chiqariladigan chiqindilarning ekologik holatga ta'siri alohida fikr, ushbu fikrga chiqarilayotgan chiqindilar to'g'risidagi hisobotda keltirilgan ma'lumotlar orqali dalil olinadi. Ushbu dalil o'rnini taxminiy bildirilgan fikrlar bosa olmaydi. Muhimlikni tekshirishga doir tadbirlarning turi, muddati va ko'lami fikrlarning xarakteriga qarab o'zgaradi. Testlar bir necha fikrlar bo'yicha dalillarni berish mumkin.

Auditorlik dalillarini tekshiruv ob'ektiga mos kelishligi nuqtai nazaridan quyidagi tartibda tasniflash mumkin:

-to'g'ri va egri dalil;

-xujjatli va og'zaki dalil;

-tasodifiy dalil;

To'g'ri dalil xo'jalik yurituvchi sub'ektning atrof muhit bilan bevosita aloqasini tasdiqlab dastlabki xujjatlar, hisobotlar, tekshiruv dalolatnomalari va hisob-kitob holida mavjud bo'ladi. Egri dalil bevosita tekshirilayotgan yo'nalishga bog'liq bo'lmasa ham lekin umumiy faoliyat bo'yicha auditor fikrini shakllanishiga ta'sir ko'rsatishi mumkin. Misol uchun tekshiruv ob'ektida ichki nazoratning sustligi to'g'risidagi ma'lumotga ega bo'lish auditorida ushbu korxonada ekologik tadbirlarni samarali va sifatli o'tkazilishi yuzasidan nazorat etarli tarzda amalga oshirilmayotganligi to'g'risida fikr tug'ilishiga olib keladi.

Ekoauditor tekshiriv jarayonida korxonada xodimlari va uchinchi shaxslardan tekshiruv ob'ektiga tegishli muhim dalillarga ega bo'lishi mumkin. Misol uchun moylab, chiroyli bo'yoq bilan bo'yab qo'yilgan atrof muhitni muhofaza qilishga muljallangan asosiy vositaning ishchan holatda emasligi to'g'risida ma'lumot korxonada xodimi tomonidan ekoauditorga etkazilishi mumkin.

Ekologik audit tekshiruv jarayonida xujjat bilan tasdiqlanuvchi dalilga ega bo'lish katta ahamiyatga ega. Lekin bu degani og'zaki dalillardan foydalanmaslik lozim degani emas. Og'zaki dalillar o'z navbatida ekologik audit tekshiruv yo'nalishini belgilash yoki unga tuzatishlar kiritish jarayonida muhim ahamiyat kasb etadi.

Ekoauditor dalillarining ishonchliligi ichki va tashqi manbaning ta'siriga, shuning uning tusiga: ko'rgazmali, xajjtli yoki og'zaki ko'rinishda bo'lishiga bog'liq bo'ladi. Ekoauditor dalillarining ishonchliligi shu dalillar olingan vaziyatga bog'liq ekan, demak auditor dalillarining ishonchliligiga baho berishda quyidagi umumlashmalardan foydalanishi mumkin:

-tashqi auditor dalillari (uchinchi tomondan olingan axborot) ichki auditor dalillariga nisbatan ishonchliroqdir;

-ichki auditor dalillari tegishli ekologik hisob va ichki ekologik nazorat tizimi samarali ishlayotgan bo'lsa, ancha ishonchliroqdir;

-ekoauditorning o'zi olgan dalillar mijozdan olingan dalillarga nisbatan ishonchliroqdir;

-yozma shakldagi auditor dalillari og'zaki shakldagi dalillarga nisbatan ishonchliroqdir.

Tegishli tarzda olingan va ish xujjatlarida aks etgan auditor dalillari tekshirilayotgan ekologik hisobot xususida to'g'ri fikrning shakllanishi ta'minlaydigan ekoauditorga o'z xulosalarini asoslab berishga xizmat qiladi. Ekologik auditni o'tkazish jarayoni ekologik hisobotni tekshirish chog'ida olinadigan dalillarni xajmini, xarakterini hamda bu dalillarni olishga doir tadbirlarni belgilab beruvchi asosiy qoidalarni ko'rsatishdan iborat.

Auditor bir yoki bir necha tadbirlar: *o'rganish, kuzatish, so'rab-surishtirish va tasdiqlash, hisoblash va tahliliy sharx* yordamida tekshiruv ob'ekti bo'yicha zaruriy dalillarni oladi. U auditor dalillarini samaraliroq yig'ishni ko'zda tutuvchi tekshirish rejasida zarur ma'lumotlarni to'plash uchun qanday tadbirlarni qancha miqdorda va xajmda amalga oshirishni ko'zda tutishi lozim. Auditor tekshiruv dasturida korxonaning ekologiya bilan bog'liq u yoki bu yo'nalishini qaysi usullar yordamida tekshiruvdan o'tkazishini avvaldan rejalashtirib oladi.

O'rganish yozuvlar, xujjatlar, moddiy aktivlarni tadqiq etishdan iborat. Yozuvlarni va xujjatlarni o'rganish auditor dalillarini olishga imkon beradi. Bu dalillar tusiga, olingan manbaiga, ichki ekologik nazoratning samaradorligiga qarab turli ishonchlik darajasiga ega bo'ladi.

Kuzatish mijoz xodimlari bajarayotgan tadbirlarni, amalga oshirayotgan jarayonlarni ko'zdan kechirish, jumladan mijozning turli ekologik aktivlarni ro'yxatga olishda ishtirok etishdan iborat. Bu o'rinda atrof muhitni himoya qilish vositalari, ya'ni qurilmalarni ro'yxatga olish jarayonini kuzatishga balansdagi aktivlar moddalari va xo'jalik muomalalarini o'tkazish hollarining haqiqiyliigi va aniqligito'g'risida qimmatli va ishonchli dallilarini olish usuli deb qaramoq lozim. Ro'yxatga olishda ishtirok etish yoki bu ishni amalga oshirishni kuzatib turish mijozning ekologik nazorat tizimi tashkil etilishini to'g'ri baholashga yordam beradi.

So'rab bilish xo'jalik sub'ekti ichida yoki uning tashqarisida vakolatli shaxslarning tegishli axborotini o'rganishdan iborat. So'rash uchinchi tomonlarga yuboriladigan rasmiy yozma so'rovdan, xo'jalik sub'ekti ichidagi shaxslardan norasmiy ravishda og'zaki so'rab-surishtirishgacha turlicha bo'lishi mumkin. Og'zakiso'rab bilish uchun turli muammolar bo'yicha savollar ro'yxati oldindan tayyorlanishi mumkin. Masalan, korxonani atrof muhitga chiqarayotgan zararli moddalar xarakatini hisobga olishga, suv rusurslarini ifloslanishi va atmosferani buzilishiga doir savollar tayyorlanishi mumkin. Savollarga berilgan javoblar ekoauditorga ilgari unda bo'lmagan axborotlarni berishi yoki ekoauditor dalillarini tasdiqlashi mumkin.

Mavjud yozuvlardagi axborotga ishonch xosil qilish uchun uni tasdiqlashga taqdim etiladi. Masalan, odatda ekoauditor bevosita bog'liq shaxslar bilan muloqatda bo'lib, ekologik hisobotdagi ma'lumotlarni tasdiqlashni so'raydi.

Hisoblab chiqish birlamchi xajjatlar va buxgalteriya yozuvlari to'g'riligini tekshirishdan yoki ularni mustaqil ravishda qaytadan hisoblab chiqishdan iborat. Tekshirish rejasiga, ichki nazorat tizimi va auditorlik xatariga berilgan bahoga qarab hammasi yoppasiga qaytadan hisoblab chiqilishi yoki tanlab qayta hisoblanishi mumkin.

Tahliliy tadbirlar asosiy ko'rsatgichlar va umumiy yo'nalishlani, shu jumladan boshqa tegishli axborotlarga yoki faraz qilingan miqdorlarga zid keladigan o'zgarishlar va nisbatlarni o'rganish natijalarini taxlil etishni ko'zda tutadi.

Auditor dalillari ichki ekologik nazorat testlarini va muhimlikni tekshirish tadbirlarini eng maqbul ravishda qo'shish olib borish asosiga quriladi. Ayrim hollarda bunday dalillar faqat muhimlikni tekshirish tadbirlari asosida olinadi. Ekoauditor dalillarini olish uchun ekologik hisobotga asos bo'lgan birlamchi xujjatlar va hisob yozuvlari, shuningdek boshqa manbalardan tasdiqlovchi ma'lumotlardan foydalaniladi.

Ichki ekologik nazorat testlari ekologik hisob va ichki ekologik nazorat tizimlari ishining smaradorligi va tuzilishiga muvofiq keladigan dalillarini olish maqsadida to'ldiriladi.

Muhimlik tekshirish tadbirlari ekologik hisobotdagi muhim buzilishlar to'g'risida auditor dalillarini olish maqsadida bajariladigan testlardan iborat, bu testlar ikki xil bo'ladi:

1. Ekologik holatga tegishli xo'jalik muomalalari to'laligini tekshirishga doir testlar;

2. Tahliliy tadbirlar.

Ekologik auditorlik tekshiruvini o'tkazish jarayonida laboratoriya taxlili usulidan keng foydalaniladi. Misol uchun "Andijonyog'moy" xissadorlik jamiyatida ekologik audit o'tkazilish chog'ida, ishlatilgan suv,

chiqarilayotgan chiqindilarning ifloslanganlik darajasi hamda ishlab chiqarilgan tayyor maxsulotni sanitariya va ekologiya me'yorlariga javob bera olish darajasi laboratoriya tekshiruvi yordamida aniqlanib boriladi. Agar korxonaning laboratoriya uskunalari eski, ishga yaroqsiz yoki ishonchsiz bo'lsa, unda auditorlar SES hamda sertifikatlash xizmati anjomlari va mutaxassislaridan ekspert sifatida foydalanishlari mumkin. O'rganish ob'ekti tekshiruvdan o'tkazilgandan so'ng ekoauditorlarga laboratoriya natijalari taqdim qilinadi. Bu esa auditorlik dalillari bo'lib xizmat qiladi.

Ekologik auditni tekshiruvini o'tkazish o'ta murakkab va keng qamrovli jarayondir. Ekoauditor qanchalik etuk va qobiliyatli mutaxassis bo'lmasin atrof muhitga ta'sir ko'rsatuvchi xalq xujaligining hamma tarmoqlarini xususiyatlarini mukammal tarzda bilishi qiyin. Shu bilan birgalikda ekologik audit tavakkalchiligi yuqori bo'lgan tadbirkorlik faoliyatidir. Ekoauditorning xatosi unga nafaqat moliyaviy zarar etkazishi, balki sifatsiz o'tkazilgan ekologik audit tekshiruvini natijasida katta-katta xududlarda jiddiy ekologik talofat yuz berishi mumkin bo'ladi. Bu esa oqibatda auditorlik tekshiruvini sifatsiz tarzda o'tkazilgan ekoauditor yoki ekoauditorlik tashkilotiga nisbatan jinoiy javobgarlikni keltirib chiqarishi mumkin. Shuning uchun ekologik audit tekshiruvlarini yuqori saviyada va malakaviy tarzda o'tkazish uchun auditorlik tashkilotlari mijoz korxonalar biznesining xususiyatlarini, texnika va texnologiyasining holatini va bu faoliyat yo'nalishlarini atrof muhitgata'sir darajasini hisobga olib turli soha mutaxassislarini ekologik auditorlik tekshiruvini o'tkazish jarayoniga ekspert sifatida jalb qilishlari mumkin. O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida ekologik audit tekshiruvini o'tkazish jarayoniga ekspertlarni jalb qilish tartibi aks ettirilgan maxsus me'yoriy xujjat mavjud emas. Biroq, ushbu masalani ma'lum darajada to'g'ri va asosli tarzda hal qilish uchun "Ekspert ishidan foydalanish" nomli 16 – milliy audit andozasidan foydalanish mumkin. Bu andoza xuddi shu nomdagi Xalqaro audit andozasi asosida

ishlab chiqilganligi uchun ham katta amaliy ahamiyatga ega.

Ushbu kim va qanday holatlarda ekspert deb hisoblanadigan degan asosiy tushuncha ochib beriladi, shuningdek xo'jalik sub'ektining ekologik holatini audit qilishda va unga maslahat xizmatini ko'rsatishda ekspertlar ishidan foydalanish tartibi keltiriladi. Auditorlik firmasi tadqiq qilishi lozim bo'lgan vaziyatning turi va murakkabligidan, buxgalteriya hisobi va ekoaudit doirasidan chiqadigan masalalar mohiyatining darajasidan, shuningdek tadqiq etilayotgan vaziyatga nisbatan qo'llaniladigan boshqa taxliiliy tadbirlarning o'rinlilikidan, maqsadga muvofiqligidan va ishonchliligidan kelib chiqib, ekspertlar ishidan foydalanish to'g'risida qaror qabul qilindi.

Ekologik audit tekshiruvlarini o'tkazish sohasida to'plangan amaliy tajriba ko'pchilik holatlarda tekshiruv jarayoniga ekspert sifatida quyidagi mutaxassislarini jalb qilinishini ko'rsatadi:

- tibbiyot xodimlarini;
- kimyogarlarni;
- mikrobiologlarni;
- fiziklarni;
- sanitariya-epidemiologiya xodimlarini;
- xuquqshunoslarni;
- menejrlarni;
- sug'urta xodimlarini va boshqa soha mutaxassislarini.

