

I.N. QO'ZIYEV, A.Z. AVLOKULOV,  
I.R. AVAZOV, M.I. XAYITBOYEV



# AUDIT

**O'ZBEKISTON RESPUBLIKASI OLIY TA'LIM, FAN VA  
INNOVATSIYALAR VAZIRLIGI**

**TOSHKENT MOLIYA INSTITUTI**

**I.N. QO'ZIYEV, A.Z. AVLOKULOV,  
I.R. AVAZOV, M.I. XAYITBOYEV**

# **AUDIT**

**O'rta maxsus professional ta'limning 5.32.06.01–Buxgalteriya hisobi va  
audit mutaxassisligi bo'yicha talabalar uchun**

**Toshkent  
“NIF MSH “  
2023**

**UO‘K: 657.6(075.8)**

**KBK: 65.053ya73**

**A 30**

**I.N. Qo‘ziyev,**

**Audit /A.Z. Avlokulov, I.R. Avazov, M.I. Xayitboyev/ O‘quv  
qo‘llanma. – Toshkent: “NIF MSH “, 2023, 248 b.**

Ushbu o‘quv qo‘llanma o‘rta maxsus professional ta’limning 5.32.06.01 – Buxgalteriya hisobi va audit mutaxassisligi bo‘yicha talabalari uchun mo‘ljallangan bo‘lib, unda “Audit” fanining nazariy va amaliy asoslari bayon qilingan. Ushbu o‘quv qo‘llanmada auditorlik faoliyatining tashkiliy va huquqiy asoslari, audit standartlari, auditorlik faoliyatini rejalashtirish va audit amallari hamda boshqa shu kabi mavzular yoritib berilgan.

#### **Taqrizchilar:**

**B.Mengliqulov** - TDAU “Buxgalteriya hisobi, tahlil va audit” kafedrası  
professori

**B.Xamdamov** - TMI “Audit” kafedrası professori

**ISBN 978-9910-9604-5-1**

**© I.N. Qo‘ziyev va boshq., 2023.**

**© “NIF MSH “, 2023.**

## KIRISH

Iqtisodiyotning barcha sohalari samarali rivojlanishi uchun xo‘jalik subyektlari hamkorlikda faoliyat yuritishlari zarur hisoblanadi. Ushbu holatda esa, xo‘jalik subyektlarining moliyaviy holatini bilish uchun nazorat tizimining auditorlik faoliyatidan foydalanish zaruriyati yuzaga keladi. Bular natijasida “Audit” fanini bo‘lajak iqtisodchi mutaxassis-larga o‘qitish dolzarbligi kelib chiqadi. O‘zbekiston Respublikasi Prezidentining 2018-yil 19-sentyabrdagi “O‘zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini yanada rivojlantirish chora-tadbirlari to‘g‘risida”gi PQ-3946-sonli qarori bilan mamlakatimizda auditning normativ-huquqiy va uslubiy bazasini shakllantirish, shuningdek, auditorlik faoliyatini litsenziyalashning soddalashtirilgan va muddatsiz tizimini joriy etish kabi vazifalar belgilab berilgan bo‘lib, bu bilan auditorlik xizmatlari bozorining shakllanishiga va mahalliy auditorlik tashkilotlari auditorlik kompaniyalarining yirik xalqaro tarmoqlariga kirishini ta‘minlashga erishish lozimligi ta‘kidlab o‘tilgan. Ushbulardan kelib chiqib, mazkur o‘quv qo‘llanma auditning xalqaro tajribalari va standartlari asosida yaratilgan yangi avlod o‘quv qo‘llanmasi hisoblanib talabalar, shu sohada dars beruvchi pedagoglar va amaliyotda faoliyat yurituvchi auditorlar uchun dasturilamal bo‘lib xizmat qilishi shubhasizdir.

“Audit” fanini o‘qitishdan maqsad, talabalarga auditorlik tashkiloti tomonidan xo‘jalik yurituvchi subyektlarning buxgalteriya hisobi, moliyaviy hisoboti va boshqa moliyaviy axborotlarining to‘g‘riligi va qonun hujjatlariga mosligi to‘g‘risida xolis va asosli fikr shakllantirish uchun zarur bo‘lgan auditorlik amallarini bajarish bo‘yicha nazariy bilim berishdan iborat.

Ushbu fanni o‘qitishning vazifalari: auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi me‘yoriy-huquqiy hujjatlar bilan chuqur tanishtirish; xo‘jalik yurituvchi subyekt faoliyati bilan tanishish, shartnoma tuzish, dastlabki kelishuvlarni amalga oshirish, auditni dastlabki rejasi va dasturini tuzish; auditorlik hujjatlari va dalillarini to‘plash; moliyaviy hisobot va boshqa moliyaviy axborotlarning to‘g‘riligi va qonun hujjatlariga mosligini aniqlash maqsadida tekshirish usullarini o‘rgatish; auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasini tayyorlash, tuzish va h.k.

# 1-BOB. AUDITNING MOHIYATI, MAQSADI VA VAZIFALARI

## 1.1. Auditning mohiyati va rivojlanish tarixi

Auditorlik kasbining rivojlanish tarixi uzoq davrlarga borib taqaladi. Qadimgi Misr hamda Qadimgi Rim davlatlarida soliqlarning qay darajada undirilayotganligini tekshiruvchi maxsus mutaxassislar bo'lgan. O'rta asrlarda, feodalizm davrida Yevropada feodallar fermerlarning qancha miqdorda daromad olayotganligini tekshirish maqsadida mustaqil taftishchi (auditor)larni yollashgan.

Mustaqil auditorlik kasbi 19-asrda Yevropaning aksioner jamiyatlarida yuzaga kelgan. Bu aksiyadorlik jamiyatlarning hisobotlarini obyektiv baholash va korxonaning moliya-xo'jalik faoliyati haqida ishonchli ma'lumot olish zaruriyatidan kelib chiqqan.

Buxgalter-auditor Buyuk Britaniyada 19-asming o'rtalarida vujudga kelgan. 1862-yilda Angliyada majburiy audit to'g'risida qonun qabul qilingan, Fransiyada 1867-yilda, AQShda 1937-yilda Buyuk depressiyadan so'ng ushbu turdagi qonunlar qabul qilingan.

Rossiyada auditorlik kasbi Petr I davrida vujudga keldi. Bu davlatda auditorlik kasbi, eng avval armiya sohasida paydo bo'lgan. Auditor armiyada mulkiy masalalarni hal qilish uchun kerak bo'lgan. Ilk auditorlik firmalari Rossiyada 1987-yilda tuzilgan.

Turli mamlakatlarda auditorlik kasbi turlicha nomlangan. Masalan: AQShda audit bilan shug'ullanadigan professional-jamoatchi buxgalterlar (public accountant), Fransiyada buxgalter-ekspert (expert comptable) yoki schyotlar bo'yicha komissarlar (commissaire aux comptes), Germaniyada esa xo'jalik nazoratchilari (Wirtschaftsprufer) deb nomlangan.

Auditorlik faoliyatining keyingi rivojiga 1929–1933-yillardagi iqtisodiy inqiroz kuchli turtki berdi. Aksiyadorlik jamiyatlarining bankrotga uchrashi ular faoliyatini nazorat qilish, tuzgan hisobotlarining mustaqil professional tomonidan tekshirilishi va tasdiqlash tartibini qat'iylashtirishni talab qildi. Masalan, Germaniyada 1931-yilda aksiyadorlik jamiyatlarining hisobot va balanslarini majburiy auditorlik tekshiruvidan o'tkazishi to'g'risida qaror qabul qilindi. AQShda 1934-yilda qimmatli qog'ozlar va birja muomalalari bo'yicha komissiya tuzildi va ushbu komissiya AQSh kompaniyalari buxgalteriya hisobi va hisobotlarini muvofiqlashtirishga doir choratadbirlarni amalga oshirdi. Shu vaqtdan boshlab birjada ro'yxatdan o'tgan barcha aksiyadorlik jamiyatlari hisobot yili tugagach, 3 oy mobaynida o'z hisobotlarini auditor tasdiqlaganidan keyin nashr etishgan.

Auditorlik ishlarining rivojlanishi tufayli yirik transmilliy kompaniyalar va firmalar vujudga keldi. Ularning bir qancha davlatlarda o'z filiallari mavjud.

O'zbekistonda auditorlik amali xonliklar davridayoq mavjud bo'lgan. U paytda auditorlik vazifasi o'z ichiga maslahatchi, tanobchi va ish yurituvchi kabilarni olgan. Shuni ta'kidlash lozimki, u vaqtdagi audit tushunchasi hozirgi auditorlik faoliyati mohiyatidan tubdan farq qilgan.

O'zbekistonda zamonaviy auditorlik kasbi 1990-yildan keyin boshlandi. Bozor munosabatlari rivojlanishi bozor infratuzilmasining ajralmas qismi sifatida auditning vujudga kelishiga olib keldi. Auditorlik faoliyatining O'zbekistondagi hozirgi holati rivojlanish sari dadil odimlayotganidan dalolat bermoqda.

Germaniyada auditorlik faoliyati "Auditorlarning professional ustavi to'g'risida"gi qonunga (24.07.1961 y) muvofiq amalga oshiriladi. Ushbu qonunga muvofiq, auditor deb, mazkur kasbni jamoatchilik oldida oshkora bajara oladigan va tegishli imtihonni topshirish orqali o'zining shaxsiy va professional layoqatini tasdiqlagan shaxs tan olinadi.

Auditor professional faoliyatining mazmuni iqtisodiy sohada auditorlik tekshiruvlarini amalga oshirish; kafolat berish, soliq masalalari bo'yicha konsalting xizmati ko'rsatish; ishlab chiqarishni boshqarish sohasida ekspert sifatida ishlashi va vasiylik faoliyatidan iborat.

Germaniyada auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish huquqini olish bilan bog'liq savollar majmui puxta ishlab chiqilgan. Malaka imtihonlarini o'tkazish uchun Federal yerlar oliy ma'muriyatining vakillaridan rais tayinlanadi. Barcha komissiya a'zolari e'tiroz bildirmasa, da'vogarlarini imtihonga qo'yish haqida rais qaror qabul qiladi.

Auditorlik faoliyatini professional boshqarish uchun Auditorlar Palatasi tashkil etilgan. Auditorlar faoliyatini nazorat qilish Palata va sud organlari tomonidan amalga oshiriladi.

Fransiyada auditorlik faoliyati 12-avgust 1969-yilda qabul qilingan dekret va 24-yanvar 1994-yildagi hukumat qaroriga muvofiq amalga oshiriladi. Bu yo'nalishdagi asosiy ishlar professional tashkilot – schyotlar bo'yicha komissarlarning milliy kompaniyasi tomonidan bajariladi.

Kompaniyaning asosiy maqsadi – auditorlarning o'z professional faoliyatini amalga oshirishlari ustidan nazorat o'rnatish, a'zolarining

obro'-e'tiborini va mustaqilligini himoya qilishdan iborat. Kompaniya auditorlarni ikki darajada birlashtiradi. Mintaqaviy darajada professionallik faoliyatini tashkil etish va tartibga solish bilan mintaqaviy kompaniyalar shug'ullanadilar. Ular auditorlarni ro'yxatga oladigan mintaqaviy komissiyalar va mintaqaviy sud-intizom Palatalari bilan hamkorlikda ish olib boradilar. Milliy darajada esa, Kompaniya ro'yxatga olish bo'yicha Milliy Komissiya va Milliy intizom Palatasi bilan hamkorlik qiladi.

Xorijda mustaqil auditorlar yakka holda faoliyat ko'rsatishlari mumkin. Ammo ular ko'p hollarda firmalar va tashkilotlarga birlashib (bu samaraliroq bo'lganligi uchun), ular har xil nomlanadi. Masalan, xalqaro amaliyotda va zamonaviy iqtisodiy adabiyotlarda diplomli buxgalterlar firmalari (Angliyada CA firms) yoki diplomli jamoatchi buxgalterlarning firmalari (AQShda CPA firms) va boshqalar to'g'risida ma'lumotlar uchraydi.

G'arb mamlakatlarida o'n minglab auditorlik firmalari (faqat AQShning o'zida qirq besh mingdan ko'p) faoliyat ko'rsatadilar. Bular xilma-xil bo'lib, bir kishidan yoki bir necha qasamyod qilgan buxgalterlardan iborat (bunday firmalar 90-95 foiz). Xususiyy firmalardan tortib to transmilliy korporatsiyalar hisoblangan va xalqaro audit amaliyotida hal qiluvchi rol o'ynaydigan, yirik auditorlik firmalari ham mavjud. G'arbdagi yirik korporatsiyalar tomonidan auditorlik xizmati bozorida hukmronlik o'rnatilishi va o'tgan XX asrda kapitalning baynalminallashishi ham auditorlik firmalarining rolini yanada oshirdi. Birinchi transmilliy auditorlik korporatsiyalari, monopolistlar vujudga keldi va kuchli mavqega ega bo'ldilar (asosan, ikkinchi jahon urushidan keyin). Bunga misol "katta sakkizlik" bo'lib, u keyinchalik tegishli o'zgarish (transformatsiya)lardan so'ng, avval "oltilik"ka aylangan va 2000-yildan boshlab esa "katta to'rtlik" deb atalmoqda. Ko'plab mamlakatlarning obro'li professional va ishchan nashrlari vaqti-vaqti bilan etakchi auditorlik-konsultatsion firmalarning (milliy hamda transmilliy) ro'yxatini e'lon qilib turadilar. Ushbu ro'yxatlarning ko'pchiligi ularning faoliyati to'g'risidagi har xil statistik ma'lumotlarni o'z ichiga oladi. Bu ma'lumotlar vaqti-vaqti bilan yangilanib turiladi.

Bunday nashrlar ko'p hollarda ularning mualliflariga auditorlik-konsultatsion firmalarni ma'lum ko'rsatkichlar bo'yicha tabaqalashtirishga imkon beradi. Ko'pincha auditorlik firmalarini bunday tabaqalashtirish yillik daromad hajmi yoki auditorlar soni va h.k.

bo'yicha amalga oshiriladi. Hozirda yetakchi auditorlik-konsultatsion firmalarga aylangan, transmilliy korporatsiyalar bo'yicha, bunday ro'yxatlarda, odatda, ular faoliyat ko'rsatayotgan mamlakatlar soni ham ko'rsatiladi. Albatta, ushbu ko'rsatkichlar ko'pincha nafaqat statikani, balki shunga o'xshash reyting ko'rsatkichlarida keltiriladigan dinamikani ham tavsiflaydi.

## **1.2. Buxgalteriya hisobi va audit o'rtasidagi farq**

Kompaniyalarda yillik buxgalteriya hisobi jarayoni tugashi bilan, auditorlik tekshiruv i shlari boshlanib hisob-kitoblarning haqiqiyli gi va ularning amaldagi qonunchilikka muvofiq yuritilganligi sifatini aniqlash maqsadida o'tkaziladi. Buxgalteriya hisobi – xo'jalik operatsiyalarini buxgalteriya hujjatlarida aks ettirish, hisobotni saqlash, moliyaviy hisobotni tayyorlash va taqdim etishga mas'uldir. Buxgalterlik firmalari korxonatomonidan ularning pul muomalalarini yuritilishini olib boradi. Bu biznesni tushunadigan tildir, chunki u tadbirkorlik subyekting moliyaviy hisobotini taqdim etish vositasidir.

Aksincha, audit – bu moliyaviy hisobotni tekshirish va baholash faoliyati. Korxonaning buxgalteriya xodimlari tomonidan tayyorlangan moliyaviy hisob-kitob operatsiyalarining haqiqiyli ginu tekshirish va tasdiqlashga qaratilgan. Shunday qilib, u buxgalteriya hisobi ma'lumotlarining haqiqiyli gi va ishonchli liginu belgilaydi.

Buxgalteriya hisobi va audit o'rtasidagi farqni tushunish uchun quyidagi jadvalni ko'rib chiqamiz.

Buxgalteriya hisobi – bu biznesning o'ziga xos tilidir, ya'ni korxonaning iqtisodiy faoliyatini tushunishga yordam beradi. Bugungi kunning kunlik valyuta operatsiyalarini muntazam ravishda ushlab turish va ularni turli guruhlarga ajratish, bu operatsiyalarga tezkorlik davrida osongina murojaat qilishlari mumkin, keyin esa ular tahlil qilish va tushunish yo'li bilan umumlash tiriladi. Moliyaviy hisobot natijalari va yakuniy natijalarni manfaatdor tomonlarga yetkazish buxgalteriyaning asosiy funksiyasidir, xususan, qarorlar qabul qilish uchun moddiy ma'lumotni taqdim etishdir.

Moliyaviy hisobot, boshqaruv hisobi, soliq hisobini yuritish, inson resurslarini hisobga olish, ijtimoiy javobgarlik buxgalteriya sohasi hisoblanadi. Buxgalteriya hisobining asosiy vazifalari quyidagilardan iborat:

– Jurnal, yordamchi kitoblar, kitob va sinov balansi orqali to'g'ri yozish;



- foyda va zarar hisobvaraqlari orqali saqlanadigan yozuvlardan natijalarni (daromadlilik holati) aniqlash;
- korxonaning moliyaviy holatini balans orqali ko'rsatish;
- manfaatdor tomonlarga to'lov qobiliyati va likvidligi holati to'g'risida zarur ma'lumotlarni taqdim etish;
- korxon va tashkilotlar xo'jalik operasialarini hujjatlarda aks ettirish va ularni qonunchilikka muvofiqiligini ta'minlash.

#### **Audit tavsifi**

Audit – bu xolisona fikr berish maqsadida tashkilotning moliyaviy ma'lumotlarini mustaqil ravishda o'rganishning uslubiy usuli. Bu tashkiliy-huquqiy shaklidan qat'iy nazar, barcha tashkilotlarga taalluqlidir.

Auditorlik tekshiruvi – bu moliyaviy hisobotning haqiqiyliigi va ishonchliligini aniqlash uchun bitimlarning har bir tomoni, ya'ni kvitansiyalar, tushumlar, hisob-kitoblari va tegishli hujjatlarning tanqidiy, xolis tekshiruvidir. Bundan tashqari, xatolar va firibgarliklar, hisoblarda qasddan manipulyatsiya qilish yoki egallash va hokazolarni batafsil tekshirish orqali aniqlash mumkin.

Auditor moliyaviy ma'lumotlarning aniqligi va oshkoraligini buxgalteriya standartlariga muvofiqiligini hamda soliqlar to'g'ri to'langanligini yoki to'lanmaganligini tekshiradi. Buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotlarni to'liq tekshirgandan so'ng u hisobot shakliga fikr bildiradi. Auditorni tayinlagan shaxsga to'g'ri va adolatli nuqtayi nazar bo'yicha xulosa taqdim etiladi. Auditning ikkita xulosasi mavjud:

1. O'zgartirilmagan
2. O'zgartiriladigan:
  - Malakali
  - Salbiy
  - Ogohlantirishlar.

Audit ichki va tashqi tartibda amalga oshirilishi mumkin. Ichki auditning vazifasi ichki audit tizimini takomillashtirish uchun tashkilot rahbariyati tomonidan tayinlangan ichki auditor tomonidan amalga oshiriladi. Tashqi auditorni audit o'tkazishga jalb qilish kompaniyaning aksiyadorlari yig'ilishida qaror qabul qilinadi.

#### **Buxgalteriya va audit o'rtasidagi asosiy farqlar**

Quyida keltirilgan fikrlar buxgalteriya hisobi va audit o'rtasidagi farqni batafsil aks ettiradi.

1. Buxgalteriya – bu pul-kredit bitimlarini hisobga olishni va kompaniyaning moliyaviy hisobotlarini tayyorlashni tartibga soluvchi

faoliyat. Audit – moliyaviy axborotning haqiqiy va adolatli nuqtayi nazardan qarashini mustaqil baholashni o'z ichiga olgan analitik vazifa.

2. Buxgalteriya hisobi standartlari hisobni yuritish bo'yicha minimal talablarni, audit standartlari esa auditni sifatli o'tkazish bo'yicha minimal talablarni o'z ichiga oladi.

3. Buxgalteriya – soddalashtirilgan vazifa bo'lib, u buxgalterlar tomonidan amalga oshiriladi, lekin audit murakkab vazifa bo'lib, shu sababli uni bajarish uchun auditorlar talab qilinadi.

4. Buxgalteriyaning asosiy maqsadi tashkilotning rentabelligi, moliyaviy ahvoli va ish faoliyatini aniqlashdir. Audit moliyaviy hisobotning to'g'ri tuzilganligini tekshirish hisoblanadi.

5. Buxgalteriya – doimiy faoliyat. Audit esa davriy faoliyatdir.

6. Buxgalteriya hisobi – bu boshqarishning boshlanishi.

Buxgalteriya hisobi va audit xizmati ixtisoslashgan sohalaridir, biroq auditning ko'lami buxgalteriyadan kengroqdir, chunki turli xil aktlar, soliq qoidalari, har bir tarmoq bo'yicha qonunchilik me'vori talablari, buxgalteriya standartlari va audit standartlarini bilish bilan bir qatorda kommunikatsiya qobiliyatlari ham talab qilinadi.

Bundan tashqari, konfidensiallik, yaxlitlik, halollik va mustaqillik, mustaqil tekshirish usuli bajarilayotganda saqlanishi kerak bo'lgan asosiy talablardir. Auditor tomonidan taqdim etilgan ma'ruzalar kreditorlar, aksiyadorlar, investorlar, yetkazib beruvchilar, qarzdorlar, mijozlar, hukumat va boshqalar kabi moliyaviy hisobot foydalanuvchilari uchun oqilona qaror qabul qilish uchun foydalidir.

Buxgalteriya hisob-kitoblari kam bo'lsa-da, u buxgalteriya standartlari, prinsiplari, konvensiyalari va taxminlarini, shuningdek, korxonalar va tashkilotlar to'g'risidagi qonunlar hamda ularning faoliyatiga tegishli bo'lgan nizomlar, qarorlar, farmonlar va soliq qonunchiligini to'liq bilishni talab etadi. Auditni o'tkazish jarayoni faqat buxgalteriya hisob-kitoblari to'g'ri amalga oshirilganda bajariladi, uni e'tiborsiz qoldirib bo'lmaydi.

### **Nazorat uchun savollar**

1. Auditning paydo bo'lishi va rivojlanishi to'g'risida nima bilasiz?
2. Foydani maksimallashtirish va ikkiyoqlama yozuv to'g'risida nima bilasiz?
3. Auditor, korporatsiya va moliyaviy ma'lumotni qanday ta'riflaysiz?
4. Audit oldiga qanday maqsad va vazifalar qo'yilgan?
5. Auditorlik faoliyatining rivojlanish bosqichlari to'g'risida nima bilasiz?
6. Audit va buxgalteriya hisobi o'rtasida qanday farqlar mavjud?
7. Auditorlik xizmatlariga talab va takliflar haqidagi nazariyalar to'g'risida nima bilasiz?

## **2-BOB. O‘ZBEKISTON RESPUBLIKASIDA AUDITORLIK FAOLIYATINI TASHKIL QILISHNING HUQUQIY ASOSLARI.**

### **2.1. Xorijiy davlatlarda auditorlik faoliyatining huquqiy tartibga solinishi**

Buxgalter-auditor Buyuk Britaniyada 19-asming o‘rtalarida vujudga kelgan. 1862-yilda Angliyada “Majburiy audit to‘g‘risida”gi qonun qabul qilingan, Fransiyada 1867-yilda, AQShda 1937-yilda buyuk depressiyadan so‘ng ushbu turdagi qonunlar qabul qilingan.

XX asming birinchi yillarida moliyaviy hisobotlardan foydalangan korxonalar balansni kompaniyaning ishonchligini belgilab beruvchi asosiy ko‘rsatkich sifatida bilar edilar. Shu sababli, auditorlar o‘z ishlarida ko‘p hollarda asosiy e‘tiborni balansga qaratar edilar. AQShda savdo bo‘yicha Federal komissiya iltimosiga ko‘ra Amerika buxgalter-ekspertlar instituti (bu institut bugungi kunda Amerika diplomga ega buxgalterlar instituti – AICPA deb yuritiladi) tomonidan tayyorlangan audit to‘g‘risidagi birinchi rasmiy qaror 1917-yilda chop etilgan bo‘lib, “balans auditiga”ga bag‘ishlandi. Ushbu qarorning qayta ko‘rib chiqilgan nashri 1929-yilda e‘lon qilinib, “Moliyaviy hisobotlarni tekshirish” nomini oldi. Garchi, ushbu hujjatda asosiy e‘tibor hali ham balans auditiga qaratilgan bo‘lsa-da, unda foyda va zararlarni hisoboti to‘g‘risida batafsil fikr yuritilgan edi. Bu esa, xo‘jalik operatsiyalari natijalariga qiziqish ortayotganligidan dalolat berar edi. 1929-yildagi nashrda bitimlar tuzish amaliyoti, shuningdek, ichki nazoratning muhimligi to‘g‘risida so‘z boradi.

1936-yilda “Mustaqil auditorlar tomonidan moliyaviy hisobotlarni tekshirish” deb nomlangan risola chop etildi. Bu risolaning mazmunida so‘nggi yillarda yuz bergan ko‘plab voqealar o‘z ta‘sirini ko‘rsatdi. Bu voqealar orasida eng ahamiyatlisi bitimlar tuzish standartlarini takomillash-tirishga yo‘naltirilgan AICPAning Nyu-York fond birjasi bilan hamkorlik munosabatlarining yo‘lga qo‘yilishi, shuningdek, 1933-yilda qabul qilingan “Qimmatli qog‘ozlar to‘g‘risida”gi va 1934-yilda qabul qilingan “Birjalar to‘g‘risida”gi qonunlarning kuchga kiritilishi bo‘ldi. Bu qonunlar ro‘yxat-dan o‘tgan kompaniyalarga moliyaviy hisobotning tegishli shakllarini tuzishlarini talab qilar edi.

Auditni standartlashtirishning zamonaviy shakli 1939-yildan boshla-nadi. Mazkur yilda AICPA auditorlik tekshirishlari bo‘yicha Qo‘mita ta‘sis etdi va auditorlik jarayonlari to‘g‘risida Qoidalarni (SAF) chop etdi. 1972-yilga qadar 54 ta qoida e‘lon qilindi. Qo‘mita esa bu davrda yangi

nomga ega bo'ldi: Auditorlik standartlari bo'yicha Ijroiya Qo'mitasi (keyinchalik bu qo'mita auditorlik standartlari bo'yicha Kengash deb yuritila boshlandi). Bu Qo'mita barcha Qoidalarni kodlashtirdi va ularni auditorlik jarayonlari bo'yicha qoida (SAF) №1ga birlashtirdi. Bu Qoida hozirgi kunda ham amal qilmoqda. XX asrning 70- va 80-yillari jamoatchilikning auditorlar ishlari va majburiyatlari doirasiga qiziqishining oshishi bilan tavsiflanadi.

Germaniyada auditorlik faoliyati 1961-yil 27-iyulda qabul qilingan "Auditorlarning professional Nizomi to'g'risida"gi qonunga muvofiq amalga oshiriladi. Ushbu qonunga muvofiq, auditor deganda, ushbu kasbni ochiq tarzda ijro etadigan va o'zining shaxsiy hamda kasbiy layoqatliligini tegishli imtihonni topshirish yo'li bilan tasdiqlagan shaxs tushuniladi.

Auditorning kasbiy faoliyati mazmuni iqtisodiy sohada auditorlik tekshirishlarini amalga oshirishda, soliq masalalari bo'yicha maslahat xizmatlarini ko'rsatishda, ishlab chiqarishni boshqarish sohasida ekspert sifatida ishlashida o'z aksini topadi.

"Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonunga muvofiq, majburiy tekshirilishi lozim bo'lgan kompaniyalarning yillik buxgalteriya hisobotini tekshirish bilan keng tarqalgan. Bundan tashqari, majburiy tekshirish lozim bo'lmagan korxonalar ham o'zlarining tashabbuslari bilan yoki uchinchi shaxslarga (masalan, kreditorlarga) hisobot taqdim etish zaruriyati paydo bo'lganda, auditorlarni o'zlarining yillik balanslarini tekshirish uchun jalb etishlari mumkin. Korxonaning hisoboti va ish yozuvlari bilan tanishish yordamida, shuningdek, tekshirishning maxsus uslublarini qo'llash natijasida, auditor, moliyaviy hisobot ham shakl nuqtayi nazaridan, ham mazmunan qonun talablariga to'liq mos kelishiga va tasdiqlanishi mumkinligiga ishonch hosil qilishi lozim.

1867-yilda "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonun Fransiyada ham qabul qilindi. Mazkur qonunda "Hisoblar bo'yicha komissarlar" nomli maxsus taftishchilar tomonidan aksiyadorlik jamiyatlari balanslari majburiy tekshirilishi va ularga baho berilishi lozimligi ko'rsatilgan. Mulkdor-kapitalistlar tobora kamroq bevosita ishlab chiqarish va moliyaviy ishlar bilan shug'ullana boshladilar. Ular bu ishlarni yollangan xizmatchilarga topshirar edilar yoki qandaydir jamiyatning aksiyalari yoki obligatsiyalariga egalik qilganliklaridan oladigan daromadlari evaziga yashovchi mulkdorlarga aylanib bordilar. Qimmatli qog'oz egalari uchun aksiyadorlik jamiyatlarida hisob va hisobotni taftish qiluvchi buxgalter-auditorlar korxonaning moliyaviy barqarorligi va uning faoliyatidan olinadigan

daromadlar to'g'risida ishonchli ma'lumotlarning kafolati hisoblanar edilar.

1982-yilda Xalq vakillarining Umumxitoy yig'ilishi (XVUY)da Xitoyning yangi Konstitutsiyasi e'lon qilindi. Bu konstitutsiya hukumatdan auditorlik ma'muriyatini tashkil etishni talab qilar edi. 1983-yilning sentyabr oyida 3000dan ko'proq auditorlik tashkilotlari ro'yxatga olindi, ularda 30 mingdan ortiq shtatli a'zolar ishlar edi. Shunday qilib, konstitutsiya auditorlik ma'muriyatining mustaqilligini kafolatlaydi. Auditorlik ma'muriyati o'z funksiyalarini muvaffaqiyatli bajarishini ta'minlash uchun Konstitutsiyaning 91-moddasida shunday yozilgan: "Davlat kengashi boshlig'ining ko'rsatmasiga ko'ra auditorlik tashkiloti qonunga muvofiq audit o'tkazish yo'li bilan maslahat berish huquqini mustaqil amalga oshiradi. Hech qanday ma'muriy organlar yoki jamoat tashkilotlari va shaxslar tomonidan ularning faoliyatiga aralashishga yo'l qo'yilmaydi".

Xitoy iqtisodiyotining sog'lomlashuvi va bozorlarining barqarorlashuvida auditorlik xizmatlari katta rol o'ynadi. Faqat 1989-yilda tekshirishlar natijasida auditorlar tomonidan 24 mlrd yuan yoki yalpi milliy daromadning 2 foizi miqdorida "muammoni pullar" aniqlandi. Bu pullar keraksiz obyektlarni qurishni moliyalashtirish, ishlanmagan mukofotlarni to'lash, ulkan "vakillik" xarajatlariga sarflanishi ko'zda tutilgan edi. 1990-1992-yillarda Xitoy auditorlik tizimining rivojlanishida katta taraqqiyot yuz berdi. Xitoy iqtisodiyotining bozor munosabatlariga o'tish ko'lamining kengayishi bilan biznes sektorini ko'proq kuzatish va moliyaviy nazorat qilish talab etiladi. Jahon iqtisodiyoti, biznes va savdoda kuzatilayotgan baynalminallashuv tendensiyalari munosabati bilan xalqaro buxgalteriya hisobi va hisobotining ahamiyati va hajmi oshib bormoqda, buxgalterlarning xalqaro kasbiy tashkilotlari tuzila boshlandi, o'z vakolatlari doirasida hisob va auditorlik standartlarini muvofiqlashtirish jarayoniga jalb etilgan xalqaro va mintaqaviy tashkilotlar ana shular jumlasidandir.

Xitoyda "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonun 1994-yil 31-avgustda qabul qilingan bo'lib, u 55 ta moddadan iborat.

## **2.2. O'zbekiston Respublikasining "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qonunining mohiyati**

Auditorlik faoliyatini tartibga solish sohasida amaldagi normativ-huquqiy hujjatlarni xalqaro audit rivojlanishining zamonaviy tendentsiyalariga va qonunchilikdagi o'zgarishlarga muvofiqligini tanqidiy o'rganish to'g'ridan to'g'ri amal qiladigan qonunni ishlab chiqish zaruratini yuzaga

keltirdi. Zamonaviy talablar va auditni tartibga solish sohasidagi tekshirilgan xalqaro amaliyot prinsiplariga asoslangan 101 auditorlik faoliyatini tartibga solishning samarali tashkiliy-huquqiy mexanizmini yaratish, auditorlik faoliyatini tartibga soladigan qoida va normalarni hamda me'yoriy hujjatlarni yagona normativ-huquqiy hujjatda unifikatsiyalash va tizimlashtirish maqsadida Oliy Majlis Qonunchilik palatasi tomonidan 2020-yil 10-noyabrda qabul qilingan, Senat tomonidan 2021-yil 5-fevralda ma'qullangan O'zbekiston Respublikasining "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi O'RQ-677-sonli qonuni 2021-yil 25-fevralda qabul qilindi. Auditorlik faoliyati "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonunga muvofiq amalga oshiriladi. Qonun 9 bob, 55 moddadan iborat. Qonunning amal qilishi davlat moliyaviy nazorati organlari va xo'jalik yurituvchi subyektlarning ichki audit xizmatlari tomonidan amalga oshiriladigan faoliyatiga nisbatan tadbir etilmaydi.

Qonun amaldagi qonunning eskirgan va havolaki me'yorlarni qayta ko'rib chiqishga va to'g'ridan to'g'ri amal qiladigan yangi normalarni joriy qilishga yo'naltirilgan:

auditorlik faoliyatini faqat auditning xalqaro standartlari asosida amalga oshirishga o'tkazish;

auditorlik faoliyatini litsenziyalanadigan faoliyat turlari tarkibidan chiqarish; auditorlik tashkilotlari ishi sifatini tashqi nazoratdan o'tkazishni amalga oshirish;

majburiy auditorlik tekshiruvidan o'tishi zarur tashkilotlar ro'yxatini shakllantirish;

auditorlar malakasini oshirishning samarali tizimini tashkil qilish;

auditorlar respublika jamoat birlashmalarining auditning xalqaro standartlarini qo'llash sohasidagi faolligini oshirish;

manfaatlar to'qnashuvining oldini olishga yo'naltirilgan auditorlar professional faoliyatining ahloq qoidalarini joriy etish.

Yetakchi xorijiy mamlakatlar tajribasini hamda audit rivojlani-shining milliy amaliyotini hisobga olgan holda auditorlik faoliyatini tartibga solishning tizimlilikini va kompleksligini ta'minlash qonun-ning asosi hisoblanadi.

### **2.3. Auditorlik faoliyatini tartibga solishda jamoat tashkilotlar roli**

Ma'lumki, O'zbekistonda auditorlik faoliyatini tartibga solishda amal-dagi 2 ta jamoat tashkiloti, jumladan: **O'zbekiston Auditorlar Palatasi** va **O'zbekiston Buxgalterlar va Auditorlar Milliy Assotsiatsiyasi** muhim

ahamiyat kasb etadi.

O'zbekiston Auditorlar Palatasi nodavlat notijorat tashkiloti hisoblanib, mustaqil sertifikatlangan auditorlar va auditorlik tashkilotlarini ixtiyoriylik asosida birlashtiradi. O'APning maqsadi auditorlarning professional darajasini rivojlantirish va qo'llab-quvvatlash, davlat va jamoat organlarida o'z a'zolarining qonuniy huquq va professional manfaatlarini himoya qilish, axborot aloqalarini ushlab turish, professional sohada sodir bo'layotgan barcha o'zgarishlar haqidagi zaruriy axborotlar bilan ta'minlash hisoblanadi.

#### **Asosiy vazifalari:**

– palata a'zolarining nomoddiy manfaatlari va madaniy, ijtimoiy, iqtisodiy huquqlarini himoya qilish bo'yicha chora-tadbirlarni tashkil etish;

– auditorlik xizmatlari bozorini institutsional, me'yoriy-huquqiy asoslarini rivojlantirish va takomillashtirish masalalarida auditorlik tashkilotlarini muvofiqlashtirish va birlashtirish;

– audit sifati standartlarini ishlab chiqish va takomillashtirish, auditorlik xizmatlari bozorining shaffofligini oshirish bo'yicha chora-tadbirlarni tashkil etish, halol raqobatni rivojlantirish;

– palata a'zolarini audit sifati standartlari va Ahloq Kodeksini so'zsiz bajarish bo'yicha ishlarni tashkil etish;

– auditor malaka sertifikatini olish uchun malaka imtihonlari topshirish, o'qitish va o'tkazish tartibi, dasturlari, uslubiy qo'llanmalarni ishlab chiqish;

– auditorlar va buxgalterlarni tayyorlash va qayta tayyorlash bo'yicha kurslar tarmog'ini yaratish, Xalqaro Buxgalterlar Federatsiyasi (IFAC) talablariga muvofiq auditor va buxgalter xodimlarini professional darajasini oshirishga ko'maklashish;

– buxgalter va auditor kasbining jozibadorligini oshirish, buxgalteriya hisobi va auditni rivojlantirish maqsadida hududiy, respublika va xalqaro tanlov, simpozium, konferensiya va seminarlar tashkil etish.

O'zbekiston Auditorlar Palatasi 2000-yil avgustda tashkil etilgan. Bugungi kungacha O'AP Respublikaning 8 ta hududida o'z faoliyatini kengaytirdi. O'AP qoshida axloq, metodologiya, a'zolik, tashqi sifat nazorati qo'mitalari tashkil etildi va faoliyat ko'rsatmoqda.

O'AP Yevrosiyo sertifikatlangan buxgalterlar va auditorlar kengashi ("ESBAK")ning doimiy a'zosi hisoblanadi va Markaziy Osiyo respublikalarining boshqa jamoat tashkilotlari bilan doimiy hankorlik qiladi.

Xalqaro Buxgalterlar Federatsiyasi (IFAC)ning 2013-yil 14- noyabrda Seul (Janubiy Koreya)da bo'lib o'tgan Kengashi yig'ilishida O'AP Xalqaro Buxgalterlar Federatsiyasi (IFAC)ning uyushgan a'zosi bo'ldi.



O'AP a'zoliqi 4 shaklga ko'ra farqlanadi:

**Faxriy a'zolik** – auditorlik faoliyati rivojiga yuqori hissa qo'shgan professional auditorlar hamda buxgalteriya hisobi va audit sohasida ilmiy darajaga ega bo'lgan oliy o'quv muassasalari o'qituvchilari.

**Haqiqiy a'zolik** – O'AP Ustavini tan olgan va Auditor Ahloq Kodeksiga amal qiluvchi, buxgalteriya hisobi va audit sohasida 5 yildan kam bo'lmagan amaliy tajribaga ega, barcha xalqaro buxgalter malaka imtihonlarini topshirgan professional auditorlar.

**Uyushgan a'zolik** – professional auditorlik tashkilotlari.

**A'zolikka nomzodlar** – O'AP Ustavini tan olgan va Auditor Ahloq Kodeksiga amal qiluvchi professional auditor va buxgalterlar.

O'zBAMA sertifikatlangan buxgalter va auditorlarni ixtiyoriylik asosda birlashtirgan jamoat tashkiloti hisoblanadi. **O'zBAMAning maqsadi** professional buxgalter va auditorlarning manfaatlari va huquqlarini himoya qilishga ko'maklashish, ta'lim dasturlari va kurslarini o'tkazish yo'li bilan malakasini oshirish, assotsiatsiya a'zolari maqomini xalqaro darajaga yetkazish maqsadida maslahat xizmatlarini ko'rsatish hisoblanadi.

– O'zbekiston Respublikasida buxgalter va auditor kasbining rivojlanishi va ularning malakasini Xalqaro Buxgalterlar Federatsiyasi (IFAC)ning a'zoliqi mezonlariga javob beradigan xalqaro standartlarga yaqinlashtirish;

– O'zbekistonda bozor islohotlarini o'tkazishda faol qatnashish;

– buxgalteriya hisobi va audit sohasida me'yoriy hujjatlarni ishlab chiqishda qatnashish va ularni takomillashtirish uchun takliflar taqdim etish;

– Xalqaro Buxgalterlar Federatsiyasi (IFAC) talablariga muvofiq sertifikat olish uchun malaka imtihonlarini o'tkazish, buxgalter va auditorlarga qo'yilgan malakaviy talablarni ishlab chiqish;

– Sertifikatlangan buxgalter va auditorlar Axloq Kodeksiga rioya qilinishi ustidan nazorat;

– buxgalteriya hisobi va auditni rivojlantirish maqsadida hududiy, respublika va xalqaro simpozium, konferensiya va seminarlar tashkil etish;

– buxgalter va auditorlarga professional huquqlarini himoya qilish maqsadida uslubiy, maslahat va axborot yordamini ko'rsatishga ko'maklashish;

– xalqaro maqomga ega bo'lish maqsadida buxgalter va auditorlarning xalqaro professional tashkilotlari bilan o'zaro hamkorlik aloqalarini o'rnatish.

### **Nazorat uchun savollar**

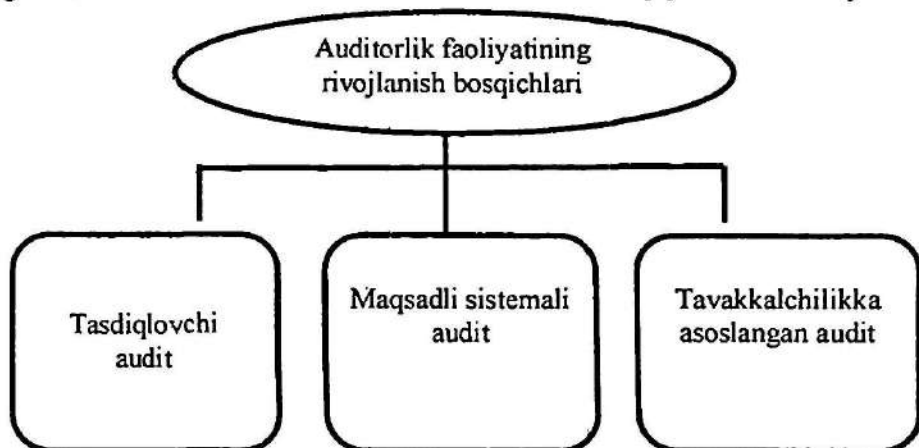
1. O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini tashkil etishning me'yoriy tizimi va uning elementlari haqida nimalar bilasiz?
2. O'zbekiston Respublikasining «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonunining mohiyati va uning ahamiyati qanday?
3. O'zbekiston buxgalterlar va auditorlarining milliy assotsiatsiyasi (O'BAMA) va uning faoliyat yo'nalishlari to'g'risida nimalar bilasiz?
4. O'zbekiston Auditorlar Palatasi (O'AP) va uning faoliyati to'g'risida nimalar bilasiz?
5. Qaysi xalqaro auditorlik tashkilotlarini bilasiz?
6. Auditorlik tashkilotining huquqlari nimalardan iborat?
7. Auditorlik tashkilotining majburiyatlari nimalardan iborat?
8. Auditorlik tashkilotining javobgarligi nimalardan iborat?

### 3-BOB. AUDITORLIK FAOLIYATINING TASHKILY ASOSLARI

#### 3.1. Auditning turlari va shakllari

Xorijda auditorlik faoliyati rivojlanish bosqichlariga ko'ra quyidagi turlarga bo'linadi:

Tasdiqlovchi audit tekshirish davomida auditor har bir xo'jalik muomalasini tekshiradi va tasdiqlaydi hamda parallel ravishda hisob registrlarini tuzadi. Hozirda esa bu hisob ishlarini qayta tiklash deyiladi.



#### 3.1-chizma. Auditorlik faoliyatining rivojlanish bosqichlari.

Tizimli-orientirlangan audit mijozning ichki nazorat tizimining qay darajada ishlayotganligini tekshirishga asoslanadi. Agarda ichki nazorat tizimi oqilona tashkil qilingan hamda yaxshi ishlayotgan bo'lsa, tashqi auditorlar o'z ishlarini tanlab tekshirish hamda alohida obyektlarni nazoratdan o'tkazish bilan cheklanadi. Bu esa, albatta, auditning ish vaqtini hamda audit jarayoniga qilinadigan xarajatlarni kamaytiradi. Ammo, auditor bunday tekshiruv o'tkazishda mijozning xo'jalik faoliyati tizimi samaradorligini har jihatdan baholashi hamda korxonada yuz beradigan o'g'irlik, firibgarlik holatlarini ham inobatga olishi lozim.

Tavakkalchilikka asoslangan audit tavakkalchilik baland bo'lgan joyda tekshirish vaqtini ko'proq ajratish hamda past tavakkalchilik bo'lgan joyda tekshirishga kam vaqt ajratishga asoslanadi. Bu tekshirish xarajatlarini kamaytirish yuzasidan kelib chiqadi.

Auditorlik tekshiruvi iqtisodiy nuqtayi nazardan ikki turga

bo‘linadi:

1. Ichki audit;
2. Tashqi audit.

**Ichki audit** – bu xo‘jalik ichida uning faoliyatining samaradorligini tekshirish va aniqlashda mustaqil baho berishdir. Ichki audit uchun korxonaning o‘zi yoki uning bir bo‘limi – korxonada ichidagi nazorat bo‘limi javob beradi. Ichki auditning maqsadi – korxonada xizmatchilariga o‘zlarining majburiyatlarini a‘lo darajada bajarishga yordam berishdir. Ichki audit korxonaga tekshirilayotgan obyektlar haqida aniq tahlil, baholash, tavsiya, maslahat va ma‘lumotlarni beradi.

Ichki auditning vazifalari quyidagilardan iborat:

- korxonaning ishiga moliyaviy nazoratni olib borish;
- iqtisodiy ko‘rsatkichlar bo‘yicha ichki nazorat tizimi ixtisoslashganligini tekshirish;
- boshqaruv xodimlarining ishlab chiqarish va sotish bo‘yicha tahlil qilish;

– korxonalarining likvidligi, rentabelligi va ish faoliyatini baholash;

– korxonada ishini yaxshilash bo‘yicha tavsiyalar ishlab chiqish.

Korxonada ichki auditorning bo‘lishi shu korxonada uchun foydalidir. Tekshirish o‘tkazish usullari tashqi auditorning o‘xshash bo‘lib, tekshirish hajmi va obyekti jihatdan farq qiladi.

Ichki audit, avvalo, korxonada moddiy boyliklarning saqlanishi va foydalanilishi, hisob-kitobning to‘g‘riligi va boshqa obyektlarni tekshirishga qaratiladi. Ichki auditda, odatda, to‘liq tekshirish o‘tkaziladi.

Ichki audit faoliyatining eng keng tarqalgan turi operatsion auditdir. Operatsion audit – bu auditorning resurslardan samarali foydalanish, samarali yutuqlarga erishish maqsadida korxonaning moliya-xo‘jalik faoliyatini tekshirishdir. Uning maqsadi – xodimlarning o‘z vazifalarini bajarish va korxonada rentabelligini oshirishga yordam berishdir.

Ichki auditorlarga ham mustaqillik kerak. Ular axborot to‘plashda korxonada rahbari tazyiqidan xoli bo‘lishi lozim. Ichki auditorlarning mustaqilligi yirik turdagi xo‘jalik yurituvchi subyektlarda kuzatuv kengashiga bo‘ysunishi bilan o‘lchansa, kichik biznes subyektlarida esa ta‘sischilarga bo‘ysunish darajasi bilan belgilanadi.

Ichki audit quyidagi shakllarda tuzilishi mumkin:

- yillik hisobotni tasdiqlash uchun aksionerlarning umumiy yig‘ilishida har yili saylanadigan, doimiy faoliyat ko‘rsatadigan taftish

komissiyasi shaklida. Uni tuzish zaruriyati korxonada Nizomida ko'rsatiladi. Ayrim hollarda taftish komissiyasi tuzilmay qoladi:

– Korxonada rahbari tomonidan bevosita tashkil etilgan maxsus ichki audit xizmati bo'limi shaklida;

– auditorlik tashkiloti bilan shartnomaga muvofiq ichki auditni o'tkazish shaklida.

Agar korxonada ichki audit tashkil etilgan bo'lsa, tashqi auditor ichki audit hisobotlaridan foydalanishi mumkin, qachonki ichki auditor ishi samarali deb tashqi auditor tomonidan baholansa. Tashqi auditor ichki auditor bilan hamkorlik qilsa, samaradorlik ancha ortadi. Chunki ichki auditor ishidan foydalanish tashqi auditorga hajm darajasida ancha yengillik yaratib beradi.

Shuni ham alohida aytib o'tish lozimki, tashqi auditorlik tashkilotini tanlashda ham ichki auditor maslahati olinadi yoki ichki auditorning shaxsan o'zi tomonidan ham taklif berilishi mumkin.

Har yillik auditorlik tekshiruvini davomida ichki auditor tashqi auditor nazorati ostida alohida ishlarni bajarishi mumkin.

**Tashqi audit** – xo'jalik yurituvchi subyektning buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotining haqqoniylikni obyektiv baholash maqsadida shartnoma asosida auditorlik kompaniyalari tomonidan o'tkaziladi. Tashqi auditning asosiy xususiyatlaridan biri – bu mijoz korxonaga nisbatan hech qanday manfaati bo'lmagan, ya'ni uning mulkdori, ta'sischisi, rahbari yoki boshqa lavozimida ishlamaydigan, mustaqil, xolis auditor tomonidan o'tkazilishidir. Agarda auditor tekshirayotgan korxonaning mulkdori, ta'sischisi, rahbari yoki boshqa lavozimida ishlaydigan shaxs bo'lsa, u holda auditorlik faoliyati uchun berilgan litsenziya bekor qilinishi ham mumkin.

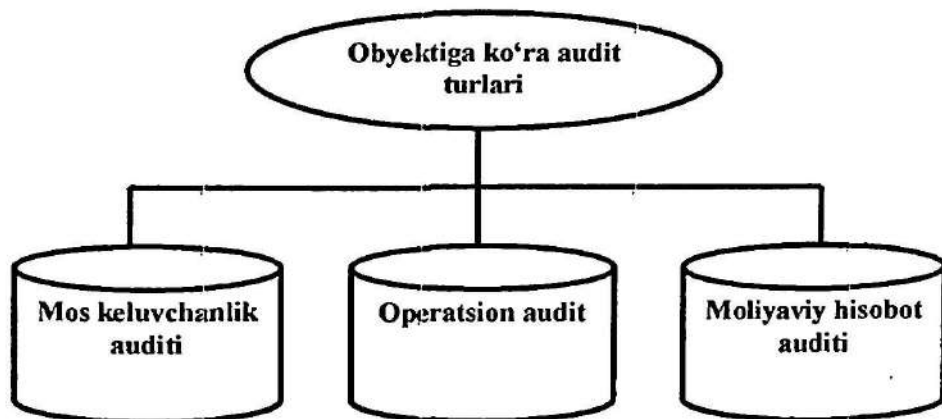
Tashqi audit korxonaning moliya-xo'jalik faoliyatini baholash hamda uning moliyaviy hisobotini tasdiqlash uchun o'tkaziladi. Bundan tashqari tashqi audit xo'jalik yurituvchi subyektning xarajatlarini minimallashtirish va foydani maksimallashtirish maqsadida ularning faoliyatini yaxshilash, hisob ishlarini tashkil qilish va qayta tashkil qilish, hisob ishlarini yuritish, soliqqa tortish bo'yicha takliflar beradi.

Tashqi audit natijalari korxonaning buxgalteriya hisobi holati, ichki nazorat tizimi holati, yillik moliyaviy hisoboti ishonchliligini tasdiqlovchi xulosada bayon qilinadi. Bundan tashqari, tashqi audit natijalari loyihalar, sxemalar, biznes-rejalar, ma'lumotnomalar ko'rinishida taqdim etilishi mumkin.

Auditorlik tekshiruvi o'tkazilishining majburiy yoki ixtiyoriyligiga ko'ra 2 ga bo'linadi:

1. Majburiy audit;
2. Tashabbuskorlik auditi.

Xalqaro amaliyotda audit obyektiga ko'ra uchta turi alohida ajratib ko'rsatiladi:



3.2-chizma. Obyektiga ko'ra audit turlari.

**Mos keluvchanlik auditi** – bu turdagi tekshirishda auditning mam-lakat miqyosidagi qonunlarga, shuningdek, barcha me'yoriy hujjatlarga mos kelishi yoki kelmaslik sabablari o'rganiladi. Masalan, korxon-a faoliyatini auditorlik tekshirishdan o'tkazishda uning korxon-a Nizomiga yoki mavjud yo'riqnomalarga mos bo'lishi aniqlanadi.

**Operatsion auditda** barcha xo'jalik muomalalari va jarayonlari, ularning ish samaradorligiga va unumdorligiga bo'lgan ta'siri o'rganiladi. Operatsion auditda unumdorlik va samaradorlik ko'rsatkichlari, qimmatli qog'ozlar hamda moliyaviy tizimga rioya qilishning buxgalteriya tamoyil-lariga mos kelishi nuqtayi nazaridan ham ko'rib chiqiladi.

**Moliyaviy hisobot auditi** – bunday tekshiruv moliyaviy va buxgal-teriya xodimlari tomonidan o'tkazilib, asosan korxonaning to'lov qobiliyati, moliyaviy natijalar, sotish jarayonlarining hisobotlarda qanchalik darajada aks ettirilganligi tekshiriladi.

Auditorlik tekshiruvi o'tkazilishining davriyligiga ko'ra ikkiga bo'linadi:

1. Dastlabki audit;
2. Davriy audit.

Dastlabki audit auditor yoki auditorlik tashkiloti tomonidan ushbu

korxonani birinchi marta tekshirishni anglatadi.

Davriy audit takroriy shartnomalar orqali bir korxonaga bitta auditor yoki auditorlik tashkiloti tomonidan amalga oshiriladi. Bu esa, albatta, mijozning malakali auditor bilan uzoq muddatli hamkorlik qilishga bo'lgan qiziqishidan kelib chiqadi. Davriy audit dastlabki auditga nisbatan ancha ustundir.

### **3.2. Audit xizmatlari bozori**

Hozirgi zamon auditorlarining paydo bo'lishi Buyuk Britaniyada 1780-yillarda boshlangan Sanoat inqilobi davrida sodir bo'ldi. Ushbu inqilob murakkab byurokratik tuzilmalari bo'lgan yirik sanoat korxonalarining paydo bo'lishiga va keyinchalik korxonalarni kengaytirishni moliyalashtirish uchun tashqi mablag'larni izlashga bo'lgan ehtiyojni asta-sekin oshirdi. Kapital bilan ta'minlash va boshqaruv o'rtasidagi o'zaro bog'liqlik yuzaga keldi. Ikkala o'zgarish ham buxgalteriya xizmati mutaxassislariga hamda korxonaning ichki va tashqi moliya bo'limlarini tekshirishga bo'lgan talabni keltirib chiqardi. Auditorlik kasbining institutlari yaratilishi usha vaqt davri oldida turgan masala edi.

#### **Rahbariyat jarayonlar va aloqalarni nazorat qiladi**

Rahbariyat auditorlar tekshiradigan korxonalarining buxgalteriya tizimini nazorat qiladi. Rahbariyat nafaqat investorlarga taqdim etiladigan moliyaviy hisobotlar uchun mas'uldir, balki ushbu hisobotlarga kiradigan ma'lumotlarning xususiyatlarini aniq bo'lishiga ham vakolatlidir. Shu bilan birga, rahbariyatdan bu jarayonga xolisona qarashini kutish ham qiyin masaladir.

#### **Manfaatdor tomonlar bilan aloqa. Moliyaviy hisobotlar**

Moliyaviy hisobot bu korxonaga faoliyatini bugungi darajasini belgilab beruvchi hisobot turi bo'lib, u nafaqat rahbariyatga balki undan foydalanuvchilarga ham u tuzilgan davri bo'yicha yetarli, aniq, ishonchli, o'rinli hamda kerakli ma'lumotlarni bera olishi lozim. Shu bilan birga moliyaviy hisobotlar rahbariyatning o'z majburiyatlaridan kelib chiqadigan vazifalarni bajarish samaradorligini o'lchaydi. Ular korxonada mavjud ishchi va xodimlarning ish haqi, aksiyadorlarning aksiyalarini qiymatiga va hatto ular kompaniya bilan ishlashda davom etishlariga muhim ta'sir ko'rsatadi. Ushbu moliyaviy hisobotlarga investorlar va kreditorlar ishonchini oshirish uchun, ular hisobotlarning haqqoniyliligi bo'yicha mustaqil va ekspert xulosalari bilan ta'minlanishi lozim. Bunday fikrlarni esa malakali auditorlar bera oladi.

Bundan ko'rinib turibdiki, auditor tomonidan tasdiqlanayotgan fikr qanchalik asosli va aniq dalillar bilan ta'minlangan bo'lsa, undan foydalanuvchilar uchun u shunchalik ishonchli bo'ladi. Buning uchun auditorlardan yuqori malaka hamda kompetentlik talab qilinadi.

### **Auditorlik xizmatlariga talab va takliflar haqidagi nazariyalar**

Auditorlik xizmatlariga bo'lgan talab bir necha xil nazariyalar bilan izohlanishi mumkin. Ruhlantirilgan ishonch va Agentlik munosabatlari nazariyasi kabi ba'zi nazariyalar yaxshi o'rganilib, keng ommaga e'lon qilingan. Politsiyachi nazariyasi va Kreditlashning ishonchliligi nazariyasi kabi jamoatchilik fikrlariga asoslangan boshqa nazariyalar, tadqiq qilinadigan konsepsiyadan ko'ra yo'nalish beruvchi nazariyalar sifatida xizmat qiladi.

### **Politsiyachi nazariyasi**

Auditor politsiyachi kabi firibgarliklarni aniqlash uchun mas'ulmi? Bu fikrni Politsiyachilar nazariyasi deb tasavvur qiling. 1940-yillarga qadar auditorlik ishi arifmetik aniqlikka, firibgarlikning oldini olish va uni aniqlashga qaratilgan edi. Biroq 1940-yillardan boshlab asrning boshigacha auditorlik tekshiruvi moliyaviy hisobotlarning haqqoniyligi va adolatliligini tekshirish degan ma'noni anglatib keldi. Aholol, Xerex, Enron, Tyco va boshqalardagi kabi moliyaviy hisobotlardagi oxirgi firibgarliklari bu nazariyani diqqat bilan qayta ko'rib chiqishga olib keldi. Hozirgi kunda bizni ushbu nazariyaning asosi bo'lgan jamoatchilik fikriga olib keluvchi firibgarliklarni aniqlash va ochish uchun auditorning mas'uliyati haqida doimiy ravishda jamoatchilik muhokamasi davom etmoqda.

### **Kreditlashning ishonchliligi nazariyasi**

Jamoatchilikning yana bir fikriga ko'ra, auditning asosiy funksiyasi moliyaviy hisobotga ishonchlilikni oshirish hisoblanadi. Buni kreditlashning ishonchliligi nazariyasi deb atashimiz mumkin. Rahbariyat auditor tomonidan tekshirilgan moliyaviy hisobotlardan boshqaruvga manfaatdor tomonlarning ishonchini oshirish uchun foydalanadi. Agar aksiyadorlar, hukumat yoki kreditorlar kabi manfaatdor tomonlar o'zlarining olgan ma'lumotlarga asoslangan holda o'z qarorlarini qabul qilishlari kerak bo'lsa, ular bu kompaniya iqtisodiy qiymatining adolatli ekaniga ishonch hosil qilishlari lozim. Audit shartlariga ko'ra, bu "axborot asimmetriyasini" kamaytiradi. Biroq, tekshirilgan ma'lumotlar investorlar tomonidan qabul qilinadigan investitsion qarorlar uchun muhim asos bo'lib xizmat qilmaydi deb ta'kidlovchi samarali bozor nazariyasi mavjud.



### **Rublantiruvchi ishonch nazariyasi**

Ushbu nazariya 1920-yillar oxirida gollandiyalik professor Teodor Limperg tomonidan ishlab chiqilgan. Ilgarigi nazariyadan farqli o'laroq, Limperg nazariyasi audit xizmatlariga ham talab, ham taklifni ko'rib chiqadi. Limperg fikriga ko'ra, audit xizmatlariga bo'lgan talab tashqi ishtirokchilarning (uchinchi shaxslarning) kompaniyada ishtirok etishi-ning bevosita natijasi hisoblanadi. Ushbu manfaatdor tomonlar kompaniyaga o'zlarining hissalarini qo'shishi evaziga rahbariyatdan hisob berishni talab qiladi. Rahbariyat o'zi tomonidan taqdim etiladigan axborotdan manfaatdor bo'lishi mumkinligi sababli, rahbariyat va tashqi manfaatdor tomonlar o'rtasidagi manfaatlar to'qnashuvi tufayli bu axborotni tekshirish talab etiladi. Auditor (taklif etuvchi tomon) tomonidan taqdim etiladigan auditorning kafolati darajasiga kelsak, Limperg me'yoriy yondashuvni qabul qildi. Auditor "ratsional autsaydor"ning umidini puchga chiqarmaslik uchun harakat qilishi kerak, boshqa tomondan esa, tekshiruv natijalariga ko'ra taqdim qilgan hisobotida haddan tashqari katta ishonchni uyg'otmasligi lozim. Shunday qilib, auditorlik texnologiyasi imkoniyatlarini hisobga olgan holda, auditor jamiyatning oqilona talablarini qondirish uchun barcha ishlarni amalga oshirishi kerak.

### **Agentlik munosabatlari nazariyasi**

Uott Vassimmerman tomonidan taklif etilgan agentlik munosabatlari nazariyasida – nufuzli auditor (Hurmatga ega bo'lgan auditorlar) – kutilgan natijalarga olib keladigan auditor – nafaqat uchinchi tomon manfaatlari, balki rahbariyat manfaatlari uchun ham tayinlanadi. Kompaniya bir nechta firma ma'lum bir "narx" bilan kompaniya uchun o'z hissasini qo'shadigan kam sonli "shartnomalar" natijasi sifatida qaraladi. Kompaniyaning rahbariyati ushbu hissalami boshqarish uchun optimal sharoitlarda quyidagilarni olishni istaydi: bankirlardan past foiz stavkalari, aksiyadorlar uchun yuqori baho narxlari, xodimlarga kam ish haqi. Ushbu munosabatlarda rahbariyat banklar, aksiyadorlar va xodimlar kabi tashqi manfaatdordlardan yordam olish uchun "agent" sifatida qaraladi. Agentlik xarajatlari – monitoring xarajatlari (agentni monitoring qilish xarajatlari), majburiy xarajatlar (agentlar rahbarlarga nisbatan nomaqbul xatti-harakatlar qilmasligi uchun agent qiladigan xarajatlar) va qoldiq zararlar (aloqa va monitoring uchun qilingan xarajatlarga qaramay natijalarga olib keladigan samarali zararlar).

Har bir nazariya o'z davrida to'liq bir ma'noga ega bo'lgan bo'lib,

yillar o'tishi, iqtisodiyotning jadal sur'atlarda rivojlana borishi bilan ular ham taraqqiy etib boradi.

### **Rahbariyat ko'proq biladi – Axborot assimetriyasi**

Axborot assimetriya kabi agent-manfaatdor tomon munosabatlarida bir nechta murakkabliklar paydo bo'ladi. Agent (rahbariyat) kompaniyaga oid ma'lumotlarda manfaatdor tomonlarga nisbatan katta ustunlikka ega. Asosan, rahbariyat kompaniyaning qarzlarni to'lash qobiliyatini bankirga qaraganda ko'proq biladi va aksiyadorlarga nisbatan kompaniya haqiqiy daromadi qanday ekanligini yoki oshirib ko'rsatishlar mavjud yoki yo'qligini biladi. Bundan tashqari, xodimlarga qaraganda kelgusi yil kompaniyadagi moliyaviy ahvol shunday bo'ladiki, ya'ni xodimlarning har biri ish bilan band bo'ladimi-yo'qmi rahbariyat buni yaxshiroq biladi. Shunga qaramasdan, manfaatdor tomonlar rahbariyat tomonidan yaxshi o'rganilib chiqilishi kerak, chunki oxir-oqibatda rahbariyat tomonidan boshqariladigan biznesning moliyaviy tuzilmalari manfaatdor tomonlarga bog'liq. Rahbariyat tomonidan berilgan ma'lumotlarga ishonish uchun tashqi manfaatdorlar (kompaniyaning aksiyalarni sotib oluvchilar, kompaniyaga kredit beruvchilar yoki kompaniya bilan ishlovchilar) ular adolatli ekanligiga ishonch hosil qilishi kerak. Bu degani, rahbariyat va tashqi investorlar uchun nufuzli auditorlarni jalb qilish uchun rag'bat mavjud.

### **Agentlik nazariyasining taklif tomoni**

Agentlik nazariyasi audit bozoridagi taklifni tushuntirish uchun ham ishlatilishi mumkin. Auditning uchinchi tomonlar oldidagi hissasi asosan auditorning moliyaviy hisobotda (yoki boshqalarda, masalan, firibgarlik yoki noqonuniy xatti-harakatlar) xatosini aniqlashi va auditorning ushbu xatolar haqida xabar berishga tayyorligi (masalan, auditorning hisoboti), hatto tekshirilayotgan tomonning (auditorlarning mustaqilligi) istagiga qarshi bo'lsa ham. Obro'siga ziyon yetkazish oqibatida ko'rilgan xarajatlar bir qancha empirik tadqiqotlarda namoyon bo'ldi, bu esa auditorlik firmalarining ommaviy ta'qiblarga uchraganligi sababli bozor ulushining kamayishiga duchor bo'lganligini ko'rsatdi.

### **Auditni tartibga solish**

Oldingi bo'limda auditga bo'lgan talab tavsiflangan. Ko'pgina mamlakatlarda bu talab uzoq vaqtdan beri ixtiyoriy ravishda amalga oshirildi, ya'ni moliyaviy hisobotlarini tekshirish yoki tekshirilmasligini hal qilish kompaniyalarning o'zlari hal qilardi. Taklif tomoniga kelsak, auditorlik xizmatlarini taklif etish ba'zi davlatlarda erkin bozorda ochiq

bo'lib, auditorlar uchun rasmiy qonuniy talablarsiz qoldirilgan. Garchi tartibga solish va qonunchilik bir-biridan farq qilsa-da, bugungi kunda ko'pgina mamlakatlarda audit xizmatiga talab va taklif bir darajaga qadar tartibga solinmoqda. Oxirgi buxgalteriya va moliya tadqiqotlariga ko'ra, milliy huquqiy muhit bu moliyaviy bozorni rivojlantirish, korporativ mulkchilik tuzilmalari, korporativ siyosat va butun dunyodagi buxgalteriya axboroti xususiyatlarining asosiy hal qiluvchi omillaridan biridir. Ko'pgina mamlakatlarda auditning ba'zi turlari kompaniyalar uchun qonuniy ravishda talab etiladi. Misol uchun, AQSh va Yevropa Ittifoqida yirik va ayrim hollarda o'rta korxonalar qonun talabiga ko'ra auditorlik tekshiruvidan o'tgan moliyaviy hisobotlarni taqdim etishlari kerak. Yevropa Ittifoqining auditorlik qoidalari alohida a'zo davlatlar tomonidan tekshirilishi kerak bo'lgan barcha kompaniyalar uchun qo'llaniladi. Talablar davlatdan davlatga qarab farq qilishi mumkin. Misol uchun, Niderlandiyada 50 kishidan ortiq yoki aktivlari 3,1 million yevrodan ko'p yoki sof foydasi 6,2 million yevrodan ortiq bo'lgan kompaniyalarda audit o'tkazilishi mumkin. Eng yirik fond birjalari (jumladan, NYSE, NASDAQ, London fond birjasi, Tokio NIKKEI va Frankfurt DAX) barcha ro'yxatdagi kompaniyalarning yillik hisobotlarini tekshirishni talab qiluvchi listing qoidalariga ega. Ayni vaqtda ko'plab mamlakatlarda audit xizmatlarining taklifi ham tartibga solingan. Yevropa Ittifoqida majburiy audit, ya'ni qonun tomonidan talab qilinadigan audit faqat ma'lumotli va tajriba bo'yicha maxsus texnik talablarga javob beruvchi auditorlar tomonidan amalga oshirilishi mumkin.

### **Jamoatchilik nazorati kengashi**

Buxgalteriya nazorati bo'yicha kengashlar – hukumat yoki kasbiy komissiyalar so'nggi yillarda auditorlarning ishini qayta ko'rib chiqish va standartlarni o'rnatish va joriy etishda faol ishtirok etishni boshladi. Uchta bunday kengash Amerika Qo'shma Shtatlarida (Buxgalteriya hisobi jamoatchilik nazorati kengashi), Avstraliyada (Moliyaviy hisobot kengashi) va Buyuk Britaniyada (Kuzatuv kengashi) joylashgan.

2002-yilda qabul qilingan Sarbaney-Oksli Qonuni AQSh qimmatli qog'ozlar va birja komissiyasidan (SEC) Jamoatchilik hisobotlarini nazorat qilish kengashi (PCAOB)ni tashkil etishni talab qildi. Kengash auditni va jamoat korxonalarining auditorlarini nazorat qiladi va tekshiradi, hamda qonunlar, qoidalarni buzganlik uchun firma va shaxslarga nisbatan jazo choralarini qo'llaydi. Kengash bu paytda Amerika

Qo'shma Shtatlarining Sertifikatlash bo'yicha Davlat Auditorlar Instituti (AISPA) tomonidan belgilangan umum qabul qilingan audit standartlaridan (GAAS) faqat vaqtinchalik foydalanilishini ta'minlashga qaror qildi. PSAOB ro'yxatdan o'tgan buxgalteriya kompaniyalari faoliyatini muntazam ravishda tekshirishga vakolatli bo'lib, qimmatli qog'ozlar to'g'risidagi qonunlar, standartlar, qoidalarning potensial buzilishlarini tergov qiladi. AQShdan tashqarida joylashgan buxgalteriya firmalari SEC da ro'yxatga olgan AQSh firmalari bilan ishlasa PSAOB talablariga binoan auditorlik hisobotini tayyorlaydi va taqdim qiladi.

2002-yilda Sarbanes-Oxley Qonuni Kongress tomonidan deyarli bir ovozdan qabul qilingan va prezident Jorj Bush tomonidan 2002-yil 30- iyulda imzolangan. Prezident tomonidan imzolangan qonun, Enron va WorldCom kompaniyalari inqirozi va boshqa keng tarqalgan korporativ va buxgalteriya janjallari tufayli paydo bo'ldi. Qonun Prezident tomonidan "Franklin Delano Ruzvelt davridan beri Amerika biznes amaliyotining eng keng ko'lamli islohotlari"dan biri sifatida qayd etilgan bo'lib, u korporativ axborotni oshkor qilish va moliyaviy hisobotni takomillashtirish, buxgalterlik firmalarining mustaqilligini mustahkamlash orqali investorlarning ishonchini mustahkamlash, moliyaviy hisobotlarda va korporativ axborotni oshkor qilishda korporativ xodimlar va boshqaruvchilarning roli va mas'uliyatini oshirishga xizmat qiladi.

Avstraliyada 1999-yilda qabul qilingan "Iqtisodiy islohotlar to'g'risida"gi qonunga ko'ra yangi xususiy, jamoat va notijorat tashkilotlar uchun buxgalteriya standartlarini joriy qilish uchun Moliyaviy hisobot berish kengashi (FPC) ta'sis etildi. FRF xalqaro moliyaviy markazlarda qo'llaniladigan xalqaro buxgalteriya standartlarini va buxgalteriya standartlarini ishlab chiqishni kuzatadi. U Avstraliya Buxgalteriya standartlari kengashi (AASB) uchun keng strategik yo'nalishni belgilaydi, uning istiqbolini va biznes rejasini tasdiqlaydi hamda kuzatib boradi, shuningdek, uning faoliyatini nazorat qiladi. Birlashgan Qirollikda Nazorat Kengashi Buxgalteriya Jamg'arnasi tomonidan moliyalashtiriladi. Nazorat kengashining vazifasi tartibga solish tizimining ishlashini jamoatchilik manfaatlariga to'liq mos kelishini tasdiqlash maqsadida uni nazorat qilishdan iborat. Ushbu funksiyani amalga oshirishda Nazorat kengashi uchta organi – Axloq normalari kengashi, Audit amaliyoti kengashi hamda Tergov va Intizom kengashining faoliyatini qamrab oladi. Bundan tashqari, kengash Buyuk Britaniyaning buxgalteriya kasbi mutaxassisleri ustidan tergov va intizom,

monitoring, treninglar o'tkazish, malakasini oshirish va ro'yxatdan o'tkazish bo'yicha cheklangan vakolatlarga ega.

### **Qonuniy javobgarlik**

Auditorlik tekshiruvi o'tkaziladigan moliyaviy hisobotga nisbatan ko'plab manfaatdor tomonlar mavjud: mijoz (u bilan to'g'ridan to'g'ri munosabat mavjud), haqiqatdagi va potensial aksiyadorlar, sotuvchilar, bankirlar va boshqa kreditorlar, xodimlar va hukumat. Auditorning har bir manfaatdor tomonning yuridik javobgarligi mamlakatdan mamlakatga, tumandan to tumanga qarab o'zgarib turadi. Ushbu majburiyat, odatda, quyidagilardan biriga yoki bir nechtasiga asoslangan: umumiy huquq, yuridik qonunchilik bo'yicha fuqarolik javobgarligi, qonunga muvofiq jinoiy javobgarlik va professional buxgalteriya tashkilotlari a'zosi sifatida javobgarlik.

### **Umumiy yuridik javobgarlik**

Auditorlar uchun umumiy yuridik javobgarlik odatda ikkita toifaga bo'linadi: mijozlar oldidagi majburiyatlar va uchinchi shaxslar oldidagi javobgarlik.

### **Mijozlar oldidagi javobgarlik**

Auditor tomonidan auditorlik tekshiruvida ehtiyotsizlik qilinganligi sababli, mijoz tomonidan taqdim etilgan odatiy fuqaroviy da'vo, auditor tomonidan moliyaviy hisobotdagi soxtalik yoki ishchilarning firibgarligi (yo'qotish)ni aniqlamaganligi to'g'risidagi da'voni o'z ichiga oladi. Qonuniy xatti-harakatlar shartnomaning buzilishi, yoki ko'pincha, ehtiyotsizlik tufayli sodir bo'lgan deb tan olinishi mumkin. Ehtiyotsizlik tufayli sodir bo'lgan operatsiyalar eng keng tarqalgan hisoblanadi, odatda ular shartnomaning buzilishiga qaraganda ko'proq miqdordagi jarimaga sabab bo'ladi.

### **Uchinchi shaxslar oldidagi majburiyatlari**

Uchinchi shaxslar audit mijozidan tashqari auditdan barcha manfaatdor tomonlarni o'z ichiga oladi. Auditorlik firmasi uchinchi shaxslarga, masalan, soxta moliyaviy hisobotlarga tayanib, zarar ko'rgan banklarga nisbatan javobgar bo'lishi mumkin.

### **Ultramar**

Auditning uchinchi shaxs oldidagi majburiyatlari bo'yicha AQShning eng mashhur audit hodisasi 1931-yilda Ultramares-Touche (Ultramares Corporation v Touche va boshq.) ishida sodir bo'ldi. Ushbu hodisada sud buxgalterlarning ehtiyotsizligi haqida qaror chiqardi, ular debitorlik qarzlari miqdorida soxtalashtirishga yo'l qo'yilmagan deb

xulosa beradi. Tergov tekshiruv natijalari soxtalashtirilganligini ko'rsatganida, ular uchinchi tomon bankdan javobgar bo'lmadi, chunki kreditorlar auditorlik tekshiruvdan oldin auditorga ma'lum bo'lgan asosiy manfaatdor shaxs emas edi. Ushbu hodisa Ultramar doktrinasi deb ataladi, chunki uchinchi tomon va auditor o'rtasida shartnoma huquqi yo'qligi sababli oddiy ehtiyotsizlik uchinchi tomon oldidagi javobgarlik uchun yetarli emas.

### **Caparo**

Mashhur 1990-yilgi Caparo hodisasida (Caparo Industries, PLC v Dickman va boshqalar), Britaniyaning Lordlar Palatasi asosiy hal qiluvchi majburiyat mezoni auditorlik xizmatining maqsadi bo'lganligi haqida qaror qabul qilgan. Yillik hisobotlar uchun bu maqsad aksiyadorlarga kompaniyaning o'tmishdagi boshqaruvini tekshirish, ularning ovoz berish huquqlarini amalga oshirish hamda kelgusidagi siyosat va boshqaruvga ta'sir ko'rsatish uchun zarur bo'lgan ma'lumotlarni berishdan iborat edi.

### **Nemischa mas'uliyat**

Germaniyada auditorlar qasddan majburiyatlarini bajarmaganda mijozga nisbatan cheklanmagan miqdorda javobgar bo'ladilar, lekin javobgarlik majburiyatlari cheklangan, vaziyatga qarab 1.000.000 dan 4.000.000 yevrogacha qonun bilan to'lanadi. Uchinchi shaxslar uchun javobgarlik Tort qonunida (§ 823-826 BGB) belgilangan maqsad va axloqiy normalarga rioya qilmaslik kabi muayyan shartlar bilan cheklangan. Shuningdek, Kontrakt qonuni bo'yicha uchinchi shaxslar oldida javobgarlik mavjud bo'lib, unda Tort qonuniga nisbatan kamroq cheklovli shartlar mavjud.

### **Qonunga muvofiq fuqarolik javobgarligi**

Ko'pgina mamlakatlarda auditorlarning fuqarolik javobgarligiga ta'sir ko'rsatadigan qonunlar mavjud. Masalan, qimmatli qog'ozlar to'g'risidagi qonunlar professional buxgalterlarga nisbatan qat'iy talablar qo'yishi mumkin. AQShda 1933-yilgi qimmatli qog'ozlar to'g'risidagi qonun faqatgina Qimmatli qog'ozlar va birja komissiyasi (SEC)ni tashkil etibgina qolmay, auditorlarga nisbatan uchinchi shaxs oldidagi fuqarolik javobgarligini tiklash bo'yicha birinchi qonuniy me'yorlarni o'rnatgan.