Ekologik audit tekshiruv jarayoniga ekspert sifatida jalb qilingan kimyogar va fiziklar havoga, erga va suvga tekshiruv ob'ekti tomonidan chiqarilayotgan chiqindilarning kimyoviy va fizik xususiyatlarini taxlil qilishsa, tibbiyot xodimlari va mikrobiologlar ularni inson salomatligi va xududning flora va faunasiga ta'sirini o'rganishadi. Ekspert sifatida xuquqshunoslar xizmati tekshiruv ob'ekti tomonidan er osti qazilmalari yoki o'rmon boyliklaridan foydalagnish xuquqini beruvchi shartnoma yoki ruhsatnomaning qanchalik tarzda xarakterdagi qonunchilikka mos kelishligini baholashda qo'l keladi. Menejment sohasida etuk mutaxassislar ko'magi korxonaning ekologik menejment tizimidagi zaif bo'g'inlarini aniqlash hamda uni takomillashtirish bo'yicha takliflar ishlab chiqish jarayoniga katta ahamiyat kasb etadi. Keyingi yillarda er yuzining turli qit'alarida er qimirlashi, suv toshishi, o't ketishi, qurg'oqchilik kabitabiiy ofatlarning, ishlab chiqarish ob'ektlarida portlashlarning yuzaga kelishi, daryo va dengizlarda atrof muhit uchun xavfli bo'lgan yuklarni tashayotgan kemalarning xalokatga uchrashi kabi texnogen holatlarning vujudga kelishi ekologik audit sohasiga sug'urta xodimlarini jalb qilish jarayonini tezlatdi. Bu mutaxassislar yordamida ekologik audit tekshiruvini olib borayotgan auditorlik tashkiloti korxonalariga bo'lajak tabiiy ofatlar va texnogen holatlardan yuzaga kelishi mumkin bo'lgan zararni hisoblashda yordam berib, xo'jalik yurituvchi sub'ekt uchun manfaatli bo'lgan sug'urta takliflarini ishlab chiqadi.

Auditorlik tashkiloti ekologik auditorlik tekshiruv jarayonida ekspert ishidan foydalanishi rejalashtirayotgan bo'lsa, bajarilishi ko'zda tutilayotgan ishning sifatini ta'minlash va auditorlik xatarini pasaytirish uchun ekspert sifatida jalb qilinishini mutaxassisning malaka darajasini baholashi lozim. Mutaxassisning malaka darajasini quyidagi holatlar bo'yicha baholash maqsadga muvofiq hisoblanadi:

- mutaxassisligi bo'yicha diplomning mavjudligi;

-
- amaliy ish tajribasi;
 - ekspert sifatida faoliyat ko'rsatishiga ruxsat beruvchi guvohnoma yoki litsenziyaning mavjudligi;
 - shu soha xodimlari orasidagi tutgan o'rni va obro'si;
 - biror – bir kasb tashkilotiga a'ziligini tasdiqlovchi xujjatning mavjudligi.

Ko'pchilik holatlarda auditorlik firmalari ekologik auditorlik tekshiruvini o'tkazish uchun ekspert sifatida iqtisoslashgan korxonalar va tashkilotlar xizmatidan foydalanishlari mumkin. Bu holatda ularni shu sohada etarli tajribaga egalik hamda texnik jihatdan yaxshi ta'minlanganligi uchun auditorlik tekshiruvlarining sifati sezilarli tarzda yaxshilanadi. Biroq, bu holat tekshiruv o'tkazish qiymatini keskin o'sishiga olib kelishi mumkin.

Xo'jalik sub'ektiga va uning xatti xarakterlariga baho berishga nisbatan ekspertning xolis bo'lishi talabi ekspertning mustaqilligi bilan chambarchas bog'langan. Ekspert baholashini o'tkazish jarayoniga mutaxassis:

- agar u mijozning mutaxassislaridan biri bo'lsa, yoxud mijozda rahbarlik vazifalarini bajarayotgan bo'lsa;
- agar u mijozning xodimlari bilan qarindosh yoki kuda – anda bo'lsa;
- agar ekspert ishlayotgan yuridik shaxs mijozning qatnashchisi, kreditori, sug'urtachisi bo'lsa;
- agar mijoz ekspert bilan moddiy jihatdan yoki boshqaruv tarzda unga bog'liq bo'lsa jalb etilmaydi.

Auditor ekoauditorlik tekshiruvini o'tkazishda auditorlik firmasi ekoaudit qilayotgan xo'jalik sub'ekti va ekspert o'rtasida yoxud auditorlik firmasi bilan ekspert o'rtasida tuziladigan pulli xizmat ko'rsatish shartnomasi asosida ekspert ishidan foydalaniladi. Ekspert baholashini o'tkazish shartnomasi umumiy qabul qilingan qoidalar va shartlardan tashqari quyidagilarni ko'zda tutishi lozim:

- ekspert ishining o'ziga xos maqsadi va xajmini;
- auditorlik firmasi ekspert xulosasini olishini kutayotgan aniq – ravshan masalalar bayonini;
- ekspert ishining maqsadlari uchun mijoz xujjatlarining oshkoralik darajasini (ruhsat berish me'yorini);
- agar zarur bo'lsa, ekspertning iqtisodiy sub'ekt bilan o'zaro munosabatlarining bayonini;
- ekspert tomonidan olingan barcha axborotlarning maxfiyligini;
- ekspert o'z ishida foydalanishni mo'ljallayotgan tadbirlar va usullarni, ularning avvalgi davrlarda foydalanilgan (agar avvalgi davrlarda auditorlik firmasi mijozning ma'lumotlari bilan ish olib borishda ekspert xizmatidan foydalangan bo'lsa) tadbirlar va usullarga to'g'ri kelishini;
- ekspert xulosasining shakli va mazmunini.

Ekspert o'z ishining natijalarini yozma ravishda xulosa (hisobot, hisob-kitob, jadvallar, diagramma, qiyosiy tahlil va h.k.) tarzida taqdim etadi. Ekspert xulosasi, tajribali auditor va boshqa ekspert, u bilan tanishganda ekspert qilgan ish to'g'risida tasavvur hosil qila olish uchun, etarli darajada to'liq va batafsil bo'lishi lozim. Ekspert ishi natijalari kirish, tadqiq qilish va xulosa qismidan iborat bo'lgan xujjat bilan rasmiylashtiriladi. Uning kirish qismida ekspert oldiga qo'yilgan vazifalari bayon

etiladi. Ekspert tekshirgan har bir savolga xulosaning tadqiq qilish qismidagi muayyan bo'lim mos kelishi lozim. Ekspertning xulosalari qo'yilgan masalalarga javobgar tariqasida, kirish qismidan qay tarzda bayon etilgan bo'lsa, shu tartibda, bayon etiladi. Har bir savolga mohiyatga javob berilishi, yoxud bunday javob berishning imkoni yo'qligi ko'rsatilishi lozim.

Ekspertning xulosasida:

- ekspertiza o'tkazilgan xo'jalik sub'ektining nomi;
- ekspertiza ob'ekti;
- qilingan ishlar xajmi va ekspertning mas'uliyat darajasi;
- ekspert tekshiruv o'tkazish qabul qilgan tadbirlar va qo'llanilgan usullar;
- ekspertiza o'tkazish bilan bog'liq bo'lgan har qanday munozarali savollar, hal etilmagan muammolar;
- ekspertiza o'tkazilgan ob'ektni baholash bilan bog'liq ma'lumotlarni o'z ichiga olishi lozim.

Ekspert xulosasiga kiritilgan ma'lumotlar aniq va tushunarli bayon etilishi, shakli va mazmuni yaqqol ko'rinib turishi va har xil talqinlarni istisno etishi lozim. Ekspert xulosasi quyidagi majburiy rekvizitlarga ega bo'lishi kerak: xujjatning nomi, tuzilgan sana, ekspertning shaxsiy imzosi va to'liq ismi-sharfi; ekspert-yuridik shaxsning muhri. Xulosa qog'ozda, yozuv mashinkasi yoki kompyuterda, ya'ni undagi ma'lumotlarni auditorlik firmasi arxivida ish xujjatlarini saqlash uchun belgilangan vaqt mobaynida saqlashni ta'minlaydigan tarzda tayyorlanishi lozim.

Ekspert o'z xulosasini kamida ikki nusxada tayyorlayda. Uning bir nusxasi auditorlik finmasiga beriladi, ikkinchisi esa keyinchalik ekspert ishini boshqacha talqinlanishiga yo'l qo'ymaslik uchun uning o'zida qoladi. Ekspert bergan xulosasi uchun auditorlik firmasi bilan tuzilgan shartnoma va xarakatdagi qonunchilik doirasida javobgar hisoblanadi. Auditorlik tashkiloti ekologik audit tekshiruvi natijalariga ko'ra tayyorlagan auditorlik xulosasi va hisobotida qaysi yo'nalishlar bo'yicha o'z xulosasini ekspert ishi natijalariga ko'ra asoslanganligini yoritib beradi. O'z xulosasini ekspertning bergan ma'lumotnomasiga asoslanib bildirgan auditor ma'suliyatdan ozod qilinmaydi. Chunki u auditorlik tekshiruvi ob'ekti oldida birinchidarajali javobgardir.

Agar auditor ekspert ishi natijalarini ko'rib chiqish jarayonida uning xulosasi bilan xo'jalik sub'ektidan olingan axborot o'rtasida katta tafovutni aniqlasa, yoxud ekspert ishining natijalarini asossiz deb hisoblasa, bunday holda u qo'shimcha tadbirlar o'tkazishi lozim. Bu tadbirlar ekspert xulosasining xolisligiga baho berish yoki boshqa ekspertni tayinlashga qaratilgan bo'ladi. Ekspert xulosasini olish imkoni bo'lmaganda, tadqiq qilingan biron bir vaziyatga baho berishda ekspertning jaddiy ishonchsizligi xo'jalik sub'ekti bilan ekspert o'rtasida yoki auditorlik finmasi bilan ekspert o'rtasidaga xal etib bo'linmaydigan ixtiloflar paydo bo'lganida auditorlik finmasi o'tkazilgan audit natijalari bo'yicha shubhasiz ijobiy bo'lmagan xulosani tayyorlash masalasini ko'rib chiqadi.

Tabiatni muhofaza qilish xarajatlari auditni sifatli va keng qamrovli tarzda o'tkazishni ta'minlash maqsadida tekshiruvlarni o'tkazishning milliy va xorijiy tajribalarini chiqur o'rgangan holda tadqiqotchi tomonidan "Tabiatni muhofaza qilish xarajatlarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazish bo'yicha savolnoma" ishlab chiqildi. Tekshiruvlarni ushbu savolnomaga asosan o'tkazish auditorlik tashkiloti uchun ushbu

yo'nalish bo'yicha yuzaga kelishi mumkin bo'lgan audittavakkalchiligi pasaytirish imkonini beradi.

Bundan tashqari audit amaliyotiga tekshiruv uchun taqdim qilingan xujjatlarni ro'yxatga olish varog'ini kiritishni maqsadga muvofiq deb hisoblab, uning shakli ishlab chiqildi va foydalanish uchuntavsiya etdi. Bu xujjat birinchidan, auditorlik tekshiruvi qamrovini kuzatish, ikkinchidan mijoz tomonidan keyinchalik auditorlik tashkilotiga asossiz tarzda e'tiroz bildirishlarini oldini olish uchun xizmat qiladi.

Yuqoridagi ma'lumotlarga asoslanib quyidagi xulosalarga kelish mumkin:

1. Ekologik auditni o'tkazish jarayonida auditorlik dalillarini to'liq holda yig'ish auditorlik xulosasini to'g'ri shakllanishiga muhim ta'sir ko'rsatadi;

2. Auditorlik dalillarini yig'ishda audit amaliyotida qullunilayotgan va sinovdan o'tgan an'anaviy usullar bilan birgalikdi aniq fanlarga asoslangan zamonaviy usullarda keng tarzda foydalanish yaxshi natijalar beradi;

3. Ekologik audit jarayoniga shu yo'nalishni tekshirish imkoniyatiga ega bo'lgan yuqori malakali ekspertlarni jalb qilish auditorlik tekshiruvining ahamiyatini oshirgan holda tekshiruv natijalari bo'yicha rasmiylashtirilayotgan auditorlik xulosasining ob'ektivligini ta'minlaydi.

4. Auditorlik dalillarining yig'ishning usullarini to'g'ri va to'liq holda qo'llash auditorlik xatarini kamaytirish imkonini beradi.

Ekologik audit tekshiruv o'tkazish jarayonida auditor o'rganilayotgan masalalarning birortasi bo'yicha o'z fikrini asoslash uchun etarli miqdorda dalillar yig'a olmagan bo'lsa bu holat tekshiruv natijalariga ko'ra tuzilgan auditor hisobotida o'z aksini topishi lozim. Tekshiruv jarayonida yig'ilgan ma'lumotlar faqat qonunchilikda ko'zda tutilgan tomonlargagina taqdim qilinadi. Boshqa holatlarda bu ma'lumotlarni e'lon qilish auditorga taqiqlanadi, agar u ushbu qoidani buzsa xarakatdagi qonunchilik oldida javobgar hisoblanadi.

16- MAVZU. NAZORAT MASLAHATCHI AUDITORLIK TIZIMLARI VA AUDIT ISH SIFATI NAZORATI

REJA:

16.1. Nazorat maslahatchi auditorlik tizimlar

16.2. Nazorat maslahatchi auditorlik tizimlarininig o'xshash startegiyalari

16.3. NMAATni tashkil qilish tartibi

16.1. Nazorat maslahatchi auditorlik tizimlar

Nazorat maslahatchi auditorlik tizimlari (NMAAT) auditorlik ob'ektlarining quyidagi guruhlariga mo'ljallab tashkil qilinishi mumkin:

- buxgalteriya hisobi qo'lda yuritiladigan ob'ektlar;

- buxgalteriya hisobi kompyuterlar qo'llab yuritiladigan ob'ektlar.

Bu erda, kompyuter fayllarining mazmunini tashkil qiluvchi birlamchibuxgalteriya hujjatlarining asosiy qismi qayta ishlanadi. Bu holatda NMAATmijozning fayllaridan foydalanishi mumkin. Bu esa, o'z navbatida, auditni bajarish uchun qilinayotgan

xarajatlarning qisqarishiga, uning aniqligi va operativligini oshirishga imkon beradi.

Agar, mijozning buxgalteriya hisobi avtomatlashtirilgan bo'lsa, u holda auditoro'z vazifalarini bajarishda 11-son O'zbekiston Respublikasi Audit Milliy andozasi «Ma'lumotlarning kompyuter ishlanmasi sharoitida audit» dan foydalanishi lozim.