Qimmatli qog'ozlarni sotib olish uchun yangi ro'yxatdan o'tgan firmaning asl xaridorlari, agar moliyaviy hisobot noto'g'ri yoki soxta bo'lsa, auditorga dastlabki sotib olish narxiga qadar murojaat qilishadi. Qimmatli

qog'ozlarni sotib olgan har bir kishi moliyaviy hisobotdagi jiddiy xatoliklar yoki kamchiliklar uchun auditorni sudga berishi mumkin. Auditorida oqilona tergov o'tkazilganligi yoki qimmatli qog'ozlar oldi-sotdisi bilan shug'ullanuvchining (da'vogarning) zarari sabablari moliyaviy hisobotlardagi xatoliklardan boshqa omillar bilan bog'liqligini ko'rsatadigan dalillar bo'lishi kerak. Agar auditor buni isbotlay olmasa, da'vogar bu ishni yutib oladi.

### **Qonunga muvofiq jinoiy javobgarlik**

Malakali buxgalter yuridik va jinoiy javobgarlikka tortilishi mumkin bo'lgan mamlakat yoki tuman qonunlariga binoan, boshqa shaxsni aldab, bila turib qasddan soxta moliyaviy hisobotlar bilan shug'ullanish orqali jinoyatni sodir etishda ayblanishi mumkin.

### **1934-yilgi AQSh qimmatli qog'ozlar va fond birjasi Qonuni**

AQShda 1934-yilgi qimmatli qog'ozlar va fond birjasi Qonuni har bir milliy va mamlakatdan tashqari birjalarda almashinadigan qimmatli qog'ozlarga ega kompaniyadan har yili auditorlik tekshiruvi o'tkazilgan moliyaviy hisobotlarni (10-K) va har choraklik, noodatiy hodisalar (8-K) va boshqa hodisalar to'g'risidagi moliyaviy hisobotlarni (10-Q) taqdim etishni talab qiladi. Qonun shuningdek, jinoiy javobgarlik holatini belgilaydi (10b-5-qoida), agar jinoiy javobgarlik shartlari quyidagilar bo'lsa: uchinchi shaxs foydalanishi uchun ma'lumotlarni auditor biron bir modda, sxema yoki firibgarlik yo'lidan foydalanib noto'g'ri ko'rsatsa yoki umuman ko'rsatmasa, ya'ni auditor qasddan yoki o'ylamasdan buzib ko'rsatsa. SEC shuningdek, SECda ro'yxatga olingan kompaniyalar auditorlik tekshiruvlarini amalga oshirish uchun auditorni taqiqlash yoki to'xtatish vakolatlariga ega. Bir nechta sud ishlari Jinoiy javobgarlik to'g'risidagi qonunning qo'llanilishiga ta'sir ko'rsatadi. Amerika Qo'shma Shtatlarida v NATELLI (1975), ikki nafar auditor Milliy talabalar marketing korporatsiyasining moliyaviy qarzlarini tasdiqlaganligi uchun jinoiy javobgarlikka tortildi. Amerika Qo'shma Shtatlarida v Weiner (1975) uch auditor Amerika Qo'shma Shtatlari kapital jamg'armasi auditi bilan bog'liq qimmatli qog'ozlardagi firibgarlikda ayblangan. Kompaniyaning amalga oshirgan firibgarligi juda katta bo'lib, auditorlik tekshiruvi shunchalik standartlarga mos kelmaganligi tufayli, sud auditorlar firibgarlik to'g'risida xabardor bo'lishi kerak degan xulosaga keldi. Rahbariyat auditorlarning oldingi yillarda moliyaviy hisobotlarni noto'g'ri talqin qilganliklari va hamkor ESM davlat qimmatli qog'ozlari v Aleksandr Grant & Co. (1986)ga

hech narsa aytmalikka rozilik berganligini aniqladi. Hamkor firibgarlikdagi sherikligi uchun aybdor deb topilgan va 12 yillik qamoq jazosiga hukm qilingan.

### **Professional buxgalteriya tashkilotlari a'zosi sifatida majburiyatlar**

Deyarli barcha milliy auditorlik kasblarida bir xil intizomiy sud mavjud. Ko'pgina mamlakatlarda auditga aloqador bo'lishidan qat'iy nazar, har qanday kishi auditorga qarshi shikoyat berishi mumkin. Intizomiy sud odatda auditorlik va yuridik kasb vakillari, ba'zan esa jamoatchilik vakillaridan iborat. Da'vogar va sudlanuvchining dalillarini eshitgan holda, sud o'z qarorini qabul qiladi va auditorga nisbatan (agar mavjud bo'lsa) sanksiyani belgilaydi. Bu sanksiya turli xil bo'lishi mumkin. Bu quyidagilar bo'lishi mumkin:

- jarima;
  - xayfsan (og'zaki yoki yozma);
  - cheklangan vaqt (masalan, olti oy) faoliyatingizni to'xtatib turish;
- yoki
- kasbingizning umrbod taqiqlanishi.

Ayrim mamlakatlarda ushbu intizomiy sudlarning ishi ommaviydir. Ko'pgina mamlakatlarda sud hukmlari, xususan, sud qarori faoliyatni to'xtatib turish yoki umrbod taqiqlanish bo'lsa, ommaga e'lon qilinadi. Odatda intizomiy sud qarori ustidan shikoyat qilish mumkin. Auditor muvaffaqiyatsizligi uchun intizomiy sud tomonidan hukm qilingan deb hisoblang. Bu auditorga nisbatan fuqaroviy da'voga yetarlimi? Yo'q. Auditor fuqaroviy da'vosi bilan yuridik javobgarlikka tortilishi uchun quyidagi shartlarni bajarish kerak:

- Auditorlik tekshiruvda auditorning ehtiyotsizligini isbotlash kerak (ehtiyotsizlik muammosi). Intizomiy sud tomonidan chiqarilgan hukm odatda ushbu shartni bajarish uchun asosdir.

- Auditorning da'vogarga nisbatan majburiyati bor (professional faoliyati tufayli).

- Da'vogar o'zining yo'qotishlari audit muvaffaqiyatsizligi sababli bo'lganligini isbotlashi kerak (sabab oqibat muammosi).

- Da'vogar o'zining yo'qotishlarini aniqlashtirishi kerak.

Audit bozorida ayrim o'zgarishlar

Audit nazariyalarini muhokama qilishda Politsiyachi nazariyasida tarixiy o'zgarishlar davrida (1940-yildan 2002-yilgacha), firibgarlikning oldini olish va aniqlashga, moliyaviy hisobotlar haqqoniyligi va



adolatliligini tekshirishga izoh berishning imkoni bo'lmaganligi qayd etib o'tildi. Auditorlik bozorining o'zgarishi bilan bog'liq bo'lgan auditorlik vazifalarini rivojlantirish, odatda, auditorlik tekshiruvi oralig'idagi munozarali deb hisoblanadigan jamoat muhokamasining obyekti sanalanadi. Bu kamchilik auditorlik xizmatlaridan foydalanuvchilar auditorlardan hozirgi amaliyotga mos bo'lmagan vazifalar yuzasidan kutgan ortiqcha natijalaridan kelib chiqadi.

#### **Auditorlik majburiyatlari va auditorlik xizmatlaridan foydalanuvchilarning kutayotgan natijalari**

Auditorlik xizmatlaridan foydalanuvchilar keng miqyosda tekshiriluvchi tomon (kompaniya boshqaruv kengashi) va uchinchi shaxslar (aksiyadorlar, bankirlar, kreditorlar, xodimlar, mijozlar va boshqa guruhlar) deb tasniflanishi mumkin. Ushbu guruhlarning har biri auditorlik majburiyatlari bo'yicha o'ziga xos natijalarni kutadi. Auditorlarning quyidagi majburiyatlari yuzasidan kutilayotgan natijalar:

- moliyaviy hisobotlarning adolatliligi to'g'risida fikr berish;
- kompaniyaning ish yuritishni davom ettirish, qobiliyati haqida fikr berish;
- kompaniyaning ichki nazorat tizimi to'g'risida fikr bildirish;
- firibgarlikning yuzaga kelganligi haqida fikr bildirish;
- noqonuniy xatti-harakatlar yuzaga kelganligi to'g'risida fikr bildirish.

Bu vazifalarning har biridagi hozirgi o'zgarishlar ushbu bobning qolgan qismida muhokama qilinadi.

#### **Xalqaro audit bozoriga ta'sir ko'rsatadigan tadqiqotlar va qonunlarga misollar**

Kutilayotgan natijalar bilan bog'liq ayrim muammolarga qisman javob beradigan ikkita muhim tadqiqot (COSO hisoboti hamda Birlashtirilgan kodeks va Turnbull hisobotiga olib keladigan Cadbury hisoboti) o'tkazildi va oxirgi qoidalar 2002-yilgi Sarbanes-Oxley buxgalterlik Qonuniga muvofiq qabul qilindi.

##### **COSO hisoboti**

COSO hisoboti Treadway komissiyasi homiylik tashkilotlari qo'mitasi tomonidan chop etilgan. COSO hisobotida quyidagilar belgilab o'tilgan:

- ichki nazorat va uning tarkibiy qismlariga tegishli tushunchalarni uyg'unlashtirish;
- ichki nazorat sifatini baholashga yordam berish;

– boshqaruvning ichki nazorat tizimini yaratish, rahbariyatga o‘z kompaniyasidagi ichki nazoratni zamonaviy nazorat texnologiyalari bilan taqqoslash imkonini berish;

– ichki nazoratning muvofiqligi to‘g‘risida tashqi hisobot uchun asos yaratish.

Ushbu maqsadlarning barchasi audit xizmatiga ta’sir etishi mumkin bo‘lsa-da, ikkinchidan, bu mavzu alohida ahamiyat kasb etadi, chunki u kompaniyaning ichki nazorat tizimining sifati to‘g‘risida ichki auditor tomonidan tasdiqlanishi mumkin. COSO hisoboti Ichki nazorat komponentlari deb nomlangan 7-bob bo‘yicha keng muhokama qilinadi.

#### **“Turnbull hisoboti” Birlashtirilgan kodeks**

Ichki Nazorat: ”Turnbull hisoboti” Birlashtirilgan Kodeks bo‘yicha Direktorlar uchun qo‘llanma, hisobotni yozgan Qo‘mita raisi Nayjel Turnbull nomiga shunday deb nomlangan. Bu hisobot Birlashtirilgan Kodeksdagi ichki nazorat talablari haqida Londondagi qimmatli qog‘ozlar birjasi ro‘yxatga olingan kompaniyalarga qo‘llanma bo‘lib xizmat qiladi. Hisobotda aytilishicha, Boshqaruv kengashi ichki nazorat bo‘yicha tegishli siyosatni belgilashi va ichki nazorat tizimining risklarni boshqarish uchun kengash tomonidan ma’qullangan holda samarali faoliyat yuritishni muntazam kafolatlashi kerak.

#### **2002-yilgi Sarbanes-Oxley qonuni**

Enron kompaniyasining inqirozga yuz tutishi bilan boshlangan va Worldcom, XEROX va TYCO kabi yirik kompaniyalarga qadar tarqalgan buxgalterlik janjallari AQShda ommaviy norozilikni keltirib chiqardi, natijada 2002-yil iyul oyida AQSh prezidenti qonunni imzoladi. Sarbanes-Oxley qonuni 1934-yilgi “Qimmatli qog‘ozlar va birja amaliyoti to‘g‘risida”gi qonun qabul qilingan paytdan e’tiboran AQSh tomonidan qabul qilingan birinchi buxgalteriya qonuni hisoblanadi.

## 4-BOB. AUDITORNING KASB ETIKASI

### 4.1. Etika haqida tushuncha

Etika tushunchasi insonlarning shaxsiy va kasbga oid odob-axloqlarini tartibga soluvchi normalar yig'indisi bilan bog'liq. Qoida tariqasida, ushbu normalar muayyan bir jamiyat uchun turli kategoriyadagi fuqarolarni, jamoalarni va guruhlarini himoya qilish maqsadida ishlab chiqiladi.

Etika (grek tilidan olingan bo'lib, "urf-odat, rasm-rusum") – odob va axloq qoidalarini falsafiy jihatdan o'rganadi.

Moral – ya'ni, odob-axloq (lotin tilidan olingan bo'lib, moralitas – umumtan olingan an'analar, kishi bilmas qoidalar ma'nosini anglatadi) – jamiyatda yaxshi va yomon, to'g'ri va noto'g'ri, yaxshilik hamda yomonlik haqidagi qarashlar, shuningdek, ushbu qarashlardan kelib chiquvchi yurish-turish qoidalari yig'indisidir. Etika, o'z navbatida, odob-axloq haqidagi ilmni aks ettiradi.

Odoblilik – bu shaxsning ichki holati, tuzilishi bo'lib, u o'zining mustaqil xohishi irodasi va o'z vijdonidan kelib chiqib harakat qilishini bildiradi. Insonning qadr qimmatli yo'nalishlarini o'rganish nafaqat bilishga oid ma'no mazmunga ega, balki ulkan amaliy malakaga ham ega bo'lishga ko'mak beradi.

Qadriyatlar – bu:

- Ijtimoiy aloqalarning maqbul holatidir;
- Voqea va hodisalarni baholash mezonidir;
- Maqsadga yo'naltirilgan faoliyat mazmunidir;
- Jamoaviy o'zaro faoliyatning tartibga soluvchisidir.

Shu asnoda, mazkur qadriyatlar insonlarga xos bo'lgani kabi jamiyatga ham yuzaga keluvchi vaziyatlar haqida fikr yuritish, obyektiv holatlarni bir butunligini tan olish va baholash, keyinchalik esa, inson yurish-turishini tartibga solish maqsadida ushbu holatlar yuzasidan maqbul yechimni topishga imkon beradi.

Kasbga oid odoblilik – bu ma'lum bir kasb faoliyatida qo'llaniladigan umuminsoniy odob-axloq prinsiplari hisoblanadi.

Umuminsoniy qadriyatlar, qoida tariqasida, muayyan bir jamiyatga tegishlidir hamda oilada vujudga kelgan urf-odat va an'analar, maktabdagi tartib va qoidalar, ijtimoiylashuv jarayoni ta'siri natijasida insonda shakllana boshlaydi.

Kasbga oid odoblilikning mavjudligi inson mehnat faoliyatining

o'ziga xos xususiyatlari bilan bog'liqdir (mehnatning xususiyatlari va mezonlari, korporativ yo'nalish va hokazo).

U yoki bu sohaning mutaxassislari tashkilotlarda bir xil vazifadagi majburiyatlarni amalga oshiradilar. Ushbu faoliyat natijasida ular tomonidan ma'lum bir odob-axloq qoidalari ishlab chiqiladi. Mazkur qoidalar kasbiy vazifalarni hal etishda foydali yordam bera oladi, ularning bilimi esa mutaxassislarning shaxsiy jihatlarini takomillash-tirishga imkon yaratadi.

Kasbiy qadriyatlar – kasbiy ta'lim va amaliy faoliyat bilan yuzaga keladi hamda umuminsoniy, milliy va shaxsiy qadriyatlar kabi tashkilotlar va guruhlarning qadriyatlarini aks ettiradi.

Ular kasbiy uyushmaning eng muhim ehtiyojlaridan biri bo'lmish kasbiy vazifalarni hal qilishda konsolidatsiyaga bo'lgan ehtiyojni qoniqtiradilar. Ushbu ehtiyojni qondirishda ideallik o'ziga xos o'rinni egallaydi.

Ideal – bu faoliyatning eng yuqori cho'qqisini aks ettiruvchi, asosiy baholash mezonining namunasi hisoblanadi.

Kasbiy faoliyatda quyidagilar ajratib ko'rsatiladi:

– Kasbiy xarakteristika oldidagi etik majburiyatning mavjudligi. Masalan, kasbiy manfaatlarni himoya qilish, uning bir butunligi va obro'sini asrash, etika qoidalarini bajarish, o'z kasbiga bo'lgan muhabbat, har bir qilayotgan ishiga vijdonan yondashish, kasbiy vazifalarni bajarish jarayonida ijodkorlikni namoyon qilish, simvollik, kasbiy tartib taomillari.

Shaxsni rivojlantirishga qaratilgan etik normalar, mutaxassisning o'z shaxsiy xislatlarini namoyon qilishi hamda o'z-o'zini kamolotga yetkazishi, kasbiy faoliyatda yuqori malakaga erishish.

Ma'lum bir faoliyat doirasidagi madaniyatning yuqori darajada rivojlanganligi kasbiy mahorat bo'lib hisoblanadi.

Muayyan bir sohada kasbiy qadriyatlar va qimmatliklarning mavjudligi hamda amalda ishlab turishi uning ishchilari uchun uning majburiyatlari bilan bog'liq ko'pgina kasbiy holatlarni anglab yetishga va ularni amaldagi qadriyatlar tizimi bilan o'zaro munosabatini aniqlashga imkon beradi.

### **Kasbiy etika tushunchasi**

Insonlarning mehnat faoliyatidagi o'zaro odob-axloq munosabat-larini kasbiy etika tartibga soladi. Jamiyatning normal darajada ishlab turishi va uning rivojlanishi turli xil moddiy ne'matlar va moddiy

qadriyatlarining uzluksiz jarayonda yaratilishi sharoitida amalga oshirishi mumkin. Ammo uning mavjudligi va rivojlanishi faqatgina huquqiy hamda iqtisodiy qonunlarga bog'liq emas. Asosiy o'rinni u yoki bu kasbiy faoliyat asosida quriladigan odob-axloq tamoyillari egallaydi.

Kasbiy etika – bu insonning o'z kasbi oldidagi majburiyati aloqadorini aniqlab beruvchi odob-axloq normalari yig'indisi hisoblanadi.

Kasb bilan bog'liq bo'lgan odob-axloq har doim insonning boshqa shaxslar oldidagi yurish-turishi, o'zini tutish erkinligini cheklanganligi bilan bog'liqdir. U insonlarni u yoki bu kasbga tegishlilikiga qarab birlashtiradi. Kasb bilan bog'liq odob-axloqqa bo'lgan talab faqatgina muayyan bir kasb egalariga tegishli bo'lib, boshqa kasb egalariga daxl qilmaydi. Bundan tashqari, ushbu talablar u yoki bu kasb egalarining o'ziga xos o'zaro munosabati hamda o'zaro aloqasi sababli barchaga ma'lumdir.

### **Misol uchun**

Yapon ish etikasining umumiy qoidalari: uchrashuvlarga faqatgina tashrif qog'ozi bilan kelish, har doim o'z kompaniyasi va o'z takliflari haqida manbalarga ega bo'lish, kiyinish madaniyati va tashqi ko'rinishda maxsus qoidalarga rioya qilish.

Kasbiy etika shuningdek, axloqiy o'zini tutish bilan ham bevosita bog'liq, lekin u har bir kasbning axloqiy xarakteristikasini ko'rib chiqqan holda juda tor doirani o'zida qamrab oladi. Kasb faqatgina normativ talablarga to'g'ri keluvchi saralash jarayoni kabi o'rin egallaydi.

Kasbiy etikaning doirasiga quyidagilar kiradi:

- Kasbiy majburiyat va uni yanada yaxshi shakllantirishga qaratilgan, shuningdek, xodimning shaxsiy axloqiy sifatlarini o'rnatish;
- Kasb bilan bog'liq tarbiyaning o'ziga xos xususiyatlari.

Kasbiy etika mehnat jamoalarida mutaxassislarining o'zaro munosabatini o'rganadi, bundan tashqari, kasbiy jamoalarning munosabatini va ushbu kasb bilan bog'liq odob axloqlilikning xususiyatlarini ko'rib chiqadi.

Kasbiy etika jamoa a'zolari o'rtasidagi o'zaro axloqiy munosabatlarni o'rnatuvchi axloq kodekslari orqali ifodalanadi.

Shunday qilib, kasbiy etika – bu:

- 1) O'zining amalga oshiruvchi kasbiy faoliyati jihatidan maqbul deb hisoblanuvchi shaxslar o'rtasidagi o'zaro axloqiy munosabatlarni aks ettiruvchi axloq kodekslari hisoblanadi;

2) U yoki bu kasbning ijtimoiy va madaniy gumanitar nuqtayi nazaridan mazkur kodekslarni tasdiqlash usullari hisoblanadi.

### **Kasbiy etika turlari**

Kasbiy etika turlari – bu kasbiy faoliyatning shunday o‘ziga xos turlariki, ular insonning hayotida va jamiyatidagi faoliyatida u yoki bu usullarda bevosita insonga yo‘naltirilgandir.

Etika odob-axloq normalarining ko‘p tomonlamaligini aks ettiradi va kasbiy axloqiy munosabatlarning turli jihatlarini ochib beradi.

Kasb bilan bog‘liq axloqiy normalar – bu etik ideallar asosida shaxsiy jihatlarni ichki tartibga solish tartibi, namunasi, qoidalari hisoblanadi.

Kasbiy etikaning asosiy ko‘rinishlari quyidagilardir: shifokorlar etikasi, pedagogik etika, olim, aktyor, rassom, tadbirkor, jurnalist, injener va hokazo kasblarning etikasi.

Bugungi kunga kelib etika kodekslarining bir qancha turlari mavjud. Ular tadbirkorlik sohasida, savdo sohasida ham ishlab chiqilgan. Bundan tashqari, xalqaro tashkilotlar xodimlari uchun (masalan, muzeylar), muassasalar, xalqaro kasaba uyushmalari xodimlari uchun ham axloqiy kodekslar mavjud. Ular xalqaro maqomga ega.

Iqtisodiy etika – bu tadbirkorlik faoliyati ishchilarning odob-axloqini aks ettiruvchi normalar majmuini namoyon etadi, tadbirkorning ish uslubida rivojlangan jamiyatning talablarini ko‘rsatadi, tadbirkorlik faoliyati ishtirokchilari o‘rtasida munosabat va ijtimoiy yondashuv qanday bo‘lishi kerakligini aks ettiradi.

Iqtisodiy etika bozor munosabatlarining shakllanishi, tarixiy an‘analalar, ommaviy anglab yetishning keng namoyon bo‘lishi, insonning mehnatga bo‘lgan axloqiy munosabati mezoni natijasida yuzaga keladi.

Iqtisodiy etikaning bir turi ish muomalasi bo‘lib hisoblanadi.

Ish etiketi – bu ishbilarmon kishining boshqa insonlar bilan muomala qilish jarayonidagi o‘zaro yurish turishi, harakatlari qoidasi hisoblanadi.

U muayyan bir mamlakatning tarixiy shart-sharoitlari hamda urf-odat, an‘analari bilan bevosita bog‘liqdir.

Ish muomalasi etiketi tadbirkorlikning ko‘rinishini, korxonani, shaxsni kashf etish, uni paydo qilish uchun yordam beradi. O‘ziga xos ko‘rinishga ega bo‘lgan tashkilot, muassasa, korxonalar o‘zlarining moliyaviy xo‘jalik faoliyatlarida yuqori iqtisodiy natijalarni qo‘lga

kiritadilar. Ular bilan faoliyat olib borish juda qulay va yaxshi, chunki ish aloqalarini o'rnatish uchun qulay psixologik muhit yaratib qo'yilgan bo'ladi.

Ijtimoiy soha vakillarining etika kodeksi, Ijtimoiy xizmat vakillarining mintaqalararo assotsiatsiyasi tomonidan 1994-yilda qabul qilingan bo'lib, ijtimoiy xizmatda odob-axloq normalarini o'zida aks ettiradi. Ijtimoiy xizmat ishchilarining axloqiy etik normalarining o'ziga xos o'rni shundan iboratki, ishchilarning kasbiy faoliyati ma'lum bir shaxslarga, oilalarga hamda ijtimoiy guruhlariga yordam ko'rsatish bo'lib hisoblanadi.

Shu bilan birga etika kodeksi ijtimoiy xizmat ishchisida shakllanishi lozim bo'lgan quyida keltirilgan o'ziga xos sifatlarni ajratib ko'rsatadi: bular sabr bardoshlilik, muloyimlik, tartiblilik, emotsional turg'unlik, o'z-o'zini baholashning shaxsiy o'xshashlilik. Ijtimoiy sohadagi ishchi o'zining shaxsiy obro'siga bo'lgan his-tuyg'uga, kasbga bo'lgan majburiyatga, vijdonga ega bo'lishi va uni rivojlantirib borishi, boshqa shaxslarning his-tuyg'ularini hurmat qilishi va samimiy bo'lishi lozim. Shuningdek, pedagogik malakaga ham ega bo'lishi maqsadga muvofiq bo'ladi. Ijtimoiy sohadagi ishchilarning ijtimoiy ish bo'yicha etika normalariga amal qilishlari ularni faoliyatlari davomida salbiy oqibatlardan himoya qiladi.

Ijtimoiy soha vakilining etika prinsipiga mijoz oldidagi javobgarlik, hamkasblar hamda kasbi oldidagi, shuningdek, jamiyat oldidagi mas'uliyat, javobgarlik, majburiyatlar kiradi.

Hozirgi kunga kelib kasbiy etikaning turlari alohida tashkilotlar standartlari bilan tanishtirsa bo'ladigan etika kodekslari (korporativ kodekslar) hamda butun bir soha ichidagi munosabatlarni tartibga soluvchi qoidalar (kasbiy kodekslar) bilan shakllantiriladi.

### **Kasbiy etika kodekslari**

Kasbiy axloqning etika kodeksi jamiyat oldida alohida majburiyatga ega bo'lgan kasblar uchun o'ziga xos o'rin egallaydi: davlat xizmatchilarida, sudyalarda, shifokorlarda, buxgalterlarda va auditorlarda.

Turli yo'nalishdagi mutaxassislarining rivojlanib borayotgan kasbiy mahoratlari bilan borgan sari odob va axloq to'qnashuvlari duch keladigan muammolar ko'payib bormoqda. Ularni faqatgina kasbiy bilimlarga tayanib hal qilib bo'lmaydi.

Shuning uchun ham etika kodekslarini ishlab chiquvchilarning asosiy vazifasi bu axloqiy etik muammolarni va bahsli holatlarni hal

etishga qaratilgan korporativ etika normalari va prinsiplarini kasbiy doiraga jalb qilish va shakllantirish, kasbiy faoliyatning turli doiralarda suiiste'mollikka yo'l qo'yishni oldini olish bo'lib hisoblanadi.

Misol uchun:

Kasbiy etika kodeksi hozirgi kunning kashfiyoti emas. Xususan, 300-yildan yil avval ishlab chiqilgan va shu kungacha samuray Kodeksi ("Busido Sosinyu") yetib kelgan (deyarli o'zgarmagan holatda). Mazkur Kodeks professional jangchining yurish turishini oddiy hayotda bo'lgani kabi jangda ham tartibga solib qo'yuvchi etik qoidalarni aks ettirgan.

Ushbu kodekslar o'z qoidalari bilan auditorlar, shifokorlar, jurnalistlar, huquqshunoslar va jamiyat uchun muhim bo'lgan boshqa kasb egalari faoliyatini tartibga soluvchi qonunchilik hujjatlarini to'ldiradilar.

Barcha ushbu kodekslar u yoki bu kasbiy faoliyatni tartibga soluvchi axloqiy etik normalardan iboratdir. Bundan tashqari, ularni quyidagicha nomlar bilan ham atashadi: "Kasbiy etika Kodeksi", "Etika kodeksi", "Sha'n kodeksi", "Etik normalar deklaratsiyasi", "Kasbiy prinsiplar partiyasi", "Deontologik kodeks" va boshqalar.

#### **Etika Kodekslarini qabul qilinishining sabablari**

Kasbiy faoliyatda juda ko'plab shunday nozik farqlar mavjudki, ularni hatto muayyan bir mutaxassisning huquq va majburiyatlarini belgilab qo'ygan amaldagi qonunchilik ham bo'ysundira olmaydi.

Shu munosabat bilan kasbiy axloqni tartibga solishda qo'shimcha choralarga ehtiyoj tug'iladi. Ma'lum bo'lishicha, korporativ qoidalarni ishlab chiquvchi muayyan bir kasb egalari boshqalardan ko'ra ko'proq o'z muammolarini hal eta oladilar.

Bundan tashqari, kasbiy faoliyat haqidagi ko'pgina qonunchilik hujjatlarida korporativ etika qoidalarga rioya etilishi lozimligi haqidagi bandlar o'z aksini topgan.

Huquqiy tartibga solish (butun bir jamiyat va alohida bir shaxsning hayotiga davlat aralashuvining bir ko'rinishi sifatida) an'anaviy tarzda diniy va axloqiy normalar, urf-odatlar va an'analar orqali bo'ysunuvchi jamiyatning axloqiy etik doirasiga aktiv aralashishga yo'l qo'ymaydigan muayyan cheklolarga ega. Ular bilan bog'liq holda, qabul qilingan etika kodekslarini fuqarolik jamiyati ichidagi jamoaviy munosabatlarni jamiyatning o'z kuchi orqali tartibga solishning natijasi sifatida qarash kerak.

Kasbiy etika kodekslarining mavjudligi – bu davlatning yordamisiz



ham mustaqil ravishda o'z a'zolarining axloqini tartibga soluvchi jamiyatning axloqiy yetukligidan darak beradi.

Ba'zi kasb vakillari (masalan, shifokorlar, sudyalalar) o'zining huquqiy holatidan kelib chiqib shaxsiy qaror qabul qilishda keng imkoniyatlarga ega bo'ladilar. Ularning harakatlarini erkinligi (qaysiki nafaqat ijtimoiy foydali bo'ladi, balki jamoaviy xavfli bo'lishi mumkin) qisman ma'lum bir huquqiy qoidalar bilan, shuningdek, shaxsiy vijdoni bilan chegaralangan.

Shu munosabat bilan, etika kodekslarining vazifasi shundan iboratki, ular kasbiy uyushmalar a'zolarining yaxshi va yomon haqidagi qarama-qarshi qarashlarini umumiy bir xillikka keltiradilar.

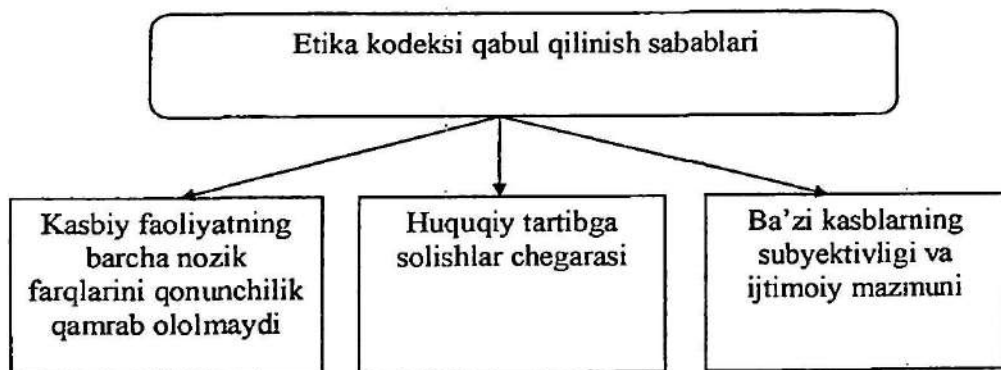
Bunga u yoki bu kasbiy faoliyat asos bo'la oladigan, ijro etilishi majburiy bo'lgan korporativ prinsip va normalarga havola qilgan holda axloqiy ideallikni shakllantirish orqali erishish mumkin.

Jamiyat o'z a'zolarini rasmiy muayyan korporativ axloqqa rioya etishga majbur qilishi lozim, chunki hamma advokatlar, shifokorlar ham, sudyalalar ham, jurnalistlar ham ko'ngilli ravishda, o'z xohishlari bilan o'z faoliyatlarida bu qoidalarni qo'llamaydilar.

Ko'pgina kasblar ushbu kasb egalariga jamiyat oldida yuqori majburiyat yuklaydilar. Shu munosabat bilan etika kodeksi turli xil kasbiy suiiste'molliklarning va buzilishlarning oldini olish uchun qo'shimcha vosita bo'lib hisoblanadi.

Shunday qilib, etika kodekslarini qabul qilinishi sabablari quyidagilar:

#### **Etika kodekslarini qabul qilinish sabablari:**



- Kasbiy axloqni qo'shimcha tartibga solishga bo'lgan ehtiyoj;
- Fuqarolik jamiyati ichidagi jamoaviy munosabatlarni shu jamiyat-

ning o'z kuchi bilan tartibga solish.

– Ba'zi kasb egalarining xulosa chiqarishda haddan tashqari keng imkoniyatga egaligi.

### **Kasbiy etika kodeksining mohiyati**

Ma'lum bir kasbiy etika kodeksini tasvirlashda shuni aytib o'tish kerakki, u kodifikatsiyalashgan normativ hujjat bo'lib, kasbiy faoliyatni tartibga soluvchi axloqiy etik qoidalarni ijro etish uchun tizimlashtirilgan ko'rinishdagi majburiy xarakterga ega bo'lib, ma'lum bir kasb egalari tomonidan qabul qilinadi.

Etika kodeksi muayyan rasmiy axloqiy qoidalarining majmui bo'lib, ular kasbiy uyushma vakillarining bajarimasa ham bo'ladigan ixtiyorlari majmui emas, balki ularni buzish ma'lum bir huquqiy oqibatlariga olib keladi.

O'zining huquqiy ahamiyatiga ko'ra etika kodekslari normativ hisoblanadi, lekin huquqiy akt emas, chunki davlat qonunchilik organlari tomonidan emas, balki kasbiy uyushma tashkilotlari tomonidan qabul qilinadi. Lekin ularning ijtimoiy mazmuni yuqori.

O'xshash qoidalar auditorlar etika kodeksida ham mavjud.

Xususan, belgilanishicha, auditor o'z faoliyati davomida quyidagi prinsiplarga amal qilishi lozimdir: bular rostgo'ylik, mustaqillik, obyektivlik, kompetentlik, maxfiylikdir. E'tiborlisi shuki, ushbu prinsiplar haqida kodeksning alohida moddalarida auditorlik ishi bilan bog'lagan holda batafsil yoritiladi.

**Kasbiy etika kodeksi** – bu kodifikatsiyalashgan normativ hujjat bo'lib, kasbiy faoliyatni tartibga soluvchi axloqiy etik qoidalarni ijro etish uchun tizimlashtirilgan ko'rinishdagi majburiy xarakterga ega bo'lib, ma'lum bir kasb egalari tomonidan qabul qilinadi.

Kasbiy etika kodekslarining xususiyatlaridan biri shuki, unda kasbiy faoliyat davomida axloqiy etik nuqtayi nazardan ko'p uchrab turuvchi savollarga aniq javoblar mavjud.

Shu bilan birga kodekslar hayotning har qanday holati uchun to'g'ri keladigan mukammal normativ akt bo'lib hisoblanmaydi.

Kodekslarda keltirilishicha, qonunchilik va etika kodekslari tartibga solmaydigan murakkab yoki nizoli vaziyatlarda shaxs o'z uyushmasining tegishli organiga murojaat qilishi mumkin.

Shunday qilib, etika kodeksi amaldagi qonunchilik bilan bir qatorda kasbiy faoliyatni tartibga soluvchi muhim normativ hujjat hisoblanadi.

Uni bilish va unga amal qilish – bu nafaqat kasbiy muvaffaqiyat va

martabaning tez ko'tarilishi uchun imkon beradi, balki jamiyatda mavjud ijtimoiy kasbning barcha vakillari uchun qattiq talabi ham hisoblanadi.

#### **4.2. Auditning axloq kodeksi va uning maqsadi**

Axloq me'yorlariga rioya etish oliy sifat, professional majburiyat va ma'naviy axloqlikni ta'minlaydi va shu bilan birga jamiyatda auditor kasbiga hurmat va ishonch tuyg'usi ortadi.

Jahon miqyosida auditorlik etikasining vujudga kelishi va rivojlantirishiga AICPA (Amerika qasamyod qilgan buxgalterlar instituti), GAAS (Dunyoda amal qilayotgan auditorlar standarti) va SEC (Qimmatli qog'oz va birja operatsiyalarining narx qo'mita)lari katta ta'sir ko'rsatib keladi.

AICPAning «Kasbiy etika asoslari» auditorlarning ish faoliyatlariga katta ta'sir ko'rsatadi. Mazkur kodeks 4 qismdan iborat: konsepsiya, o'zini tutish qoidalari, tushuntirishlar va etik me'yorlar.

Kasbiy etika konsepsiyasi auditorlarda mujassamlashuvi lozim bo'lgan bir necha xususiyatlar (sifatlar), ya'ni etik tamoyillar tahlilidan iborat. Ular quyidagilardir:

1. Mustaqillik, halollik va obyektivlik. Mustaqillik tamoyiliga ko'ra, auditor o'z faoliyatida mijoz, u yoki bu bank egasi yoki boshqa shaxs manfaatlariga qarab ish tutmasligi lozim.

Mustaqillik auditing eng muhim xususiyatlaridan biridir. Auditor faqatgina o'z xizmati vazifasini bajarishi davomida audit predmetiga nisbatan mustaqillikni saqlashigina emas, balki moliyaviy hisobdan foydalanuvchilar ham auditing mustaqilligiga ishonishlari muhimdir. Ushbu ikki maqsad haqiqiy va tashqi mustaqillik deyiladi.

Halollik va obyektivlik tamoyiliga ko'ra, auditor dalillarni qasddan buzib ko'rsatmasligi, boshqalar fikrini o'zining fikriga bo'ysundirmasligi lozim.

2. Audit sohasida chuqur huquqiy va iqtisodiy bilim, malakaga va yuqori texnik mahoratga ega bo'lish. Bu tamoyilga ko'ra, auditor o'z faoliyati davomida quyidagi standartlarga muvofiq ish yuritishi lozim:

– kasbiy chuqur malakalilik. Auditor buyurtmalarni kasbiy kompetentlik bilan bajarishiga ishongan taqdirdagina qabul qilishi lozim;

– topshiriqni bajarish vaqtida auditor zarur kasbiy sinchkovlikni namoyon qilishi zarur;

– auditor topshiriqning bajarilishini zaruriy tarzda rejalashtirishi va nazorat qilishi zarur;

– auditor bajarayotgan topshiriq bo'yicha xulosa va tavsiyalarni qonuniy va ilmiy asoslash uchun yetarlicha ma'lumotlar to'plashi kerak.

3. Mijozlar oldidagi majburiyat. Auditor o'zining mijozlari bilan sofdil va ochiq bo'lishi hamda ularga mumkin qadar yaxshiroq xizmat ko'rsatishi zarur;

4. Kasbdoshlari oldidagi majburiyat. Auditor uyushma kasb vakillari bilan xushmuomala, mehribon bo'lishi, hamkorlik uchun sharoit yaratishi zarur;

5. Boshqa majburiyatlar. Auditor o'z kasbi ustuvorligini yuqori ko'tarishi va bu kasb egalari qobiliyatlarini jamiyat manfaatlarini uchun xizmat qilishga imkon beradigan darajada tutishi zarur.

O'zini tutish qoidalari. AICPAning "Kasbiy etika kodeksi"dagi mazkur qismga har bir auditor bajarishi, zarur bo'lgan, aniq belgilab berilgan qoidalar kiritilgan. Jumladan, ular quyidagilardir: mustaqillik, halollik va obyektivlik; umumiy standartlar; audit standartlari; buxgalteriya hisobi tamoyillari; boshqa texnik standartlar; mijozlarning maxfiy ma'lumotlari; xizmat haqi uchun to'lov; reklama va ta'sir etishning boshqa usullari; birgalikda olib borib bo'lmaydigan mashg'ulotlar.

Axloq me'yorlariga rioya qilmaydigan auditorlar o'z jamoasiga hurmatsizlik, ma'naviy hamda moddiy zarar yetkazadi.

Kodeksga muvofiq auditor kasbining maqsadi, asosan jamiyat ehtiyojlarini qondirish uchun, eng yuqori samaradorlikka erishish uchun oliy darajadagi professionallik me'yorlariga mos ishlashdan iborat.

Auditorlar o'z mahoratidan foydalangan holda mijoz va ish beruvchi ko'rsatmalarini obyektiv va jamiyat amaliyotida bo'lganida mustaqillik talablariga mos ravishda puxta bajarishlari lozim. Bundan tashqari, ular texnik va professional standartlarga mos bo'lishlari lozim.

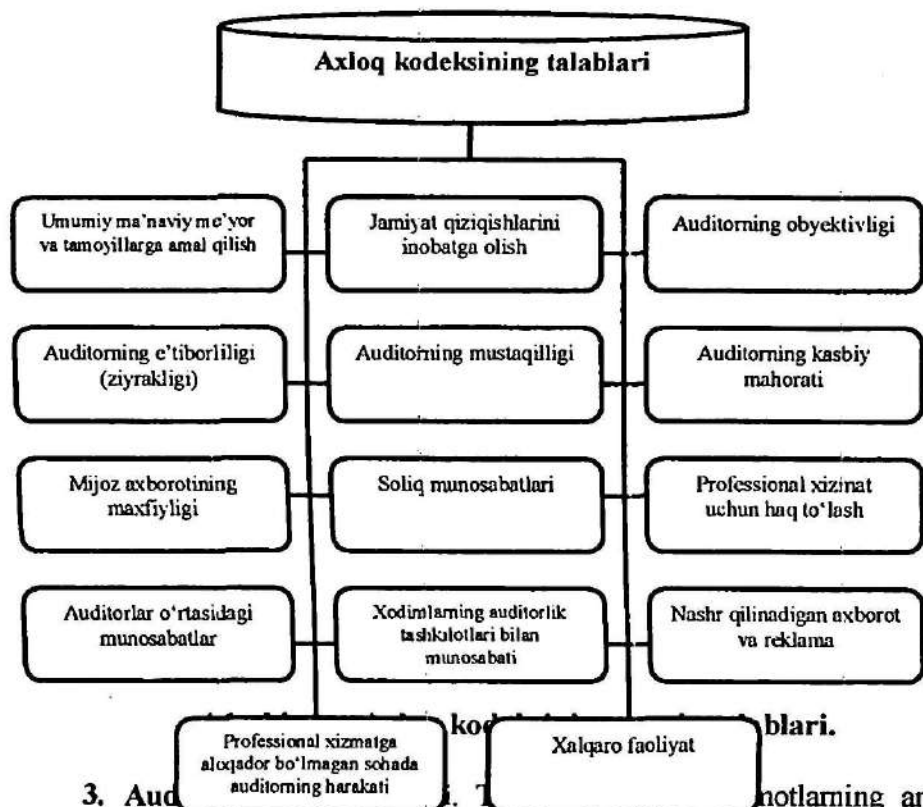
### 4.3. Axloq kodeksining asosiy talablari

Axloq kodeksining talablari quyidagilardir:

**1. Umumiy, ma'naviy me'yor va tamoyillarga amal qilish.** Auditorlar o'zining hayoti, ishlashi davomida umuminsoniy qoida va me'yorlarga rioya qilishga majbur.

**2. Jamiyat qiziqishlarini inobatga olish.** Tashqi auditor faqat buyurtmachining emas, balki buxgalteriya hisobotidan foydalanuv-

chilarning barchasini qiziqishlarini inobatga olishi kerak. Mijozning soliq, sud, boshqa yuridik va jismoniy shaxslar bilan munosabatini himoya qila turib, auditor himoya qiladigan jihatlar qonuniy va adolatli bo'lishini anglashi zarur. Agarda mijozning qiziqishlari noqonuniy bo'lsa, u himoya qilishdan bosh tortishi zarur.



3. Auditorning e'tiboriligi (ziyrakligi). Tashkilotlarning aniq notlarning aniq hajmigina auditorning qaror qabul qilish, tavsiyalar berish va xulosa yozishda obyektiv asosi bo'lishi mumkin. Auditorlar noto'g'ri axborotni fakt sifatida oshkor qilmasligi lozim. Har qanday professional xizmat ko'rsatish davrida auditorlar vaziyatlarga va aniq faktlarni obyektiv darajada ochib berishlari zarur.

4. Auditorning e'tiboriligi (ziyrakligi). Professional xizmat ko'rsatish davrida auditor maksimal darajada diqqatni tekshiriblayotgan obyektga jalb qilishi lozim. Auditorlar o'z ishiga ziyraklik va jiddiylik bilan yondashishi, auditorlik standartlariga rioya qilishi, ishni to'g'ri rejalashtirishi va nazorat qilishi hamda qo'l ostidagi mutaxassislarni

muntazam tekshirib borishi zarur.

**5. Auditorning mustaqilligi.** Auditorlik xizmati ko'rsatish natijasida tuzilgan xulosa yoki boshqa hujjatda o'zining mijoz oldidagi mustaqilligini bayon etishi lozim. Hisobot tuzish bo'yicha topshiriq qabul qilganda, auditorlar mustaqil bo'lishlari va tartibli, xolislik va mustaqillik tamoyillariga zid deb e'tirof etilishi mumkin bo'lgan har qanday manfaatdorlikdan erkin bo'lishi shart.

Quyidagi holatlar auditorlarning mustaqilligiga rahna solishi mumkin:

- mijoz tashkilotning ishi sudda bo'lsa;
- mijoz tashkilotning ishlarida auditor moliyaviy jihatdan qatnashsa;
- auditor mijoz oldida moliyaviy va mulkiy bog'liqligi bo'lsa;
- mijoz tashkilotda qarindoshlari ishlashi munosabati bo'yicha bilvosita moliyaviy jihatdan qatnashsa;
- mijoz tashkilot direktori va boshqa boshqaruv xodimlari bilan qarindosh yoki shaxsiy do'stona munosabatda bo'lsa;
- mijoz tashkilot boshqaruvida auditorning ishtiroki bo'lsa.

Yuqorida ko'rsatilgan holatlarda mustaqillik tamoyili buzilgan bo'ladi.

**6. Auditorning kasbiy mahorati.** Auditor mijozga kerak bo'lgan auditorlik xizmatining yetarli professional darajasini ta'minlashi lozim. Auditor mas'uliyatni o'z zimmasiga olishda ma'lum sohada o'zining mahorati borligiga ishonishi lozim. Auditor o'zining kasbiy mahoratiga to'g'ri kelmaydigan professional xizmatdan voz kechishi mumkin. Auditorlik tashkiloti muayyan vazifalarni hal qilishda mutaxassislarni jalb qilishi mumkin. Auditorning professional malakasi qonunchilikda belgilab qo'yilgan. Auditor buxgalteriya hisobi, soliqqa tortish, fuqarolik huquqi, auditni tashkil qilish, xalqaro standartlar bo'yicha bilimni oshirib borishi lozim.

Kasbiy mahorat ikkita bosqichga bo'linishi mumkin:

a) kasbiy layoqatlilik darajasiga erishish. Kasbiy layoqatlilikni o'zlashtirish dastlab umumiy ta'limning yuqori darajada bo'lishini talab etadi, undan keyin maxsus ta'lim, tegishli o'quv fanlari bo'yicha bilimlarga tayyorlash va tekshirish hamda tegishli kasbiy fanlar bo'yicha imtihonlar o'tkazish, shuningdek, ish stajining mavjudligi;

b) kasbiy layoqatlilikni tegishli darajada saqlab turish. Kasbiy layoqatlilikni tegishli darajada saqlab turish bilimlarni muntazam yangilab borishni talab etadi. Auditor tekshiruv sifatining nazoratini ta'ninlovchi dastur bo'yicha ishlashi lozim.

**7. Mijoz axborotining maxfiyligi.** Auditor mijozga xizmat ko'rsatish

davrida u bilan aloqaning davom etayotganligi yoki to'xtatilganidan qat'iy nazar, uning maxfiy axborotlarini sir saqlashi lozim.

Auditor professional xizmat ko'rsatib bo'lganidan so'ng mijozning maxfiy axborotini o'zining foydasi, 3-shaxsning foydasi yoki mijozga zarar yetkazish maqsadida oshkor etmasligi lozim.

Quyidagi holatlarda mijozning maxfiy axborotini oshkor qilish qonunga zid hisoblanmaydi:

- mijozning ruxsati bilan;
- sud organlari qarori yoki qonun chiqaruvchi organlar hujjatlariga binoan ko'rib chiqilsa;
- mijoz professional me'yorlariga qarama-qarshi ravishda auditorga nisbatan harakatda bo'lsa.

**8. Soliq munosabatlari.** Mijoz uchun eng ko'p qulaylik rejimini yaratish soliqqa tortish sohasida kasbiy xizmat ko'rsatuvchi auditorning vazifasi hisoblanadi. Taqdim etiladigan xizmatlar kasbiy bilimdonlik bilan amalga oshirilishi, hech qanday vaziyatda halollik va xolislik tamoyillarini buzmasligi kerak. Auditor soliqqa tortishning hamma sohalarini bo'yicha qonunchilikka rioya etishi zarur: o'zining yoki boshqa shaxslarning manfaatidan kelib chiqib daromadlarni oshirmasliklari lozim.

Professional xizmat ko'rsatish davrida auditor mijozning qiziqishlari bo'yicha ish olib boradi. Shunday holatda auditor mijozning soliqdami to'lash va soliq inspeksiyasini aldash bo'yicha xatti-harakatlariga qonunchilik nuqtayi nazaridan javob berishi lozim.

Majburiy audit davomida auditor soliqqa tortish bo'yicha xatoliklarni aniqlasa, mijoz tashkilotning rahbariyatiga va ichki nazorat bo'limi (taftish komissiyasi)ga xatolarni to'g'rilash bo'yicha yozma ravishda ma'lumot berishi lozim. Auditor soliq bo'yicha har qanday ko'rsatmalarni faqat yozma ravishda berishi lozim.

**9. Professional xizmat uchun haq to'lash.** Professional xizmat uchun haq miqdori ko'rsatilgan xizmatning murakkabligi, auditorning malakasi, tajribasi, professional nufuzi va malakaviy darajasiga bog'liq. Xizmat haqi erishilgan aniq bir natija, yutuqqa bog'liq bo'lmazligi lozim. Auditor mamlakatda o'rnatilgan hisob-kitoblar me'yoridan ortiq ravishda ko'rsatilgan xizmat uchun naqd pul ko'rinishida haq olishi mumkin emas. Auditor xizmat ko'rsatish uchun oladigan haqning tartibi va shartlari to'g'risida yozma ravishda oldindan mijozni xabardor qilib qo'yishi lozim.

**10. Auditorlar o'rtasidagi munosabatlar.** Auditorlar bir-birlariga nisbatan samimiy bo'lishi lozim. Hamkablari ustidan kasbiy mahorat

bo'yicha tanqid qilishi mumkin emas.

Agar auditorlarning mijozlari o'zaro almasha, 1-auditor 2-auditorga yozma ravishda uning axborotini berishi lozim. Agar bir auditor 2-auditorga mijoz haqida axborot bermasa, u holda 2-auditor ijobiy javob olishga haqqi bor. Auditorlar boshqa auditorni yordamga chaqirsa, ular o'rtasidagi munosabat ish yuzasidan bo'lishi lozim.

**11. Xodimlarning auditorlik tashkilotlari bilan munosabati.** Auditorlik tashkiloti xodimlari auditorlik tashkiloti obro'sini ko'tarish va rivojlantirish bo'yicha harakat qilishi, boshqa xodimlar va rahbarlar bilan samimiy munosabatni qo'llab-quvvatlashi lozim. Auditorlik tashkiloti professional faoliyat bo'yicha usullarni amalga joriy etish, o'zining xodimlari malakasi va bilimni oshirish bo'yicha doimo qayg'urishi lozim.

Auditorlar doimo o'zining ishini sidqidildan bajarishi lozim. Auditorlarning o'z auditorlik firmalarini tez-tez o'zgartirib turishi axloq me'yorlariga zid holat hisoblanadi. Auditor auditorlik tashkilotini tark etayotganida auditorlik tashkilotiga tegishli barcha holatlarni to'liq hajmda va vijdonan topshirishi lozim.

**12. Nashr qilinadigan axborot va reklama.** Auditorlar haqidagi ma'lumotni nashr qilish va auditorlik xizmatlarini reklama qilish ommaviy axborot vositalari, auditorlarning maxsus nashrlari va boshqalarda amalga oshirilishi mumkin. Auditorlik xizmatini reklama qilish to'g'ri, aniq va ishonchli bo'lishi lozim. Axloq kodeksiga zid bo'lgan quyidagi reklama va nashrlarga ruxsat berilmaydi:

– mijozlar to'g'risidagi maxfiy axborotni ochish mumkin bo'lgan ma'lumot;

– muayyan sohadagi biron-bir mutaxassisga asoslanmagan shikoyat.

**13. Professional xizmatga aloqador bo'lmagan sohada auditorning harakati.** Auditor auditorlik faoliyati davrida boshqa tadbirkorlik faoliyati bilan shug'ullanmasligi lozim.

**14. Xalqaro faoliyat.** Axloqiy talablarni qo'llashda xalqaro amaliyotda bir qator vaziyatlar yuzaga kelishi mumkin. Auditor faqat bir davlatning kasbiy tashkiloti vakili hisoblanishi yoki o'zi xizmat ko'rsatayotgan davlatda kasbiy tashkilot vakili hisoblanish holati va har bir alohida vaziyatda ishni yuritish usuliga ta'sir etmasligi lozim.

Bir davlatda attestatsiyalangan auditor boshqa davlatda yashashi yoki xizmat ko'rsatishi maqsadida u yerda vaqtincha bo'lishi mumkin. Har qanday holda ham auditor audit standartlari va axloqiy talablarga muvofiq ravishda kasbiy xizmatlar ko'rsatishi lozim. Agar auditor «A» davlatda



xizmatlar ko'rsatsa va ushbu davlatning axloqiy talablari «V» davlatda qabul qilingan talablardan farqlansa, quyidagi qoidalar qo'llaniladi:

– xizmat taqdim etilayotgan «A» davlatning axloqiy talablari «V» davlat auditorlarining axloq kodeksida ko'zda tutilganlaridan ko'ra yengilroq bo'lsa, bu holda «V» davlat auditorlarining axloq kodeksi qo'llanilishi lozim;

– xizmatlar taqdim etilayotgan «A» davlatning axloqiy talablari «V» davlat auditorlarining axloq kodeksida ko'zda tutilganlaridan ko'ra qattiqroq bo'lsa, bu holda xizmatlar ko'rsatilayotgan «A» davlatdagi axloqiy talablar qo'llanilishi lozim.

– mamlakatning milliy (axloqiy) talablari mamlakat tashqarisidagi xizmatlarni bajarishda majburiy hisoblansa va yuqorida bayon etilganlardan ko'ra qattiqroq bo'lsa, bu holda milliy talablar qo'llanilishi lozim.

### **Nazorat uchun savollar**

1. Auditorlarning etika haqidagi tushunchasi to'g'risida nima bilasiz?

2. Auditorlarning kasbiy faoliyati to'g'risida nima bilasiz?

3. Auditorlarning kasbiy etika turlari to'g'risida nima bilasiz?

4. Axloq kodeksining asosiy talablarini qanday ta'riflaysiz?

5. Xodimlarning auditorlik tashkilotlari bilan munosabatining qanday maqsad va vazifalari qo'yilgan?

6. Auditning axloq kodeksi tamoyillari to'g'risida nima bilasiz?

7. Auditning xalqaro standartlari kim tomonidan ishlab chiqiladi?

8. Auditorlik tashkilotining huquqlari nimalardan iborat?

9. Auditorlik tashkilotining majburiyatlari nimalardan iborat?

10. Auditorlik tashkilotining javobgarligi nimalardan iborat?

## **5-BOB. AUDITORLIK TEKSHIRUVINI REJALASHTIRISH**

### **5.1. Auditorlik tekshiruvini rejalashtirishning tamoyillari va bosqichlari**

Har qanday faoliyat, xususan auditorlik faoliyati ham samarali bo'lishi uchun dastavval, uning puxta va aniq rejasi yoki dasturini tuzish lozim. Ularning mazmuni qo'yilgan maqsad va uni bajarish uchun belgilangan aniq vazifalardan kelib chiqadi. Auditning maqsadlari xususan, quyidagilardan iborat: buxgalteriya hisobining holatini ekspertiza yo'li bilan baholash, yillik moliyaviy hisobot ma'lumotlarining haqqoniyligini tekshirish va tasdiqlash valyuta muomalalarini taftish qilish, aksiyalar va boshqa qimmatli qog'ozlar emissiyasi prospektining ma'lumotlarini tasdiqlash, korxonaning moliyaviy barqarorligini mustahkamlash bo'yicha tadbirlar ishlab chiqish, iqtisodiyot va moliyaviy huquq sohasidagi yangi qonunchilik hujjatlari bo'yicha aniq maslahat (konsultatsiya) o'tkazish va hokazo.

Mijoz – auditorlik firmasining munosabatlari bo'lib, auditorlik firmasi mijozni baholaydigan, keyin mijozni “maqbul” deb topsa, bitim (tuzilishi) yopilishi haqida kelishuv xati yuboriladigan “bir yoqlama harakatli bitta ko'cha” emas. Auditorlik xizmatlari bozori raqobatbardosh hisoblanadi va boshqa har qanday biznes kabi har qanday auditorlik firmasi auditda huquqiy munosabatda bo'lishini xohlovchi o'ta kerakli mijozlar ham bor. Garchi, hamisha shunday bo'lmasa ham, auditorlik firmalari ulardan ko'plab mijozlarni, ayniqsa, yirik mijozlarning takliflarini tayyorlaydi va taqdim etadi. Shuningdek, auditorlik tekshiruvini mijozga nisbatan munosabatlarini tushunish auditorlarning etika va kasbiy talablari (mustaqillik, vakolatlik va boshqa) belgilangan majburiyatlar uchun tipik bo'lsa, bajarish mumkinligini ko'rib chiqish imkonini beradi. Bu mijozni qabul qilishdagi ikkinchi bosqich hisoblanadi. Biz, bu yerda raqobatni muhokama qilamiz va bozorlar auditini o'tkazamiz: qiymatlar tasavvurlari, auditorlik xizmatlari sifati. Auditorlik firmasi mijozga majburiyatlar bo'yicha takliflarni yozib, ko'rsatishi lozim (buni ayrim auditorlar mijoz obro'sining tanlovi deb ham hisoblashadi).

Auditor mijozning biznesini bilishi kerak, buning uchun unga moliyaviy hisobotlarda yoki auditorlik hisobotida sezilarli samaraga ega bo'lishi mumkin bo'lgan voqealarni, operatsiyalarni va metodlarni identifikatsiyalash va tushunishga imkon berish yetarli.

Auditorlar ham yangi va mavjud mijozlarini ularning ofislariga borib, yillik hisobotlarini ko'rib, mijozning boshqaruvi va shtati bilan muhokama (muzokara)larga kirishib va odatda, internet orqali jamoatchilik yangiliklari va jamoatchilik axborotlari ma'lumotlariga kirib imkoniyatlarini olib, ular bilan oldindan tanishishi mumkin. Agar, mijoz mavjud bo'lsa, (eski) avvalgi yillarning ishga oid hujjatlari ko'rib chiqilishi kerak.

Agar, mijoz yangi bo'lsa, auditor avvalgi auditor bilan maslahatlashishi va oldindan axborot qidiruvini kengaytirishi lozim. Auditorlar nazoratdagi mijozlar haqidagi o'z axborotlarni 3 ta asosiy manbadan oladilar: ularning mijozlar bilan tajribalari umum olish mumkin bo'lgan axborotlar va mijozning o'zidan mustaqil ravishda axborotlarni baholash uchun foydalaniladigan metodlar jamoatchilik ma'lumotlari bazasini qidirishdan variatsiyalanadi. Mijozning shtatlari va boshqaruvini muhokama qilish boshqaruv nazoratining ichki vositalari va ehtimoliy risklarni baholashda muhim hisoblanadi. Bu muhokamalar quyidagilarni o'z ichiga olishi mumkin:

- mijozning boshqaruvda tashkiliy tuzilmalarida va operatsiyalaridagi o'zgarishlar;

- bazaning mijozga ta'sir qiluvchi ijtimoiy texnik va iqtisodiy omillarining joriy rivojlanishi;

- joriy yoki kelgusidagi moliyaviy qiyinchiliklar yoki hisob muomalalari;

- korxonada moliyaviy hisobotlarini xato yoki firibgarlik oqibatidagi moddiy jihatdan noto'g'ri yozishma (ariza)larga ta'sirchanligi;

- bog'liq tomonlarning mavjudligi;

- yangi yoki yopiq ko'chmas mulk va ishlab chiqarish korxonalari vositalari;

- texnologiyadagi mahsulotlar yoki ishlab chiqarish xizmatlari yoki taqsimlash kabi yaqindagi yoki osilib qolgan o'zgarishlar;

- buxgalteriya tizimi va ichki boshqaruv tizimidagi o'zgarishlar;

- yangi mijozni tekshirish.

Yangi mijozni qabul qilishdan oldin auditorlik firmasi mijoz maqbulligini aniqlash uchun to'liq tekshirish ko'radi va agar auditor mustaqillikning etika talablarini, ma'lum vakolatligini qondira olsa (ishni qabul qiladi) va boshqa.

Axborotlarning boshqa manbalari mahalliy yuristlar boshqa manbalari, banklar va boshqa kompaniyalar bilan bog'liq bo'lsada,

intervyu (suhbat)larni tashkil etadi. Ba'zida auditor boshqaruvining obro'si va asosiy a'zolari haqida axborotlar olish uchun professional auditorlarni yollashi yoki unda ish sud – buxgalteriya ekspertizasi bo'limidan foydalanishi mumkin. Agar, avvalgi auditor bo'lmasa, yanada kengroq tekshiruvlar o'tkazilishi mumkin.

Ko'pgina auditorlik firmalari mavjud mijozlarini har yili baholaydilar. Yuqorida muhokama qilingan tekshirishga qo'shimcha ravishda auditor, auditning hajmi, fikrlar va yig'imler turlari auditorlik firmasi va mijoz hamda boshqaruv yaxlitligi orasidagi sudlarni ko'rib chiqishdagi og'irliklar kabi har qanday avvalgi nizolarni ko'rib chiqadi. Ushbu to'rt omil o'rtasidagi munosabatlar davom etish yoki etmasligiga kuchli ta'sir etadi. Majburiyatlarni davom ettirish uchun auditor oldingi yillar tekshiruv ishlari natijalariga doir hujjatlaridan yig'ilgan axborotlarni yangilagan va qayta baholagan bo'lar edi. Auditor shuningdek, oxirgi auditdan buyon yuz bergan jiddiy o'zgarishlarni identifikatsiyalashtirish bir xil o'xshashlik uchun ishlab chiqilgan protseduralarini ham bajarishi lozim.

Auditor, shuningdek, mijoz uchun auditni davom ettirmaslik haqida qaror qilishi ham mumkin, chunki u risk haddan tashqari ko'p (yuqori)ligini xis qiladi. Masalan, huquqni muhofaza qilish xodimi va mijoz orasida mijozni moliyaviy layoqatsizlikka olib keluvchi va oxir-oqibat qarshi da'vo qo'zg'atuvchi tartibga soluvchi (boshqaruvchi) nizolar bo'lishi mumkin. Yana shunday ham bo'lishi mumkin: auditorlar moliyaviy (xizmatlar kabi) mavjud auditor uchun maqbul bo'lgandan ko'p risk taklif qilayotganligini xis qiladi.

Auditorlik faoliyatida rejaning to'g'ri tuzilishi uni samarali tashkil etilishi bilan izohlanadi. Shu singari, auditorlik tekshiruvlarini rejalashtirish jarayoni ham "Auditni rejalashtirish" deb nomlangan 300-sonli auditning xalqaro standarti asosida tartibga solinadi. Shuningdek, auditorlik tekshiruvlari kam vaqt talab qilishi va iqtisodiy tejamkor bo'lishida rejaning optimal tuzilishi talab etiladi. Buning uchun esa, auditni rejalashtirishning maqsadi, uning bosqichlarini to'liq o'rganish, undagi muammolarga xolisona baho berish, ularni bartaraf etish asosida rejalashtirish jarayonini takomillashtirish zarur. Bu borada uning huquqiy zaminini mustahkamlash talab etiladi. Biroq, ta'kidlash joizki, auditorlik xizmatining ish sifati uni to'g'ri rejalashtirishga bevosita bog'liqdir.

Ma'lumki, qonunchilikda auditorlik tekshiruvini rejalashtirishda

auditorlik tashkiloti tomonidan qo'llaniladigan me'yorlar 300-sonli "Moliyaviy hisobotlar auditini rejalashtirish" nomli AXS asosida amalga oshirilishi majburiy etib belgilangan bo'lsada, biroq, amaliyotda esa, auditorlik tashkilotlari tomonidan mazkur standart talablari yoki unda belgilangan tartib-qoidalarga tekshiruvlar jarayonida to'liq amal qilinmayapti yoki har bir tekshiruvning umumiy rejasi va dasturi turlicha yondashuvlar asosidagi mazmun va shakllarda tayyorlanib kelinmoqda. Bu esa, tekshiruv muddatini uzayishiga, tekshiruvlar jarayonida qatnashuvchi har bir auditor yoki yordamchi auditorning o'z vazifasini aniq belgilab berilmaganligi sababli, ular tomonidan yo'l qo'yiladigan xato yoki kamchiliklarni ko'payishiga va tekshiruv jarayonini ma'lum ketma-ketliksiz yoki tartibsiz ravishda amalga oshirilishiga olib keladi.

Auditorlik nazoratining bosqichlari O'zbekiston Respublikasi "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonuniga muvofiq majburiy talablarga asosan o'tkazilishi belgilangan. Jumladan, "Moliyaviy hisobotlar auditini rejalashtirish" nomli 300-AXSga muvofiq rejalashtirish auditorlik tekshiruvini o'tkazishning boshlang'ich bosqichi hisoblanib, auditorlar reja tuzilgunga qadar bevosita tekshiruv jarayonini boshlamasliklari va auditorlik tekshiruvining barcha bosqichlarida umumiy reja hamda dasturda keltirilgan vazifalarni qat'iy tartibda amalga oshirishlari lozim.

"Moliyaviy hisobotlar auditini rejalashtirish" nomli 300-AXSga muvofiq rejalashtirish auditorlik tekshiruvini o'tkazishning boshlang'ich bosqichi hisoblanib, auditorlar reja tuzilgunga qadar bevosita tekshiruv jarayonini boshlamasliklari va auditorlik tekshiruvining barcha bosqichlarida umumiy reja hamda dasturda keltirilgan vazifalarni qat'iy tartibda amalga oshirishlari lozim.

Qonunchilikda belgilangan tartibga ko'ra, auditorlik tekshiruvini rejalashtirish jarayonida auditorlik tashkiloti tomonidan qo'llaniladigan me'yorlar 300-sonli "Moliyaviy hisobotlar auditini rejalashtirish" nomli AXS asosida amalga oshirilishi majburiy etib belgilangan bo'lsada, biroq, amaliyotda auditorlik tashkilotlari tomonidan mazkur standart talablari yoki unda belgilangan tartib-qoidalarga tekshiruvlar jarayonida to'liq amal qilinmayapti yoki har bir tekshiruvning umumiy rejasi va dasturi turlicha yondashuvlar asosida tayyorlanib kelinmoqda.

O'z navbatida, auditorlar tomonidan mazkur standartga muvofiq auditorlik tekshiruvining rejalashtirilishi natijasida, ular tomonidan tekshiruvlarni oldindan puxta belgilangan ketma-ketlik asosida o'tkazilishi

(tartibli)ga, tekshiruvni auditorlik shartnomasida belgilangan muddatda yakunlanishi, auditorlar tomonidan yo'l qo'yiladigan xato yoki kamchiliklarni kamayishiga va tekshiruv jarayonini tartibli ravishda amalga oshirilishi ta'minlanadi. Zero, xalqimizning "Rejasiz ish – qolipsiz g'isht" maqoli bejizga emasligini auditorlik amaliyoti jarayonida ham kuzatishimiz mumkin bo'ladi.

Yuqorida ta'kidlanganidek, audit rejasini puxta tuzmasdan sifatli auditorlik tekshiruvi o'tkazish mumkin emas. Shu boisdan ushbu standartga batafsilroq to'xtalib o'tamiz. Amalda, auditni rejalashtirish jarayoni auditorlik tashkiloti bilan xo'jalik yurituvchi subyekt o'rtasida shartnoma tuzilgunga qadar boshlanadi. Bu holat ko'p hollarda, agar mijoz bilan shartnoma tuzilmasa, auditni rejalashtirish bilan bog'liq xarajatlar qaysi manbalar hisobidan mablag' bilan ta'minlanishi to'g'risidagi savolni yuzaga keltiradi. Keyinchalik shartnoma tuzilgan holda auditni dastlabki rejalashtirishga doir ishlar qiymati o'tkaziladigan auditorlik xizmatining umumiy qiymatiga qo'shiladi, aks holda u auditorlik tashkilotining mablag'lari hisobidan amalga oshirilishi lozim. Rejalashtirish auditorlik tekshiruvini boshlang'ich bosqichi bo'lib, auditorlar reja tuzilgunga qadar bevosita tekshiruv jarayonini boshlamasliklari lozim.

"Moliyaviy hisobotlar auditini rejalashtirish" nomli 300-AXS har qanday korxonani auditorlik tekshiruvdan o'tkazishda ham audit rejasini, ham audit dasturini tuzishni talab etadi. Darhaqiqat, yirik xo'jalik yurituvchi subyektning 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 shug'ullanuvchi mikrofirmalarda audit o'tkazganida, bunday keng qamrovli reja tuzish maqsadga muvofiq emas.

Agar, auditorlik tashkilotining ko'pchilik mijozlari kichik biznes korxonalariga taalluqli 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 rejalar ham 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 topshiriqlar 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 tekshiruvi uzoq vaqt davom etganida, auditor mijozning moliya-xo'jalik faoliyatidagi va qonunchilikdagi o'zgarishlarni hisobga olgan holda reja va dasturga zarur tuzatishlar kiritishi mumkin.

## **5.2. Auditni dastlabki rejalashtirishning mazmuni va uni amalga oshirish tartibi**

Auditni dastlabki rejalashtirish bosqichida "Moliyaviy hisobotlar auditini rejalashtirish" nomli 300-AXSga muvofiq auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati bilan auditni o'tkazish bilan bog'liq asosiy tashkiliy masalalarni kelishib olishi belgilangan bo'lib, buning uchun auditor, xo'jalik yurituvchi subyektning moliya-xo'jalik faoliyati bilan tanishishi va korxonada faoliyati to'g'risida to'liq axborotga ega bo'lishi talab etilgan. Bu esa, auditoridan korxonada faoliyati to'g'risida to'liq axborotga ega bo'lishi uchun esa uning bir qancha asosiy hujjatlari, jumladan, xo'jalik yurituvchi subyektning hisob siyosati va unga o'zgartirishlar kiritishni tartibga soluvchi hujjatlar, xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyatini rejalashtirish hujjatlari (rejalar, smetalar, loyihalar), xo'jalik yurituvchi subyektning shartnomalari,

bitimlari, auditor maslahatchilarining ichki hisobotlari, soliq tekshiruvlari materiallari, sud da'volari materiallari, xo'jalik yurituvchi subyektning ishlab chiqarish va tashkiliy tuzilishlarini tartibga soladigan hujjatlar, xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati va ijrochi xodimlari bilan suhbatlardan olingan ma'lumotlar, xo'jalik yurituvchi subyektning uning asosiy uchastkalari, omborlarni ko'zdan kechirishdan olingan axborotlar bilan tanishib chiqishni talab etadi. Shundan so'ng, auditorlik tashkiloti dastlabki rejalashtirish bosqichida auditni o'tkazish imkoniyatini baholaydi. Agar, auditorlik tashkiloti auditni o'tkazishni mumkin, deb hisoblasa, u auditni o'tkazish uchun shtatni shakllantirishga o'tadi.

Yuqoridagilardan xulosa qilib aytganda, auditni dastlabki rejalashtirish bosqichi bu – xo'jalik yurituvchi subyekt va auditorlik tashkiloti tomonidan auditorlik shartnomasini tuzgungacha bo'lgan ishlarni o'z ichiga olib, bu bosqichda auditorlik tashkiloti tomonidan tekshiruv buyurtmachisi faoliyati bilan tanishish, buyurtmachiga auditorlik faoliyatini o'tkazish huquqini beruvchi tegishli litsenziyani va auditor (auditorlar)ning malaka sertifikatini taqdim etish, korxonaning ichki va tashqi faoliyat xususiyatlari to'g'risida ma'lumot to'plash va tekshiruv buyurtmachisini auditorlik tekshiruvidan o'tkaza olish salohiyatini baholash, auditorlik shartnomasi shartlarini korxonah rahbariyati bilan kelishib olish va korxonani tekshirish uchun auditorlik ishchi guruhini shakllantirish hamda yakunda auditorlik shartnomasini rasmiylashtirish jarayonidir.

Auditor uchun dastlabki rejalashtirish jarayonida quyidagilar xo'jalik yurituvchi subyekt to'g'risida axborot olish manbalari bo'lib hisoblanadi:

- xo'jalik yurituvchi subyekt ustavi;
- xo'jalik yurituvchi subyektning ro'yxatga olish to'g'risidagi hujjatlar;
- xo'jalik yurituvchi subyektning hisob siyosatini va unga o'zgartirishlar kiritishni tartibga soluvchi hujjatlar;
- xo'jalik yurituvchi subyektning ro'yxatga olish to'g'risidagi hujjatlar;
- kuzatuv va (yoki) ijroiya organlari aksiyadorlar yig'ilishlarining yoxud xo'jalik yurituvchi subyektning boshqa shu singari boshqaruv organlari majlislari bayonnomalari;
- buxgalteriya hisobotlari;



- statistika hisobotlari;
- xo'jalik yurituvchi subyektning shartnomalari va bitimlari;
- auditor maslahatchilarining ichki hisobotlari;
- korxonaning filiallari va shu'ba jamiyatlari ro'yxati;
- xo'jalik yurituvchi subyektning ishlab chiqarish va tashkiliy tuzilishlarini tartibga soladigan hujjatlar, uning filiallari va shu'ba jamiyatlari ro'yxati";

- auditorlik tashkiloti mutaxassislari malaka darajasi bo'yicha ma'lumotlar (Auditorlik tekshiruv buyurtmachisi faoliyat sohasini tushunadigan mutaxassislar yetarligini baholash va ekspert xizmatiga bo'lgan ehtiyojni aniqlash maqsadida).

Shuningdek, amaldagi "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonunga muvofiq auditorlik tashkiloti auditorlik tekshiruv o'tkazish to'g'risida qaror qabul qilish uchun xo'jalik yurituvchi subyektning ta'sis hujjatlari va buxgalteriya hisobi hamda moliyaviy hisobot hujjatlari bilan oldindan tanishib chiqish huquqiga ega ekanligi aniq belgilab qo'yilgan. Biroq auditorlik tashkiloti hali auditorlik shartnomasi tuzilmagan korxonadan yuqoridagi ma'lumotlarni taqdim etilishi oqibatida ushbu korxonaning moliya-xo'jalik faoliyatiga oid sirlarini chetga chiqib ketish xavfini oshirishini hisobga olgan holda ish tutishi zarur.

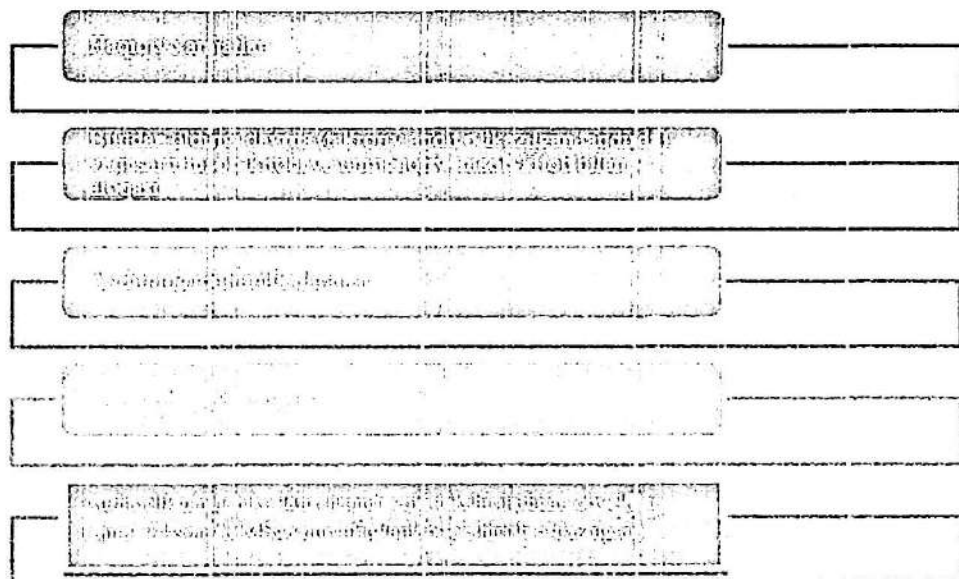
Dastlabki rejalashtirish auditorlik tashkiloti uchun o'z tekshirish salohiyatini tekshiruv boshlanmisdan avval baholash imkoniyatini beradi va auditorlik shartnomasi shartlarini korxonalar rahbariyati bilan kelishib oladi. Agar, auditorlik tashkiloti auditni o'tkazishni mumkin deb qaror qabul qilsa, u auditorlik guruhini shakllantirishga o'tadi hamda korxonalar bilan auditorlik shartnomasini rasmiylashtiradi. Auditni dastlabki rejalashtirish jarayonini yuqorida tavsifiya etilgan tartib-qoidalar asosida amalga oshirilishi auditorlik tashkilotlari tomonidan korxonalarni tekshirish salohiyatini baholash, tekshiruv buyurtmachisi faoliyati bilan tanishish, tekshiruv buyurtmachisi bilan auditorlik shartnomasi shartlarini kelishib olish jarayonini mukammallashtirish va optimallashtirish imkoniyatini yaratadi.

### **5.3. Auditning umumiy rejasini tayyorlash xususiyatlari**

Auditorlik shartnomasi tuzilgandan so'ng tekshiruvning umumiy rejasini tayyorlanishi va u auditorlik guruhi rahbari tomonidan tuzilishi hamda tasdiqlanishi lozim.

Auditning umumiy rejasida tekshiriladigan xo'jalik yurituvchi

subyektning buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimini o'rganish hamda ular ma'lumotlarining ishonchligini baholash, auditorlik tanlash hajmini belgilash, audit dasturini tayyorlash, auditni bevosita o'tkazish jarayonining (dasturni bajarish) amallarini belgilash, bajarilgan ishlar natijalarini tahlil qilish, barcha oraliq va umumiy audit ish hujjatlarini tayyorlash, tekshiruv natijalarini xo'jalik yurituvchi subyekt va yuqori organlarga taqdim etish kabi vazifalarni o'z ichiga olgan holda audit o'tkazishning barcha umumiy bosqichlari aks ettiriladi.



**5.1-rasm. Auditorlik tekshiruvini uchun vaqt sarfini rejalashtirishga ta'sir etuvchi omillar.**

Auditor tekshiruvni auditorlik shartnomasida belgilangan muddatda yakunlashni ta'minlashi uchun unga sarflanadigan vaqtni rejalashtirishga ta'sir etuvchi omillarni to'liq va aniq hisobga olishi talab etiladi. Tuzilgan umumiy reja audit dasturini amalga oshirishning asosiy manbasi yoki dasturning uslubiy hamda me'yoriy asosi bo'lib xizmat qilishi kerak. Auditorlik tekshiruvini o'tkazish jarayonida umumiy rejaning ayrim qoidalariga o'zgartirish va qo'shimchalar kiritish zaruriyati paydo bo'lishi mumkin, bunday vaqtda kiritiladigan o'zgartirishlar mazmuni va sabablari rejada batafsil bayon etilishi kerak.