Xuddi shu andoza NMAT ishlab chiquvchi faoliyatga ham asos qilib olinishi kerak, chunki bu andoza unga avtomatlashtirilgan buxgalteriya tizimining xususiyatlarini to'g'ri hisobga olish imkonini beradi. Bundan tashqari, andoza mijozning hisobga doir ma'lumotlarini kompyuterda qayta ishlashni tashkil qilish shaklini aniqlash bo'yicha ishlarni tartibga solishga yordam beradi. Shu bilan birga bunda ma'lumotlarni qayta ishlashning markazlashgan darajasini aniqlash zarur: ma'lumotlar mahalliy kompyuterlarda yoki tizimga ulangan kompyuterlarda qayta ishlanadi.

Bu savollarga javoblar mijozlarning ma'lum bir guruhlarini to'la tenglashtirib, NMATni tashkil qilishning strategiyasini belgilab beradi. Biroq, auditorlik tizimni tashkil qilishning imkonli strategiyalarini izohlashdan avval, bundan qanday vazifalar oldiga qo'yilishni aniqlash zarur.

Auditorlik tizimi funktsional va ta'minlovchi qismlardan tashkil topgan bo'lishi kerak.

Funktsional qism - bu iqtisodiy-matematik va iqtisodiy-tashkiliy modellar hamda uslublar, auditni amalga oshirish uslubiyoti va usullarining majmuasidir. Ta'minlovchi qism esa birinchi qismda ko'rsatilgan audit jarayonini avtomatlashtirish uchun qaratilgan bo'lib, axborot, dasturiy, texnikaviy va boshqa ta'minotdan tashkil topadi. Bu qismlarni biz quyida to'laroq ko'rib chiqishga harakat qilamiz.

Audit - spetsifik soha bo'lib, bir tomondan, u moliyaviy va boshqa hujjatlarni tekshirish bo'lsa, ikkinchi tomondan, korxonalar hisobi va moliyaviy-xo'jalik faoliyatini yaxshilash bo'yicha mutaxassislar taklifini berishdir. Boshqacha qilib aytganda, bunday tizimlar nazorat va maslahat berish funktsiyalarini birlashtirishi kerak. Bu o'z navbatida, ularni ishlab chiqishga qo'shimcha qiyinchiliklar kiritadi. Bunday tizimlar nazorat maslahatchi auditorlik tizimlari (NMAT) deb ataladi.

NMAT qanday vazifalarni amalga oshirishini, ya'ni uning funktsional qismi nimalardan iboratligini aniqlash uchun, tizimdan foydalanuvchilarni guruhlariga ajratish va bu guruhlarning har biri qanday maqsadlarni ko'zlashini aniqlash lozim.

Rasmda ko'rinib turibdiki, audit natijalaridan manfaatdor bo'lgan sub'ektlar quyidagilar:

- kasaba qo'mitalari, ishchilar;
- aktsiyadorlar, mulk egalari;
- banklar, kreditorlar;
- soliq va sug'urta qo'mitalari;
- huquq va boshqa davlat organlari.

Ajratilgan guruhlarning har biri audit natijalaridan o'z maqsadlarini ko'zlaydilar. Masalan, kasaba uyushmalari ish joylarining saqlanib qolishi, ish haqining oshirilishidan manfaatdor bo'lsa, aktsiyadorlar va mulk egalari - korxonalar rentabellik darajasining o'sishi va aktsiyalar qiymatining ortishidan, banklar va kreditlar - korxonaning to'lov qobiliyati va likvidligini aniqlashdan, davlat - tadbirkorlik faoliyati sub'ektlarining soliq va to'lovlarni o'z vaqtida to'lashidan manfaatdordir.

Tashqi auditning maqsadlarini tahlil qila borib, nazorat qiluvchi auditningquyidagi vazifalarini ajratib ko'rsatish mumkin:

- tayyor mahsulot hisobi va uni sotish auditi;
- ishlab chiqarish xarajatlari va mahsulot tannarxi kalkulyatsiyasining auditi;
- ustav kapitali va ta'sisxilar bilan hisob-kitoblar auditi;
- mehnat va ish haqi bo'yicha hisoblashuvlar auditi;
- moddiy qimmatliklar hisobining auditi;
- pul mablag'lari hisobining auditi va boshqalar.

Konsultativ-maslahatchi audit vazifalariga quyidagilarni kiritish mumkin:

- qarz vositalari strategiyasining auditi;
- moliyaviy barqarorlik auditi;
- dividendlar bo'yicha siyosatning auditi;
- to'lovga qobiliyatlilik auditi;
- kompleks audit.

Bu vazifalar iqtisodiy-matematik modellar bilan ko'rsatilib, odatda, matematik dasturlashtirish va noaniq mantiq uslublari yordamida o'z echimini topadi.

Barcha tizim shartli ravishda ikki qismga - nazorat qiluvchi va maslahat beruvchi qismlarga bo'lingan. Quyida biz bu qismlarning har birini alohida ko'rib chiqamiz.

Nazorat qiluvchi qism ikkita umumlashgan moduldan iborat bo'lib, ulardan biri bilimlar manbaini va tuzatish kiritishni, ma'lumot beruvchi va boshqa fayllarni tashkil qilish uchun, ikkinchisi esa - shaxsan auditni bajarish uchun mo'ljallangan.

Bilim olish moduli (1-modul) - bilim manbaini tashkil etishga qaratilgan.

Bilim manbai - NMA Tning asosiy tarkibiy qismi hisoblanadi. U ikki qismdan: qoidalar manbai va haqiqatlar manбайдan iborat.

Qoidalar manbai standart shakldagi bilimlar muolajasini o'z ichiga oladi:

Agar <shart>, u holda <reaktsiya> qoidalar bir necha modifikatsiyalardamavjud bo'ladi:

- a) Ekranga chiqarish <Ekran nomeri>
<1 knopka bosilgan > <1-harakat bajarilsin>
<2 knopka bosilgan > <2-harakat bajarilsin>
:
:
<N knopka bosilgan > <N -harakat bajarilsin>

- b) Ekranga chiqarish <Ekran nomeri> Agar (E1 va E2 vaEN), u holda S

- v) Ekranga chiqarish <Ekran nomeri>

Agar (E1 yoki E2 yoki.....EN), u holda S

- g) Ekranga chiqarish <Ekran nomeri>

Agar (E1 yoki E2 va E3.....EN), u holda S.

Birinchi modifikatsiya (shakl a) auditorning auditorlik tizimi bilan muloqotini tashkil qilish uchun qo'llaniladi.

<Ekran nomeri> parametri - dialog olib borish darchasining nomeri bo'lib, o'zida auditor harakatlariga bo'lgan talablarni jamlagan.

<Knopka bosilgan> parametri - foydalanuvchi tomonidan aktivlashtirilgan harakat

nomi (masalan, ha, yo'q).

<Harakat bajarilsin> parametri - keyinchalik qanday qoida yoki tizimning boshqa harakatlari bajarilishi kerakligini aniqlaydi. Bunda tekshirilayotgan hujjatlardagi xatolar qayd qilinib yoki qayd qilinmasdan keyingi qoidaga o'tish amalga oshiriladi. Bunga misol qilib, quyidagi matnni keltirish mumkin:

Qolgan modifikatsiyalar noaniqlik sharoitida qaror qabul qilish uchun qo'llaniladi. Ularning yordamida tizimning u yoki bu xulosalari bo'yicha aniqlik ishonch koeffitsienti hisoblanadi. Xulosalar auditor tomonidan aniqlangan xatolar tabiatiga qanday taalluqli bo'lsa, korxonaning moliyaviy holatini baholash yoki uni yaxshilash yo'llarini izlashga ham shunday taalluqli bo'lishi mumkin. Bu erda shartlar qiyin bo'lib, ular o'zaro turli mantiqiy bog'liqliklar bilan bog'langan bo'ladi. Bunday qoidaga quyidagicha misol keltirish mumkin:

Agar 01 hisobvarag'i bo'yicha oldingi davr oxiriga bo'lgan debet qoldig'i, plus bosh kitobdagi «debet bo'yicha jami» minus «kredit bo'yicha jami» va hisobot davridagi debet qoldiq mos kelmasa, va «Debet bo'yicha jami» noto'g'ri hisoblangan bo'lsa, yoki «Kredit bo'yicha jami» noto'g'ri hisoblangan bo'lsa, yoki boshqa davr qoldiqlari hisoblanganda xatolar aniqlangan bo'lsa u holda xatoga bilib yo'l qo'yilgan bo'ladi.

16.2. Nazorat maslahatchi auditorlik tizimlarininig o'xshash startegiyalari

Har bir qoida shartiga aniq belgilangan koeffitsient yuklatiladi. Xuddi shunday koeffitsient umumiy qoidalar uchun ham ko'rsatiladi. Bu xulosaga ishonch aniqlik koeffitsientining hisoblab chiqish imkonini beradi.

Agar "Pudrat shartnomasi" dagi "Ishlar hajmi" ko'rsatkichi "Ob'ektni qabul qilish aktidagi" "Bajarilgan ishlar hajmi" ko'rsatkichi bilan mos kelsa, u holda «ha» knopkasini bosib, keyingi qoidaga o'tilsin, aks holda «yo'q» knopkasini bosib, xususi auditorlik xabarni chaqlirib, keyingi qoidaga o'tilsin.

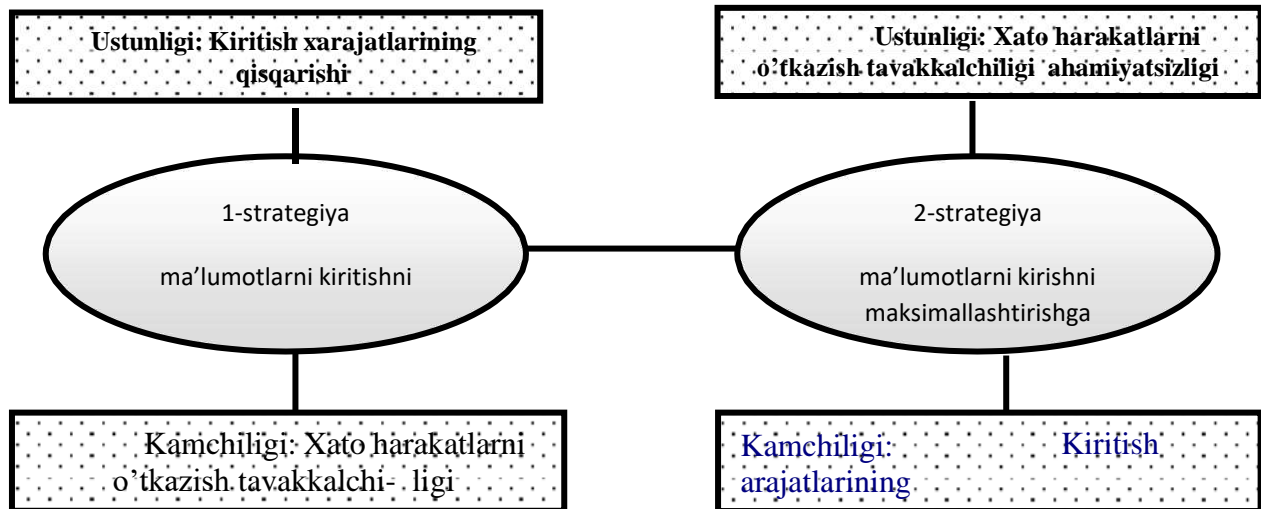
Qoidalar manbaidan foydalanishning ikkita imkoniyati mavjud:

- auditordan olingan, talablarga mos keladigan tashqi axborot bilimlar manbaidagi navbatdagi qoidaga asosan qayta ishlanadi va olingan natija esa natijaviy fayllarga yuboriladi;

- auditordan olingan, talablarga mos keluvchi tashqi axborot, avvalo, faktlar manbaiga joylashtirilib, u auditorning tizim bilan muloqoti oxiridagina mos qoidalar yordamida qayta ishlanadi. Auditorlik hisoboti bunda qismlar bilan emas, balki butunicha tarkib topadi.

Auditni bajarish moduli (modul 2) - tizim ishini bo'limlarga ajratish, ekranga standart va standart bo'lmagan tuynuklarni chiqarish, auditorlik xulosalarni tashkil qilish va tahrir qilish uchun belgilangan.

Nazorat-maslahatchi auditorlik tuzilishining o'xshash strategiyalari



16.3-rasm.

Nazorat-maslahatchi auditorlik tuzilishining o'xshash strategiyalari.

Bu modulni ishlab chiqish auditorlik nazorat funksiyalarini bajarish strategiyasini tanlashni nazarda tutadi. NMATni tashkil qilishda ikkita strategiyamavjud bo'lib, ularni tanlash ikki qarama-qarshi mezonga asoslanadi:

- boshlang'ich ma'lumotlarni kiritishda xarajatlarni minimallashtirish;
- moliyaviy hujjatlarda xato bo'lgan harakatlarni o'tkazish tavakkalchiligini minimallashtirish.

Boshlang'ich ma'lumotlarni kiritish uchun talab qilib qilinadigan xarajatlar ko'p hollarda NMATlarni tashkil qilish strategiyasini tanlashda hal qiluvchi ko'rsatkich bo'lib hisoblanadi. Biz bu xarajatlarni qisqartirishga ikki yo'l bilan erishish mumkin, deb hisoblaymiz:

1. Buxgalterlik ma'nodagi boshlang'ich ma'lumotlarni kiritishdan butunlayyoki qisman voz kechish va testli qoidalar bilan beriladigan «ha», «yo'q» turda ta'kidlanadigan ma'lumotni kiritishi bilan chegaralanish;

2. Mijozning analitik va sintetik hisoblaridagi barcha moliyaviy xo'jalik muomalalari aks etgan birlamchi ma'lumotiga tayanib.

Birinchi yo'l, ya'ni mijozning buxgalterlik hujjatlarini kiritishdan voz kechishni keyingi qismlarda ko'rib chiqamiz. Hozir esa ikkinchi yo'l, ya'ni NMATni tashkil qilishning ikkinchi yo'lini ko'rib chiqamiz.

NMATi uchun zarur bo'lgan ma'lumotlarning kerakli format va kerakli tuzilmada, mashina tashuvchilarda bo'lishi ideal variant hisoblanadi. Biroq, turli mijozlar mazmuni va tuzilishga ko'ra turli fayllarga ega bo'lganliklari sababli, NMAT talab qiladigan tuzilma bilan mos tushmasligi mumkin. Bu erdan esa mijozlar fayllarini NMATning dasturiy qobig'i qabul qiladigan formaga konvertatsiya qilish muammosi kelib chiqadi.

Bu muammoni mijoz fayllarini konvertatsiya qilish o'rniga NMAT dasturlarini mijozlar fayllari bilan ishlash uchun parametrik sozlash yo'li bilan hal qilish mumkin.

NMAT fayllari bilan mijoz fayllarining informatsion mosligiga ikki yo'l bilan:

1. Mijozning buxgalteriya tizimi fayllarini NMATning dasturiy qobig'i qabul qila oladigan fayllarga konvertatsiya qilish bilan;
2. NMATning dasturiy qobig'ini mijozning axborot manbai tizimiga parametrik sozlash bilan erishish mumkin.

Birinchi usul quyidagi omillar ta'sirida turlicha amalga oshirilishi mumkin: Mijozda NMATdagi hisob tizimining ayni shu dasturiy qobig'idan foydalanish;

Mijozda NMATdan yuqori darajadagi hisob tizimining dasturiy qobig'i mavjudligi;

Mijozda ma'lumotlarni qayta ishlashning markazlashgan yoki tarmoqli shakllaridan foydalanish;

Buning ta'sirida turli daraja qiyinlikda bo'lgan axborotlar mosligi muolajalarini yaratish talab qilinadi.

Eng sodda, oddiy - birinchi omil, bir dasturiy tizim ichida fayllarni konvertatsiya qilishini nazarda tutadi.

Turli dasturiy qobiqlarda qayta ishlanadigan fayllarni konvertatsiyalash - ikkinchi omildir.

Uchinchi variant - aralash variant bo'lib, u auditor tomonidan qo'lda kiritiladigan operativ kirish ma'lumotlarni qisman qo'llashga tayanadi.

Auditorlik tekshirishlar amaliyotida alohida birlamchi hujjatlarni kiritishning majburiy zarurati kelib chiqadi. Masalan, tayyor mahsulot uchun haqiqiy bahoni o'tkazishda hisob bahosining og'ish foizini hisoblashni tekshirish. Bu miqdorlarga korxonaning foydasi, demakki, soliqqa tortiladigan ulush bog'liq bo'ladi. Bu tarzda boshlang'ich ma'lumotlarni kiritish zarur, deb hisoblanadi.

Shunday qilib, NMATni tashkil qilishning strategiyasini tanlash quyidagi omillarga bog'liq:

- ushbu korxonada auditorlik firmasining doimiy xizmatidan foydalanadimi?
- mijoz korxonada hisob yuritish kompyuterlashtirilganmi va u qanday darajada;
- ushbu korxonada NMAT ish yuritishi uchun o'z axborot manbaidan foydalanishga rozilik beradimi, agar rozi bo'lsa qay usul (tarmoq bo'yicha yokibevosita).

16.3. NMATni tashkil qilish tartibi

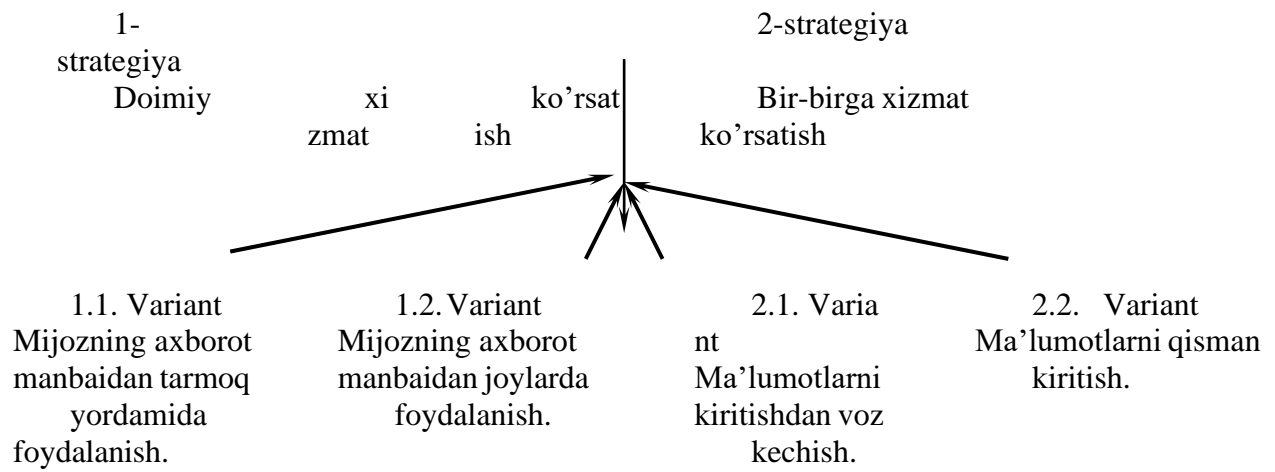
Quyida biz NMATni tashkil qilishning maqsadga muvofiq strategiyasini tanlash yo'lini ko'rsatishga harakat qilamiz.

Bu erda quyidagilarni ko'rish mumkin:

1.1.-variant. Korxonada auditorlik firmasining doimiy xizmatidan foydalanadi va o'z fayllarini kompyuter tarmog'i yordamida uzatishga rozi.

1.2.-variant. 1.1. variantdagi kabi, lekin korxonada ma'lumotlarni kompyuter tarmog'i yordamida uzatishga rozi emas. Ma'lumotlardan joylarda foydalaniladi.

Tanlash omillari



16.3-rasm. NMA Tni tashkil qilishning mumkin bo'lgan variantlari

2.1.-variant. Korxonada auditorlik firmasining doimiy xizmatidan foydalanmaydi, ya'ni firmaning doimiy mijoz emas. Ma'lumotlarni kiritishdan butunlay voz kechish ko'zda tutiladi. Asosiy ish auditor zimmasiga tushadi.

2.2.-variant. 2.1.-variantdagi kabi, lekin auditor uchun katta ahamiyatga ega bo'lgan buxgalteriya hujjatlarini qisman kiritish ko'zda tutiladi.

1.1. va 1.2. variantlar minimal auditorlik tavakkalchiligini 2.1.-variant - maksimal, ya'ni yuqori, 2.2. - variant esa - o'rtacha darajadagi tavakkalchilikni kafolatlaydi.

2-modulning tuzilishini ko'rib chiqishni tugallar ekanmiz, shuni ta'kidlash lozimki, vaqt o'tishi bilan bilimlar manbai ham o'zgaradi: yangi bilimlar bilan to'ldiriladi, eskirgan bilimlardan ozod qilinadi. Auditning yangi qoidalarini kiritish yangi qoidalarning eskilari bilan zid bo'lib qolmasligini nazorat qilishni talab qiladi. Yangi bilimlarni kiritish uchun uch bosqichni bajarish zarur:

1. Audit yangi bo'lagining izohi;
2. Audit bo'lagining vazifalari izohi;
3. Har bir vazifa ichida audit qoidalarining izohi.

Auditorlik muolajalarni bajarish turli vazifalar uchun turli miqdorda bo'lgan ma'lumotli axborotlardan foydalanishni nazarda tutadi. Masalan, «ish haqini hisoblash auditini avtomatlashtirish» vazifasi uchun quyidagi ma'lumotli axborot zarur bo'ladi: eng kam oylik ish haqi miqdori; soliqqa tortilmaydigan minimum miqdori; nafaqa fondi va boshqa shu kabilarga ajratmalar foizi.

Maslahat beruvchi qism.

NMA Tning maslahat beruvchi qismning axborot va dasturlar bilan ta'minoti nazorat qiluvchi qism bilan solishtirganda o'zgacha printsiplarda tuziladi. Bu erda liniyalik dasturlashtirish usullari qo'llaniladi.

Axborot ta'minoti fayllar to'plamidan tashkil topgan operativ ma'lumotlar manbai ko'rinishida tuziladi. Bu fayllar turli davr hisobotlarini o'z ichiga oladi. Operativ ma'lumotlar manбайдan tashqari, NMA Tning nazorat qiluvchi qismidagi ma'lumotli axborotlardan ham foydalaniladi.

Operativ va ma'lumotli axborotlar manbai ikkita dasturiy modulga xizmat qiladi: mantiqiy baholash moduli (3-modul) va kompleks baholash moduli (4-modul). Mantiqiy baholash moduli o'zaro kam bog'liq bo'lgan iqtisodiy ko'rsatkichlarni mantiqan hisoblash uchun tuzilgan dasturlar kompleksini o'z ichiga oladi. Bunday ko'rsatkichlar korxonaning ko'p qirrali faoliyatining bir tomoniniginata'riflab beradi. Biroq, ular asosida ham keyingi davr uchun qaror qabul qilish mumkin.

Kompleks baholash va qaror qabul qilish moduli - ko'plab o'zaro bog'liq ko'rsatkichlarni hisoblab chiqishning imkonini beruvchi dasturlarni o'zida birlashtiradi. Bu birlashtirish natijalari quyidagi ko'rsatkichlarda namoyon bo'ladi:

- xo'jalik faoliyati natijalari;
- moliyaviy faoliyat natijalari;

- moliyaviy-xo'jalik faoliyati natijalari.

Auditorlik xulosalari korxonani boshqarishdagi nafaqat yuqori mahoratlikni, balki moliyaviy-xo'jalik faoliyatini yanada yaxshilash uchun qanday qadamlar qo'yish kerakligini ham ko'rsatib beradi. Masalan, NMA Tning qarz vositalarining strategiyasini baholash (4.2.14 jadval) xususidagi xulosa quyidagicha ko'rinishda beriladi:

16.1 Jadval
Qarz vositalari strategiyasini baholash

Ko'rsatk ich	Hisobot ma'lumotlari		Optim al ahamiyat	Og'i shi, %	Keying davrchun taklif qilingan ahamiyat
	A vvalgi davr	Hi sobot davri			
Qarz vositalari	600	500	750	66	900

Yuqorida ko'rib chiqilgan ikkala modul ham o'z faoliyati jarayonida operativ

ma'lumotlardan tashqari, soliq stavkalari, moliyaviy va boshqa koeffitsientlarning chegaraviy ahamiyatlari, kredit uchun o'rtacha stavka va shu kabi ma'lumotlarni o'zichiga olgan fayllardan foydalanadi.

17- MAVZU. KOMPYUTER TIZIMI MUHITIDA AUDIT O'TKAZISH

REJA:

17.1 Kompyuter tizimi muhitida audit o'tkazish va auditning kompyuterli metodi.

17.2. Ma'lumotlarni elektron tahlil qilish shartida audit.

17.3. Kompyuter tizimini audit aspektlariga ta'siri (rejalashtirish, ichki nazorattizimini o'rganish, xo'jalik muammolari).

17.1 Kompyuter tizimi muhitida audit o'tkazish va auditning kompyuterli metodi.

Hozirgi kunda ko'pchilik iqtisodiy sub'ektlar buxgalteriya va TMB hisobini yuritishda turli xildagi kompyuter tizimini qo'llashmoqda. Buxgalteriya hisobida kompyuterlarning qo'llanilishi, o'z navbatida:

- hisob-kitoblarning vaqtida o'tkazilishini ta'minlaydi;
- operativ boshqaruv ma'lumotlarini olishni tezlashtiradi;
- moliyaviy tahlil imkoniyatlarini kengaytiradi.

Tashqi mustaqil va ichki audit ma'lumotlarini kompyuterni qo'llash orqali tahlil qilganda o'zining maqsadi va vazifalarini o'zgartirishsiz saqlaydi.

Oddiy hamda kompyuterlashtirilgan buxgalteriyani tekshirish metodikasi o'rtasidagi farqni aniqlash, korxonalaridagi kompyuter tizimidagi hisobini audit qilish metodi va aniq usulini topish, rejalashtirish metodikasini ishlab chiqish zarur.

Ushbu mavzuning dolzarbligi, kompyuter tizimlari auditining ishlab

chiqilmaganligidan kelib chiqadi. Buxgalteriya hisobi uchun yaratilayotgan dasturlarning shiddat bilan rivojlanishiga qaramay, oxirgi paytda chop etilgan adabiyotlarda yuqoridagi mavzu umuman ko'tarilmagan.

Bu bo'limda biz kompyuter tizimida ishlashning ichki tekshirishini tashkil qilish bo'yicha nazariy ko'rsatmalar berishga harakat qilamiz.

Kompyuter tizimini audit qilish metodikasi, uning kompyuter tizimi ishlarining samaradorligini baholash uchun qo'llanilishi, ichki nazoratni takomillashtirish uchun aniq ko'rsatmalar ishlab chiqish tadqiqot predmeti uchun asos qilib olindi.

Olingan natijalarni davlat va nodavlat korxonalaridagi kompyuterlashtirilgan hisobni audit qilishni rejalashtirishda qo'llash mumkin.

Bugungi kunga kelib auditorlik standartlari bo'yicha xalqaro qo'mita tomonidan 33 ta standart ishlab chiqilgan. Bu standartlarni auditorlar faoliyatini nazorat qilishning milliy andozalari uchun qo'llash taklif qilinadi. Ulardan 3 tasi aynan kompyuter tizimida tekshirish o'tkazishga tegishli:

2.12. Auditning kompyuterli metodi.

2.11. Ma'lumotlarni elektron tahlil qilish sharoitida audit o'tkazish.

2.16. Ma'lumotlarni elektron tahlil qilishning hisob tizimini baholash va ichki nazoratga ta'siri.

Asosan yirik korxonalarda majburiy auditorlik tekshirishi o'tkaziladi. Ish yuritishning hozirgi sharoitida buxgalteriya hisobining kompyuter tizimini qo'llamay olib borishning iloji yo'q. Turli firma va xo'jalik sub'ektlarida hisob yuritish tizimida avtomatlashtirishni qo'llash o'ziga xos ko'rinishga ega bo'ladi. Masalan, kompyuterni oddiy kalkulyator sifatida qo'llashdan, to hisobni butunlay avtomatlashtirish uchun yuqori darajadagi kompyuter tizimini yaratishgacha.