Auditorlik tekshiruvining umumiy rejasi va dasturi har bir auditorlik

tekshiruvi obyektini (asosiy vositalar auditi, pul mablag'larini auditi, TMZ auditi va shu kabilar)ning xususiyatlaridan kelib chiqqan holda alohida va maxsus shakl hamda mazmunda ishlab chiqilishi lozim.

Shu o'rinda ta'kidlash joizki, auditning umumiy rejasini auditorlik tekshiruvining har bir obyektiga alohida va maxsus shaklda tuzish jarayoni auditorlardan qo'shimcha vaqt, mehnat va qog'oz xarajatlarini talab etadi. Biroq, umumiy rejada faqatgina auditorlik tekshiruvini o'tkazishning umumiy jarayoni aks ettiriladi, u tekshiruvchilar uchun aniq vazifa, vaqt va tekshiruvni o'tkazishning aniq tartibi haqida ma'lumot olish imkonini bermaydi.

Shu sababli, fikrimizcha, auditning umumiy rejasini auditorlik tekshiruvining har bir obyektini uchun alohida tuzish shart emas, deb hisoblaymiz. Uni butun bir korxonaga faoliyatini tekshirish uchun №300 AXSga muvofiq yagona umumiy shakl va mazmunda bir marta tuzish yetarli, deb hisoblaymiz. Unda har bir auditorlik obyektini uchun alohida bo'lim ochilishi va umumiy rejaning qolgan ustunlari nomlari amaldagi shaklda belgilangan shakl va mazmunda tayyorlanishi maqsadga muvofiq, deb hisoblaymiz. Bizningcha, butun bir korxonaga faoliyati tekshiruvi uchun yagona shakldagi umumiy rejaning tayyorlanishi natijasida auditorlar ishi birmuncha osonlashadi, ularga korxonaga faoliyatini tekshirishda ortiqcha jismoniy mehnat kamayib, vaqt va mablag'ni tejashga erishiladi.

#### **5.4. Audit dasturini tuzish va undan foydalanish tartibi**

Audit dasturi – bu auditorlik umumiy rejasida belgilangan vazifalarni bajarish bosqichlari, bajarish muddati va vaqti, vazifalarni bajaruvchilarning to'liq tarkibi, tekshiruvda bajariladigan auditorlik amallari hamda auditorlik ish hujjatlari batafsil aks ettirilgan auditorlik ish hujjatidir.

Dastur audit umumiy rejasini rivojlantirish hisoblanadi va audit rejasini amalda qo'llash uchun zarur bo'lgan auditorlik amallari mazmunining batafsil ro'yxatini o'z ichiga oladi. Dastur auditor yordamchilari uchun batafsil yo'riqnoma bo'lib, bir vaqtning o'zida auditorlik tashkiloti va auditorlik guruhining rahbari uchun ish sifatini nazorat qilish vositasi hisoblanadi. Audit dasturi shunday tuzilishi kerakki, undan foydalanuvchi hech qanday xatoliklarga yo'l qo'ymasdan korxonaga faoliyatini belgilangan muddatda, to'liq va sifatli o'tkazish imkoniyatini ta'minlasin.

Auditor audit dasturini hujjat shaklida rasmiylashtirishi, har bir bajariladigan auditorlik amallarini o'zining ish hujjatlarida aniq bayon etish maqsadida ularni ketma-ketlik asosida raqam bilan tartiblashi lozim. Auditorlik dasturini nazorat vositalari testlari dasturi ko'rinishida va mohiyatiga ko'ra auditorlik rusum-qoidalari dasturi ko'rinishida tuzish kerak. Bunda, nazorat vositalari testlari dasturi korxonada buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimini baholash bo'yicha test yoki savolnomalar majmui shaklida tuziladi. Buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimi ishonchligini baholash natijalariga asosan, auditorlik tashkiloti tomonidan tekshirishda bajariladigan ishlar hajmi, shuningdek, tekshiruv muddati va qiymati belgilanadi, bunda nazorat vositalari testlarini o'tkazish orqali xo'jalik yurituvchi subyekt nazorat vositalarining jiddiy kamchiliklari aniqlanadi.

Mohiyatiga ko'ra, auditorlik amallari dasturi buxgalteriya hisobida hisobvaraqlar bo'yicha oborotlar va saldo to'g'ri aks ettirilganligini batafsil tekshirishni o'z ichiga qamrab olib, ular buxgalteriya hisobi obyektlari yoki umumiy rejada belgilangan vazifalarni bajarish bo'yicha auditorlik amallari ro'yxatidan iborat bo'ladi. Auditor bunday amallarni qo'llash orqali buxgalteriya hisobining aynan qandaydir bo'limlarini tekshirishni belgilaydi va bu esa auditorlardan buxgalteriya hisobining har bir bo'limini tekshirish bo'yicha auditorlik dasturini tuzishni talab etadi. Auditorlik tekshiruvini o'tkazish shartlari va auditorlik amallari natijalari bog'liq holda audit dasturi qayta ko'rib chiqilishi mumkin. O'zgarishlarning sabablari va natijalari o'zgartirilgan dasturda hujjatlashtirilishi lozim.

Audit dasturining har bir bo'limi bo'yicha auditorning ish hujjatlarida aks ettirilgan xulosalari auditorlik hisoboti (xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatiga yozma axborot) va auditorlik xulosasini tuzish hamda moliyaviy hisobot to'g'risida auditorning fikrini shakllantirish uchun asos bo'lib hisoblanadi.

Xulosa qilib aytganda, auditni rejalashtirish jarayonini yuqorida tavsiya etilgan tartib-qoidalar asosida amalga oshirilishi auditorlik tashkilotlari tomonidan tekshiruvlarni oldindan puxta va aniq belgilangan ketma-ketlik asosida o'z muddatida va sifatli tarzda o'tkazish imkoniyatini yaratadi.

### **Nazorat uchun savollar**

1. Auditorlik tekshiruvini rejalashtirishda qanday maqsad va vazifalar qo'yiladi?
2. Auditorlik tekshiruvini rejalashtirishning tamoyillari va bosqichlari to'g'risida nima bilasiz?
3. Auditni rejalashtirishning qanday bosqichlari mavjud?
4. Auditning umumiy rejasini tayyorlash va tuzish qanday amalga oshiriladi?
5. Auditni dastlabki rejalashtirishning mazmuni va uni amalga oshirish tartibi qanday bo'ladi?
6. Audit dasturini tayyorlash va tuzish qanday amalga oshiriladi?
7. Korxonani auditorlik tekshiruvidan o'tkazish ishchi dasturi qanday tuziladi?

## 6-BOB. AUDITORLIK TEKSHIRUVIDA MUHIMLIK VA RISK

### 6.1. Moliyaviy hisobot xalqaro standartlarida hamda auditning xalqaro standartlarida “muhimlik” tushunchasi talqini

Xorijiy investorlarga MHXS lari asosida tayyorlangan moliyaviy hisobotlar mamlakatimizdagi subyektlarga investitsiyalar kiritish to'g'risida qaror qabul qilishida asosiy manba bo'lib xizmat qiladi. Shuning uchun hozirgi kunda moliyaviy hisobotlarni MHXS lariga muvofiq tayyorlash va undagi ko'rsatkichlarning ishonchligini hamda shaffofligini ta'minlash davr talabidir.

Ba'zi holatlarda MHXS lari bo'yicha mutaxassislar, auditorlar tomonidan “bu axborot MHXS bo'yicha tayyorlanayotgan hisobot uchun muhim emas” yoki “bu axborot muhim bo'lib, uni hisobotda aks ettirish shart” degan mulohazalarni eshitamiz.

“Muhimlik” tushunchasiga ilmiy jihatdan ta'rif berishdan avval uning lug'aviy ma'nosiga to'xtalib o'tish maqsadga muvofiq, ya'ni “muhim” kerakli, ahamiyatli, jiddiy, alohida ahamiyatga ega bo'lgan, ahamiyat jihatdan birinchi darajali degan ma'nolarni anglatadi.

Axborot, agar uning tushirib qoldirilishi yoki buzib ko'rsatilishi ma'lum hisobot beruvchi tadbirkorlik subyekti to'g'risidagi moliyaviy axborot asosida foydalanuvchilar tomonidan qabul qilinadigan qarorlarga ta'sir qilishi mumkin bo'lsa, u muhim deb hisoblanadi. Boshqacha aytganda, muhimlik, alohida tadbirkorlik subyekting moliyaviy hisoboti doirasidagi axborotga tegishli bo'lgan moddalarning mohiyati va kattaligi yoki ikkalasiga ham asoslangan, tadbirkorlik subyektiga xos bo'lgan o'rinlilikning bitta jihatidir.

Muhimlik – bu hisobot ko'rsatkichlarining shunday kattaligiki (yoki sifati), ularni hisobotda aks ettirilmasligi yoki buzib ko'rsatilishi ana shu hisobotdan foydalanuvchi mutaxassislarni noto'g'ri qaror qabul qilishiga olib keladi.

Muhimlikning nazariy asoslariga to'xtaladigan bo'lsak, muhimlik – MHXS lari asosida tayyorlanadigan moliyaviy hisobot tuzishda unga zarur bo'ladigan axborotlarning sifat xususiyatini ifodalaydi. MHXS bo'yicha kontseptual asoslarida moliyaviy hisobotni tayyorlashda axborotlarning sifatini ta'minlashda quyidagi xususiyatlari ham e'tiborga olinishi lozim:

- tushunarlilik (understandability);
- ishonchlilik (reliability);

– taqqoslanuvchanlik (comparability).

“Muhimlik” tushunchasidan foydalanish va uni qo‘llash sharti MHXSlar asosida tayyorlanadigan moliyaviy hisobotlarning shakllanishi talaygina xo‘jalik jarayonlaridan (operasiyalaridan) tashkil topishi bilan bog‘liqdir.

“Muhimlik” tushunchasini tom ma‘noda talqin etadigan bo‘lsak, so‘z birinchi navbatda moliyaviy hisobotning katta qiymatga ega bo‘lgan elementlari haqida boradi. Masalan, debitorlik qarzlari balansning jami summasini 30 foizini tashkil etsa, uni hisobotda noto‘g‘ri aks ettirilishi oqibatida undan foydalanuvchilarni qarorlar qabul qilishiga salbiy ta‘sir ko‘rsatadi.

Lekin shuni ham ta‘kidlash lozimki, hisobot moddalarining muhimligi faqat ularning qiymatiga emas, balki iqtisodiy mohiyatiga ham bog‘liqdir. Masalan, xo‘jalik yurituvchi subyekt yangi faoliyat turini taqdim etishi natijasida yuzaga keladigan risklar va shart sharoitlar moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarning qarorlariga jiddiy ta‘sir o‘tkazishi mumkin.

Shunday qilib hisobot moddalarining muhimligini belgilashga quyidagi omillar ta‘sir qilishi inobatga olinishi lozim deb o‘ylaymiz:

1. Hisobot moddalarining qiymati;
2. Hisobot moddalarining iqtisodiy mohiyati;
3. Ikkita omil kombinatsiyasi.

Moliyaviy hisobot moddalarining muhimligini belgilashda ularning miqdor va sifat xususiyatlari ham muhim rol o‘ynashi mumkin. Masalan, tovar moddiy zaxiralarni hajm jihatdan (puldagi ifodasi) va uning tarkibiga kiruvchi elementlari “xomashyo”, “yarim tayyor mahsulotlar”, “tayyor mahsulotlar” (sifat xususiyati) to‘g‘risidagi axborotlar hisobotda aks etishi lozim.

Moliyaviy hisobotning muhim moddalariga nisbatan MHXSlari qo‘llaniladi. Bizning bunday xulosaga kelishimizga sabab “Hisob siyosati, hisoblab chiqilgan baholardagi o‘zgarishlar va xatolar” nomli Moliyaviy hisobot xalqaro standartida moliyaviy hisobotga ta‘sir etish darajasi ahamiyatsiz bo‘lgan ko‘rsatkichlar hisob siyosatida aks etmaydi, deb e‘tirof etilganligidir.

Yuqoridagi fikrlardan kelib chiqqan holda muhimlik konsepsiyasini quyidagi yo‘nalishlarda shakllantirish mumkin:

– moliyaviy hisobotda xususiyati jihatdan bir-biriga yaqin bo‘lgan muhim moddalar (ko‘rsatkichlar) alohida-alohida aks etishi lozim;

– muhim bo‘lmagan moddalarni uning xususiyati va funksiyalaridan kelib chiqqan holda umumlashtirish;

– moliyaviy hisobotda aks etmaydigan ayrim ko‘rsatkichlar hisobotga ilova sifatida keltiriladigan hujjatlarda ochib berilish lozim.

Shuni yodda tutish lozimki, muhimlik mutloq va nisbiy miqdorlarda aniqlanishi mumkin. Muhimlikni nisbiy miqdorlarda aniqlash moliyaviy hisobot moddalarining sifat xususiyatlarini belgilashda muhim ahamiyat kasb etadi. Masalan, xarajatlarni hisobotda aks ettirish jarayonida yo‘l qo‘yilgan 1 mln so‘mlik xato, foydasi 1 mlrd so‘mni tashkil etuvchi subyekt uchun muhim emas, lekin foydasi 3 mln so‘mni tashkil etuvchi subyekt uchun muhimdir. Xato haqida gap ketganda, subyekt xodimlari tomonidan u bilmasdan yoki qasddan sodir etilishi mumkin. Ikkinchi holat auditorlar tomonidan o‘rganilganda hisobotdagi xatoliklar evaziga auditorlik riskini ortishi natijasida muhimlik darajasi kamaytiriladi (ya‘ni o‘rganilayotgan moddaning iqtisodiy mohiyatiga qaraladi).

Yana bir misol keltirsak, sodir etilgan kichkina xatolik zarar bilan chiqqan subyektning foyda bilan chiqishiga olib keldi. Subyekt yillik moliyaviy hisobotida quyidagi ma‘lumotlar keltirilgan:

<b>Subyekt buxgalteriyasidagi ma‘lumot</b>			
<b>Xato aniqlangunga qadar holat</b>		<b>Xato aniqlangandan keyingi holat</b>	
<b>Hisobot moddasi</b>	<b>summasi</b>	<b>Hisobot moddasi</b>	<b>summasi</b>
<b>DAROMAD</b>	1000 so‘m;	<b>DAROMAD</b>	1000 so‘m;
<b>XARAJAT</b>	995 so‘m;	<b>XARAJAT</b>	1005 so‘m;
<b>FOYDA</b>	<b>5 so‘m;</b>	<b>ZARAR</b>	<b>5 so‘m;</b>

Lekin keyin aniqlanishicha subyektning yillik moliyaviy hisobotida XARAJATLAR 10 so‘mga kamaytirilib ko‘rsatilgan. Bu holatda hammada bir savol tug‘iladi, ya‘ni daromadning 1 foizni tashkil etgan 10 so‘mlik xato moliyaviy hisobotni tayyorlashda muhimmi? Bu savolga “HA” deb javob beramiz. Chunki, aniqlangan xatolikning mutloq va



nisbiy miqdori kichik bo'lsa ham, u zarar bilan chiqqan subyektning foyda bilan chiqishiga sabab bo'ldi, bu esa hisobotdan foydalanuvchi professional mutaxassislar zarar bilan chiqqan subyektga investitsiya kiritish to'g'risidagi qarorlar qabul qilishiga keskin ta'sir etadi.

Muhimlik moliyaviy hisobotning boshqa xususiyatlariga ham ta'sir o'tkazadi. Masalan, moliyaviy axborotlarning to'liqligi ularning muhimligini hisobga olgan holda shakllantirilishi lozim. MHXSlari asosida tayyorlanayotgan hisobot bo'yicha muhimlik uni fundamental, ya'ni shakldan mazmunning ustunligi tamoyili asosida o'rganiladi, tahlil qilinadi.

Amaliy jihatdan muhimlik moliyaviy hisobotning sifat xususiyatini ifodalab qolmasdan, uni tuzishda yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan xatolikning eng yuqori chegarasini belgilab, shu chegaradan oshgan xatoliklar, tushirib qoldirishlar hisobot berayotgan subyekt tomonidan to'g'rilanishi shartligini nazarda tutadi.

Amaliyotda moliyaviy hisobotning moddalari bo'yicha muhimlik darajasi chegaralarini belgilash tartibi yuzasidan MHXSlarida ham Buxgalteriya hisobining umumqabul qilingan tamoyillari (GAAP-Generally Accepted Accounting Principles (AQSh)) standartlarida ham aniq tavsiya yoki takliflar keltirilmagan. Moliyaviy hisobot bo'yicha muhimlik darajasi chegarasini belgilash mutaxassisning amaliy ko'nikmalari, bilim darajasi va subyekt moliyaviy-xo'jalik faoliyatining xususiyatlarini tushunish darajasiga bog'liqdir.

Muhimlik darajasini aniqlash tartibi MHXSlariga nisbatan Auditning Xalqaro Standartlarida (AXS) kengroq yoritilgan. Xususan, 315-sonli "Muhim buzib ko'rsatishlar risklarini tadbirkorlik subyektini va uning muhitini bilish asosida aniqlash va baholash", 320-sonli "Auditni rejalashtirish va bajarishda muhimlik", 450-sonli "Audit jarayonida aniqlangan buzib ko'rsatishlarni baholash", 600-sonli "Maxsus ko'rib chiqishlar – guruh moliyaviy hisobotlarining auditi (jumladan komponent auditorlari ishlari)" nomli Auditning Xalqaro Standartlarida yoritilgan.

Moliyaviy hisobotlar auditini o'tkazishda auditorning umumiy maqsadlari moliyaviy hisobotda firibgarlik yoki xatoga yo'l qo'yilishi natijasida muhim buzib ko'rsatishlar bor-yo'qligi xususida auditorga moliyaviy hisobot barcha muhim jihatlarida moliyaviy hisobotni taqdim etishning qo'llaniladigan asosiga muvofiq tayyorlanganligi to'g'risida o'z fikrini bildirish; moliyaviy hisobot bo'yicha hisobot (xulosa)

chiqarish va audit natijalariga muvofiq AXS talab etgan axborotni taqdim etish imkonini beradigan oqilona ishonch hosil qilishdan iborat.

320-sonli "Auditni rejalashtirish va bajarishda muhimlik" nomli AXSga muvofiq moliyaviy hisobotlarni taqdim etish asoslari muhimlikni turli nuqtayi nazardan muhokama qilishi mumkinligiga qaramay, umuman olganda ular quyidagilarni tushuntiradi:

– buzib ko'rsatishlar, shu jumladan tushirib qoldirishlar, agar ular o'z-o'zicha yoki boshqa buzib ko'rsatishlar bilan birga, oqilona mo'ljallarga ko'ra, foydalanuvchilarning moliyaviy hisobot asosida qabul qilingan iqtisodiy qarorlariga ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lsa, muhim deb baholanadi;

– muhimlik to'g'risida mulohazalar yuzaga kelgan vaziyat nuqtayi nazaridan chiqariladi va buzib ko'rsatish summasi yoki xususiyatiga yoinki buzib ko'rsatishning ham summasi, ham xususiyatiga bog'liq bo'ladi;

– moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilar uchun muhim hisoblanadigan masalalar to'g'risida mulohazalar guruh sifatidagi foydalanuvchilarning moliyaviy axborotga bo'lgan umumiy ehtiyojlarini ko'rib chiqishga asoslanadi. Masalan, Buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari bo'yicha qo'mita tomonidan qabul qilingan "Moliyaviy hisobotlarni tayyorlash va taqdim etish asosi"da ko'rsatib o'tilishicha, tijorat tashkilotlarida, investorlarning ehtiyojlarini qondiradigan moliyaviy hisobotni taqdim etish boshqa foydalanuvchilar aksariyat qismining talablarini ham qondirishi mumkin, chunki investorlar mazkur subyekt uchun riskli kapital yetkazib beruvchilar hisoblanadi. [4]

Auditor tomonidan muhimlik darajasini belgilash professional mulohaza masalasi hisoblanadi va moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilarning moliyaviy axborotga bo'lgan ehtiyojlarini auditor qanday tushunishiga bog'liq bo'ladi. Ushbu kontekstda auditor foydalanuvchilar xususida quyidagilarni taxmin qilishi uchun asoslar mavjud:

(a) ular biznes, iqtisodiy faoliyat va buxgalteriya hisobi sohasida bilimga ega, shuningdek, moliyaviy hisobotda taqdim etilgan axborotni oqilona darajada qunt bilan o'rganishga tayyor;

(b) ular moliyaviy hisobot muhimlik darajasidan kelib chiqib tayyorlangani, taqdim etilgani va audit qilinayotganini tushunadi;

(v) ular hisoblab chiqilgan baholardan foydalanish, mulohaza yuritish va bo'lg'usi voqealarni ko'rib chiqishga asoslangan shtunalar-ning baholanishi noaniq ekanini tan oladi;

(g) moliyaviy hisobotda ifodalangan axborot asosida oqilona iqtisodiy qarorlar qabul qiladi.

Auditorlar tomonidan muhimlik darajasini belgilash professional mulohaza chiqarishni nazarda tutadi. Moliyaviy hisobotlar uchun muhimlik darajasini belgilashda sanoq boshi sifatida tanlangan mo'ljalga nisbatan ko'pincha foiz hisobi qo'llaniladi. Tegishli mo'ljalni belgilashga ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lgan omillar orasida quyidagilarni ko'rsatib o'tish mumkin:

- moliyaviy hisobot elementlari (masalan, aktivlar, majburiyatlar, kapital, daromadlar, xarajatlar);

- muayyan tadbirkorlik subyekti moliyaviy hisobotlaridan foydalanuvchining asosiy e'tibori qaratilgan moddalar bormi (masalan, faoliyatning moliyaviy natijalarini baholash maqsadida foydalanuvchilar foyda, daromad, yoki sof aktivlarga alohida e'tiborni qaratishlari mumkin);

- agar tadbirkorlik subyektining faoliyat (hayot) sikli tugallanmagan bo'lsa, tadbirkorlik subyektining xususiyati, shuningdek u ishlayotgan soha va iqtisodiy muhit;

- tadbirkorlik subyekti mulkning tarkibiy tuzilishi va uni moliyalashtirish usuli (masalan, tadbirkorlik subyekti o'z kapitali hisobidan emas, balki faqat qarzga olingan kapital hisobidan moliyalashtirilsa, foydalanuvchilar asosiy e'tiborni tadbirkorlik subyektining daromadiga emas, balki aktivlari va ularga bo'lgan da'volarga qaratishlari mumkin).

Ideal holatda xo'jalik yurituvchi subyekt mutaxassisleri va auditorlar tomonidan balans, daromad va xarajat moddalari bo'yicha "muhimlik nuqtasi" (chegarasi) bir xil qiymatni tashkil etishi kerak, lekin amaliyotda bunday emas. MHXS'lari asosida tayyorlanayotgan hisobotga nisbatan subyektning o'zi muhimlik chegarasini qat'iyroq belgilash lozimligini auditorlar e'tirof etishadi. Masalan, auditorlik tekshiruvida moliyaviy hisobot uchun muhimlik darajasi 10 mln so'm etib belgilansa, tekshirilayotgan subyekt MHXS asosida shakllantirgan moliyaviy hisoboti uchun 1 mln so'm atrofida belgilagan bo'lishi lozim. Bu subyekt moliyaviy hisobotni tayyorlashda yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan xato va kamchiliklarni kamaytirishga olib keladi.

## **6.2. Muhimlik darajasini aniqlashning amaliy jihatlari**

Xalqaro audit standartlari bo'yicha Kengash (IASB) tomonidan muhimlik darajasini aniqlash bo'yicha qo'llanma ishlab chiqilgan. Masalan, 600-sonli "Guruhlar moliyaviy hisobotining auditi" nomli

(ISA 600-Special Consideration Audits Group Financial Statements) auditning xalqaro standartlarida “ko‘p komponentli” tuzilmaga ega bo‘lgan subyektlarda muhimlik darjasini aniqlashning quyidagi qoidalari keltirilgan:

1) bo‘limlar, filiallar, sho‘balar uchun muhimlik darajasi umumiy guruh uchun aniqlangan muhimlik darajasidan past bo‘lishi lozim;

2) har bir komponent uchun alohida muhimlik darajasi belgilanadi;

3) komponent uchun belgilangan muhimlik darajasi “umumguruh” bo‘yicha muhimlik darajasiga to‘g‘ridan to‘g‘ri bog‘lanmagan, boshqacha qilib aytganda barcha komponentlar bo‘yicha muhimlik darajalarining yig‘indisi guruh bo‘yicha aniqlangan muhimlik darajasidan yuqori bo‘lishi mumkin.

Auditning xalqaro standartlarida “komponent” atamasiga – guruh yoki komponentning rahbariyati tomonidan guruh moliyaviy hisobotlari tarkibiga kiritilishi lozim bo‘lgan moliyaviy ma‘lumotlar tayyorlanadigan tadbirkorlik subyekti yoki biznes faoliyatidir deb ta‘rif keltirilgan. Komponent rahbariyati – komponentning moliyaviy ma‘lumotlarini tayyorlashga javobgar boshqaruvdir.

Yuqorida keltirilgan mulohazalarni misollarda ko‘rib chiqarimiz.

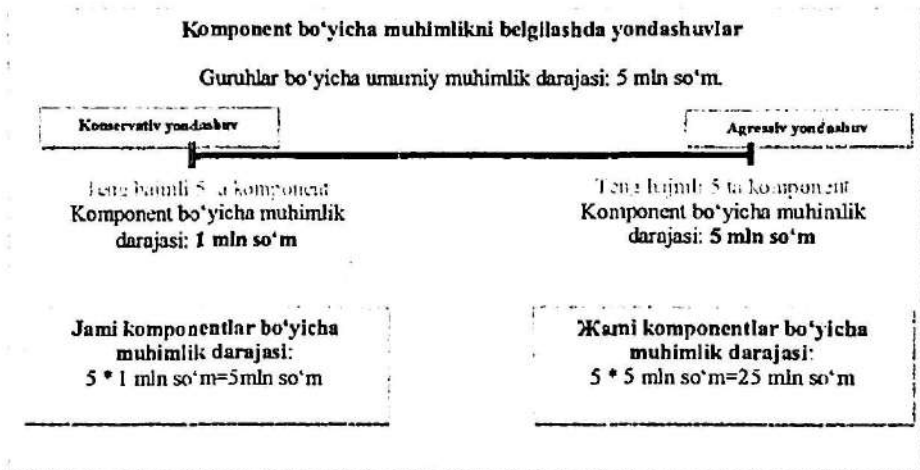
Hajmi jihatdan bir-biriga teng bo‘lgan 5 ta sho‘ba korxonalar guruhi MHXS bo‘yicha hisobot tayyorlashadi. Guruhlar bo‘yicha balans jami summasi 100 mln so‘mni tashkil etgan. Umumiy guruh uchun muhimlik darajasi 5 mln so‘m (balans jami summasining 5 foizi) qilib belgilangan. Bu yerda shuni e‘tiborga o‘lish lozimki, komponentlar miqyosida muhimlik darajasini belgilashda cheklovlar mavjud:

– komponent bo‘yicha muhimlik darajasi 1 mln so‘mdan kam belgilanmasligi shart, aks holda umumguruh uchun belgilangan muhimlik darajasiga yetmasligi mumkin. Masalan, komponent bo‘yicha muhimlik darajasini 800 ming so‘m miqdorida belgilasak, unda komponentlar bo‘yicha jami muhimlik darajasi 4 mln so‘mni tashkil etadi, bu esa biz yuqorida umumguruh uchun belgilangan muhimlik darajasidan (5 mln so‘m) kamdir;

– komponent bo‘yicha muhimlik darajasining maksimal chegarasi 5 mln so‘mdan ortiq bo‘lishi mumkin emas.

Birinchi holat konservativ yondashuv hisoblanib zarur bo‘lmagan “kichik (ahamiyatsiz)” tuzatishlarni amalga oshirishni ko‘zda tutadi. Ikkinchi holat agressiv yondashuv bunda hisobot tayyorlanishi jarayonida muhim yo‘l qo‘yilgan xatoliklar tuzatilmasdan qolishi

mumkin.



**6.1-rasm. Komponent bo'yicha muhimlikni belgilashda yondashuvlar.**

Konservativ yondashuv bo'yicha, guruhlar bo'yicha umumiy muhimlik darajasi 5 mln so'm 5 ta komponentga oddiy arifmetik taqsimlash yo'li bilan taqsimlanadi. Bizning misolimizga muvofiq sho'ba korxonalar hajm jihatdan teng bo'lganligi munosabati bilan ularning har biriga muhimlik darajasini 1 mln so'm qilib belgilaymiz. Agar biz o'rganayotgan komponentlar hajm jihatdan har xil bo'lganda ham guruh uchun umumiy muhimlik darajasi 5 mln so'mni tashkil etgan bo'lar edi, ammo uni komponentlarga taqsimlash har bir komponentning salmog'iga mutanosib ravishda taqsimlanar edi.

Komponentlar bo'yicha muhimlik darajasini 5 mln so'm miqdorida belgilanishi (ya'ni guruhlar uchun umumiy muhimlik darajasiga teng miqdorda, belgilanishi), xatoliklarni aniqlanmaslik riskini oshishiga olib keladi.

### **6.3. Auditorlik riski va uni baholash modellari**

Mustaqil moliyaviy nazorat yoki audit bozor iqtisodiyotining ajralmas elementi hamda mamlakat iqtisodiyotini xavfsizligini ta'minlovchi faoliyatdir. Auditorlik faoliyati iqtisodiyotda o'z funksiyalarini to'liq amalga oshirish uchun quyidagi obyektiv shartlar bajarilishi lozim:

- mamlakatda qulay investitsion muhitning yaratilganligi;

- sud-huquq tizimining rivojlanganligi;
- davlatning mustaqil moliyaviy nazorat konsepsiyasini amalga oshirish bo'yicha ehtiyoji.

Auditorlik faoliyati g'arb mamlakatlarida evolyutsion yo'l bilan rivojlangan bo'lsa, bizning mamlakatimizga bozor iqtisodiyotining elementlaridan biri sifatida kirib keldi. Natijada milliy auditorlik faoliyatining rivojlanish darajasi rivojlangan mamlakatlar auditorlik faoliyatining rivojlanish darajasiga muvofiq kelmay qoldi. Yuzaga kelgan muammoni bartaraf etishda mamlakatimizda bir qator ijobiy ishlar amalga oshirildi. Xususan:

- faoliyatni tartibga soluvchi normativ-huquqiy baza shakllantirildi;
- auditorlik faoliyatining milliy standartlari ishlab chiqildi va h.k.

Bu ijobiy ishlar bilan bir qatorda auditorlik faoliyatida haligacha o'z yechimini kutayotgan bir qancha muammolar o'z yechimini topmagan. Xususan shunday muammolardan biri bu auditorlik tekshiruvda auditorlik riskini aniqlash va baholash tartibi bo'yicha haligacha olimlar va amaliyotchilar tomonidan yagona fikrga kelinmagan..

Bizga ma'lumki iqtisodiyotning erkinlashuvi sharoitida faoliyat yurituvchi subyektlar o'zaro munosabatlarida audit muhim element hisoblanadi. Xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati, mulkdori va uni davlat bilan o'zaro munosabatida audit muhim ahamiyat kasb etishini inobatga olsak, axborotdan foydalanuvchilar oldida auditorlar to'liq javobgar ekanligini e'tirof etishimiz mumkin. Shunday ekan auditor taqdim etayotgan xulosasining ishonchliligiga to'liq javobgardir, buning e'tiborli jihati shundaki, auditor xo'jalik operatsiyalarini, tovar moddiy zaxiralari va boshqa aktivlar hamda o'z va qarz mablag'larini yoppasiga tekshiruv o'tkazmasligi bois xulosaning ishonchliligi yuzasidan risk yuzaga keladi. Bu riskni aniqlash va baholash, uning kritik va maqbul chegarasini aniqlash auditorlar oldidagi asosiy muammo hisoblanadi.

Auditorlik riskini baholash muammosi ko'p qirralidir. Risk-bu qarorlarni qabul qilish natijasida belgilangan maqsadga qisman yoki to'liq erisha olmaslik ehtimolidir. Ya'ni risk belgilangan maqsadga erishish uchun qabul qilingan qarorlar samaradorligini baholovchi ko'rsatkichdir. Ushbu mulohazadagi ta'kidni auditorlik faoliyatiga qo'llasak, risk ko'rsatkichi auditorlik xulosasi turi bo'yicha noto'g'ri qaror qabul qilish xavfidir.

Xorij olimlaridan U.Messier, auditorlik riski – moliyaviy hisobotda muhim buzib ko'rsatishlar mavjud bo'lgan holda auditor tomonidan

unga muvofiq bo'lmagan auditorlik xulosasini taqdim etishdir, deb ta'rif bergan.

E.Arens va J.Lobbeklar esa, auditorlik riski – moliyaviy hisobotda haqiqatda muhim buzib ko'rsatishlar mavjud bo'lganda, moliyaviy hisobot to'g'ri va obyektiv tuzilganligi to'g'risidagi auditorning ijobiy fikri (xulosasi), deb e'tirof etishgan.

Auditorlik riskini aniqlash va baholash “Muhim buzib ko'rsatishlar risklarini tadbirkorlik subyektini va uning muhitini bilish asosida aniqlash va baholash” nomli 315-sonli, “Baholangan risklarga javoban auditorning harakatlari” nomli 330-sonli auditing xalqaro standartlarida ko'rib chiqilgan, bizning mamlakatimiz auditorlik faoliyatida esa “Muhimlik va auditorlik riski” deb nomlangan 9-sonli standartdagina ko'rib chiqilgan.

Riskni baholashning ball modelida sifat xususiyatlar miqdor ko'rsatkichlar bilan ifodalanadi. Masalan, auditorlik riskining quyi darajasi – 1 ball, o'rta darajasi – 3 ball, yuqori darajasi – 5 ball qilib belgilash mumkin.

To'g'ri (multiplikativ) modelda auditor professional mulohazasi asosida auditorlik riski komponentlarini baholab, umumiy auditorlik riskini aniqlaydi:

$$UAR=IXR*NR*AR. (1)$$

UAR – umumiy auditorlik riski;

IXR – ichki xo'jalik riski;

AR – aniqlanmaslik riski.

Olingan natija xalqaro amaliyotda qabul qilingan 5 foizlik ko'rsatkich bilan taqqoslanadi. Masalan, auditor ichki xo'jalik riskini 60 foiz, nazorat riskini 50 foiz va aniqlanmaslik riski 20 foiz qilib belgilasa, unda umumiy auditorlik riski 6 foiz ( $0,6*0,5*0,2$ )ni tashkil etadi. Olingan natijani ijobiy deb baholab bo'lmaydi, chunki 5 foizlik chegaradan yuqori. Demak, auditor auditorlik riskini maqbul chegaragacha kamaytirish chora-tadbirlarini ko'rmog'i lozim.

Egri model umumiy auditorlik riskining komponentlaridan biri aniqlanmaslik riskini baholashni ko'zda tutadi. Bunda auditor ichki xo'jalik riskini, nazorat riskini baholab, multiplikativ model asosida aniqlanmaslik riski hisoblab topiladi.

$$AR = UAR / (IXR * NR).$$

Aniqlanmaslik riskini mohiyati shundan iboratki, auditor tomonidan auditorlik tekshiruvini o'tkazish jarayonida muhim xato va kamchiliklarni aniqlay olmaslik ehtimolidir. Aniqlanmaslik riski auditorlik tekshiruvida bajaradigan ishlar ko'lami, tanlash ko'lamiga, sarflanadigan mehnat sarfi umuman auditorlik xizmati haqi miqdoriga to'g'ridan to'g'ri bog'liq.

Risklarni baholashda ikki xil yondashuv mavjud: moddalar bo'yicha baholash va jarayonlar bo'yicha baholash.

Moddalar bo'yicha auditorlik riskini moliyaviy hisobot uchun umumiy yoki uning alohida moddalari bo'yicha aniqlanadi va baholanadi.

Auditorlik riskini baholashning jarayonli yondashuvi auditorlik tekshiruvidan o'tayotgan subyektning biznes-jarayonlarini o'rganish asosida amalga oshiriladi (tahlil yo'nalishi jarayonlardan-hisobotga qarab).

Yuqoridagi yondashuvlardan qay birini tanlashni auditorni o'zi mustaqil belgilaydi. Lekin bu ikkita yondashuv turli mehnat sarfini talab etadi, ya'ni jarayonli yondashuv ko'p mehnat sarfini talab etganligi bois moddalar bo'yicha yondashuvdan keng foydalaniladi.

Auditorlik tekshiruvida risklarni baholash orqali o'zining javobgarligini belgilab olar ekan.

Xulosa o'rnida shuni ta'kidlashimiz mumkinki, auditor butun faoliyatini moliyaviy hisobotning yetarli ishonchligini ta'minlash bilan bir qatorda auditorlik riskini maqbul chegaragacha pasaytirishga qaratadi.

### **Nazorat uchun savollar**

1. Moliyaviy hisobot xalqaro standartlariga qanday maqsad va vazifalar qo'yiladi?
2. Auditning xalqaro standartlariga qanday maqsad va vazifalar qo'yiladi?
3. Auditda muhimlik tushunchasi to'g'risida nima bilasiz?
4. Muhimlik darajasini aniqlashning amaliy jihatlari qanday amalga oshiriladi?
5. Auditorlik riski va uni baholash modellari qanday bo'ladi?
6. Auditda riskni paydo bo'lish shartlari qanday amalga oshiriladi?
7. Auditorlik riskini baholashdagi yondashuvlar qanday tuziladi?



## **7-BOB. AUDITORLIK TEKSHIRUVIDA FIRIBGARLIKNI ANIQLASH**

### **7.1. Auditorlik tekshiruvida firibgarlik tushunchasi**

Firibgarlik bu qalloblikni qo'llash bilan bog'liq oldindan bilib amalga oshirilgan harakatdir. Firibgarlik moliyaviy hisobotni jiddiy o'zgartirib yuboradi. Noto'g'ri o'zgartirishning ikki turi auditorlik xulosada firibgarlik sifatida ko'rib chiqiladi:

a) aktivlarni noqonuniy o'zlashtirishni noto'g'ri ko'rsatish natijasida yuzaga kelgan firibgarlik;

b) moliyaviy hisobot tuzilayotganda firibgarlik natijasida yuzaga kelgan noto'g'ri ko'rsatishlar.

Firibgarlikni xatodan farqlab turuvchi jihatlarni ataylab chalkashtirish. Auditorlar odatda o'z mijozlari kitoblarida moliyaviy xatolar topishadi, ammo bu xatolar ataylab qilingan xatolar qatoriga kirmaydi.

Aktivlarni noqonuniy o'zlashtirib olish natijasida yuzaga kelgan noto'g'ri ko'rsatishlar.

Tashkilot aktivlarini ayibdor tomonidan o'g'irlansa yoki noto'g'ri ishlatilsa aktivlarni noqonuniy o'zlashtirish yuzaga keladi. Aktivlarni noqonuniy o'zlashtirib olish firibgarlikning asosiy ko'rinishidir. Bunday firibgarlik kichik biznes korxonalariga nisbatan qo'llaniladi va odatda aybdorlar korxonada xodimlari tarkibiga mansub bo'ladi. Aktivlarni noqonuniy o'zlashtirish turli usullar yordamida amalga oshirilishi mumkin. Bu firibgarlikka tushgan pullarni o'zlashtirib olish, aktivlarni o'g'irlash kiradi. Bundan tashqari olinmagan tovar va xizmatlar uchun kompaniyani to'lashga majbur qilish firibgarlikning bir ko'rinishidir. Odatda aktivlarni noqonuniy o'zlashtirish quyidagi holatlarda yuzaga kelishi mumkin:

– pul o'g'irliklarni qoplash uchun naqd pul olishga imkon bo'lishi va hisoblar bilan noto'g'ri ishlash imkoniga ega bo'lish;

– soxta kompaniyalar orqali naqd pullar to'lovini boshqarish;

– firibgarlikni yashirish maqsadida zaxiralar va boshqa aktivlarni o'g'irlash va moliyaviy hisobotlarni o'z manfaatida ishlatish. Noto'g'ri ko'rsatishlarning yuzaga kelishi, moliyaviy hisobotni ataylab noto'g'ri ko'rsatish.

Moliyaviy natijalarni ataylab o'zgartirish, tashkilotning moliyaviy ahvolini soxtalashtirish moliyaviy hisobotni ataylab o'zgartirib

ko'rsatishga kiradi. "The Great Salad Oil Swindle of 1963"ni auditorlik tekshirish moliyaviy aktivlarni ataylab noto'g'ri ko'rsatishga misol bo'la oladi. Mazkur firibgarlik ijrochisi aksiyalar kotirovkasining o'sishi orqali o'zining mutonasib ravishda boyligini ortirishga intilgan. Ba'zida jinoyatchi shaxsiy manfaatini ko'zlamay, korxonani inqirozdan qutqarish yoki boshqa salbiy moliyaviy natijalardan qutulish maqsadida moliyaviy hisobotni ataylab o'zgartiradi. Moliyaviy hisobotning ataylab o'zgartirishning uchta keng tarqalgan uch usuli quyidagilarni o'z ichiga oladi:

1. Hisob yozuvlari yoki hujjatlarni manipulyatsiya qilish, soxtalashtirish yoki o'zgartirish;

Berni Medoff Ponzi chizmasi

Oldingi investorlar depozitlaridan olingan daromadni to'lash uchun hozirgi investorlar depozitlari ishlatilganda Ponzi chizmasi yuzaga keladi. Bunda hech qanday real investitsiyalar qilinmaydi. Agar, oldingi investorlarga tegishli mablag'larni to'lash uchun yangi investorlar qo'shilmasa yoki ularning depozitlari juda oz bo'lsa Ponzi chizmasi buzilib ketadi. Ponzi chizmasi ikkita asosiy tamoyillarga asoslangan: ishonch va ochko'zlik. Potensial mijozlar bilan munosabatlarni o'rnatish ishonch asosini tashkil qiladi. Ponzi chizmalarida firibgarlikni amalga oshirgan kishi quyidagi holatlarda ishonchni qo'lga kiritadi:

a) boshqalarning bevosita harakatlari;

b) professional yoki boshqa qo'shib kelishlar;

v) o'zining boshqalarga qilingan ishoralari.

Ochko'zlik investorlarga xos bo'lishi mumkin. Chunki, ular odatda oddiy foydadan ko'proq foyda olishga intilishadi. Shuning uchun ular o'z me'yoriy vazifalarini bajarmaganda ishonch yo'qoladi. Medoffning chizmasida ishonch va ochko'zlik keng o'rin olgan. 2009-yil mart oyida Medoff 11-federal okrugida jinoyatda ayblandi. Aybi shundan iborat ediki, u farovonlik boshqaruv biznesini yirik Ponzi chizmasiga aylantirib, minglab investorlardan milliard dollarni o'marib oldi. Medoffning aytishicha, u Ponzi chizmasini 1990-yillarning boshida boshlagan. Biroq tergovchilarning fikricha, firibgarlik 1909-yillarning boshida rivojlana boshlangan. Uning investitsion operatsiyalari hech qachon haqoniy bo'lmagan. Mijozlarning hisobida mavjud bo'lmagan summa, shu jumladan olingan foyda deyarli 65 mlrd dollarni tashkil qilgan. 2009-yil 29-iyun kuni Medoff 150 yil qamoq jazosiga hukm qilindi.

Medoff qonuniy brokerlik firmani boshqarib, ishonchga kirib oldi.

U o'tgan davrda NASDAKda raislik qilgan. U ko'p marta CNBCda chiqib, qimmatli qog'ozlar industriyasi to'g'risida gapirgan. Medoff investitsiyalarni rag'batlantirish maqsadida investitsion hamjamiyat bilan o'ratgan aloqalaridan samarali foydalandi. U o'z kompaniyasiga investitsiya qilish g'oyasini eng qulay imtiyozlar sifatida sotgan.

Medoff o'zining kitobidagi bitimlar chizmasini keltirgan. U o'z kitobini tekshirtirish uchun CPA firmasini yollaydi. Biroq, bu firma faqat bir xodimdan iborat bo'lgan. CPA biror bir vaqtda Medoff ofisiga kelganligi va biror bir marta jiddiy audit o'tkazganligi haqida hech qanday dalillar mavjud emas. Biroq, investorlar hech qachon bunday auditorlik hisobotlarini talab qilmagan. Bu ularning ochko'zligi bilan ham izohlanishi mumkin. Investorlar o'zlarining omadli shaxs ekanligiga ishonch hosil qilib, investitsiyalardan ko'p daromad olishga o'rganib qolishgan edilar. Shuning uchun ular Medoffga ishonib, undan tashqi audit to'g'risida hech qanday hujjat talab qilmas edilar.

Bu narsa isbotlanmagan bo'lsa ham, Medoff taslim bo'lib, barcha ayblarini o'z bo'yiniga olmoqchi bo'lgan. Chunki, investorlardan biri rus mafiyasi bilan bog'liq bo'lgan. Medoff o'z farzandlari va o'zining hayotidan xavfsiragan edi. Medoff bugungi kunda federal qamoqxonada bir umrga jazoni o'tamoqda. Uning bir o'g'li firibgarlik fosh qilingandan so'ng o'z hayotiga qasd qildi. Firibgarlik jarayonida PCAOB Medoffning xedj-fondi PCAOBda ro'yxatdan o'tgan auditorlar firmalari tomonidan tekshirilishini talab qilmagan. Medoffning firibgarligidan so'ng Kongress PCAOBga ro'yxatdan o'tgan SEC – brokerlar va dilerlarni tekshirishga ruxsat bergan.

1. Ahamiyatli bo'lgan voqe'lik, operatsiyalar va boshqa ahamiyatli bo'lgan holatlarni noto'g'ri ko'rsatish.

2. Buxgalterlar tomoyillarini ataylab noto'g'ri qo'llash.

## **7.2. Auditorlar tomonidan aniqlangan firibgarlik uchburchagi**

“Firibgarlik” termini bundan 30 yil oldin Don Kressi tomonidan kiritilgan edi. Don Kressi firibgarlik mohiyatini o'rganib, barcha firibgarlikda mavjud bo'lgan uchta omilni ajratib ko'rsatdi. Keyingi yigirma yil ichida firibgarlik uchburchagi modeli mustahkamlandi.

Ilovada berilgan firibgarlikning uchta elementi quyidagilarni o'z ichiga qamrab oladi:

- firibgarlikni amalga oshirish uchun rag'bat;
- firibgarlikni amalga oshirish va uni yashirish imkoniyati;

– ratsionalizatsiya – o‘z firibgarligini oqlash uchun kerak bo‘lgan firibgaming fikrlash tarzi.

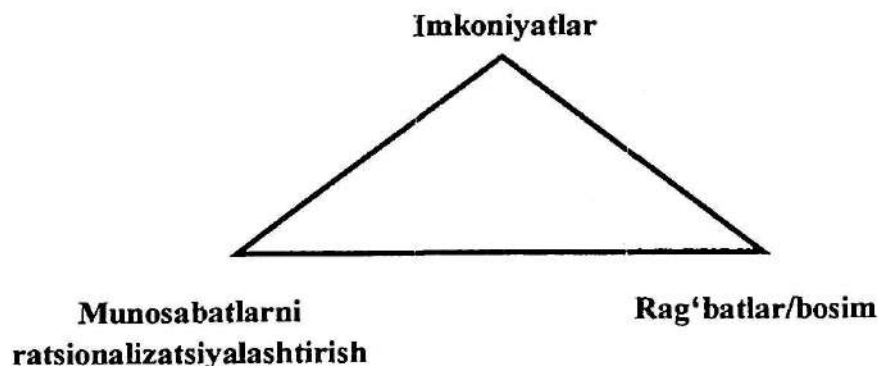
### **Amaldagi audit**

Moliyaviy hisobot bilan bog‘liq bo‘lgan katta ko‘lamli salat yog‘i firibgarligi bugungi kundagi firibgarlikka misol bo‘la oladi. Mazkur firibgarlik Nyu-Djersida xomashyo o‘simlik yog‘i Ittifoqi tomonidan amalga oshirilgan edi. Uning konsepsiyasi oddiy bo‘lgan: kompaniya o‘zining amalda mavjud bo‘lnagan zaxiralarini ko‘p deb ta’kidlab, o‘zining moliyaviy holatini yuqori ko‘rsatadi. Ortiqcha ko‘rsatilgan aktivlar kompaniyaga xarajatlarni kamaytirib, daromadlarni ortiqcha ko‘rsatishga imkon beradi. Umuman olganda firibgarlik kreditorlar va ta’minotchilarga tahminan 150 mln AQSh dollariga aylandi (jorriy kursda 1 mlrd dollar). Firibgarlik oddiy tusda sodir qilingan edi. Kompaniya katta sistemalarda salat yog‘ini saqlagan, u katta hajmda o‘simlik yog‘iga ko‘rib chiqqan.

Firibgarlik kompaniya tomonidan quyidagicha amalga oshirilgan:

- birinchidan, u sistemalarni katta hajmdagi suv bilan to‘ldirgan.
- ikkinchidan, oqibatda suvning sathi yog‘ bilan qoplanadi. Buning natijasida auditor sistemani tekshirganda uning yuqori, ya’ni yog‘li sathini ko‘rgan.
- uchinchidan, kompaniya auditorning tekshiruv marshrutini hisobga olib, bir sistemadan ikkinchi sistemaga suvni haydab turgan.

Mazkur firibgarlik bugungi kunda ham ayrim firibgarlar tomonidan amalga oshirilmoqda. Chunki, nopok shaxslar firibgarlikni amalga oshirish maqsadida inventirizatsiyadagi kamchiliklardan foydalanmoqda.



**7.1-rasm. Firibgarlik uchburchagi.**

Mazkur elementlar bilan bog'liq omillar firibgarlik yoki qizil bayroqlar riski omillari deb nomlanadi.

Oddiy misol sifatida qurilish kompaniyasida sodir bo'lgan firibgarlik ko'rsatiladi. Kompaniya yo'l qoplamasi tagidan kanalizatsiya va suv oqish bilan bog'liq ishlarni amalga oshirdi. Dastlab bu ishlar uncha katta bo'lmagan summadan boshlanib, ish yakunida bir yilda undan olingan daromad 30 mln dollarni tashkil qildi. Qurilish ishlari Michigan va Kolorodo shtatlarining turli hududlarida amalga oshirilgan. Kompaniyalar ko'p holatlarda qurilish materiallarini ish bajarilayotgan joydan sotib oladi. Bitimga qurilish vakillari imzo qo'yadi va to'lovni amalga oshirish uchun u buxgalteriyaga yuboriladi.

Firibgarlik uchburchagi mazkur holatda qanday ishlashini ko'rib chiqamiz. Firibgarlikning mohiyati shundan iboratki, buxgalter soxta ta'minot uchun qalbaki hujjat tayyorlaydi. To'lovni amalga oshirish maqsadida hisob yozuvini, kvitansiyani va xaridga buyurtma tayyorlaydi.

Birinchidan, firibgarlik amalga oshirilishi uchun qanday rag'batlar mavjud bo'lgan? Buxgalter ko'p sonli moliyaviy muammolar bilan duch kelgan. Bu muammolar qarib qolgan ota-onalarni boqish, ularning dori-dormonga ketgan xarajatlarini o'z zimmasiga olish kabilardan iborat bo'lgan.

Ikkinchidan, yangi prezident xarajat moddalarini hali belgilashga ulgurmagani. Chunki, buning uchun imkoniyat mavjud emas edi.

Uchinchidan, oqilona harakat qilish ancha murakkab bo'lgan. Firibgar bunday firibgarlikda bir marta qo'shimcha daromad olish va u hech qachon fosh etilmasligiga ishonch hosil qilgan. Bundan tashqari, bu firibgarlik keyinchalik yanada foyda keltirish mumkinligi to'g'risida o'ylagan. Bu ishning boshqa bir nozik tomoni shundan iborat ediki, yangi prezident barcha vitse-prezidentlarni taqdim qilgandan so'ng supervayzerlar yangi pikaplarga ega bo'lgan. Buxgalter esa bittasiga ham ega bo'lmadi. U xatto bonus ham olmadi.

Buxgalterning fikricha, u olgan pullar rahbariyat va vitse-prezidentlar olayotgan puldan uncha farq qilmagan. Boshqacha qilib aytganda u o'z xatti-harakatini oqilona bilib, to'lovlarni haqiqiy olayotganligiga o'zini ishontirdi. Agar, firibgarlikning mazkur uch elementlarining biri (tibbiy muhtojlik, nazorat ichki vositalarining yomon holatda bo'lganligi, ratsionalizatsiyalash) bo'lmaganda edi, uning sodir etilish ehtimoli mavjud bo'lmas edi.

Shunday qilib, auditor firibgarlik sodir etilishi ehtimolini ko'rib chiqayotganda – aktivlarni noqonuniy o'zlashtirilishi, moliyaviy hisobotni ataylab noto'g'ri ko'rsatilishi – firibgarlik uchburchagining elementlarini hisobga olib, ish boshlashi lozim.

#### **Firibgarlik sodir etilishiga sababchi bo'lgan rag'bat yoki bosim**

Auditorlik guruhi har bir tadbir bo'yicha firib sodir etilishiga bo'lgan rag'bat yoki bosimni, shu jumladan firibgarlik sodir etilishi mumkin bo'lgan ehtimoliy sohalarni ham ko'rib chiqishi lozim. Bu rag'batlar quyidagilarni qamrab oladi:

- kompensatsiyaning boshqaruv chizmasi;
- har qanday yaxshi foyda yoki yaxshilangan balans uchun boshqa moliyaviy bosimlar;
- qarz shartnomalari;
- aksiyalar opsiioni qo'llashining oxirigacha yoki muddati tugaguncha;
- moliyaviy natijalar, kompaniya faoliyatining og'ir ahvoli yoki kompaniya faoliyatining davom etilishi bilan bog'liq bo'lgan shaxsiy farovonlik.

Aktivlarni noqonuniy o'zlashtirish rag'batlari quyidagilarni qamrab oladi:

- jiddiy moliyaviy ishlar kabi shaxsiy omillar;
- shaxsiy daromad imkon bermagan farovon hayot kechirish uchun oila, do'stlar tomonidan ko'rsatilgan bosim;
- qimor o'yinlariga va norkotiklarga moyillik.

#### **Firibgarlikni sodir etish imkoniyati**

Firibgarlikni sodir etish imkoniyati firibgarlik tadqiqotlarining asosiy va izchil jihatlari hisoblanadi. "Har bir kishi firibgarlikni sodir etishi mumkin" tushunchasi qanchalik oydin bo'lmasin u aslida yanada ko'proq ma'nolarni bildiradi.

Bu degani nafaqat firibgarlik sodir etish uchun imkoniyat borligini, balki bunga nazorat yo'qligi yoki bitimlar bilan bog'liq murakkabliklar mavjudligi va bunday holatda jinoyatchi qo'lga tushish imkoniyati past ekanligini bildiradi.

Auditor ko'rib chiqishi kerak bo'lgan firibgarlikni amalga oshirish imkoniyatlari quyidagilarni qamrab oladi:

- ishtirokchilar bilan katta bitimlar tuzish;
- kompaniyaning tanlagan munosabati ta'minotchi va mijozlarga muddat va shartlarni qo'yish imkoniyatining mavjudligi yoki mavjud emasligini bildiradi. Bu holat shaxslarga firibgarlik operasialarni

amalga oshirish uchun imkon beradi yoki bermaydi;

– rahbariyatning aktivlar yoki buxgalteriya baholarida kelisha olmasligi.

– murakkab yoki nobarqaror tashkiliy tuzilma.

– nazoratning kuchsiz yoki mavjud bo‘lmagan ichki vositalari.

### **Firibgarlikni ratsionalizatsiyalash**

Katta firibgarlikda ratsionalizatsiyalash asosiy tarkibiy element hisoblanadi. Ratsionalizatsiya o‘g‘irlik kabi noqonuniy yoki etika me‘yorlariga to‘g‘ri kelmaydigan xatti-harakatni tekshiruvchi shaxsni o‘z tarkibiga oladi. Firibgarlik bilan bog‘liq moliyaviy hisobot uchun ratsionalizatsiya “kompaniyani saqlab qolishdan” shaxsiy ochko‘zlik-kacha tebranib, quyidagilarni o‘z ichiga oladi:

– barcha moliyaviy hisobot bo‘yicha oz-oz aldaydi;

– biz ham o‘sha o‘yinni o‘ynaymiz.

XYZ kompaniyani sotib olish yoki xodimlarimizni aksiyalar opsiioni orqali saqlab qolish uchun aksiyalarning yuqoriroq kursini talab qilamiz.

Quyidagilar aktivlarni noqonuniy o‘zlashtirish uchun ba‘zi bir umumiy ratsionalizatsiya bo‘ladi:

– oila a‘zosini yoki sevimli kishini moliyaviy inqirozdan qutqarib qolish maqsadida amalga oshirilgan firibgarlik o‘zini oqlaydi;

– agar pulni qo‘lga kiritmasak, unda biz barcha narsalardan (oilal, avtomobil, uy va boshqalardan) mahrum bo‘lamiz;

– tashqaridan hech qanday yordam kelmaydi;

– bularning barchasi qarz olish, ularni birinchi imkoniyat tug‘ilganda qaytarash;

– biz o‘z harakatimizning oqibati to‘g‘risida yoki qabul qilingan odob va ishonch to‘g‘risida o‘ylamaymiz.

### **7.3. Auditor tomonidan aniqlangan firibgarlik holatlariga auditorning munosabati**

Auditorlar mas‘uliyati va iste‘molchilar kutushlari bilan bog‘liq firibgarliklarni muhokama qilish. Firibgarlik tarqalishini e‘tiborga olib, auditor faoliyati firibgarlikni aniqlash bilan bog‘liqligini hisobga olish lozim. 2010-yil oktyabr oyida Audit sifatining markazi (CAG) Moliyaviy firibgarlikni jilovlash va aniqlash – 2 harakat uchun platforma nomli hujjatni nashr qildi. CAG firibgarlik bilan bog‘liq mas‘ullikni tashqi auditorni jamiyatga kiritgan hissasini yaxshilash va auditor kasbiga bo‘lgan hurmatni oshirish uchun mazkur hujjatni yaratdi. Shu

bilan birga CAG firibgarlikni oldini olish va aniqlash faqat tashqi auditorning ishi bo'lmashligini tan oldi. Firibgarlikni oldini olishda va aniqlashda auditorlik tekshiruv hisobotini kutgan barcha tomonlar katta rol o'ynashi lozimligi qayd qilingan.

CAG ma'ruzasida moliyaviy hisobot jarayonida ishtirok etuvchi shaxslar (boshqaruv, audit bo'yicha qo'mita, ichki audit, tashqi audit, tartiblashtiruvchi organlar) uchun moliyaviy hisobot tayyorlashda moliyaviy riskni kamaytirish bo'yicha uchta yo'l ko'rsatilgan.

– mazkur shaxslar tashkilot tepasida kuchli etikaga oid tushuncha hukm surishi, bu ma'naviyat korporativ madaniyatga shu jumladan firibgarlik riskini boshqarish samarali dasturiga ham kirib borishi kerakligini tan olishi lozim.

– mazkur shaxslar moliyaviy hisobotni tayyorlash va baholashda xolislikni kuchaytiruvchi kasbiy tanqidiy yondashuvni amalga oshirishi lozim.

– mazkur shaxslar moliyaviy hisobotni tayyorlash jarayoniga jalb etilganlar o'rtasida kuchli muloqot nihoyatda muhim ekanligini esda tutishi lozim.

Audit standartlari auditorlardan mohirona amalga oshirilgan firibgarliklarni aniqlashni talab qilishi mumkin emasligi to'g'risidagi tushunchani aks ettirdi. Shu bilan birga jamoatchilik RSAOV ko'rsatmasida belgilanganidek auditorlar quyida ko'rsatilgan ahamiyatli firibgarliklarni aniqlab, ular to'g'risida ma'lumot berish kerakligini kutishdi.

Investorlar va jamiyatning mustaqil auditorlik kompaniyalariga ishonchini tiklash RSAOVning vazifasidir. Shubha yo'qki, buxgalteriya bilan bog'liq bo'lgan mojarolar va auditdagi nomuvofiqlar jamiyatning auditga bo'lgan ishonchini ancha susaytirib yubordi. Firibgarlikni aniqlash audit qilingan moliyaviy hisobot iste'molchilarining oqilona kutishini oqlashdir. Jamiyat firibgarlik natijasida moliyaviy ma'lumot jiddiy ravishda o'zgarmaganligini kutadi va unga ishonch bilan qaraydi. Agar, mustaqil auditor hech qanday kafolat bermasa bunday hisobot jamiyat uchun o'z ahamiyatini yo'qotadi.

Auditorlarga iste'molchilar tomonidan yuborilgan xatning mazmuni tushunarli: auditorlar firibgarlikni aniqlash uchun mas'liyatni o'z zimmasiga olishi va moliyaviy hisobotda ahamiyatli firibgarlik unsurlari yo'q ekanligi to'g'risida ishonchga kafolat berishi kerak.

Auditning kasbiy standartlari firibgarlik natijasida yuzaga kelgan



jiddiy xatolarni aniqlovchi auditni rejalashtirish va amalga oshirishni auditorlardan talab qiladi. Bu talabning bir qismi sifatida auditorlar auditni aqliy hujumdan boshlashi lozim. Bu harakat firibgarlik tashkilot faoliyatining qaysi jihatlari bilan bog'liq ekanligi to'g'risida ma'lumot berishi mumkin. Auditorlar shuningdek, audit bo'yicha qo'mita va firibgarlik riskini boshqarish bo'yicha boshqaruv bilan aloqa qilib turishi lozim. Auditor tashkilotning firibgarlikka moyilligiga munosabat bildiruvchi auditni rejalashtirishi lozim. Quyidagi boblarda auditning turli bosqichlarida sodir bo'lgan firibgarliklarga munosabat bildiruvchi aniq usullarga to'xtalamiz.

### **Nazorat uchun savollar**

1. Auditorlik tekshiruvda firibgarlik tushunchasi to'g'risida nima bilasiz?
2. Auditorlar tomonidan aniqlangan firibgarlik uchburchagi to'g'risida nima bilasiz?
3. Moliyaviy hisobotdagi firibgarliklarni qanday ta'riflaysiz?
4. Firibgarlikni ratsionalizatsiyalash to'g'risida nima bilasiz?
5. Auditor tomonidan aniqlangan firibgarlik holatlariga auditorning munosabati to'g'risida nima bilasiz?

## **8-BOB. AUDITORLIK TEKSHIRUVI VAQTIDA ICHKI NAZORAT TIZIMINI O'RGANISH HAMDA BAHOLASH**

### **8.1. Buxgalteriya hisobining tashkil etilishini o'rganish (bayon qilish)**

Auditor korxonaning moliya-xo'jalik faoliyatini tekshirishni boshlashdan oldin buxgalterlik hisobi qanday tashkil etilganligi va yuritilayotganligini o'rganishi lozim. Bunda u korxonada qo'llanilayotgan nazorat vositalarini o'rganadi va baholaydi, ular asosida taxmin qilinayotgan auditorlik amallarining mazmuni, miqyosi va qilinadigan xarajatlarni aniqlaydi.

Eng muhimi, auditor amaldagi buxgalterlik hisobi tizimi tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyektning xo'jalik faoliyatini ishonarli aks ettirishi hamda tekshirilayotgan korxonadagi mavjud nazorat vositalariga qay darajada tayana olishiga ishonch hosil qilishi lozim. Shuningdek, hisob tizimini, ya'ni hujjatlar aylanish reja-grafigining tuzilishini, buxgalteriya xodimlarining xizmat vazifalari qanday taqsimlanayotganligini ko'rsatishi, korxonaning asosiy muomalalarini aks ettirish uchun qanday schyotlar korrespondensiyalari (o'zaro bog'lanishlari) qabul qilinganligi va qanday hisob registrlaridan foydalaniylayotganligi kabi masalalarni bayon qilish lozim.

Ko'pchilik auditorlar hisobni tashkil etish va uni yuritish uslubiyoti standart, markazlashtirilgan holda tartibga solishga bo'ysundirilgan va shuning uchun uni bayon qilishga ehtiyoj sezilmaydi degan noto'g'ri fikrga ega. Ular bunday fikrga asoslanib auditni rejalashtirishning bu qismiga yetarli e'tibor bermaydilar. Bunday yondoshuvga yo'l qo'yib bo'lmaydi, chunki markazlashtirilgan tizim shunga olib keladiki, unda turli korxonalar nafaqat o'z xususiyatlarini, balki namunaviy schyotlar va registrlar nomi ostida ham xatolarini yashiradilar. Masalan, 1010-1090 "Materiallar" schyotlari bo'yicha qoldiqlarni balansda hisob baholarida aks ettirish hollari ko'p uchraydi. Hisob yuritish siyosatidagi "ishlab chiqarish zaxiralarining hisobi ularning o'rtacha sotib olish bahosi bo'yicha yuritiladi" degan yozuv ostida nafaqat o'rtacha miqdorlarni hisob-kitob qilishning xilma-xil usullari, balki ulardan to'g'ridan to'g'ri voz kechish va materiallarni korxonaga uchun eng qulay bo'lgan baholarda hisobdan o'chirish va shunga o'xshashlar yashirinishi mumkin. Buxgalteriya xodimlari korxonada yuritiladigan oborot vedomostlari va shunga o'xshashlarni jurnal-orderlar deb tushunib,

hisob jurnal-order shaklida yuritilishini tasdiqlashlari ham mumkin.

Buxgalterlik hisobi tizimini bayon qilish quyidagi hujjatlarni o'z ichiga olishi mumkin: auditor axborot olishni rejalashtirgan asosiy xodimlar familiyalari ko'rsatilgan korxonada buxgalteriyasining tashkiliy tuzilmasi; tashkiliy tuzilmada ko'rsatilgan har bir xodimning vazifalari va mas'uliyatlarining bayoni; hisob tsiklining muhim uchastkalari bo'yicha hujjatlar aylanish reja-grafigi; hisob tsikllari yo'nalishida namunaviy muomalalar bo'yicha provodkalar bayoni; bir martalik muomalalar va xato bo'lish ehtimoli yuqori bo'lgan muomalalar ("o'zining" firmalari, mavozalari, komissiya va konsignatsiya shartnomalari, qo'shma faoliyat shartnomalari, lizing) bo'yicha schyotlar korrespondentsiyalari bayoni; hisob yuritish siyosatidagi yoki ayrim schyotlarni yuritish qoidalarida normativdan chetga chiqishlar; hisobot ma'lumotlarini tekshirishning nazorat varaqasi. So'nggi hujjat auditorning talabi bo'yicha mijoz tomonidan tuziladi. Unda hisobotning butunligicha ham, qisman ham tekshirishga tayyor ekanligi mijozning ushbu tekshirishni texnik jihatdan qay darajada ta'minlay olishi so'raladi.

Auditor buxgalterlik hisobi va hisobotining tashkil etilishi hamda holatini tekshirishda quyidagilardan foydalanadi:

**"Buxgalteriya hisobi to'g'risida"**gi O'zbekiston Respublikasi qonuni, O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi, Buxgalteriya hisobining milliy standartlari, Mahsulot (ish, xizmat)lar tannarxiga qo'shiladigan, mahsulot ishlab chiqarish (ish bajarish, xizmat ko'rsatish) xarajatlarning tarkibi va moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi to'g'risidagi Nizom, yuqori tashkilotlarning yo'riqnoma, Nizom va ko'rsatmalari; Korxonaning hisob yuritish siyosati.

Hukumat, moliya va statistik organlarining me'yoriy hujjatlari bilan bir qatorda, o'rganilayotgan sohadagi tekshirilayotgan korxonalarining xususiyatlarini ifodalaydigan ta'xis hujjatlariga alohida ahamiyat beriladi.

Mazkur masala bo'yicha auditor quyidagilarni tekshirishi lozim:

– buxgalterlik hisobini tashkil etish va yuritishga doir yo'riqnomalar va ko'rsatmalar schyotlar rejasini qo'llashning to'g'riligi: hisobning jurnal-order yoki jadval-avtomatlashtirilgan shakllaridan qo'llaniladigan shaklni yuritish qoidalariga rioya qilinishi; dastlabki hujjatlarning buxgalteriyaga o'z vaqtida kelib tushishi va hujjatlar oborotining tashkil etilishi: hisob registrlarining o'z vaqtida va to'g'ri qo'llanilishi; sintetik

hisob ma'lumotlarining analitik hisob ma'lumotlariga mos kelishi: dastlabki hujjatlarga avtomatlashtirilgan ishlov berish usullarining qo'llanilishi (ish haqi, materiallar, ishlab chiqarish xarajatlari va sh. k.) ishlab chiqarish xarajatlarini hisobga olishning to'g'riligi; davr sarflarini hisobga olishning to'g'riligi; ishlab chiqarishga sarflangan materiallarni baholashning to'g'riligi; balansdagi barcha moddalarning inventarizatsiya qilinishini to'g'ri tashkil etilishi, shuningdek, inventarizatsiyani va uning natijalarini hisob va hisobotda o'z vaqtida hamda to'liq aks ettirilishi: bosh buxgalter tomonidan materiallar, moliyaviy va mehnat resurslaridan foydalanish, buxgalterlik hisobini tashkil etish va yuritishning qonuniyligi ustidan nazorat o'rnatilishi; banklarga, soliq organlariga, aksiyadorlarga va boshqalarga taqdim etiladigan balans va boshqa hisobot shakllariga buxgalterlik hisobi ma'lumotlarining to'g'ri kelishi; byudjet bilan hisob-kitoblarning to'g'riligi va o'z vaqtidaligi; foyda (daromad)ni aniqlashning to'g'riligi; foydani taqsimlash va rezervlar yaratishning to'g'riligi.

Bulardan tashqari auditor quyidagilarni ham tekshirishi zarur:

- buxgalteriya apparati ishining to'g'ri tashkil etilganligi;
- buxgalteriya xodimlari lavozim yo'riqnomalarining mavjudligi;
- bajarilgan ish uchun har bir xodim javob beradigan qilib, xizmat vazifalarining buxgalteriya xodimlari o'rtasida taqsimlanganligi;

- auditorlik tekshiruvi o'tkazilayotgan tashkilot (firma) rahbariyati tomonidan ishni bajaruvchi mansabdor shaxslar, ombor mudirlari, mexaniklar va boshqalar)ning dastlabki hisobotlar va hujjatlarni taqdim etish grafigining tasdiqlanganligi, grafikka rioya qilish ustidan nazorat o'rnatilishi va uni buzgan aybdor shaxslarga nisbatan intizom choralari va boshqa choralarning qo'llanilishi; buxgalteriya ichida ayrim ish turlarining bajarilish muddatlari ko'rsatilgan, hujjatlar aylanishi grafigining borligi (ish haqi hisob-kitobi vedomostlari, moddiy qiymatliklar harakatining yig'ma vedomosti, asosiy vositalar va nomoddiy aktivlarga eskirish hisoblash vedomosti, hisob registrlarini yakuniy (yillik) hisobotlari tuzish); buxgalteriya xodimlari joriy ish jarayonida zarur bo'lgan, tegishli qo'llanmalar, yo'riqnomalar va hisob-kitob jadvallari bilan ta'minlanganligi;

- bosh buxgalter tomonidan unga to'liq berilgan moliyaviy nazoratchilik huquqlarining amalga oshirilishi, buxgalterlik hisobi va hisobotiga doir bosh buxgalterning farmoyishlari, shuningdek, xususan moliyaxo'jalik muomalalarini rasmiylashtirish va talab qilinadigan hujjatlar va

ma'lumotlarni buxgalteriyaga taqdim etish, korxonaning barcha xodimlari uchun majburiyligi kabi korxonadagi ichki tartibga rioya qilinishi, yuqorida ko'rsatilgan hisob, hisobot va moliyaviy nazorat masalalariga doir bosh buxgalter farmoyishi va ko'rsatmalarining bajarilmaganligi yoki buzilganligi uchun aybdor xodimlarga nisbatan audit o'tkazilayotgan korxonada rahbariyati tomonidan xayfsan yoki mukofotdan (to'liq yoki qisman) mahrum etish choralarining qo'llanilishi; buxgalteriya xodimlari bilan boshqa bo'linmalar o'rtasida o'zaro munosabatlarining to'g'ri yo'lga qo'yilganligi, bosh buxgalter boshqa bo'linmalar rahbarlari bilan hamkorlikda audit o'tkazilayotgan korxonada moliyaviy xo'jalik hisobi, hisoboti ma'lumotlariga asosan tahlil qilishi;

– balansning asosiy materiallar, pul mablag'lari va hisob-kitob moddalarini inventarizatsiya qilish; buxgalteriya hisobotlari va balanslari to'g'risidagi Nizomda belgilangan tartibi va muddatlariga rioya qilinishi; o'tkazilgan inventarizatsiya va uning sifati qandayligi, inventarizatsiya natijasida barcha balans moddalari haqqoniyligining ta'minlanganligi;

– buxgalterlik hisobi va nazoratning tashkil etilishi pul mablag'lari va material qiymatliklar kamomadi, yetishmovchiligi va noqonuniy sarflanishi va boshqa kamchilik hamda suiiste'mol qilishlarning oldini olishni ta'minlashi, dastlabki hujjatlarni sifatli rasmiylashtirish va ularning ishonarliligi ustidan puxta nazorat o'rnatish; xo'jalik muomalalarini, pul mablag'lari va mulklar, material qiymatliklar mavjudligi va saqlanishini davriy inventarizatsiyasi va to'satdan o'tkazilgan tekshirishlar natijalari va shu kabilar;

– tuzilgan davriy va yillik hisobotlar ma'lumotlarining buxgalterlik va statistik hisobot ma'lumotlariga to'g'ri kelishi.

Har bir auditor, garchi bitta auditorlik tekshiruvida to'liq ishtirok etgan bo'lsa ham, buxgalteriya hisobini tartibga solish va soliqqa tortishning mavjud tizimida istalgan xo'jalik yurituvchi subyekt buxgalterlik (moliyaviy) hisobotining u yoki bu darajadagi xatolarga yo'l qo'y-masligi o'ta murakkab ekanligini tushunib etadi.

Auditor bunday xatolarni aniqlaganida quyidagi vazifalarni hal etishi lozim:

– buxgalterlik hisobotidagi xatolarning bayonini yozish;

– buxgalterlik hisobi va hisobotini tashkil etish hamda yuritishning qonunchilik bilan belgilangan qoidalari xo'jalik yurituvchi subyekt xodimlari tomonidan bilmasdan yoki ataylab buzilgan hollar aniqlan-

ganida auditorlik tashkiloti qanday ish tutishi xususiyatlarini aniqlash;

– buxgalteriya hisobotining ishonchliligiga ta'sir qiladigan xatolar auditor tomonidan aniqlanganligi munosabati bilan xo'jalik yurituvchi subyekt va auditorlik tashkiloti mas'uliyatlarini bir-biridan ajratib belgilash;

– buxgalterlik (moliyaviy) hisobotning buzib ko'rsatilish xavf-xatari omillarini aniqlash.

Ko'pincha auditor audit o'tkazish chog'ida buxgalterlik (moliyaviy) hisobotlarga qanday maqsadlarda ataylab xatolar kiritilganligini aniqlashga urinib, unga xos bo'lmagan funksiyalarni zimmasiga olishga harakat qiladi (balki buxgalterlik hisoboti ma'lumotlaridan foydalanuvchilarni chalg'itish uchun g'arazli maqsadlar ko'zlangan bo'lishi mumkin).

Xo'jalik yurituvchi subyekt xodimlarining buxgalterlik hisobotida xatolar paydo bo'lishiga olib keladigan, ataylab qilingan xatti-harakatlari (yoki loqaydliklari) to'g'risida xulosa qilish faqat vakolatli organ tomonidan amalga oshirilishi mumkinligini auditor hisobga olishi zarur. Auditor uchun aniqlangan xatolarning ahamiyatli yoki ahamiyatsiz ekanligini aniqlash ham muhim hisoblanadi.

Har bir auditor o'z tajribasidan kelib chiqib, muayyan tekshiriladigan korxonaga uchun buxgalterlik hisobining qaysi bo'limlari eng xatarli ekanligini yaqqol tasavvur qilib, auditni rejalashtirishda o'z ishini shunday tarzda ehtiyotkorlik bilan qilishi kerakki, noto'g'ri auditorlik xulosasi tuzish va taqdim qilish xavf-xatari imkon qadar kamaysin.

Agar rahbariyatga taqdim qilingan axborotlar natijalari bo'yicha buxgalterlik hisobotiga tegishli o'zgartishlar kiritilmagan bo'lsa, u holda auditor audit jarayonida aniqlangan buxgalterlik hisobotidagi buzib ko'rsatilgan faktlar to'g'risidagi ma'lumotlarni auditorlik xulosasiga kiritishi kerak.

Auditorlar ham, tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati ham shuni unutmasliklari zarurki, buxgalterlik hisobotlarini ataylab yoki bilmasdan buzishlarning yuzaga kelishi uchun; shunday xatolarning oldini olish bo'yicha choralar ko'rilmaganligi uchun; ularni bartaraf qilmaganligi yoki kechikib to'g'rilanganligi uchun xo'jalik yurituvchi subyekt xodimlari javobgardir.

Auditorlik tashkiloti esa, xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatiga yozma ravishda taqdim qilinadigan auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasida buxgalterlik hisobotining ishonchliligi to'g'risida obyektiv va

asoslangan fikr bildirganligi uchun javobgar hisoblanadi.