Bugungi kunga kelib bir-biridan farq qiluvchi juda ko'plab buxgalteriya dasturlari paketlari mavjud.

Kompyuterlar qo'llanilgan buxgalteriya hisobi «qo'lda» yuritilgan buxgalteriyahisobidan farq qilgani kabi, kompyuter tizimi muhitidagi audit ham «qog'ozli» buxgalteriyadan farq qiladi.

Korxonalarda hisobning kompyuter tizimi mavjudligi audit qilish usuliga o'z ta'sirini o'tkazadi. Auditorlik andozalarning 2.5. «Auditorlik isbotlari» loyihasiga ko'ra, auditorlar tekshirish o'tkazish jarayonida oddiy buxgalteriya hisobi yuritishda bo'lgani kabi kompyuterli buxgalteriya hisobi yuritishda ham bir xil bo'lgan quyidagi muolajalarini qo'llashlari lozim:

- mijozning turli aktivlarini inventarizatsiya qilishda ishtirok etish yoki kuzatish;

- uchinchi tomondan mijoz hisob raqamlaridagi qoldiqlarining, hisobotning ma'lum bir bo'limlari buyicha haqqoniyligini va xo'jalik operatsiyalarining to'g'riligini tasdiqlovchi ma'lumotlarni yozma ravishda olish;

- mijozning uchinchi shaxslardan olgan hujjatlarini tekshirish.

Tekshirish o'tkazish uslubida asosiy farqlar quyidagi muolajalarda

kuzatiladi:

- korxonalar rahbari va ishchilarni og'zaki so'rovdan o'tkazish. So'rov natijalariga tayanib, auditorlik tekshirishi rejalashtiriladi.

- mijozning arifmetik hisoblarini tekshirish.

- ba'zi-bir xo'jalik va buxgalterlik operatsiyalarining bajarilishini kuzatish.

Kompyuter tizimi auditning asosiy maqsadi - bu kompyuter tizimini buxgalteriya hisobining bir bo'g'ini sifatida qarab, shu asosida ma'lumotlar yig'ish va ularga ob'ektiv baho berishdir.

Hozirgi zamon auditorlariga asosan kompyuterlashtirilgan buxgalteriya hisobi bilan ish yuritishga to'g'ri keladi. Ma'lumotlarni tahlil qilishning xarajat talab qilishi, kompyuter xizmatlari ko'rsatish markazlarining rivojlanishi, va nihoyat, qimmat bo'lmagan mikrokompyuterlarning paydo bo'lishi, hatto kichik ish yurituvchilar tomonidan ham ma'lumotlarni olib keladi.

Kompyuter tizimining keng tarqalishi auditda «Kompyuter muhitida audit» hamda «Kompyuterli audit» degan sohalarning paydo bo'lishiga olib keldi. Quyida biz kompyuter tizimi muhitida auditorlik nazorati uslubiyotini ishlab chiqish ustida to'xtalamiz. Bu mavzu audit sohasida AQShda taniqli bo'lgan, Texas shtatidagi Ostin universiteti professori Dj.Robertsonning «Audit» nomli monografiyasida to'layoritilgan.

Dj.Robertsonning tasdiqlashicha, kompyuter tizimi auditning 3 ta aspektiga o'zta'sirini ko'rsatadi:

- Rejalashtirish;

- Ichki nazorat tizimini o'rganish;

- Nazorat tizimi, xo'jalik operatsiyalarining bo'laklari, hisob schetlaridagi qoldiqlar to'g'risidagi haqqoniy ma'lumotlarni yig'ish.

Mana shu tartibda biz auditorlik tekshirish o'tkazishning xususiyatlarini ko'rib chiqamiz.

Kompyuter tizimi muhitida auditorlik tekshirish o'tkazishning asosiy maqsadi - shu muhitda tayyorlangan ma'lumot tavakkalchiligini eng kam darajaga yaqinlashtirishdan iborat.

Dj.Robertson kompyuter tizimi muhitida auditorlik tekshirishi o'tkazishning quyidagi uslubiyotini taklif qiladi.

Auditorlik tekshirishini rejalashtirish. Maqsad - ma'lumotlarni avtomatik ravishda tahlil qilishning moliyaviy hisobot auditga ta'sirini baholashdir:

- Avtomatlashtirish darajasini baholash;

- Avtomatik operatsiyalar darajasini baholash;

- Ma'lumotlarni kompyuterlarda tahlil qilishning tashkil qilinganligini baholash;

- Ma'lumotlarning hammabopligini baholash;

- Auditning avtomatlashgan uslublarini qo'llash imkoniyatini baholash;

- Maxsus tayyorgarlik zarurligini baholash. Kompyuter tizimini o'rganish.

Birinchi bosqichning maqsadi - audit tekshirishi muolajalarining mazmunini va chuqurligini rejalashtirishga asos sifatida ichki nazorat bo'g'inlaridan foydalanish imkoniyatlarini topish uchun nazorat muhiti, buxgalteriya hisobi tizimi va nazorat muolajalari to'g'risidagi zarur

ma'lumotlarni yig'ishdan iborat:

Nazorat muhiti: Tashkiliy tuzilma;

Nazorat muhiti: majburiyat va vakolatlarni topshirish tizimi;

Buxgalteriya hisobi tizimini o'rganish.

Nazoratning nosamaradorlik tavakkalchiligini baholash.

Maqsad - audit tekshirishning umumiy va ustama muolajalaridan foydalanish zarurligini aniqlash uchun ichki nazorat nosamaradorlik tavakkalchiligini baholashdan iborat.

Kompyuter tizimi: nazorat yondoshish va uning tavsifi. Nazoratning umumiy muolajalari tavsifi. Nazoratning ustama muolajalari.

Oddiy kompyuterlashgan tizimda nazorat nosamaradorlik tavakkalchiliginibaholash.

Ma'lumotlar umumiy tahlil qilinadigan oddiy tizimlarda kompyuterli nazoratmuolajalarini testdan o'tkazish.

Maqsad - kompyuter tizimi muhiti haqida aniq ma'lumotlarni yig'ish.

Nazorat muolajalarini testdan o'tkazish uchun qo'llaniladigan kompyutertexnikalariga umumiy yondoshish.

Nazorat ma'lumotlarining uslubi. Parallel modellashtirish uslubi.

Aniq ma'lumotlardan foydalanishga asoslangan nazorat uslubi.

Operatsiyalarni belgilash.

Auditorlik fayllari.

Darhol tayyor bo'ladigan fotosurat. Tizim ish yuritishining doimiy nazorati. Kengaytirilgan yozuvlar.

Korxonalarining soliq idoralariga hisobot topshiruvchi va ma'lumotlarni tahlil qilish uchun javob beruvchi bo'g'inlari nazoratning ob'ekti hisoblanadi.

Kompyuter tizimining mohiyatini to'g'ri tushunish uchun tashkil etuvchibarcha bo'g'inlarni ko'rib chiqish zarur.

17.2. Ma'lumotlarni elektron tahlil qilish sharoitida audit.

Buxgalteriya hisobini avtomatlashtirilmagan tarzda yuritishda xo'jalik operatsiyalarni kuzatish engil kechadi va bu, o'z navbatida, ma'lumotlarni qog'ozda ifodalaydigan hujjatlar bilan olib borilishini talab qiladi. Bu hujjatlarga - ko'rsatmalar, to'lov qog'ozlari, hisob schetlari va hisob registrlari kiradi. Ayni shunday hujjatlar kompyuter tizimida ham bor, lekin ko'p hollarda ular faqat elektronshaklda mavjud bo'ladi.

Kompyuter tizimi o'z ichiga quyidagi elementlarni oladi:

Apparat vositalari: kompyuterni tashkil qiluvchi qurilma va vositalar;
Dasturli vositalar:

a) Tizimli dasturlar - bu operatsion tizim, ma'lumotlar bazasini boshqarish tizimi.

b) Ustama dasturlar - o'ziga xos vazifalarni hisobga olgan holda mustaqil ravishda ishlab chiqilgan yoki sotib olingan avtomatik dasturlar.

Hujjatlar - ma'lumotlarni kiritish, tahlil qilish va xulosa chiqarish bilan bog'liq tizim va boshqaruv tuzilmalarining yozma izohlanishi;

Personal - tizimni boshqaruvchi, loyihalashtiruvchi hamda dasturlar bilan

ta'minlovchi, ma'lumotlarni tahlil qilish tizimini nazorat va ekspluatatsiya qiluvchi ishchilardir;

Ma'lumotlar - tizimga kiritiladigan, tahlil qilinadigan va saqlanadigan xo'jalik operatsiyalari to'g'risidagi ma'lumotlar;

Nazorat muolajalari - operatsiyalar bajarganligini yozma ta'minlaydi, xatolarning oldini olish imkonini beradi va xatolarni registratsiya qiladi.

Ma'muriyatning asosiy majburiyatlaridan biri - ichki nazoratning ish bilan ta'minlangan tizimini yaratishdir. Bu tizimga kompyuter tizimining nazorat muolajalari va nazorat siyosati kabi bo'g'inlari kiradi. Auditorning majburiyatiga kompyuter muhitida nazoratning nosamaradorligi tavakkalchiligini baholash kiradi. Ma'muriyat esa, o'z navbatida, quyidagilarni ta'minlashi lozim:

- kompyuter tizimida ma'lumotlarning to'laligi va o'z vaqtida yangilabturilishini;

- ma'lumotlarni tahlil qilish jarayonida bajarilgan operatsiyalarning nazoratyozuvlarini saqlaydigan tizimlaridan foydalanishni;

- auditorlarning tizimiga kirishini va ularga tizim ishi uchun javobgar bo'lganmutaxassislardan yordam sifatida berishi.

Ma'lumotlarni kompyuterlarda qayta ishlashning o'ziga xos xususiyatlari.

Buxgalteriya hisobi yuritishda ma'lumotlarning qay usulda qayta ishlanishi, o'z navbatida, firmaning tashkiliy tuzilishi hamda ichki nazorat uslubi va muolajalariga ta'sirini o'tkazadi. Kompyuter texnologiya nazoratining muolajalari va shartlarini baholashda hisobga olinadigan bir qator xususiyatlar bilan xarakterlanadi:

Nazorat yozuvlari. Ba'zi kompyuter tizimlarida operatsiyalarning bajarilganligihaqida muhim nazorat yozuvlari ma'lum bir vaqtgacha saqlanadi yoki bu yozuvlar faqat mashina o'qiydigan shaklda bo'ladi.

Bajariladigan operatsiyalarning bir xildaligi. Ma'lumotlarni kompyuterda qayta ishlash jarayon buxgalteriya hisobi yuritishda o'xshash operatsiyalarni bajarish uchun bir xilda bo'lgan komandalarni ishlatishni ko'zda tutadi. Bu esa, o'z navbatida, ma'lumotlarni qo'lda qayta ishlash paytida ro'y berib turadigan xatolarning umuman qaytarilmasligini ta'minlaydi. Dasturiy xatolar esa bir xil sharoitda o'xshash operatsiyalarning barchasini noto'g'ri qayta ishlanishiga olib keladi.

Vazifalarning taqsimlanishi. Bunda har bir mutaxassisning vazifasi aniq chegaralangan bo'lib, bu dasturlardan har bir mutaxassisning foydalanish huquqini himoyalash imkoniyati bor.

Noaniqlik va xatolarni aniqlashning potentsial imkoniyatlari. Avtomatlashtirilmagan buxgalteriya hisobi solishtirilganda kompyuterli tizimdan, hatto, nazoratchilarning ham noqonuniy foydalanish huquqidan mahrum ekanligini ko'rish mumkin. Bundan tashqari bu texnologiyada aktivlar haqidagi har qanday ma'lumotni olish va ma'lumotlarni o'zgartirish uchun foydalanish mumkin.

Ma'muriyat tomonidan nazoratni kuchaytirish imkoniyatlari. Kompyuter

tizimida ko'plab tahliliy dasturlarning borligi ma'muriyatga korxonaga yoki firmaning faoliyatini nazorat qilish va baholash imkonini beradi.

Kompyuterda bajarilgan operatsiyalarning qayd etilishi. Ba'zi bir bajarilgan muomalalar kompyuter tizimida avtomatik ravishda hujjatlarsiz bajarilishi mumkin, lekin muomalalar avtomatlashmagan buxgalteriya hisobida majburiy ravishda hujjatlarda qayd etiladi.

Auditorlik tekshirishni amalga oshirishda auditorlik xulosasini berish uchun tizimning kuchli va zaif tomonlarni ko'rsatib, to'la ma'lumot olishga imkon beradigan aniq uslubiyotga amal qilish zarur.

Auditorlik tekshirishni rejalashtirish.

Rejalashtirish tekshirish o'tkazishning boshlang'ich bosqichi hisoblanadi. Korxonaga va firmalarga tomonidan turli xildagi kompyuter tizimlarining qo'llanilishi buxgalteriya hisobini yuritishning tuzilishiga va ichki nazorat uslubining xarakteriga katta ta'sir ko'rsatadi. Ma'lumotlarni qayta ishlashning avtomatlashtirilganlik darajasi, o'z navbatida, auditorlik mulojalarning mohiyatiga hamda ularning vaqt ichida taqsimlanishiga, qamrab olish darajasiga ham o'z ta'sirini o'tkazadi. Moliyaviy hisobot auditida ma'lumotlarni elektron qayta ishlashning ta'sirini baholashda quyidagilarni hisobga olish zarur:

Avtomatlashtirish darajasi. Tekshirishni rejalashtirishda moliyaviy hisobotga ta'sir qiladigan ma'lumotlarni qayta ishlash bilan bog'liq bo'lgan har bir vazifani bajarish uchun qo'llaniladigan kompyuterli texnologiyalardan foydalanish darajasini hisobga olish darkor.

Mashinaviy muomalalarning murakkabligi. Mashinaviy muomalalarning murakkabligini baholab, auditor o'zining tayyorgarligini firmaning ma'lumotlarini qayta ishlash uchun qo'llaydigan uslublari bo'yicha malakasini solishtirishi kerak.