Auditor xo'jalik faoliyatini tekshirishda quyidagilarni tahlil qilishi lozim:

- korxonaning o'z ustav faoliyati va xo'jalik dasturining bajarilishi;
- ustav kapitalini tashkil etishning to'g'riligi va uning o'z faoliyati maqsadlariga muvofiq ishlatilishi;
- korxonada mahsulotlarni yetkazib berish bo'yicha shartnoma majburiyatlarining bajarilishini ishonarli, tezkor hisobga olishning tashkil etilishi, tayyor mahsulotlar yetkazib berish majburiyatlarining bajarilishini hisobga olgan holda korxonada xodimlari tomonidan belgilangan tartibga rioya qilinishi;
- mahsulotlarni to'liq va o'z vaqtida yetkazib bermaganlik natijasida ko'rilgan yo'qotishlar (jarimalar, peniyalar, neustoykalar va boshqalar);
- chiqarilayotgan mahsulotlarni yangilashga doir ko'zlangan tadbirlarning bajarilishi; mahsulot sifati ko'rsatkichlari, brak va sifatsiz mahsulot yetkazib berganlik uchun ko'rilgan zararlar;
- mahsulot chiqarish ritmi, ritmsiz ishlash sabablari, sutkalik grafiklar bajarilmasligi oqibatida ko'rilgan zararlar;
- xom ashyolar, materiallar va ishlab chiqarish chiqitlaridan oqilona foydalanish;
- korxonada jamoasi maqsadlarining tizimi, har bir xodimga vazifalarning oqilona taqsimlanishi;
- ham iqtisodiy, ham ijtimoiy maqsadlarga etishishda barcha xodimlar (ishchidan tortib bosh direktorgacha) iqtisodiy manfaatlarni ta'minlaydigan mehnatga haq to'lash tizimi;
- mahsulot chiqarish va sotish haqidagi hisobot ma'lumotlarining buxgalterlik hisobi va dastlabki hujjatlar ma'lumotlariga to'g'ri kelishi;
- mahsulotlar hisobotiga hisobot davrida tayyorlanib tugallanmagan mahsulotlarning kiritilmaganligi va hisobotlarda boshqa qo'shib yozish hamda chalkashliklarga yo'l qo'yilmaganligi.

## 8.2. Korxonada hisob siyosatini o'rganish (bayon qilish)

№ 1 – “Hisob siyosati va moliyaviy hisobot” nomli O'zbekiston Respublikasi buxgalteriya hisobi milliy standartiga muvofiq hisob siyosati xo'jalik yurituvchi subyekt rahbari tomonidan buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotni tayyorlash hamda tuzish uchun foydalaniladigan maxsus tamoyillar, qoidalar va amaliy yondashuvlar

to'plamini ifodalaydi.

Shuningdek, xo'jalik yurituvchi subyektning hisob siyosati korxonalarahbari tomonidan №1 BHMS asosida tuzilib, xo'jalik yurituvchi subyektning turli yillar uchun taqdim qilingan moliyaviy hisobotlaridagi ko'rsatkichlar taqqoslanuvchan, hamda boshqa aloqador BHMSlar asosida shakllantirilgan bo'lishi lozim.

Hisob siyosatini shakllantirish va unga rioya qilinishi masalalari auditning ahamiyatli sohalaridan bo'lib, buxgalteriya hisobotlarining ishonchligiga sezilarli darajada ta'sir ko'rsatadi. Shu boisdan hisob siyosati buxgalteriya hisobi va hisobotlarini auditorlik tekshiruvdan o'tkazishning barcha bosqichlarida – auditni rejalashtirishdan to auditorlik xulosasini tuzgunga qadar muhim tekshiruv obyekti bo'lib hisoblanadi.

Hozirgi paytgacha ishlab chiqilgan auditorlik faoliyatining milliy standartlaridan ko'pchiligida tekshiriladigan korxonalar faoliyatini tartibga soladigan, asosiy hujjatlardan biri sifatida hisob siyosati to'g'risida so'z yuritiladi.

Buxgalteriya hisobi va hisobotning tashkil etilishini tekshirish chog'ida hisob siyosati bilan tanishishning maqsadi buxgalteriya hisobini tashkil etishning asosiy tamoillarini va tekshiriladigan korxonaning hujjatlar aylanishi grafigini o'rganish hamda baholashdan iborat. Bunda hisob siyosatini belgilaydigan farmoyish hujjatlarining mavjudligi va tarkibi aniqlanadi.

Hisob siyosatining mazmunini ifodalaydigan ma'lumot manbalari quyidagilardan iborat:

– tekshiriladigan korxonaning hisob siyosati to'g'risidagi buyruq (farmoyish);

– buxgalteriya hisobining ishchi schyotlar rejasi;

– tasdiqlangan dastlabki hujjatlar shakllari va ichki buxgalteriya hisobotlari uchun hujjatlar shakllarining ro'yxati;

– hujjatlar aylanish reja-grafigi va hisob axborotlariga ishlov berish texnologiyalari;

– ayrim ko'rsatkichlarni hisobga olish bo'yicha tasdiqlangan uslubiyot va tekshiriladigan korxonalar hisob siyosati to'g'risidagi buyruqqa boshqa ilovalar;

– quyidagi masalalarni bayon qiladigan (ochib beradigan) tushuntirish xati.

Korxonaning hisob siyosatiga taalluqli ma'lumotlar:



hisob siyosatini shakllantirishda tanlab olinadigan, o'tgan yilgidan farq qiladigan buxgalteriya hisobini yuritish usullari;

hisobot yilida yoki hisobot yilidan keyingi davrlarda buxgalteriya hisobotlaridan foydalanuvchilarning baholash va qaror qabul qilishiga sezilarli darajada ta'sir ko'rsatadigan hisob siyosatidagi o'zgarishlar;

hisobot sanasidan keyin sodir bo'lgan hodisalar va xo'jalik faoliyatining shartli faktlari, muomalalarni to'xtatish, bitta aksiyaga yoki 1 so'mlik payga to'g'ri keladigan foyda.

Ushbu ma'lumot manbalarini o'rganish va tahlil qilish natijasida mijoz-korxonalar ma'muriyatining hisob siyosatini shakllantirish hamda uni bajarishga yuzaki yondashmayotganligini aniqlash (baholash) zarur. Hisob siyosati to'g'risidagi buyruq (farmoyish) va uning bilan bog'liq bo'lgan, o'z vaqtida chiqarilgan va to'g'ri rasmiylashtirilgan farmoyish hujjatlarining mavjudligi – hisob siyosatidan korxonani boshqarish mexanizmi sifatida foydalanilayotganligi haqida yetarli darajada guvohlik bera olmaydi.

Masalan, har xil foyda solig'i stavkalarini qo'llaydigan faoliyat turlari bilan shug'ullanadigan korxonalar ushbu soliqni eng yuqori stavka bo'yicha hisob-kitob qilgan. Ushbu holat hisob siyosatini shakllantirish masalasiga korxonada yuzaki yondashilayotganligidan dalolat beradi. Chunki, bunda hisob siyosatining uslubiy jihatlaridagi imkoniyatlaridan foydalanilmaydi. Har xil stavkalarda soliqqa tortiladigan faoliyatlar turlari bo'yicha xarajatlarni alohida hisobga olish uslubini ishlab chiqish va tasdiqlash soliq yukini yengillatishga imkon bergan bo'lar edi. Auditor tomonidan korxonalar ma'muriyatining hisob siyosatiga munosabatini baholashni korxonada ichki nazoratning ahvolini umumiy baholashda e'tiborga olish zarur. Chunki hisob siyosati o'z-o'zidan ichki nazorat tizimining muhim unsurlaridan biri hisoblanadi.

Hisob siyosatini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishning maqsadi – “Hisob siyosati va moliyaviy hisobot” nomli №1 BHMS talablaridan kelib chiqqan holda korxonalar buxgalteriya hisobotining ishonchliligi to'g'risida xulosa tuzishdan iborat bo'lib, hisob siyosati №1 BHMSga muvofiq ularni bajarishni ta'minlashi lozim. Shuningdek, buxgalteriya hisobotining ishonchliligi to'g'risida fikr shakllantirishda quyidagi holatlar ham inobatga olinishi zarur:

- korxonalarning mulkiy holisligi;
- hisob siyosatini qo'llashning izchilligi;

– xo‘jalik faoliyati faktlarining aniqligi.

Auditorlik tekshiruvini o‘tkazishda quyidagilarni ham aniqlash zarur:

– hisob siyosatiga doir farmoyish hujjatlarining mavjudligi va ularning tarkibi;

– hisob siyosatiga doir hujjatlar shakllari va qabul qilish muddatlarining me‘yoriy hujjatlar talablariga muvofiqligi;

– me‘yoriy hujjatlar bilan belgilangan hisob usullaridan farq qiladigan, lekin korxonaning mulkiy holatini va moliyaviy natijalarini ishonarli aks ettirishga imkon beradigan usullar mavjudligi;

– hisob siyosatini shakllantirish chog‘ida tanlangan, buxgalteriya hisobotlaridan foydalanuvchilar tomonidan korxonaga moliyaviy holatini baholash va qaror qabul qilishga sezilarli ta‘sir ko‘rsatadigan buxgalteriya hisobini yuritish usullarining mohiyati to‘liq ochib berilganligi;

– hisob siyosatiga rioya qilish.

– Auditor №1 BHMS da belgilangan, hisob siyosatini qabul qilish tartibiga rioya qilinayotganligini tekshirishi lozim;

– hisob siyosatini qabul qilish to‘g‘risida korxonaga rahbarining buyrug‘i (farmoyishi) chiqarilganligi (№1 BHMS 55 bandi).

Shuningdek, yangidan tashkil etilgan xo‘jalik yurituvchi subyekt tanlangan hisob yuritish siyosatini moliyaviy hisobotini birinchi marta e‘lon qilgunga qadar, lekin yuridik shaxs huquqini olgan (davlat ro‘yxatidan o‘tgan) kundan boshlab 90 kundan kechikmasdan rasmiylashtirishi lozim. Korxonaga tomonidan tanlangan hisob siyosati yuridik shaxs huquqini olgan (davlat ro‘yxatidan o‘tgan) kundan boshlab qo‘llanuvchan hisoblanadi.

– ishchi schyotlar rejasi, namunaviy qabul qilinmagan dastlabki hujjatlar shakllari, hujjatlar aylanishi reja-grafigi va hisob axborotlariga ishlov berish texnologiyasi, inventarizatsiya o‘tkazish va xo‘jalik muomalalarini nazorat qilish tartibi va boshqalar tasdiqlanganligi.

– hisob siyosatiga kiritiladigan qo‘shimcha va o‘zgartishlar to‘g‘risida buyruq chiqarilganligi (№1 BHMS 56. 1, 56. 2, 56. 3, 56. 4 bandlari).

№1 BHMS 56 bandiga muvofiq hisob siyosati kalendar yili davomida o‘zgartirilmaydi. Faqat xo‘jalik yurituvchi subyektini qayta tashkil etilish (birlashish, bo‘linish, qo‘shib olish), mulkdorlar almashishi, O‘zbekiston Respublikasi qonunchiligi yoki O‘zbekiston Respublikasida

buxgalteriya hisobining o'zgarishi va buxgalteriya hisobining yangi uslublari ishlab chiqilgan hollarda hisob siyosati o'zgartirilishi mumkin (№1 BHMS 56. 1, 56. 2, 56. 3, 56. 4).

Hisob siyosatiga kiritilgan o'zgartishlar asoslangan bo'lishi va tegishli tartibda rasmiylashtirilishi lozim (№1 BHMS 55 bandiga muvofiq). O'zbekiston Respublikasi qonunchiligining o'zgarishi bilan bog'liq bo'lmagan hisob siyosatidagi o'zgartishlar oqibatlari xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan buxgalteriya hisobining o'zgartirilgan uslublari qo'llanilib boshlanadigan sanaga (o'ying birinchi sanasiga) tekshirilgan ma'lumotlar asosida qiymat ifodasida baholangan bo'lishi lozim.

Hisob siyosati to'g'risidagi buyruqni tahlil qilish chog'ida auditor quyidagilarni aniqlaydi:

– haqiqatan ham buyruqning barcha bandlari hisob siyosatiga taalluqli ekanligi;

– hisob siyosatining barcha jihatlari (tashkiliy-texnik, uslubiy, soliqchilikka doir) buyruqda aks ettirilganligi.

Ushbu maqsadda hisob siyosati to'g'risidagi taqdim etilgan buyruq (farmoyish) test sinovidan o'tkaziladi. Buning uchun auditor tekshiriladigan korxonaga rahbariga taxminan quyidagi mazmundagi anketani to'lg'azishni tavsiya qiladi.

Hisob siyosati to'g'risidagi buyruqlarni auditorlar tomonidan test sinovidan o'tkazish amaliyoti shuni ko'rsatmoqdaki, ayrim xo'jalik yurituvchi subyektlar bu hujjatga hisob siyosatiga taalluqli bo'lmagan narsalarni ham kiritadilar. Masalan, xodimlarga ish haqi berish muddatlari, ta'tillar davomiyligi, me'yoridan oshiq xizmat safari xarajatlari va hokazo. Bunday axborotlar korxonaning boshqa ichki hujjatlarida aks ettiriladi. Ayrim korxonalar buxgalteriya hisobining barcha mumkin bo'lgan unsurlari bo'yicha buxgalteriya hisobi uslublarni, ular oldin qo'llanganligi va keyinchalik qo'llanishi zarurligiga qaramasdan buyruqqa kiritishlari oqibatida xato-kamchiliklarga yo'l qo'yadilar.

Bunday tartibda test sinovi o'tkazish auditorga eng avvalo, hisob siyosatining qaysi jihatlari to'liq yoritilmaganligi va qamrab olinmaganligi to'g'risida xulosa qilishga yordam beradi. Ko'p hollarda quyidagi masalalar hisob siyosatida o'z aksini topmaydi:

I. Tashkiliy – texnik masalalar.

– hujjatlar aylanish qoidalari va reja – grafigi;

– ichki hisobot (tarkibi, shakllari, davriyligi, tuzish va taqdim qilish muddatlari, foydalanuvchilar);

– ichki nazorat tizimi (ichki audit xizmati, mutaxassis, shaxsan rahbarning o‘zi, taftish komissiyasi);

– buxgalteriya (yoki moliya-hisob markazi) to‘g‘risidagi Nizom va buxgalteriya yoki moliya hisob markazi(MHM) xodimlarining xizmat vazifalari taqsimoti;

– inventarizatsiya o‘tkazish tartibi.

II. Uslubiy masalalar.

– materiallar haqiqiy sarfining normadan chetga chiqishini nazorat qilish usullari;

– umum ishlab chiqarish xarajatlari va boshqa bilvosita xarajatlarni taqsimlash tartibi;

– davr sarflarini hisobdan o‘chirish tartibi;

– tugallanmagan ishlab chiqarishni aniqlash.

III. Soliqqa oid masalalar.

– alohida hisob yuritishni tashkil etish tartibi (faoliyat turlari bo‘yicha, sotilgan tovarlar bo‘yicha, har xil stavkalarda QQS solinadigan, QQS solinmaydigan va hokazo);

– ijtimoiy soha obyektlarini alohida hisobga olishni tashkil etish (mulklar imtiyoz berilgan va imtiyoz berilmagan ishlab chiqarishlarda birga qo‘shib ishlatilgan hollarda mulk solig‘i bo‘yicha imtiyozga huquq olish uchun).

Hisob siyosati mazmunan to‘liq va to‘g‘riligini baholash uchun auditor hisob siyosatiga oid farmoyish hujjatlarida quyidagilarni asoslovchi axborotlar mavjudligiga ishonch hosil qilishi lozim:

– xo‘jalik yurituvchi subyekt tomonidan buxgalteriya hisobi usullarini tanlash;

– buxgalteriya hisobi va hisobotiga doir me‘yoriy hujjatlarda belgilangan variantlar;

– me‘yoriy hujjatlarda keltirilmagan qoidalar bayoni;

– qonunchilikdagi ziddiyatlar va takomillashmaganlikdan kelib chiqadigan holatlar;

– xo‘jalik yuritish xususiyatlari, qaysi tarmoqqa qarashlilik va boshqa shart-sharoitlardan kelib chiqadigan hisob yuritish uslublarini qo‘llash xususiyatlari.

Agar xo‘jalik yurituvchi subyekt buxgalteriya hisobining u yoki bu usullarini mustaqil ishlab chiqadigan bo‘lsa, u holda auditor ularning

buxgalteriya hisobiga oid me'yoriy hujjatlarda belgilangan qoida va talablarga mos kelishini tekshirishi lozim.

Hisob siyosati to'g'risidagi buyruq (farmoyish) mazmunining amaldagi me'yoriy hujjatlarga nomuvofiqligini test sinovidan o'tkazish yo'li bilan aniqlash mumkin. Bunday nomuvofiqlikning sabablaridan biri me'yoriy hujjatlar o'zgarishi bilan bog'liq tuzatishlarning o'z vaqtida qilinmasligi hisoblanadi.

Ayrim hollarda nomuvofiqlik buyruq (farmoyish)ning matnidagi noaniqliklardan ham kelib chiqadi. Chunonchi, korxonaning tovar (ish, xizmat)lar realizatsiyasini tan olish shartlarini tanlashda tanlangan usulni buyruqda "jo'natilishiga qarab" yoki "to'lanishiga qarab" degan jumlar bilan ifodalash bilan chegaralanib qolinadi. Bunda uning "soliq-qa tortish maqsadida" tayinlanishi tushirib qoldiriladi.

"Hisob siyosati va moliyaviy hisobot" nomli №1 BHMS ga muvofiq xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan hisob siyosatini shakllantirish chog'ida tanlangan buxgalteriya hisobi usullari tegishli tashkiliy-farmoyish hujjatlari rasmiylashtirilgan yildan keyingi yilning 1-yanvaridan qo'llaniladi. Hisobot yili davomida yangidan tashkil etilgan xo'jalik yurituvchi subyektlar bundan mustasnodir.

Hisob siyosatida ko'rsatilgan buxgalteriya hisobini yuritish qoidalari xo'jalik yurituvchi subyektning barcha tarkibiy bo'linmalarida qo'llaniladi.

№1-BHMS ning 55-bandiga muvofiq yangidan tashkil etilgan xo'jalik yurituvchi subyektlar tuzilgan hisob siyosatini birinchi moliyaviy hisobotni e'lon qilgunga qadar, lekin yuridik shaxs huquqini olgan kundan boshlab 90 kundan kechikmasdan rasmiylashtirishi lozim. Subyekt tomonidan tanlangan hisob siyosati yuridik shaxs huquqini olgan kundan boshlab qo'llaniladi.

Auditor xo'jalik yurituvchi subyektda alohida ajralib chiqqan, mahsulotlarini mustaqil sotadigan, alohida balansga va bankda hisob-kitob schyotiga ega bo'linmalar bo'lganida, tanlangan hisob siyosatini izchil qo'llash talablariga alohida e'tibor qaratishi lozim. Auditorlik tekshiruvlari tajribasi shuni ko'rsatmoqdaki, xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan qabul qilingan hisob siyosati alohida ajralib chiqqan tarkibiy bo'linmalarda yil davomida hamma vaqt ham izchil qo'llanilmaydi.

Hisob siyosati to'g'risidagi axborotlar, buxgalteriya hisobotiga beriladigan tushuntirishlarning muhim tarkibiy qismi sifatida auditorlik tekshiruvi obyektlaridan biri hisoblanadi.

Bir tomondan, audit jarayonida, tanlangan hisob yuritish siyosati-ning xo'jalik yurituvchi subyekt tavsifi va shart-sharoitlariga, shuningdek amaldagi qoidalar va umumqabul qilingan hisob yuritish amallariga mos kelishini aniqlash zarur. Auditor qo'llanilayotgan buxgalteriya hisobini yuritish qoidalarini, ular asosida hisob jarayonining oqilona va tejimli tashkil etilganligi, xo'jalik yurituvchi subyekt mulkiy va moliyaviy ahvoli to'g'risida to'la va ishonchli tasavvurni shakllantirishga ta'siri nuqtayi nazaridan baholashi lozim. Bunda hisob siyosatini amalga oshirish xarajatlarining boshqaruv maqsadlari uchun korxonada faoliyati to'g'risidagi zarur axborotlarga muvofiqligini baholash lozim.

Bunday tekshiruv natijalari butunligicha auditorlik hisobotning tahliliy qismida o'z aksini topishi va maxfiy saqlanishi lozim. Sezilarli darajadagi nomuvofiqliklar va ularni bartaraf qilish bo'yicha auditorlik tashkilotining tavsiyalari auditorlik hisobotining xotima qismida aks ettirilishi lozim.

Boshqa tomondan, auditor buxgalteriya hisobotining ishonchliligi va uning korxonadagi haqiqiy ahvoriga mos kelishi haqida fikr-mulohazalar bildirishi zarur. Hisob siyosati aks ettirilishining ishonchliligi to'g'risida auditorning fikri korxonada kontragentlari xulosalari va hatti-harakatlarining asosi hisoblanadi. Buxgalteriya hisobotlaridan foydalanuvchilar nafaqat raqamlarning, balki ularga berilgan izohlarga ham ya'ni hisob siyosatining mohiyatini ochib beradigan axborotlarning ishonchliligiga ham ishonch hosil qilishi lozim. Chunki ularga asosan moliyaviy hisobot shakllantiriladi. Masalan, O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan №486 – raqam bilan ro'yxatga olingan №4 – “Tovar-moddiy zahiralarni hisobga olish” nomli BHMS ning 26 va 27 bandlariga muvofiq korxonaning moliyaviy hisobotida tovar-moddiy zahiralarni hisobga olishga doir axborotlar bayon qilinishi lozim.

Mablag'larni asosiy vositalar qatoriga kiritishga doir tavsiyalar-dagidan farq qiladigan chegaralar belgilanish hollari mavjud bo'lsa, korxonada ularni hisob siyosatida ko'rsatishi lozim. Arzon baho va tez eskiradigan buyumlar qatoriga kiradigan mulklar miqdori qanchalik ko'p bo'lsa, hisobot davri sarflarining summasi shuncha yuqori va foyda kam bo'ladi, mos ravishda to'lanadigan soliq miqdori ham kamayadi.

Auditor yuqorida keltirilgan masalalar qanchalik ishonchli va to'liq ochib berilganligini, shuningdek, faoliyat predmeti taqozo etadigan, daromad yoki operatsion daromad sifatida turkumlangan daromatlarni

tan olish to'g'risidagi qarorlar nima bilan izohlanishini aniqlashi lozim. Bunda auditor korxonada hisob siyosatini qabul qilish chog'ida "faoliyat predmeti" to'g'risidagi masalani hal etishda qabul qilingan omillarni (muhimlik, muntazamlilik va shunga o'xshash) e'tiborga oladi.

Shunday qilib, buxgalteriya hisobotining ishonchliligini tasdiqlovchi auditorlik xulosasi hisob siyosati to'g'risidagi axborotlarga ham bir xilda taalluqli bo'lishi lozim. Buxgalteriya hisobotiga berilgan tushuntirishlarning korxonadagi haqiqatan foydalanilayotgan buxgalteriya hisobini yuritish usullariga nomuvofiqligi aniqlanganida auditorlik hisobotining xotima qismida maxsus izohlar berilishi zarur.

### **8.3. Ichki nazorat tizimini o'rganish**

Auditor ichki nazorat tizimining ishonchliligini va tekshirish o'tkazishda unga tayanish mumkinligi haqida asosli qaror qabul qila olishi uchun bu tizimni o'rganadi. Nazorat tizimining ishonchliligi, uning hisob yuritishda muayyan shaxslar qasddan qilishi mumkin bo'lgan, shuningdek tasodifiy yo'l qo'yiladigan xatolarning oldini olish va aniqlash layoqatidan iborat. Agar auditorning fikricha, ichki nazorat tizimi ishonchli bo'lsa, bunda u tekshiruv obyektlaridan birortasi bo'yicha schyotlar yoki muomalalarni tekshirishni to'liq yoki qisman ichki nazorat tizimining ishlashini tekshirish natijasi bilan almashtirishi mumkin. Agar, ichki nazorat tizimi ishonchli va sezilarli darajada izdan chiqmasdan ishlayotganligini aniqlansa, u bunday tizimdagi buxgalterlik ma'lumotlarida ham katta xatolar yo'q deb taxmin qilishga haqlidir. Agar, mabodo ichki nazorat tizimi samarasiz bo'lsa, auditor uning kamchiliklaridan kelib chiqadigan xatarli vaziyatlarni bartaraf qilish uchun testlar soni va uni tanlash hajmini ko'paytirishi lozim. Ichki nazorat tizimini ko'rib chiqishda, auditor avvalo, korxonaga ma'muriyatining ichki nazoratga munosabatini, ya'ni korxonaga rahbarining fikrlash xususiyatlarini, ularning rahbarlik qilish uslubini, aniq moliyaviy hisobotga munosabatini o'rganadi. Auditor korxonaga atrofidagi ishchanlik muhitini ham inkor qilmasligi lozim. O'rganishning ushbu bosqichida auditor mijoz bilan tuzilgan shartnomadan kelib chiqadigan tahlilkali vaziyatlarni baholashda to'plagan ma'lumotlaridan foydalanadi. Lekin, u agar butun auditning tahlilkali vaziyatlarini qulay deb baholagan bo'lsa, shuningdek, korxonaning ichki nazorat tizimini ham ishonchli deb bilmasligi lozim. Rejalashtirish paytida ichki nazorat tizimi faoliyatining barcha tomonlarini batafsil tahlil qilib chiqish lozim. Auditor olingan ma'lumotlarni yagona tizimga keltirish uchun qisqacha hisobot tayyorlab,

unda quyidagilarni bayon qiladi: korxonaning faoliyat qilish sohasi va prinsiplari; rahbariyatning ishonchli hisob va nazorat tizimini yaratishga oid majburiyatlari; rahbariyatning korxonada faoliyatini nazorat qila olish layoqati.

Faoliyat sohasini bayon qilishda auditor asosiy diqqat-e'tiborini ichki nazoratning alohida uchastkalariga qaratadi. Turli tarmoqlardagi ayrim muomalalar va schyotlarga nisbatan nazoratning kuchaytirilishi boshqalari uchun samarasiz bo'lishi mutlaqo ayon. Masalan, savdoda tovar zahiralari nazorat qilish, amalda yetarli darajada samarali bo'lib, ayni paytda sanoatda materiallarni nazorat qilish kassani nazorat qilishdan samarasiz bo'lishi mumkin.

To'g'ri yo'lga qo'yilgan ichki nazorat tizimi xatolar vujudga kelishini bartaraf etib, natijada, noto'g'ri, befoyda qarorlar qabul qilish hamda zararlarni vujudga kelishini imkon qadar kamaytiradi. Bu ko'zda tutilmagan xatolarga ham, ataylab qilinganlariga ham, to'liq taalluqlidir. Buning ustiga ichki nazorat yaxshi yo'lga qo'yilganda tasodifiy xatolar oson aniqlanadi, ataylab qasddan qilingan xatolar esa faqat puxta o'ylangan doimiy tekshiruv va mas'uliyatlarni taqsimlash tizimi yordamida bartaraf qilinishi mumkin.

Ko'plab mutaxassislar ta'kidlashicha, ichki nazorat tizimi faqat korxonada ichki nazorat ichki audit xizmati tomonidan amalga oshirilgandagina yaxshi samara beradi, jamoatchilik taftish komissiyasiga yuklanganida esa yomon ishlaydi, boshqalar esa ichki audit ichki nazorat tizimi elementlaridan biri xalos deb tasdiqlaydilar.

**Ichki nazorat tizimi** – bu buxgalteriya hisobi va hisobo-tining to'g'riligini ta'minlashga qaratilgan, hamda korxonada resurslaridan maqsadga muvofiq oqilona foydalanishga imkon yaratadigan doimiy, kundalik ishlar majmuidir.

Yaxshi tashkil etilgan ichki nazorat tizimi quyidagi elementlari bilan tavsiflanadi:

- axborotlarni to'plash tizimi mavjud xatolarni o'z vaqtida aniqlaydi;
- amaldagi mas'uliyat tizimi har qanday vazifani boshdan oxirigacha yakka o'zi amalga oshirishiga yo'l qo'ymaydi;
- har qanday muomalalarni muvofiqlashtirish tizimi mavjud;
- inventarizatsiya muntazam ravishda o'tkaziladi;
- buxgalteriya hisobotlari va rejadan chetga chiqishlar tahlil qilinadi.

Agar har kunlik ish ichki nazorat ostida bo'lsa, daromadlar ko'payadi. Kundalik ish ishonchli bo'lsa daromadni yo'qotish xavf-xatari ham



pasayadi.

Ichki nazoratning tuzilishi turli xil bo'lishi, korxonada faoliyati, uning hajmi, EHM bilan jihozlanganligi, rahbariyatning shaxsan nazorat qila olish inkoniyatlari va ko'plab boshqa omillarga bog'liq.

Auditor ichki nazorat tizimini o'rganish va baholash jarayonini o'tkazish hamda hujjatlashtirishda quyidagi namunaviy shakllardan foydalanishi zarur:

- maxsus ishlab chiqilgan testlar;
- rahbar xodimlar va buxgalteriya xodimlarining fikrlarini aniqlash uchun namunaviy savollar ro'yxati;
- maxsus blankalar va tekshiruv varaqalari; bloksxemalar va grafiklar;
- kamchiliklar ro'yxati, bayonnomalar yoki dalolatnomalar.

O'zbekiston Respublikasi "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonunida ichki nazoratga taalluqli qandaydir maxsus talablar yo'q. Shuning uchun auditor ichki nazorat tizimini baholashda ikkita omilga tayanadi:

- ichki nazoratning maqsadi korxonada rahbariyati uchun ham, auditor uchun ham bir xil - buxgalteriya hisobotining ishonchliligi va obyektivligini ta'minlash;

- auditorlik hisobotining tahliliy qismida ichki nazorat holatini ekspertiza qilish natijalarini aks ettirish zarur.

Ichki nazorat tizimini baholashning asosiy maqsadi auditni rejalashtirish, shuningdek auditorlik amallarining turlarini, o'tkazish vaqtini va hajmini aniqlash uchun puxta zamin yaratib, ularni auditorlik tekshiruvining dasturida aks ettirishdan iborat. Faraz qilaylik, auditor tomonidan dastlabki auditorlik tekshiruv dasturi tayyorlangan va u oldinda turgan ishlarning borishi to'g'risida ma'lum tasavvurga ega. Dastlabki dastur sifatida o'tgan yilgi auditorlik tekshiruvining dasturi olinib, mijoz-korxonadagi ichki nazorat tizimini dastlabki tahlil qilish va samarasizlik xavf-xatarini baholash natijalariga muvofiq tuzatishlar kiritiladi.

Auditorlik tekshiruv dasturi moliyaviy hisobotdagi axborotlarning ishonchliligini tasdiqlashga qaratilgan amallar ro'yxatidan iborat. Har bir auditorlik amalining turi, o'tkazish vaqti va miqyosi aniqlanib, u moliyaviy hisobotning bir yoki bir necha ko'rsatkichlari bilan bevosita bog'liq. Auditorlik amallarining yettita asosiy turi mavjud: qayta sanash, kuzatish, tasdiqlash, og'zaki so'rov, hujjatlarni tekshirish, nusxa ko'chirish va tahlil qilish amallari. Auditorlik amallarini o'tkazish vaqti turlicha bo'lishi mumkin: balans tuzgunga qadar yoki tuzilganidan so'ng. Bajariladigan amallar miqyosi ishlar hajmiga bog'liq bo'lib, ushbu amallarni safarbar

qilish chog'ida bajarilishi mumkin.

Ichki nazorat tizimini baholashning navbatdagi maqsadi – bu uni takomillashtirish bo'yicha konstruktiv takliflar ishlab chiqishdir. Auditor ichki nazorat tizimini ishlab chiqishda faol ishtirok etib, o'z takliflarini mijozga taqdim etiladigan maxsus xatda bayon qiladi. Auditorlar ushbu takliflarni auditorlik tekshiruvining elementi sifatida rasman qabul qilib, ularni konsultatsiya xizmatlari qatoriga kiritmaydi. Berilgan takliflarga rioya qilish yoki qilmaslikni mijozning o'zi hal etadi. Takliflar bayon qilingan xat audit jarayoni yakunlanganidan so'ng yoziladi.

Xatda ichki nazorat tizimining muammolari bilan bog'liq faktlar bayon qilinib, auditor bular haqida mijoz-korxonaga boshqaruvini xabardor qilishi lozim. Chunki, bu muammolar ichki nazorat tizimining tarkibi va faoliyat ko'rsatishida sezilarli kamchiliklar mavjudligidan dalolat beradi va korxonaning moliyaviy axborotlarini ro'yxatga olish, qayta ishlash va moliyaviy hisobotda umumlashtirish layoqatiga salbiy ta'sir ko'rsatishi mumkin. Bunday kamchiliklar quyidagilarda namoyon bo'ladi:

- xizmat vazifalarining taqsimlanmaganligi;
- xo'jalik muomalalarining tekshirilmaganligi va zarur nazoratning o'rnatilmaganligi;
- nazorat amallarining samarasizligi;
- nazoratdan qochish maqsadida mansabdor shaxslar tomonidan nazorat amallarining ataylab buzilishi;
- korxonaga rahbariyati yoki xodimlarining ataylab qilgan xatolari, masalan, buxgalteriya yozuvlarini qalbakilashtirish yoki almashtirish.

Xabardor qilish zarur bo'lgan faktlar bu ichki nazorat tizimining sezilarli kamchiliklaridir. Ular shu bilan tavsiflanadiki, ichki nazorat tizimi ayrim elementlarining tuzulmasi yoki faoliyat ko'rsatishi, tekshiriladigan moliyaviy hisobotlarda katta xatolar yoki axborotlarning buzib ko'rsatilishi yuzaga kelishi mumkin va bu xatolar korxonaga xodimlari tomonidan o'zlarining kundalik vazifalarini bajarish chog'ida aniqlash ehtimolini pasaytirmaydi. Auditor negativ faktlarni maxsus izlashi lozim emas, ammo agar ularni aniqlasa, bu haqda rahbariyatga yozma yoki og'zaki bildirishi lozim.

“Buxgalteriya hisobi to'g'risida”gi qonunning 7-moddasiga muvofiq buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobot, shuningdek ichki nazorat tizimini tashkil etish uchun xo'jalik yurituvchi subyektning rahbari javobgardir.

Auditor mijoz uchun samarali ichki nazorat tizimini ishlab chiqishga javobgar emas. Bunday tizimni yaratish korxonaning tashkiliy tuzilmasini,

nazorat amallarini va hujjatlash-tirishni ishlab chiqishni taqozo etadi. Auditorlik firmasi ishlab chiqadigan nazorat tizimi bu konsultatsion xizmatlar bo'lib, ularni firma o'zining auditorlik funksiyalariga kiritmaydi.

Ichki nazorat tizimi tuzulmasi uchta tarkibiy qismga bo'lingan:

– **nazorat muhiti** – korxonada ichki nazorat uchun qulay bo'lgan o'zaro xizmat munosabatlarini aniqlaydigan belgilar yig'indisidir;

– **korxonadagi buxgalterlik hisobi tizimi** – tegishli xo'jalik muomalalarini yozishga taalluqli hisob siyosati va amallardir;

– **nazorat amallari** – korxonada xodimlari tomonidan bajariladigan maxsus tekshiruvlar.

Ushbu uchala tarkibiy qism o'zaro bog'liqlikda axborotlardagi jiddiy xatolarning oldini olish, aniqlash va tuzatishni ta'minlaydi.

**Nazorat muhiti** deganda xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatining xabardorligi, ichki nazorat tizimini o'rnatish va qo'llab-quvvatlashga qaratilgan amaliy ishlari tushuniladi.

Nazorat muhitining ahvoli rahbarlarning ish uslubi, ularning dunyoqarashi, nazorat va xodimlar ustidan nazorat maqsadini tushuntirish tizimining samaradorligiga bog'liq.

Nazorat muhiti quyidagi elementlardan iborat:

- siyosat va boshqaruv uslublari;
- korxonaning boshqaruv tuzulmasi;
- direktorlar kengashi, xususan uning auditorlik komiteti faoliyati;
- boshqaruv funksiyalari va mas'uliyatlarni taqsimlash uslublari;
- nazorat boshqaruv uslublari, shu jumladan, ichki audit;
- kadrlar siyosati va amaliyoti;
- tashqi ta'sirlar (banklar tekshiruvi, soliq nazorati).

Rahbarlar va menejerlarning nazoratga munosabati nazorat muhitiga eng katta ta'sir ko'rsatadi. Boshqaruvning yuqori pog'onasi xizmatchilarning nazoratga munosabatini belgilaydi. Yaxshi boshqaruv muhiti yuqori darajadagi ichki kommunikatsiya tizimini ta'minlaydigan, direktorlar Kengashi huzuridagi auditorlik inspeksiyasining samarali ishlashiga yordam beradigan, byudjetlar tizimi (biznes-reja yoki smeta) va ularning bajarilishi to'g'risidagi hisobotlardan foydalanadigan, ichki auditning samaradorligini ta'minlaydigan boshqaruv tizimi bilan tavsiflanadi. Keyinchalik, nazorat muhiti korxonada xodimlarining kompetentligi, xizmat vazifalarining taqsimlanishi, aktivlar, hujjatlarni olish imkoni va hisob yozuvlarini vaqti-vaqti bilan taqqoslab turish bilan aniqlanadi. Nazorat funksiyalarini amalga oshiruvchi xodimlar kompetentligi korxonada ichki nazorat tizimining asosiy

belgisi hisoblanadi. Korxonaning kadrlar bilan bog'liq muammolari ichki nazorat tizimiga salbiy ta'sir ko'rsatadi. Agar buxgalterlar tez-tez almashtirib turilsa, bu hisob va nazorat funksiyalari yetarli tajribaga ega bo'lmagan va buning oqibatida ko'plab xatolarga yo'l qo'yadigan odamlar tomonidan bajarilishiga olib keladi. Yangi rahbarlar va mansabdor shaxslar korxonadagi hisob tizimi bilan yetarli darajada tanish bo'lmashligi mumkin. Ayrim hollarda buxgalteriya xodimlari yuqori boshqaruv bo'g'ini tomonidan topshirilgan noqonuniy hisob amallarini bajarishni hohlamaganliklari uchun ham ishdan bo'shab ketadilar. Shuning uchun ham buxgalteriya xodimlarining tez-tez almashtirilib turishi noxush fakt deb baholanadi.

Ichki nazorat tizimi samarali bo'lishi uchun funksional mas'uliyatlar yoki xizmat vazifalarining yetarli darajada taqsimlanishi juda muhimdir. Bu nazorat amallari samaradorligining muhim sharti hisoblanadi. Bular quyidagilardan iborat:

– xo'jalik muomalalarini amalga oshirishga ruxsat etish. Bu vazifani xo'jalik muomalalarini rasmiylashtirish huquqiga ega xodimlar bajaradilar. Ruxsat etish ma'lum turdagi muomalalar (masalan, barcha turdagi sotish)ga taalluqli, umumiy, yoki maxsus (masalan, muhim aktivni sotishga ruxsat etish) bo'lishi mumkin.

– xo'jalik muomalalarini ro'yxatga olish. Ko'pchilik korxonalarda xo'jalik muomalalarini yozish (hisob yuritish) va hisobot ishlari kompyuter yordamida bajariladi;

– xo'jalik faoliyatida korxonaga mablag'larining saqlanishini ta'minlash. Bunda korxonaga tegishli aktivlarga haqiqatda egalik qilish yoki ular ustidan nazorat o'rnatish nazarda tutiladi;

– schyotlarda aks ettirilgan summalarni va haqiqatda mavjud aktivlarni vaqti-vaqti bilan taqqoslab turish. Bu yerda aktivlarni muntazam inventarizatsiya qilish va tafovutlar aniqlangan hollarda tegishli choralarni qo'llash tushuniladi.

Xizmat vazifalarining mos kelmasligi – bu shunday kombinatsiya bo'lib, unda xatoga yo'l qo'ygan yoki axborotni buzib ko'rsatgan xizmatchi o'zining oddiy faoliyati chog'ida bu faktlarni yashirishi mumkin. Vazifalar shunday taqsimlanishi kerakki, xizmatchilardan hech biri yuqorida sanab o'tilgan to'rtta funksiyaning ikki yoki undan ortig'ini bajarmasligi lozim. Birinchi va to'rtinchi funksiyalar boshqaruv, ikkinchi funksiya hisob, uchinchi esa saqlash funksiyasi hisoblanadi. Bu funksiyalarni turli shaxslar va bo'linmalar o'rtasida taqsimlash ikkita afzallikka ega.