Ma'lumotlarni kompyuterda qayta ishlashni tashkil qilish. Tekshirishni rejalashtirishda ma'lumotlarni kompyuterda qayta ishlash jarayonining tashkil qilinganligi muhim ahamiyatga ega. Turli firmalarda bu narsa markazlashtirish darajasi bo'yicha katta farq qilishi mumkin.

Markazlashtirish darajasining yuqoriligi markazlashgan boshqarish va muhim ma'lumotlar bo'yicha bajariladigan barcha muomalalar ustidan amalga oshiriladigan nazorat bilan xarakterlanadi. Nazoratning holati, apparat va dasturli vositalar firmaning barcha bo'g'inlari uchun bir turda bo'lishi mumkin. Aksincha, ma'lumotlarni markazlashgan tarzda qayta ishlashni hududiy jihatdan yiroq bo'lgan bo'limlarni boshqarish va nazoratni mustaqil ravishda amalga oshirishlariga imkon beradi. Bu sharoitda apparat va dasturiy vositalar turli xilda bo'lishi mumkin va nazorat paytida kerakli ma'lumotlarni olish uchun ko'p miqdordagi kompyuterlarni ko'rib chiqishga to'g'ri keladi. Ma'lumotlarni kompyuterda qayta ishlash bilan bog'liq bo'lgan mutaxassislarining miqdorini va ularning kompyuter texnologiyasidan xabardorlik darajasini ham baholash zarur.

Ma'lumot olishning qulayligi. Tekshirishni rejalashtirishda birlamchi hujjatlarning taqdim etilishini ta'minlash haqida kelishib olinishi lozim.

Chunki ba'zi firmalarda ma'lumotlar to'g'ridan-to'g'ri, yozma nusxasiz kiritilishi yoki ma'lumot qisqa vaqt ichida saqlanishi mumkin.

Nazorat jarayonida ma'muriyat tomonidan ichki nazorat uchun tayyorlangan ma'lumotlardan foydalanish mumkin.

Avtomatlashtirilgan audit uslublarining qo'llanilishi. Avtomatlashtirilgan audit uslublarining qo'llanilishi audit muolajalalarning samaradorligini oshiradi hamda barcha umumiy bo'lgan hisob operatsiyalarini tekshirish uchun alohida audit muolajalarining tadbiq qilinishini ta'minlaydi. Bu uslublarning qo'llanilishini perspektiv rejalashtirishni hamda shu soha mutaxassislarining bo'lishini talab qiladi.

Maxsus tayyorgarlikning zarurligi. Tekshirish jarayonida ma'lumotlarni kompyuterlarda qayta ishlashning auditga ta'sirini baholash uchun, buxgalteriya hisobi operatsiyalarining bajarilish yo'lini aniqlash hamda auditorlik muolajalarni ishlab chiqish va bajarish uchun mutaxassislarni jalb qilish mumkin. Ma'lumotlarni qayta ishlash bo'yicha, dasturlar tillari bo'yicha, dasturlar paketi bo'yicha mutaxassislar talab qilinishi mumkin.

1-bosqich. Kompyuter tizimini o'rganish.

Bu bosqichning maqsadi - audit muolajalarini rejalashtirishga asos sifatida ichki nazorat elementlaridan foydalanish imkoniyatlarini topish uchun nazoratning muhiti, buxgalteriya hisobi tizimi va nazorat muolajalari to'g'risidagi zarur ma'lumotlarni to'plashdir.

Nazorat muhiti: tashkiliy tuzilma.

Firmaning tashkiliy tuzilmasini tushunishi deganda unda kompyuter tizimining o'rnini qay darajada ekanligini aniqlash tushuniladi. Tashkiliy tuzilmani tushunish - umuman nazorat nosamaradorlik tavakkalchiligini baholashning ajralmas qismidir. Kompyuter tizimi tuzilishini tahlil qilganda auditorlar ma'lum bir maqsadni ko'zlashadi:

- firmaning kompyuter resurslari, apparat vositalari, turli markazlar tomonidan ko'rsatiladigan xizmatlar hamda kompyuter tizimiga kirish imkoni bo'lgan qismlarining ro'yxati va ularning izohlanishi.

- hisoblash bo'limi xodimlarining ish faoliyatining kompyuterlashtirilishi qay darajada tashkil qilinganligini izohlash.

Yuqoridagilar kompyuter tizimining faoliyatini tahlil qilish, kompyuter tizimiga kirish imkoniga ega bo'lgan qismlarni aniqlash, firmaning kompyuter tizimiga kirishini nazorat qilish bo'yicha olib borayotgan siyosatini ochib berishimkonini beradi.

Tizimlar bo'yicha mutaxassislar, dasturchilar va operatorlar o'rtasida majburiyatlarning taqsimlanishini o'rganib chiqish zarur.

Nazorat muhiti: majburiyat va vakolatlarni topshirish tizimi.

Auditor majburiyat va vakolatlarni topshirishning firma tomonidan qabulqilingan tizimini tahlil qilganda;

- buxgalteriya hisobini yuritish va kompyuter tizimini ekspluatatsiya qilish bo'yicha qo'llanmalar;

- hisoblash markazi xodimlari uchun vazifalarning izohi mavjudligi haqidagi ma'lumotni olishi zarur.

Nazorat muhiti: tizim nazorati uchun ma'muriyat qo'llaydigan uslublar.
Ichki nazorat uslublarini o'rganishda quyidagi masalalar yuzasidan tasavvurgaega bo'lish kerak:

- tizimlar va hujjatlarni ishlab chiqish andozalari va ulardan foydalanishdarajasi;
- muolajalarning mavjudligi va sifati, dasturlar va tizimning turli shakldaligi, ma'lumot kiritishning har xil ko'rinishlari;
- miqdoriy ma'lumotlar, xususan, miqdoriy tijorat ma'lumotlariga kirishnicheklovchi muolajalar;
- moliyaviy va boshqa hisobotlarga kirishning qulayligi, masalan, ma'muriyatga taqdim etiladigan «xarajatlar-samaradorlik» tahlillari.

Ichki auditning va nazorat muolajalarining mavjudligi va uning kompyuterda qayta ishlangan buxgalteriya ma'lumotlarini tahlil qilish jarayonida ishtirok etishi.

Amaliy natija beradigan auditorlik muolajalarini ishlab chiqish uchun buxgalteriya hisobi tizimida amalga oshiriladigan muomalalarning ketma-ketligini o'rganish zarur. Buxgalteriya hisobining ma'lumotlar bilan bog'liq bo'lgan, har bir vazifasi uchun muomalalar ketma-ketligi zanjirini aniqlash shu vazifalarning firma tomonidan taqdim qilingan yozma izohini ko'rib chiqishdan boshlanadi. Ma'lumotlarni qayta ishlashning kompyuter tizimidan foydalanilganda yozma izoh o'z ichiga foydalanuvchilar uchun qo'llanma va ko'rsatmalarni, fayllar tuzilmasini, sxemalar blokini va sharhlarni olishi kerak. Ichki audit uchun javobgar shaxslardan buxgalteriya hisobi tizimini tushunish uchun foydali bo'lgan, muomalalar bajarilishining ketma-ketligiga taalluqli bo'lgan tayyor hujjatlarga ega bo'lish mumkin. Shu sababli, tekshirishni rejalashtirishning avvalida shunday hujjatlar mavjudligini aniqlash maqsadga muvofiq bo'ladi.

Birinchi va ikkinchi bosqichlarning chegaralanishi auditning mazmunini tushunish nuqtai nazaridan foydalidir. Auditni rejalashtirish uchun zamin yaratish hamda auditorlik muolajalarining turi, o'tkazilish vaqti va miqdorini aniqlash ichki nazorat tizimini baholashning asosiy maqsadidir. Kompyuter tizimida tavakkalchilikni baholash quyidagi harakatlarni o'z ichiga oladi:

- amaldagi buxgalteriya ma'lumotlarida uchraydigan turli xildagi xatolarning tahlili asosida nazoratning aniq maqsadlarini moslashtirish;
- muomalalar ketma-ketligi zanjirida ma'lum bir turdagi xatolarning paydobo'lish ehtimoli bor joylarni moslashtirish;
- nazoratning aniq maqsadini amalga oshirilishini ta'minlaydigan, maxsusmuolajalarni moslashtirish;
- nazorat asosiy muolajalarining bajarilish samaradorligini ta'minlash uchunzarur bo'lgan yordamchi muolajalarni moslashtirish;
- nazorat muolajalari ta'minlaydigan nosamaradorlik tavakkalchiligi darajasini aniqlash maqsadida nazorat muolajalari tuzilmasini baholash.

17.3. Kompyuter tizimini audit aspektlariga ta'siri (rejalashtirish, ichkinazorat tizimini o'rganish, xo'jalik muammolari).

Nazoratning aniq maqsadlarini moslashtirish berilgan holatda ma'lumotlarni avtomatlashtirilmagan tizimda qayta ishlash holatdagi vazifadan umuman farq qilmaydi, shu bilan birga kompyuter tizimida xatolar paydo bo'lishi ehtimoli bor joylarni moslashtirish jarayoni, avtomatlashtirilmagan tizimdagi ayni shu jarayonda bir qancha farq qiladi. Kompyuterlar qo'llanganda quyidagi holatlarda xatolar paydo bo'lishi mumkin:

- tizimni ishga tushirishga ruxsat olish bo'yicha vazifalar zanjiri bilan bog'liq boshlang'ich ma'lumotlarni tayyorlashda;
- ma'lumotlar mashinasiz qayta ishlanganda, masalan buxgalteriya ma'lumotlari qo'lda hisoblab chiqilganda;
- boshlang'ich ma'lumotlarni mashina o'qiydigan shaklga keltirganda;
- qayta ishlashda foydalanish uchun kirish fayllari moslashtirilganda;
- ma'lumotlarni bir dasturdan ikkinchi dasturga o'tkazishda;
- alohida keluvchilar bo'yicha qo'shimcha ma'lumotlar olish uchun fayllar so'ralganda;
- chiqish fayllarini yaratish yoki asosiy fayllarga tuzatish kiritish;
- kompyuter tomonidan muomalalar qayd etilishida;
- chiqish fayllari va hisobotlarning yuzaga kelishida;
- nazorat muolajalarini amalga oshirganda aniqlangan xatolarni tuzatgandan;
- xodimlar tomonidan chiqish ma'lumotlari va qurilmalaridan foydalanganda.

Kompyuter tizimidagi nazorat muolajalari avtomatlashtirilmagan tizimdagi aynan shunday muolajalardan bir qator xususiyatlari bilan farq qilishi mumkin. Har ikkala tizimda nazorat maqsadlarining mos tushishiga qaramay, bu maqsadga erishish usuli farq qiladi, va o'z navbatida, auditga kirishishga katta ta'sir o'tkazadi.

Nazorat nosamaradorlik tavakkalchiligini baholash avtomatlashmagan tizimdagi singari amalga oshiriladi. Nazorat muhiti, buxgalteriya hisobi tizimi va nazorat muolajalari to'g'risida to'plangan ma'lumot quyidagi xulosalarni asoslash uchun etarli bo'lishi kerak:

Nazoratning nosamaradorlik tavakkalchiligi past baholanishi mumkin, tizimning auditor tomonidan testdan o'tkazilishi samarali bo'ladi. Xatolarni topish yoki ularning oldini olishga qaratilgan nazorat muolajalarining o'xshashligi

«xarajatlar - samaradorlik» usuli bilan tekshirilishi mumkin. Bunday holatda auditorlar nazorat tizimini testdan o'tkazishni davom ettirishlari mumkin.

Nazoratning nosamaradorlik tavakkalchiligi past baholanishi mumkin, lekin audit nazorat tizimini testdan o'tkazgan holatda xarajatlar bo'yicha samarasiz bo'lishi mumkin.

Nazoratning nosamaradorlik tavakkalchiligi yuqori baholanishi mumkin.

Nazorat va muolajalar sohasidagi siyosat xatolarni topish yoki ularning oldini olish uchun etarli emasdek ko'rinadi. Bu holda tekshirishning odatdagi muolajalari qo'llaniladi.

Nazoratning qaysi bir bosqichida bo'lishiga qaramay, nazorat tizimining noo'xshashligi aniqlansa, tekshirishning odatiy muolajalarini qo'llash kerak bo'ladi.

Oddiy kompyuter tizimining tavsifnomalari.

Oddiy kompyuter tizimlariga ma'lumotlar to'laligicha markaziy kompyuterda qayta ishlanadigan tizimlar kiradi.

Ma'lumotlarni umumiy qayta ishlash, qayta ishlanayotgan yozuvlarning muomalalar turi bo'yicha paketlarga (bo'laklar) guruhlashni ko'zda tutadi. Operator kompyuterning kutubxonasidan kerakli bo'lgan dasturlar va asosiy fayllarni chaqiradi. Tizimni ekspluatatsiya qilish bo'yicha qo'llanmadagi ko'rsatmalarga binoan bir turdagi muomalalar, ayni bir xil dasturlar va asosiy fayllarni qo'llash bilan amalga oshiriladi.

Nazorat umumiy muolajalarning tavsifnomasi.

Kompyuter tizimidagi nazorat muolajalarini ikki - umumiy va ustama bosqichlarga bo'lish mumkin. Nazoratning umumiy muolajalari kompyuter tizimining barcha yoki ko'pchilik funktsiyalari uchun qo'l keladi. Bularga, masalan, dasturlar va ma'lumotlar bazasi fayllariga kirishni nazorat qilish kiradi. Nazoratning ustama muolajalari kompyuter hisobining aniq funktsiyalari bilan bog'liq, masalan, kirish ma'lumotlarni dasturiy tekshirish bilan bog'liq.

Nazoratning umumiy muolajalari asosan auditorlik tekshirishning boshlang'ichbosqichida ko'rinadi.

Tashkiliy va jismoniy omillar.

Moddiy boyliklarning saqlanishi, yozuvlarning yuritilishi, davriy solishtirish kabi funktsional majburiyatlarning taqsimlanishi kompyuter tizimi uchun, avtomatlashmagan tizimdagi singari, ahamiyatga ega. Shu bilan birga faqat kompyuter tizimigagina xos bo'lgan bir qator muomalalarning, xususan, tizimda tahlil, dasturlashtirish, kutubxonaning yuritilishi, mashinaviy muomalalarning mavjudligi ularning keyingi taqsimoti maqsadga muvofiqligini shart qilib qo'yadi.

Tizimning rivojlanishi va hujjatlashtirish.

Hujjatlashtirish - bu ma'lumotlarni qayta ishlash tizimidagi asosiy bo'g'inlarning yozma izohlanishidir. Hujjatlashtirishni tahlil qilish auditorlarga tizim mohiyati haqida tasavvurga ega bo'lish va hujjatlashtirishning o'zining mosligini baholash imkonini beradi. Ko'proq qiziqishni quyidagi bo'g'inlar tug'diradi: vazifalarning izohlanishi, dasturning izohlanishi, operatorlar uchun ko'rsatmalar, foydalanuvchi bo'limlar uchun qo'llanma, o'zgarishlar hisobga olinadigan jurnal, nazorat natijalarining bosib chiqarilishi.

Dasturlar va ma'lumotlar fayllarining himoyalaniishi hamda nazorati.

Kompyuter tizimini himoya va nazorat qilish nazorat umumiy muolajalarining asosiy qismidir. Buni esa kompyuterda saqlanadigan ma'lumotlar, foydalanuvchilar uchun oson kirishligi, viruslar foydalanuvchilar

tomonidan buzilishi yoki umuman o'chirib tashlanishi ruxsatsiz o'zgartirilishi shart qilib qo'yadi. Dasturlar va ma'lumotlar fayllarini himoyalash, kirish fayllariga parol o'rnatish, dasturlar va ma'lumotlar fayllarining rezerv nusxasini olish yoki bosh kompyuterda (server)

«oyna» diskini o'rnatish, tizimga joriy ma'lumotlarni faqat ma'lumotlar kiritishning to'g'riligi tekshirilgandan so'ng kiritish yordamida amalga oshishi mumkin.

Nazoratning ustama muolajalari.

1. Ustama nazorat uch yo'nalish bo'yicha olib boriladi;
2. Kirish ma'lumotlarining nazorati;
3. Qayta ishlash jarayonining nazorati; Chiqish ma'lumotlarining nazorati. Kirish ma'lumotlarining nazorat muolajalari.

Kompyuter tizimining eng kuchsiz joyi bu ma'lumotlarni kiritish jarayoni bo'lib, bunda xo'jalik muomalalari to'g'risidagi ma'lumotlar boshlang'ich hujjatlardan dasturiy muhitga o'tkaziladi. Agar ma'lumot noto'g'ri kiritilgan bo'lsa, ular qayta ishlash paytida ko'rilmaligi mumkin, lekin keyinroq topilgan xatoni tuzatish oson kechmaydi. Qayta ishlash jarayonining nazorati asosiy dasturga qurilgan ishdan chiqishning oldini olish yoki topish dasturchalari bilan bog'liq.

Nazoratning eng asosiy sohalari.

Ma'lumotlarning qabul qilinishi va tasdiqlanishi. Hisoblash markazi etarli darajada to'ldirilgan va tasdiqlangan ma'lumotlarnigina qayta ishlash uchun qabul qilishi kerak. Ruxsat olish bu, qoida bo'yicha, kantselyariya (kompyuterning emas) muolajasidir: xo'jalik muomalalari bo'yicha imzolar qo'ydirish yoki pechat bilan tasdiqlash.

Nazorat razryadlari. Nazorat razryadlari kodlashtirish yoki raqamli terishda xatolarni topish maqsadida o'xshash nomerlarni nazorat qilish uchun qo'llaniladi.

Ma'lumotlarni tayyorlash. Ma'lumotlarni mashina o'qiydigan shaklga kirish jarayoni - ko'plab xatolarning manbai bo'lib, bu xatolarni aniqlash uchun nazoratning quyidagi maxsus muolajalarini qo'llash mumkin:

A. g'zuvlar miqdorini hisoblash. g'zuvlar miqdori xo'jalik muomalalari bo'yicha qayta ishlangan hujjatlar miqdori bilan solishtiriladi. g'zuvlar miqdorining qayta ishlangan hujjatlar miqdori bilan farqi yo ma'lumotlarning yo'qotilganligi yoki ayni bir hujjatning ikki marta qayta kiritilganligini bildiradi.

V. To'lov ma'lumotlarining nazorat yig'indisi. Bu muolaja, yuqoridagi

«yozuvlar miqdoriga» o'xshash qo'llaniladi. Faqat farqi - nazorat summalari miqdoriy ma'lumotlar bilan bog'liq, masalan, schyotlar guruhi bo'yicha so'mlarda savdoning umumiy miqdori.

S. Ma'lumotlar paketining umumiy nazorat yig'indisi. Masalan, operatorga, ma'lumotlarini tayyorlash uchun berilgan schyotlar nomerining yig'indisi.

Ma'lumotlarni ko'rib chiqish va tekshirish jarayoni. Ma'lumotlarni

tayyorlashda qilingan xatolarni topish uchun ko'rib chiqish va nazoratning turli dasturiy vositalardan foydalanish mumkin.

A. Belgilarni to'g'ri joylashtirishning nazorat testlari kirish ma'lumotlarining joylashishini, raqamlarning to'g'ri joylashganligini aniqlash hamda belgilar qatoridan harflarning to'g'ri joylashganligini tekshirishni nazarda tutadi.

V. Ishoralar to'g'riligining nazorat testlari qatorlarida ma'lumotlarning plusva minus ishoralariga mosligini tekshirishni ta'minlaydi.

S. O'tkazilgan joyning nazorat testlari bo'sh qoldirilgan joylarni aniqlash maqsadida qatorlarni tekshirish imkonini beradi.

D. Ketma-ketlik nazorati testlari ma'lumotlarni qayta ishlashning paketli rejimida, ularni ketma-ket joylashtirish zarur bo'lganda, tartib raqami bo'yicha tekshirishga xizmat qiladi.

E. «Ahamiyatning kengligi va natijasining oqilligi bo'yicha» nazorat testlari - avtomatik muolajalar bo'lib, ular ahamiyatlarining ko'rsatilgan chegaralaridan chiqishini ko'rsatadi. Bu test auditorlik umumiy muolajalarining bir ko'rinishi bo'lib, u xatoni aniqlash uchun ma'lumotlarni tahlil qilishni ko'zda tutadi.

Xatolarni tuzatish va ma'lumotlarni qayta ishlashga qaytarish. Xatolar - nazoratning alohida predmetidir. Odatda, hisoblash markazi faqat o'zi tomonidan kiritilgan tuzatishlar uchungina javobgardir. Shu sababli, boshqa turlardagi, masalan noto'g'ri kodlashtirishdan kelib chiqadi, xatolar tuzatish kiritish uchun foydalanuvchi-bo'limlarga yuborilishi lozim.

Qayta ishlash jarayonining nazorat muolajalari.

Qayta ishlash jarayonini nazorat qilish ma'lumotlarning tashlab ketilmasdan vaqaytarib yuborilmasdan qayta ishlanishiga kafolat beradi.

Nazorat yig'indilarining ketma-ketligi ma'lumotlarni bir bo'limdan ikkinchisiga yoki bir dasturdan ikkinchisiga o'tishi bo'yicha tekshirishni ta'minlaydi. Yig'indi ayni bir ma'lumotlar bo'yicha qayta ishlashning har bir bosqichidan so'ng amalga oshirilganligi sababli, u ketma-ket deb ataladi. Olingan summalar, nazorat summalari bilan taqqoslash uchun qayta ishlashning keyingi bosqichiga o'tkaziladi.

Nazorat summalari to'g'risida hisobot tuzish. g'zuvlar, to'lovlar, barcha ma'lumotlar massivi miqdorining nazorat summalarini hisobot holida bosib chiqarish lozim. Ularni qayta ishlashning avvalgi bosqichida olingan nazorat summalari bilan taqqoslash va tekshirish nazorat guruhining majburiyatiga kiradi. Bunday muolaja ma'lumotlarning yo'qolishi yoki takrorlanishini aniqlash imkonini beradi.

Operatorlar va fayllar nazorati. Dasturli vositalar operatorlar tomonidan kiritiladigan komandalarning, ustama dasturlardan foydalanish vaqti va statistikasing «hisob jurnali»ni tashkil qilishi lozim. Bu jurnaldagi ma'lumotlarni nazoratchilar tahlil qilishlari shart.

Ahamiyatining kengligi va natijaning oqilligi bo'yicha nazorat testlari mantiqan noto'g'ri bo'lgan holatlarning oldini oladi. Masalan, qiymatidan yuqori bo'lgan amortizatsiya ajratmalari summasini olish.

Chiqish ma'lumotlarning nazorat muolajalari.

Chiqish ma'lumotlarining nazorati - kompyuterda qayta ishlash natijalari to'g'riligini tekshirishning so'nggi, yakunlovchi bosqichidir. Bu bosqichdagi nazorat muolajalari hisobot haqidagi tasavvurni va fayllarga faqat vakolatli shaxslarning kirishini ta'minlaydi.

Nazorat yig'indisi. Chiqish ma'lumotlarning nazorat yig'indisi ishlash jarayonining barcha yig'indisi ketma-ketligi natijalari bilan taqqoslanadi. Nazorat guruhining majburiyatiga nazorat summalari va chiqish ma'lumotlarining tahlili hamda ularning farq qilish holatlarini tergov qilish kiradi.

Asosiy fayllarga tuzatish kiritish xatolar tarqalib ketishining oldini olish maqsadida qaysi bo'limning tashabbusi bilan dastur asosiga tuzatishlar kiritilgan bo'lsa, shu bo'limga barcha kiritilgan tuzatishlar bo'yicha to'liq hisobot taqdim qilinishi kerak.

Chiqish ma'lumotlarining taqsimlanishi. Tizimda yuzaga keladigan chiqish ma'lumotlari faqat vakolatli shaxslargagina taalluqli bo'lishi lozim. Hisobotlar nusxasini oluvchi abonentlar ro'yxatini kiritish kerak va hisobotlarning tirajini qat'iy cheklash zarur.

Oddiy kompyuter tizimida nazoratning nosamaradorlik tavakkalchiligini baholash.

Nazorat muolajalarining - ma'lumotlarni kiritish, qayta ishlash, chiqarish sohalaridan birining zaif tomonlari auditor tomonidan alohida e'tibor predmeti bo'lib qoladi. Shu bilan birga, ma'lumotlarni kiritish bosqichida nazorat yo'qligi keyingi bosqichlardagi nazorat muolajalari bilan to'ldirilishi mumkin.

Nazoratning nosamaradorlik tavakkalchiligini baholash natijalari bo'yicha auditor ishlab chiqadigan xulosaning tashkiliy qismiga nazorat muolajalarining muhim kamchiliklarini tahlil qilish kiradi.

Ichki nazoratni tahlil qilishdan maqsad - xo'jalik muomalalarining qayta ishlash jarayoni mazmunini tushunish, nazorat muolajalarini rejalashtirishda hisobga olinadigan nazoratning kuchli va zaif tomonlarini aniqlashdan iboratdir. Dasturlarda nazoratning ustama muolajalari mavjud bo'lganda, faqat ichki nazoratning nosamaradorlik tavakkalchiligini baholash zarur bo'ladi. Nazoratning umumiy ustama muolajalari ularning samaradorligini aniqlash maqsadida auditorlik testlaridano'tkaziladi.

Ichki nazorat tizimini tekshirishda axborot bilan ta'minlashni tashkil qilish.

Ish yuritishning kompyuter yordamida olib borilishi ikki yangi tushunchaning paydo bo'lishiga olib keldi. Ulardan biri - «kompyuter qamrab olgan» muhitda auditorlik tekshirishi, auditorlik kompyuterni o'zaro bog'lamasdan, ya'ni uni bir buyum sifatida qarab va chiqish ma'lumotlarini boshlang'ich hujjatlar bilan bog'lashga harakat qilgan hamda boshlang'ich hujjatlarning hisobotlargacha bo'lgan harakatini tuzatish hollarida qo'llaniladi. Kompyuter tezkor kalkulyator sifatida qo'llanilganda, bu usul moslik ko'rinishi mumkin. Agar tizim hisoblash va axborotni bosib chiqarish uchun ishlatilsa ham yaxshi natijalar beradi. Shu bilan birga, kompyuter qamrab bo'lgan tizimda auditorlik tekshirish usulini kompyuterda ma'lumotlarni qayta ishlash

jarayonini ekspert baholash o'rniga qo'llashga yo'l qo'yib bo'lmaydi.

Ikkinchi tushuncha - «xususan kompyuter tizimini» auditorlik tekshirishi - muomalalar bajarilish jarayonining ishonchililigini aniqlash maqsadida apparat va dasturiy vositalarni baholashda qo'llaniladi. Xususan, kompyuter tizimini tekshirish audit amaliyotida kengroq tarqalgan, chunki ko'pgina kompyuter tizimlari nafaqat hisoblash, balki muhim nazorat muolajalarini ham bajaradi. Bu sharoitda kompyuterni bir buyum sifatida tasavvur qilish, ichki nazoratning muhim bo'g'inini ajratib qo'yishga olib keladi.

Kompyuter auditi amaliyotiga nisbatan yaqin kunlarda ikki yangi tushuncha kirib keldi: «kompyuter texnikasi qo'llanilmagan audit tekshirish» va «kompyuterdan foydalanilgan audit tekshirish».

Birinchi tushunchaga muvofiq auditorlik yondashish birlamchi ma'lumotlar, xatolar to'g'risida hisobotlarni bosib chiqarish, nazorat bosqichlari to'g'risida ma'lumotlar va chiqish ma'lumotlarining to'liq bosib chiqarilishi kabi materiallarni qabul qilishga asoslanadi. Ikkinchi tushuncha esa tekshirilayotgan firma tomonidan muomalalarni bajarish uchun qo'llanilayotgan apparat va dasturiy vositalarni auditorlik tekshirish hamda tekshirish maqsadiga erishish uchun maxsus auditorlik dasturlaridan foydalanish bilan bog'liq.

Ma'lumotlarni paketli qayta ishlashdagi oddiy tizimlarda kompyuter nazorati muolajalarini testdan o'tkazish.

Ma'lumotlarni paketli qayta ishlashdagi oddiy tizimlarida zarur bo'lgan ma'lumotlar ko'p hollarda hisob jurnali va bosib chiqarilgan chiqish ma'lumotlari ko'rinishida mavjud bo'ladi. Bu esa «kompyuter qamrab olgan» muhitda auditorlik tekshirish o'tkazishga imkon yaratadi.

Shu bilan birga, ba'zi hollarda tashqi auditorlar oddiy tizimdagi ustama dasturlarda nazorat muolajalarini testdan o'tkazish vositasi sifatida kompyuterlarni qo'llashlari lozim.

Auditorlar foydalanishi mumkin bo'lgan, kompyuterda testdan o'tkazishning

uch yo'nalishi bor:

1. Kompyuter yordamida ba'zi muomalalarni keyinchalik qo'lda tekshirish uchun ajratib olish;
2. Ichki nazorat tizimini o'xshash ma'lumotlar yordamida tekshirish;
3. Ichki nazorat tizimini auditorlarning dasturiy vositalari qayta ishlagan, haqqoniy ma'lumotlar yordamida tekshirish.

Kompyuter ma'lumotlarni ularning oxirgi tasdiqlanishi va qo'lda nazorat qilinishi uchun ajratib olishi mumkin.

O'xshash ma'lumotlar yordamida nazoratning avtomatlashgan muolajalarini auditorlik testidan o'tkazish - nazorat ma'lumotlar usuli deyiladi, bu muolajalarni testdan o'tkazish uchun haqiqiy ma'lumotlarni qayta ishlash jarayonidan foydalanish esa - parallel modellashtirish usuli deyiladi.

Nazorat ma'lumotlar usuli.

Bu usul kompyuterning ma'lum bir muomalalarni bajarish uchun dasturlashtirilganligi sababli, har safar ularni hech bir o'zgarishsiz bajarishi va

shundan kelib chiqib, xatolar bilan o'xshash muomalalarni bajarish cheklanganligi nazorat muolajalarining kompyuter tizimidagi hujjatlashtirish izohiga mosligini aniqlash uchun etarlidir.

Haqiqiy tizimda qayta ishlanadigan ma'lumotlar qatorining mumkin bo'lgan kombinatsiyalarni ajratish - nazorat paketi deyiladi. Nazorat ma'lumotlarini kiritishdan maqsad - nazorat muolajalarining hujjatlashtirish izohlariga mosligini aniqlashdir. Nazorat muomalalari o'z ichiga mavhum ma'lumotlarni olishi mumkin. Eng avvalo, dasturiy vositalar bo'yicha hujjatlarga asosan aniqlangan chiqish ma'lumotlarining ro'yxati ko'rsatilgan jadval tayyorlab olinishi kerak. Shundan so'ng, muomalalar bo'yicha ma'lumotlar mashina o'qiydigan shaklga keltirilib, uni haqiqiy yuritilayotgan dasturda qayta ishlash uchun kiritiladi. Auditor, ma'lumotlarning barcha mumkin bo'lgan kombinatsiyalarni ko'ra bilishi uchun dasturlarni mantiqan fikrlashi, xo'jalik faoliyatining xarakterini yaxshi tasavvur eta olishi kerak. Bundan tashqari, nazorat ma'lumotlarning haqiqiylari bilan qo'shib ketishi hamda fayllarning o'zgarishiga yo'l qo'ymaydigan ehtiyot choralari ham zarur.

Nazorat tizimini auditorlik testidan o'tkazishda kompyuter usullaridan foydalanishning yakuniy maqsadi - kompyuter tizimida nazorat muolajalarning haqiqatda ishga qodirligi to'g'risidagi xulosani chiqarishdir. Bunday xulosa auditorganazoratning nosamaradorlik tavakkalchiligini baholash va schyotlar bo'yicha qoldiqlarni tekshirish uchun audit muolajalarining vaqtida taqsimlanishi va qamrab olish kengligini hamda auditning mazmunini aniqlashga yordam beradi. Magnit tashuvchi fayllardan foydalanib, auditorlik tekshirishni amalga oshirishning imkoniyatini aniqlagani sababli nazoratning nosamaradorlik tavakkalchiligini baholash kompyuter tizimi uchun hal qiluvchi ahamiyatga ega.

Parallel modellashtirish usuli.

Auditorlar tomonidan parallel modellashtirish uchun maxsus dastur tayyorlanib, bu dastur tekshirilayotgan firma dasturining nazorat muolajalari va mantiqi bilan o'xshash bo'ladi. Auditorlik dasturi yordamida haqiqiy ma'lumotlarni qayta ishlash natijalari shu ma'lumotlarni haqiqiy ustama tizimda qayta ishlash natijalari bilan taqqoslanadi. Bu usulning printsiplial tuzilishi 17.1- rasmda keltirilgan.

Kompyuter dasturlarida o'rnatilgan nazorat tizimini testdan o'tkazishmuolajalarining uchta stsenariysi mavjud:

1. Tekshirilayotgan firmaning real dasturlaridan foydalangan holda testdano'tkazish;
2. Firmaning xodimi tomonidan tayyorlangan maxsus auditorlik dasturlaridanfoydalanib, testdan o'tkazish;
3. Auditor tomonidan tayyorlangan maxsus dasturdan foydalangan holdatestdan o'tkazish.

Nazorat ma'lumotlari usuliga xos ravishda bajariladigan testdan o'tkazishning birinchi stsenariysi yuqorida izohlab o'tildi. Ikkinchi stsenariy bo'yicha testdan o'tkazish tekshirilayotgan firma xodimi tomonidan ishlab

chiqilgan auditorlik dasturlarining to'g'riligini tekshirishni talab qiladi.

Auditorlarning dasturlashtirish sohasida chuqur bilimga ega bo'lishi yoki xolis dasturchilarni ishga taklif qilish uchinchi stsenariyni amalga oshirishning zarur sharti hisoblanadi.

Umumiy auditning auditorlik dasturiy vositalari paydo bo'lishi uchinchi stsenariyning o'ziga xosligini yanada oshirdi. Bu vositalar tarkibiga audit vazifalarining ko'pgina qismini bajarishini ta'minlaydigan, paketlarda birlashtirilgan standart dasturlar kiradi.

Umumiy tayinlangan dasturiy vositalar auditorlarga ma'lumotlarni qayta ishlashning real dasturiy tizimiga o'xshash tizimni yaratish, ayni bir ma'lumotlar faylidan foydalangan holda qayta ishlashni o'tkazish imkonini beradi. Bunday o'xshash tizimga auditor barcha zarur nazorat muolajalarini kiritishi mumkin. So'ngra o'xshash tizimdan olingan chiqish ma'lumotlari real tizimdagi chiqish ma'lumotlari bilan taqqoslanadi.

Parallel modellashtirish usulini qo'llash avvaliga etarli darajada katta xarajatlarni talab qilishi mumkin, lekin bu usulning samaradorligi kompyuter texnikasi qo'llanilmay o'tkazilgan auditorlik tekshirishi samaradorligidan, shuningdek nazorat ma'lumotlari usulining samaradorligidan ma'lum darajada yuqoridir.

Murakkab kompyuter tizimida nazorat muolajalarini auditorlik testdan o'tkazish.

Ko'pgina ishlab chiqilgan buxgalterlik dasturlari o'z ichida nazorat vositalariga ega. Auditorlik tekshirishda qo'llaniladigan vosita va usullari to'rtta guruhga bo'lish mumkin. Bular:

1. Haqiqiy vaqt birligida va haqiqiy ma'lumotlar bilan «on-layn» tartibida;
2. Uzluksiz ma'lumotlar bilan;
3. O'xshash ma'lumotlar bilan;
4. Dasturlarni tahlil qilish asosida ishlaydi.

Haqiqiy ma'lumotlardan foydalanilgan nazorat usullari.

Ko'p hollarda bu usullar dasturlarni ishlab chiqish bosqichlarida quriladigan maxsus auditorlik modullarini yaratishni talab qiladi. Bunday dasturlarning qo'shimcha auditorlik bloklari tekshirish nuqtai nazaridan qiziqishga ega bo'lgan muomalalar to'g'risidagi ma'lumotlarni qayta ishlashdan avval yoki undan so'ng ajratib olish va ularni o'rganish uchun saqlash imkonini beradi.

Muomalalarni belgilash.

Auditor tomonidan muomalalar bo'yicha ajratib olingan fayllar kiritish paytida maxsus indikatorlar yordamida belgilanadi. Bu ma'lumotlarning ustama dasturlarda qayta ishlash barcha bosqichlarining nazorat yozuvlarini baholash uchun bosib chiqarib yoki fayllar ko'rinishida saqlash mumkin.

Auditorlik fayllari.

Belgilangan ma'lumotlar keyingi nazorat uchun maxsus fayllarga guruhlashadi. Auditorlik fayllarini tashkil qilishda ikki usul qo'llanilib, ulardan biri «doimiy nazorat auditorlik fayli» (DNAF) sifatida yaxshi tanish.

Belgilangan mezonlar bo'yicha ajratib olingan ma'lumotlarni testdan o'tkazish asosida yig'iluvchi hisobotlar hisob va tahlil uchun bevosita auditorga kelib tushadi. Ichki audit nuqtai nazaridan DNAF usuli alohida e'tiborga ega. Ikkinchi usul - «tanlab olish nazorati auditorlik fayli» (TONAF) avvalgi usul bilan o'xshash bo'lib, ularning farqi shundaki, muomalalar bo'yicha ma'lumotlarni belgilash uchun dasturga doimiy tanlab olish mezoni emas, balki tasodifiy ajratib olish moduli kiritiladi. Ma'lumotlarning qayta ishlanganligi to'g'risidagi hisobotlar auditorlik tahlil uchun dasturning har bir ish yuritganidan so'ng olinishi mumkin.

Darhol tayyor bo'ladigan fotosurat.

Bu usulning qo'llanilishi muomalalarning boshlanishi va ularning bajarib bo'linganidan so'ng kompyuterda saqlangan ma'lumotlar bazasidagi muomalalar va elementlarning holatini ko'rish imkonini beradi. Bosib chiqarilgan surat tahlil uchun auditorlarga taqdim qilinadi. Masalan, debitorlar hisobi bo'yicha qoldiqlar faylga kiritishdan oldin ham va kiritilgandan so'ng ham saqlanadi. Auditorlar uning natijalariga asoslanib, qayta ishlash jarayonini kuzatish va tekshirishlari mumkin.

Tizim ish yuritishining doimiy nazorati.

Apparat va dasturiy vositalarning ish faoliyatining tahlil qilish maqsadida, odatda, kompyuterga maxsus elementlar quriladi, ularning vazifasi esa - kompyuter ishining samaradorligini aniqlashdir. Bu elementlar tizim modulini kim va qanday muomalalar uchun egallaganligini aniqlash imkonini bergani tufayli audit uchun ham qo'llaniladi.

Kengaytirilgan yozuvlar.

Maxsus dasturlar muomalalarni qayta ishlash uchun qo'llanilgan barcha ustamadasturlarning natijalarini birlashtirib, belgilangan muomalalar bo'yicha nazorat yozuvlarini tashkil qiladi. Olingan yilga ma'lumotlar alohida faylda yoki qo'shimcha yozuv qatorlarida saqlanadi.

Uzluksiz ma'lumotlardan foydalangan nazorat usullari.

Bu usullar, keng ma'noda, auditorlar mashina o'qiydigan fayllardan foydalanish imkonini beradi. Ularga, xususan, avval izohlab o'tilgan, parallel modellashtirish usuli hamda umumiy bo'lgan auditorlik dasturlari kiradi.

O'xshash ma'lumotlar qo'llanilgan nazorat usullari. Bu usullar guruhiga, xususan, avval ko'rib o'tilgan nazorat ma'lumotlari usuli kiradi. Bu usulning murakkab kompyuter tizimlari uchun soddalashtirilgan ko'rinishi - «testdan o'tkazishning integrallashgan usullari» (TO'NU) deb nom olgan.

Odatda, dasturlar hamkorligida qo'llaniladigan bunday vositalardan auditorlar o'z maqsadlari uchun foydalanishlari mumkin. TO'NUdan foydalanish xodimlar, mijozlar, mol etkazib beruvchilar, debitorlar, kreditorlarning to'liq ro'yxati bo'lganbo'lim maketini yaratishni talab qildi. Asosiy faylning haqiqiy yozuviga yokima'lumotlar bazasiga maxsus kod bilan belgilangan yozuvlar kiritiladi, haqiqiy muomalalarga esa o'xshash (ya'ni, nazorat) ma'lumotlar kiritiladi. TO'NU uchunoldindan aniq bo'lgan natijalar haqiqiy qayta ishlash natijalarini nazorat qilish vaustama dasturlar nazorat elementlarining ishga layoqatligini aniqlash imkonini beradi. TO'NUni

qo'llash alohida e'tiborni talab qiladi, chunki bu usul buxgalteriya hisobining haqiqiy tizimiga qalbaki yozuvlar, muomalalar va hisobotlarni kiritish bilan bog'liq. Qalbaki chiqish ma'lumotlarini moliyaviy hisobotdan chiqarib tashlashni kafolatlash zarurdir. Asosiy fayllardagi haqiqiy yozuvlar va hisob raqamlaridagi qoldiqlarning buzilishi yoki xato ko'rsatilishining oldini oluvchi chora-tadbirlar qabul qilish lozim.

Bu paragrafda biz kompyuter tizimi muhitida auditorlik nazorat usullarining avtomatlashtirilmagan buxgalteriyani oddiy auditorlik tekshirish usulidan asosiy farqini ko'rib chiqdik. Kompyuter qamrab olgan tizimni audit o'tkazish rejasini tuzdik va nazorat usullari hamda bevosita kompyuter tizimini testdan o'tkazishning usullarini ko'rsatib o'tdik.