1. Ishlarni muvofiqlashtirish (bitta xo'jalik muomalasining turli jihatlarini ko'rib chiqish) hisobiga ataylab qilinmaydigan xatolarni aniqlash va to'g'rilash osonlashadi.

2. Axborotlarni buzib ko'rsatish qiyinroq bo'ladi, chunki bu ikki yoki undan ortiq ishchi shaxslarning til birlashtirishini talab etadi.

Nazorat qilib turish nazorat muhitining muhim elementi hisoblanadi. Korxonada hisob funksiyalari va nazorat amallarini korxonada xodimlari va kompyuter tizimi bajarishi mumkin. Menejerlar tomonidan bu funksiyalar bajarilishi ustidan nazorat o'rnatilishini ta'minlash e'tiborga molik. Kreditlash bo'yicha menejerlar ishi ustidan nazoratni amalga oshiruvchi nazoratchi, masalan, debitorlar schyotlaridagi saldolarni nazorat schyoti ma'lumotlariga vaqti-vaqti bilan taqqoslab turishi mumkin. Bo'linmalar rahbarlari yoki nazoratchilari xizmatchilar tomonidan topilgan xatolarni tuzatishlari, shuningdek, korxonadagi hisob tizimiga taalluqli qarorlar qabul qilishi va ruxsat etishi mumkin. Nazorat o'rnatish boshqaruv nazoratining muhim vositasi va butun ichki nazorat tizimi faoliyat ko'rsatishining sharti hisoblanadi.

### Nazorat uchun savollar

1. Moliyaviy hisobotlarni tayyorlashda qanday maqsad va vazifalar qo'yiladi?

2. Tashqi auditorlar uchun ichki nazoratning ahamiyati to'g'risida nima bilasiz?

3. Korxonaning ichki nazorati qanday tashkil etiladi?

4. Ichki nazorat tizimi elementlari qanday bo'ladi?

5. Ichki nazoratning elementlari va prinsiplari qanday amalga oshiriladi?

6. Korxonada hisob siyosatini o'rganish qanday amalga oshiriladi?

7. Ichki nazorat tizimini o'rganish qanday amalga oshiriladi?

8. Nazorat muhiti deganda nimalarni tushunasiz?

9. Nazorat amallari deganda nimalarni tushunasiz?

## 9-BOB. AUDITORLIK DALILLAR VA AUDITORLIK TANLASH

### 9.1. Auditorlik dalillar tushunchasi, ularning tayinlanishi va oldiga qo'yiladigan talablar

Auditning xalqaro standartlari – AXS (International Standards of Auditing – ISAs) da standartlash obyekti sifatida V – «Auditorlik dalillar» (500-599) nomli maxsus bo'lim ajratilgan. Ushbu bo'lim 9 ta standartni o'z ichiga oladi:

№ 500 – «Auditorlik dalillar» (Audit Evidence)

№ 510 – «Birlamchi kelishuvlar – boshlang'ich qoldiqlar» (Initial Engagements Opening Balances)

№ 520 – Analitik amallar (Analytical Procedures)

№ 530 – Auditorlik tanlash (Audit Sampling)

№ 540 – Buxgalterlik hisobida baholanadigan qiymatlar auditi (Audit of Accounting Estimates)

№ 550 – Bog'liq tomonlar (Related Parties)

№ 560 – Keyingi hodisalar (Subsequent Events)

№ 570 – Uzlüksiz faoliyat (Going Concern)

№ 580 – Rahbariyatning bildirgisi (Management Representations)

Ushbu standartlar auditorlik faoliyatining xalqaro amaliyotida olinadigan dalillarning yetarlilik darajasini va ularni to'plashga nisbatan qo'yiladigan talablarni belgilaydi.

Auditor moliyaviy hisobotning haqqoniyligini asoslashi uchun quyidagi amallarni bajarish natijasida yetarli auditorlik dalillarini to'plashi lozim:

– schyotlar bo'yicha oborotlar va qoldiqlarning moliyaviy hisobotda to'g'ri aks ettirilishini batafsil tekshirish:

– tahliliy amallar:

– ichki nazorat vositalarini tekshirish;

Auditorlik dalillarni to'plash uchun zarur bo'lgan auditorlik amallari va ularning hajmi **audit dasturida** ko'rsatiladi.

Auditorlik dalillar – bu auditorlik tashkiloti tomonidan auditorlik tekshiruvlar vaqtida to'plangan va auditorlik xulosasini asoslovchi axborotdir.

Demak, auditorlik dalillar auditorlik tekshiruvi jarayonida tekshirilayotgan mijoz – korxon va uchinchi shaxslardan olingan axborotlar hamda ularni tahlil qilish natijalari bo'lib, moliyaviy hisobotning ishonchliligi to'g'risida auditorlik xulosasi tuzish imkonini

beradi.

Ushbu ta'rif va tavsiflardagi tayanch tushunchalarni batafsil ko'rib chiqamiz.

**Dalil** deyilganda boshqa faktning mavjudligini tasdiqlaydigan yoki inkor qiladigan fakt, yoki mazkur fakt haqida u yoki bu darajadagi ishonchlilik bilan fikr shakllantirishga imkon beradigan, ma'lum fakt to'g'risida ma'lumotlar olish jarayoni tushuniladi.

**Axborot** – xo'jalik faoliyatidagi faktlar to'g'risidagi xabarlar to'planidir.

**Mijoz korxonasi** – auditorlik xizmati ko'rsatilayotgan xo'jalik yurituvchi subyekti.

**Uchinchi shaxslar** – auditor yoki mijoz korxonasi bilan u yoki bu tarzda aloqador bo'lgan va bu aloqadorlik auditor fikriga jiddiy ta'sir ko'rsatadigan huquqiy yoki jismoniy shaxslardir.

**Tahlil qilish** – bu mijoz korxonasi buxgalteriya hisobotida faktlarning auditor tomonidan mushohada qilinishi va o'z fikrini shakllantirishi.

Auditorlik tekshiruvlarining asosiy maqsadi xo'jalik yurituvchi subyektlar buxgalteriya hisobotlarining ishonchliligi to'g'risida auditorning mustaqil bildirilgan fikridan iborat. Buning uchun auditor hisobotning ishonchliligi yoki uning ishonchliligini rad etish to'g'risidagi asosli fikr bildirishga imkon beradigan dalillarni to'plashi zarur.

**Ishonchlilik** – moliyaviy hisobot ma'lumotlarining ulardan malakali foydalanuvchilarga xo'jalik yurituvchi subyektlar faoliyatining natijalari to'g'risida to'g'ri xulosalar qilishga va ushbu xulosalarga asoslangan qarorlar qabul qilishga imkon beradigan darajasi tushuniladi. Boshqacha qilib aytganda, bu auditorlik dalillar qanchalik ishonchga sazovor va haqiqatga yaqin ekanligini tavsiflaydi. Audit jarayonida olingan dalillarning ishonchliligi mustaqillik va manba kompetentligi, ichki nazorat tizimining samaradorligi kabi omillarga bog'liq. Auditorning o'zi mustaqil manbalardan olgan dalillarning ishonchlilik darajasi xo'jalik yurituvchi subyektdan olingan dalillarga qaraganda yuqoriroq. Barcha dalillar yig'indisini faqat so'ngilari yetarli bo'lganidagina ishonchli deb hisoblash mumkin.

Dalillarning yetariligi ularning miqdori va sifati bilan belgilanadi. U tanlash ko'lamini va to'plamdagi muayyan elementlarning tavsifi bilan bog'liq. Axborotlarning samaradorligi esa tanlash elementlarining

reprezentativligi (bosh to'plamning o'rganilayotgan belgilar bo'yicha xususiyatlari tanlama to'plamda namoyon bo'lishi)ga bog'liq, ya'ni representativlik qancha yuqori bo'lsa, auditorlik riski shuncha past bo'ladi. Auditorlik risklarini pasaytiruvchi dalillarning yetariligi to'g'risida auditor ichki nazorat tizimini baholash va auditorlik riskining hajmiga asoslanib xulosa qilishi mumkin. Ichki nazorat tizimi qanchalik ishonchli va auditorlik riski qanchalik past bo'lsa, auditoridan shunchalik kam dalil-isbotlar to'plash talab etiladi.

Dalillarning yetariligidini aniqlashda quyidagi holatlarni hisobga olish zarur: mustaqil manbalar (uchinchi shaxslar)dan olingan dalillarning mijoz-korxonada xodimlaridan olingan dalillarga nisbatan ishonchliroq ekanligi; auditorlik tashkilotining mustaqil tekshiruvi yoki tahlili natijasida olingan ma'lumotlarning uchinchi shaxslardan olingan ma'lumotlarga qaraganda ishonchliroq ekanligi; hujjatlar va yozma ko'rsatmalar shaklidagi auditorlik dalillarining og'zaki ko'rsatmalarga qaraganda ishonchliroq ekanligi. Nihoyat, turli manbalardan olingan dalillardan foydalanish natijasida qilingan xulosalarni taqqoslash imkoniyatlarini hisobga olish kerak.

Amaldagi standartlarga muvofiq auditorlik baholash uchun zarur ma'lumotlar miqdori qat'iy chegaralab qo'yilmagan. Shu boisdan auditor o'zining professional fikriga tayangan holda xo'jalik yurituvchi subyekt moliyaviy hisobotining ishonchliligi to'g'risida xulosa tuzish uchun zarur bo'ladigan ma'lumotlarning miqdori haqida mustaqil qaror qabul qilishi lozim. Auditorlik dalillarining o'z vaqtida to'planishiga alohida e'tibor berish zarur. Aks holda ular oshiqcha va keraksiz bo'lib qoladi. O'z vaqtidalik har bir auditorlik dalilining tekshirilayotgan davrga bevosita taalluqliligi, yoki mijoz-korxonada faoliyatining hisobot tuzilganidan so'ng, ammo auditorlik xulosasi tuzilishidan oldin sodir bo'lgan ma'lum bir jiddiy hodisalariga taalluqli ekanligidan ham iboratdir. To'plangan dalillar tekshirilayotgan hisobot tuzilgan sanaga qanchalik yaqin bo'lsa, ular shunchalik ishonarli bo'ladi.

Agar xatolar va noaniqliklar to'g'risidagi dalillar mijoz korxonada ma'muriyatiga auditorlik xulosasi soliq organiga topshirilmasdan oldin taqdim etilgan bo'lsa, u holda buxgalteriyada hisobotlarga zarur tuzatishlarni kiritish imkoni bo'ladi. Agar hisobot soliq organiga topshirilganidan so'ng audit o'tkazilsa, tuzatish kiritish imkoni yo'q, lekin joriy davrda aniqlangan xato kamchiliklarni o'z vaqtida tuzatish mumkin.



Auditorlik tekshiruvlarining asosi auditorlik dalillarini topishdan iborat. U ma'lumotlarni to'plash, moliyaviy hisobotning ishonchliligi (yoki ishonchsizligi)ni, moliya-xo'jalik muomalalarining buxgalteriya hisobini yuritishga oid belgilangan qoidalar va nizomlarga muvofiqligini va shu bilan birga auditorlik xulosasi tuzish uchun auditorning shaxsiy fikrini shakllantirish maqsadida ularni umumlashtirish va baholashni nazarda tutadi.

## 9.2. Auditorlik dalillarning turlari

Auditorlik tekshiruvlar jarayonida to'planadigan dalillar turli-tuman bo'lib, ular **turi, manbasi va olinish usullariga** ko'ra turkumlanadi.

Auditorlik dalillar turlariga ko'ra **yozma va og'zaki dalillarga** bo'linadi.

Yozma ravishda olingan dalillar (hujjatlar va yozma tushuntirishlar) og'zaki shakldagi dalillarga qaraganda ishonchliroq bo'lishi mumkin. Ammo ayrim hollarda og'zaki dalillar ancha muhim va foydali bo'lishi mumkin.

Auditorlik dalillar olinish manbasiga ko'ra ichki, tashqi va aralash dalillarga bo'linishi mumkin. Ichki auditorlik dalillar xo'jalik yurituvchi subyektdan yozma yoki og'zaki ko'rinishda olingan ma'lumotlarni o'z ichiga oladi.

Tashqi auditorlik dalillar uchinchi tomonlardan yozma ko'rinishda (odatda auditorlik tashkilotining yozma so'rovi bo'yicha) olingan ma'lumotlardan iborat.

Aralash auditorlik dalillar xo'jalik yurituvchi subyektdan yozma yoki og'zaki ko'rinishda olingan va uchinchi tomon yozma ravishda tasdiqlagan ma'lumotlarni o'z ichiga oladi.

Auditorlik dalillar olinish usuliga ko'ra quyidagicha turkumlanadi:

a) faktlarni tasdiqlash yo'li bilan olingan dalillar; b) hujjatlashtirilgan faktlarni aniqlash yo'li bilan olingan dalillar; v) maxsus o'tkazilgan tahlil natijasida aniqlangan dalillar.

Faktlarni tasdiqlash mulklar va majburiyatlar muayyan turlarining mavjudligini aniqlashdan iborat. Bu xo'jalik faoliyatidagi faktlar bo'lib, ularni fakt-vaziyatlar deb hisoblash mumkin; ular zamonaviy auditning ajralmas qismi hisoblangan inventarizatsiya yo'li bilan aniqlanadi.

Hujjatlashtirilgan faktlarni aniqlash moliyaviy hisobotni va hisob registrlarini to'ldirish uchun asos bo'lgan dastlabki hujjatlarni tekshirish yo'li bilan amalga oshiriladi. Bularga tannarxni asossiz ravishda oshirib

yuborish yoki tovarsiz operasialarni amalga oshirish bilan bog'liq operasialar misol bo'lishi mumkin. Shuningdek, bitta hujjatning turli nusxalaridagi yozuvlarining bir-birlariga mos kelmaslik holatlari.

Maxsus o'tkazilgan tahlil natijasida faktlarni aniqlash hujjatlarda keltirilgan ma'lumotlarni mantiqiy joylashtirish va matematik hisob-kitob qilish yo'li bilan amalga oshiriladi. Bunday argumentlash ratsional deb nomlanadi va u audit jarayonida salmoqli o'rin tutadi. Masalan: 1) 2910 – "Omborlardagi tovarlar" schyotida korxonaga mulki hisoblangan tovarlar hisobga olinishi lozim; 2) auditor ushbu tovarlar uchun korxonaning mulkiy huquqi mavjudligini aniqlashi zarur; 3) taqdim etilgan hujjatlar (shartnomalar, tovarlar hisoboti, bank ko'chirmalari) va mulkiy huquqning korxonaga o'tgan paytini aniqlash asosida auditor tovarlarning egasi haqida xulosa qiladi.

Auditor fikriga birinchi argument ko'proq ta'sir ko'rsatadi. Haqiqatda 2910 – "Omborlardagi tovarlar" schyotida qoldiq sifatida ko'rsatilgan tovarlar yo'q bo'lsa, hech qanday fikr-mulohazaga o'rin qolmaydi. So'ngra uchinchi va to'rtinchi argumentlarni ahamiyatligi bo'yicha ko'rsatish mumkin.

### **9.3. Auditorlik dalillarni olish manbalari**

Auditorlik dalillar hujjatlarni tekshirish jarayonida; xo'jalik yurituvchi subyekt xodimlari va uchinchi shaxslardan yozma va og'zaki so'rov o'tkazish yo'li bilan; hisob jarayonlarining bajarilishi va xo'jalik faoliyati ustidan auditorning bevosita kuzatishi chog'ida olinishi mumkin.

Auditorlik dalillar bevosita olinadigan manbalarga quyidagilar kiradi: mijoz korxonaga va uchinchi shaxslarning dastlabki hujjatlari; mijoz korxonaga buxgalteriya hisobi registrlari va uning moliya xo'jalik faoliyatining tahlil natijalari; mijoz korxonaga xodimlari va uchinchi shaxslarning og'zaki bildirishlari; mijoz korxonaning bir hujjatlarini boshqalari bilan solishtirish hamda uning hujjatlarini uchinchi shaxslarning hujjatlari bilan taqqoslash; mijoz korxonaga aktivlari va passivlarini inventarizatsiya qilish natijalari hamda uning moliyaviy hisobotlari.

Olingan dalillarning sifati ularning manbalariga bog'liq. Auditorning bevosita kuzatishi va moliya xo'jalik muomalalarini o'rganishi natijasida olingan dalillar eng ishonchli hisoblanadi. Shuningdek, mustaqil manbalardan olingan, hujjatlarga asoslangan ma'lumotlar ham

ishonchli hisoblanadi. Mijoz korxonaning axborotlarga ishlov berish tizimidan to'planganiga qaramasdan, to'plangan ma'lumotlarga asosan auditor tomonidan olingan va ishlov berilgan ma'lumotlarning dalil kuchi kamroq hisoblanadi. Mijoz korxonaning axborot tizimida tuzilgan, ishlov berilgan va saqlanayotgan hujjatlardagi axborotlarning dalil kuchi past hisoblanadi. Bunda ichki nazorat tizimining baholanishini inobatga olish zarur. Agar ushbu tizim samarali bo'lsa, undan olingan axborotdan dalil sifatida foydalanish mumkin.

Har xil manbalardan olingan va turli shakldagi auditorlik dalillar auditorlik riskini pasaytiradi.

Ko'p hollarda bitta holat bo'yicha har xil manbalardan to'plangan dalillar bir-birlariga zid bo'lib chiqadi. Bu holda auditor vujudga kelgan ziddiyatni hal etish va to'plangan dalillarning ishonchliligi hamda xulosalarning asosligiga ishonch hosil qilishi uchun qo'shimcha axborotlar to'plashi zarur. Agar auditor qandaydir muammo bo'yicha yetarli dalillar to'plash imkoniga ega bo'lmasa, buni o'zining hisobotida aks ettirishi lozim.

Agar mijoz korxonaga auditorga tulakonli tekshiruv uchun zarur hajmdagi hujjatlarni takdim kilmasa yoki agar auditor zarur auditorlik dalillarini to'plash imkoniga ega bo'lmasa, uning oldida katta muammolar vujudga kelishi mumkin. №500 "Auditorlik dalillar" nomli AXSda ta'kidlanishicha: "Agar auditorlik tashkilotiga xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan mavjud hujjatlar to'la hajmda taqdim etilmasa va u qaysidir schyot va (yoki) muomala bo'yicha yetarli auditorlik dalillarini to'plash imkoniga ega bo'lmasa, auditorlik tashkiloti bu vaziyatni o'zining hisobotida aks ettirishi lozim va salbiy auditorlik xulosasi tuzish to'g'risidagi masalani o'rta qo'yishi mumkin". Demak, yetishmayotgan auditorlik dalillari jiddiy hisoblangan buxgalteriya hisoboti moddalariga taalluqli bo'lsa, auditor auditorlik xulosasi tuzishdan rasmiy ravishda bosh tortishi va bu holni tegishli tarzda rasmiylashtirishi lozim.

Shunday qilib, hisobot ma'lumotlarining ishonchliligi to'g'risida o'z fikrlarini shakllantirishda, auditor auditorlik dalillar olinadigan turli manbalardan foydalanib, auditorlik riskini pasaytirishni ko'zlaydi.

#### **9.4. Auditorlik tanlash**

Auditorlik tanlash deganda o'rganilishi lozim bo'lgan to'plamdan zaruriy miqdordagi birliklarning maxsus usullar bilan tanlab olinishi va

ularning butun to'plamga tarqatilishi tushuniladi. Auditorlik tanlash auditorlik ishi texnologiyasi, auditorlik isbotlarini to'plash usullari, buxgalteriya hisobi tizimi va ichki nazorat tizimi bilan bog'liq.

Auditorlik tanlash quyidagi maqsadlarda qo'llaniladi:

- vaqt va moddiy-moliyaviy mablag'larni tejashda;
- umumiy to'plam haddan tashqari ulkan bo'lib, yoppasiga tekshirish imkoniyati bo'lmaganda;

- tekshirish obyektini to'laroq, chuqurroq o'rganishda.

Tanlab tekshirish 2 guruhga bo'linadi:

- muvofiqligiga ko'ra;

- moddiylikiga ko'ra.

Tanlab tekshirishning muvofiqligiga ko'ra vazifasi qarorda keltiriladi. Tekshiriladigan hisobot davrida ichki nazorat me'yorlarining buzilganligi tekshiriladi. U atributiv tekshirish ham deyiladi. Bunday tekshirishga misol qilib boshqa tomonning xizmatiga haq to'lash va hokazolarni kiritishimiz mumkin.

Moddiylik bo'yicha tanlab tekshirishning vazifasi ichki nazorat buzilishi natijasida qiymat ifodasidagi o'zgarishni tekshiradi. U miqdoriy tekshirish ham deyiladi. Unga quyidagilar kiradi: buxgalteriya hisobi hisobvaraqlaridagi qoldiqni tasdiqlash, birlamchi hujjatlardagi yozuvlar, 3-shaxslardan tasdiq olish va hokazo.

Tanlab tekshirish quyidagilarni aniqlaydi:

- tanlash populyatsiyasi;

- kuzatish birligi;

- yig'ish birligi;

- yig'ish usullari;

- tanlash hajmi;

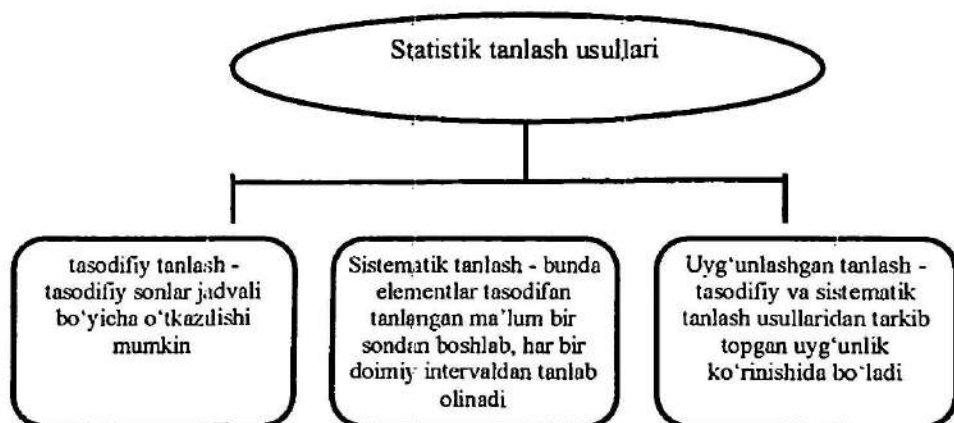
- reprezentativlikni tekshirish;

- populyatsiyadagi tanlangan ma'lumotlarni joylashtirish tartibi.

Populyatsiya – aniqlanadigan elementlarning guruhidir (to'plamidir). Auditda aniqlanadigan elementlarga provodkalar, satrlar, yozuvlar kiradi.

Kuzatish (rioya qilish) birligi – bu mijoz korxonada tayyorlangan yoki 3-shaxsdan olingan hujjatlardir.

Tanlash reprezentativ, ya'ni ishonchli bo'lishi lozim. Bu talab o'rganilayotgan jamlanmaning barcha elementlari tanlash uchun saylanish teng asosdagi ehtimollikka ega bo'lishini ko'zda tutadi. Reprezentativlikni ta'minlash uchun auditorlik tashkiloti quyidagi statistik usullarning biridan foydalanishi mumkin:



**9.1-rasm. Statistik tanlash usullari.**

Auditorlik tashkiloti, tanlashning o'tkazilishi natijalari bo'yicha auditorlarning professional mulohazasi butun jamlanmaga daxldor bo'lmagan vaqtda noreprezentativ, ya'ni ishonchli bo'lmagan jamlanmani ishga solishga haqli. Auditor alohida olingan operatsiyalar guruhini alohida topshirganda yoki tegishli ravishda ehtimolli xatolar belgilangan operatsiyalar toifasini tekshirganda noreprezentativ tanlash qo'llanishi mumkin.

Auditorlik tashkiloti hisobvaraqlar bo'yicha saldo va operatsiyalarning aks ettirilishi to'g'riligini tekshirish yoki tekshirilayotgan jamlanmaning elementlari soni juda ham kamligidan statistik usullarning qo'llanishi to'la huquqli bo'lmaganligi sababli nazorat tizimi vositalarini yaxlit tarzda tekshirishi yoki agar auditorlik tanlashining qo'llanishi yaxlit tekshiruv o'tkazishdan ko'ra samarasizroq bo'lsa, tekshirishi mumkin.

Yuqoridagi tartib, shuningdek, statistik usulda tuzilgan tanlashlarga nisbatan ham qo'llanadi. U auditorlik dalillarini to'plash uchun ishonchli imkoniyatlarni ifoda etishi lozim.

Auditorlik tanlash tekshirilayotgan jamlanmaning 100 foizdan kam bo'lgan obyektlariga nisbatan auditorlik rusum-qoidalarini qo'llash maqsadida amalga oshiriladi. Bunday obyektlar deganda hisobvaraqlar saldosi tashkil etuvchi elementlar yoki butun tekshirilayotgan jamlanma haqida bir fikrga kelishga imkon beruvchi auditorlik dalillarini yig'ish uchun hisobvaraqlar bo'yicha aylanma (oberot)larni tashkil etuvchi operatsiyalar tushuniladi. Tanlashni tuzish uchun

auditorlik tashkilotiga oid buxgalteriya hisobotining aniq, muayyan bo'limini tekshirish tartibini, tanlash o'tkazish amalga oshiriladigan, tekshirilayotgan jamlanmani va tanlash hajmini belgilab olishi kerak.

Buxgalteriya hisobotining aniq, muayyan bo'limi tekshiruvini o'tkazishni ishlab chiqishda auditorlik tashkiloti tekshirish maqsadini va bu maqsadlarga erishishga yordam beruvchi auditorlik rusum-qoidalarini belgilab olishi kerak. Shundan so'ng auditor yuz berishi mumkin bo'lgan xatolarni aniqlashi, unga dalillar to'plashi va bu zarur dalillarni baholashi va shuning asosida ko'rilayotgan ma'lumotlar jamlanmasini belgilashi kerak.

Auditorlik tashkiloti o'rganilayotgan jamlanmani shu tarzda aniqlashi kerakki, u auditning maqsadiga muvofiq kelsin. Jamlanma muayyan tarzda identifikatsiya qilinadigan birliklar to'plamidan tashkil topishi kerak. Auditorlik tashkiloti jamlanma elementlar tanlashini unga o'z oldiga qo'yilgan maqsadlarga erishishga imkon beruvchi samarali va tejamkorlik tarzida o'tkazadi.

Tanlashni o'tkazishda auditorlik tashkiloti o'rganilayotgan jamlanmani har birining elementlari o'xshash xususiyatlarga ega bo'lgan alohida guruhlariga ("jamlanmaga tegishli") ajratishi mumkin. Jamlanmalarni ajratish mezonlari shunday bo'lishi kerakki, har qanday element bo'yicha, u qanday jamlanmaga tegishli guruhga oid ekanligini aniq ko'rsatish mumkin. Stratifikatsiya deb nomlanuvchi mazkur rusum-qoida, ma'lumotlar tarqoqligini (variatsiyani) kamaytirib, auditorlik tashkilotining ishini yengillashtirishga imkon beradi.

Jamlanmaning hajmi (o'lchamini) belgilashda auditorlik tashkiloti tanlash tavakkalchiligini, yo'l qo'yilgan va kutilayotgan xatolarni aniqlashi kerak.

Tanlash shundan iborat bo'ladiki, auditorning tanlash ma'lumotlari asosida yuzaga kelgan, muayyan masalalar bo'yicha fikri, xuddi shu masalalar bo'yicha butun jamlanmani o'rganish asosida yuzaga kelgan fikrlardan farq qilishi mumkin. Tanlash tavakkalchiligi nazorat tizimi vositalarini testdan o'tkazishda ham, buxgalteriya hisobida hisobvaraqlar bo'yicha oborotlarni va saldolarning to'g'ri aks ettirilganligini tekshirishda ham mavjud bo'lishi mumkin. Auditorlik amaliyotida nazorat tizimi testlari va hisobvaraqlar bo'yicha oborotlar hamda saldo to'g'riligini tekshirish uchun birinchi va ikkinchi tur tavakkalchiliklar farqlanadi.

Nazorat vositalarini testdan o'tkazishda quyidagi tanlash tavak-

kalchiliklari farqlanadi:

– birinchi tur tavakkalchiligi – tanlash natijasi nazorat tizimining ishonchsizligini ko'rsatganda, aslida esa tizim baqiqatan ham ishonchli bo'lgani holda to'g'ri farazni rad etish tavakkalchiligi;

– ikkinchi tur tavakkalchiligi – tanlash natijasi tizimning ishonchsizligidan dalolat berib, aslida esa nazorat tizimi zaruriy ishonchlilikka ega bo'lmagan holda, noto'g'ri farazni qabul qilish tavakkalchiligi.

Hisobvaraqlar bo'yicha oborotlar va saldoning buxgalteriya hisobida to'g'ri aks etganligini sinchiklab tekshirishda quyidagi tanlash tavakkalchiliklari farqlanadi:

– birinchi tur tavakkalchiligi – tanlash natijasi tekshirilayotgan jamlanma jiddiy xatolarga ega ekanligidan dalolat berib, aslida esa jamlanma bunday xatolardan xoli bo'lgani holda to'g'ri farazni rad etish;

– ikkinchi tur tavakkalchiligi – tanlash natijasi tekshirilayotgan jamlanma jiddiy xatolarga ega emasligidan dalolat bersa, aslida esa jamlanma jiddiy xatoga ega bo'lgan holda noto'g'ri farazni qabul qilish tavakkalchiligi.

To'g'ri farazni rad etish tavakkalchiligi auditorlik tashkiloti tomonidan yoki tanlash o'tkazish natijasida uning hisob-kitobida xato borligi aniqlangan xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan qo'shimcha ishlarni bajarishni talab etadi. Noto'g'ri farazni qabul qilish tavakkalchiligi auditorlik tashkiloti ishi natijalarini shubha ostiga oladi.

Tanlashning o'lchami auditor tomonidan ijozatli deb hisoblanadigan xato miqdori bilan aniqlanadi. Uning miqdori qanchalik kichik bo'lsa, tanlashning zaruriy o'lchami shunchalik katta bo'ladi.

Yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan xatolar auditor tomonidan tanlangan muhimlik darajasiga muvofiq ravishda auditni rejalashtirish bosqichida aniqlanadi. Yo'l qo'yiladigan xatoning hajmi qancha kam bo'lsa, auditorlik tanlashning hajmi shuncha katta bo'lishi kerak. Nazorat tizimi vositalarini testdan o'tkazishda xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan belgilangan va auditorlik tashkiloti rejalashtirish bosqichida aniqlangan nazorat ruzum-qoidalaridan yuqori darajada ochish xato hisoblanadi. Hisobvaraqlar bo'yicha oborotlar va saldo to'g'riligini tekshirishda saldoda yoki provodka-larning muayyan toifasidagi eng katta xato, yo'l qo'yiladigan xato hisoblanadi. Bunday xatolarning butun audit jarayoniga jamlanma ta'siri, buxgalteriya hisobotlari jiddiy xatolardan xoli ekanligini ishonchlilikning

yetarli darajasida tasdiqlashga imkon berishi uchun auditorlik tashkiloti bunga yo'l qo'yishi mumkin.

Agar auditor tekshirilayotgan jamlanmada xato mavjud deb hisoblasa, bunday xatolarning umumiy miqdori yo'l qo'yiladigan xato o'lchamidan oshmasligini tekshirish uchun katta miqdordagi tanlashni amalga oshirishi kerak. Agar auditor tanlash xatolardan xoli deb hisoblasa, kichik o'lchamdagi tanlashdan foydalanadi.

Har qanday tanlash uchun auditorlik tashkilotining majburiyatlari quyidagilardan iborat:

- tanlashga kirib qolgan har qanday xatoni tahlil etish;
- tanlashni amalga oshirishda olingan natijalarni butun tekshirilayotgan jamlanmaga ekstrapolyatsiyalash, ya'ni tatbiq etish;
- tanlash tavakkalchiliklarini baholash.

Tanlashga kirib qolgan xatolarni tahlil qilishda auditorlik tashkiloti birinchi navbatda tanlashga kirib qolgan xatolarning tabiatini aniqlashi lozim.

Tanlashni shakllantirishda u qanday aniq maqsadlarni ko'zlab o'tkazilayotganini ta'riflash va tanlashda aniqlangan xatolarni shu maqsadlarga muvofiq ravishda baholash lozim. Agar ko'zlangan tekshiruv maqsadlariga tanlash tekshiruvlari yordamida erishilmagan bo'lsa, unda auditorlik tashkiloti muqobil auditorlik rusum-qoidalarini o'tkazishi mumkin.

Auditorlik tashkiloti xatolarning sifat jihatini, ya'ni ularning mohiyati va ularni yuzaga keltirgan sabablarni baholashi, shuningdek, ularning auditning boshqa uchastkalariga ta'sirini aniqlashi mumkin.

Aniqlangan xatolarni tahlil qilib, auditorlik tashkiloti ularning operatsiya turlari, ishlab chiqarish birliklari, xatolar aynan o'shalar uchun topilgan bo'limlar, xatolarning kelib chiqish vaqti va hokazolar bilan bog'liq bo'lgan umumiy belgilarga egaligi to'g'risida xulosaga kelishi mumkin. Bu holda auditorlik tashkiloti tekshirilayotgan jamlanmani, muvofiq belgilariga ko'ra unga tegishli guruhlariga bo'lishi va aniqroq natijalarga erishishiga imkon berishini hisobga olgan holda ularning har birini alohida tekshirishi mumkin.

Auditorlik tashkiloti tanlashlar bo'yicha olingan natijalarni butun tekshiriladigan jamlanmalarga tatbiq etishi shart. Tanlash natijalarini butun jamlanmalarga tatbiq etish usullari turlicha bo'lishi mumkin, lekin ular doimo tanlashni tuzish usullariga muvofiq kelishi lozim. Agar jamlanma jamlanmaga tegishli guruhlariga ajratilgan bo'lsa, uni tatbiq



etish ham ularning har biriga nisbatan amalga oshirilishi kerak.

Auditor tekshiriladigan jamlanmadagi xato yo'l qo'yiladigan miqdordan ortiq emasligiga ishonch hosil qilishi kerak. Buning uchun auditor tatbiq etish vositasida olingan jamlanma xatolarini yo'l qo'yiladigan xato bilan solishtiradi. Agar birinchi xato yo'l qo'yilganidan ortiq bo'lsa, auditorlik tashkiloti tanlash xatolarini takroran baholashi lozim. Agar ularni nomaqbul deb topsa, u holda auditorlik rusum-qoidalari doirasini kengaytirishi yoki o'tkazilganlariga muqobil bo'lgan auditorlik rusumlarini qo'llagani ma'qul.

Auditorlik tashkiloti auditorlik tanlashning barcha bosqichlarini va uning natijasi tahlilini majburiy tartibda ish hujjatlarida aks ettirishi shart.

### **Nazorat uchun savollar**

1. Auditorlik dalillar nima?
2. Auditorlik dalillarning qanday turlari mavjud?
3. Auditorlik dalillarning qanday manbalari mavjud?
4. Auditorlik dalillarni olishning qanday usullari mavjud?
5. Auditda ishchi hujjatlar nima?
6. Auditorlik tashkilotining ish hujjatlari deganda nimalarni tushunasiz?

## **10-BOB. AUDIT O'TKAZISH JARAYONIDA MA'LUMOTLARNI YIG'ISH VA UMUMLASHTIRISH BO'YICHA AUDITNING XALQARO STANDARTLARI**

### **10.1. Auditning professional standartlari**

Amerika Qo'shma Shtatlarida auditorlar Amerika institutining diplomli buxgalterlar jamiyati (AICPA), Aksiyadorlik jamiyatlarida Buxgalteriya nazorat kengashi (PCAOB) va Xalqaro auditorlik va professional standartlar kengashi (IAASB) tomonidan chiqarilgan standartlar asosida faoliyat yuritadilar. Bu turli tashkilotlar tomonidan chop etilgan auditorlik standartlari umumiy maqsadga qaratilgan bo'lib, auditni sifatli tarzda amalga oshirishga xizmat qiladi. Auditorlik standartlari asosida auditorlar moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik xulosasini tuzish va taqdim etishda dastur sifatida foydalanib hamda kompleks audit doirasida mijozning moliyaviy hisobotlari bo'yicha ichki nazoratini baholaydi.

Auditorlik standartlari nafaqat kompaniyalarning audit tekshiruvlarida, balki (barchasida) tashkiliy huquqiy tuzilishi, mulkchilik shaklidan qat'iy nazar barcha subyektlarga ham qo'llaniladi. Misol uchun, AQSh AJlari Qimmatli qog'ozlar va birja komissiyasi (SEC) tartibiga bo'ysunadi va PCAOB auditorlik standartlariga muvofiq audit amalga oshiriladi AJlari bo'lmagan tashkilotlar AICPA tomonidan tashkil etilgan umumiy qabul qilingan audit standartlari asosida audit o'tkazilishi lozim. Bundan tashqari, yuridik manzil bo'yicha eng muhimi qaysiki ochiq aksiyadorlik jamiyatlarida (mavjud bo'lsa) audit qilinganda auditor PCAOB yoki AICPA yoki IAASB tomonidan ishlab chiqilgan standartlar asosida olib borishini aniqlashtirib olishi shart.

2004-yilda AICPAning Auditorlik standartlar kengashi (ASB) standartlar tushunarli bo'lishi uchun qayta loyihani boshladi. AICPAning standartlarni yangilash loyihasi, standartlarni o'qishni yengillashtirish, tushunish va qo'llash uchun mo'ljallangan. Loyiha doirasida ASB Auditning Xalqaro Standartlari (ISAs) bilan bir vaqtda ishladi. ASB uning standartlarini bir joyga jamlagan holda tushunarli formatda tayyorladi. Har bir standart bo'yicha quyidagi bo'limlar taqdim etiladi:

- Standartning kirish izohi maqsadi va ko'lamini tushuntiradi.
- Mavzuga doir talablardan maqsad belgilanadi.
- Standartlardagi aloqador o'ziga xos ma'noli jumalarning ta'riflari
- Auditorning standartning maqsadiga yetishi uchun talablarni

aniqlashtirish. Talablar “auditor qilishi kerak” yoki “auditor bajarishi shart” so‘zlaridan foydalangan holda ifoda etiladi.

– Ilova va boshqa izoh materiali, standart talablarini qo‘llash uchun talablarga mos manbalar va kelgusidagi yo‘l-yo‘riqni o‘z ichiga oladi.

ASB 2012-yilda uning eng mukammal standartlari bo‘yicha Auditorlik yagona Hisobotini (SAS sonli 122) nashr qildi. Bu mukammal standartlar 2012-yil 15-dekabrda keyingi davrlardagi moliyaviy hisobotlarga tadbiiq etildi.

IAASBning maqsadi professional xizmatlar va boshqa shunga aloqador standartlar asosida, xalqaro va mahalliy audit va professional standartlarni birlashtirish orqali yuqori sifatli auditorlik xizmatini ko‘rsatish, shu tariqa butun dunyo bo‘ylab amalda audit sifatini mustahkamlash va kuchaytirish, shu orqali global auditorlik va professionallik kasbi ishonchini mustahkamlashdir.

IAASB standartlari tushunarli, aniq va izchil bo‘lishi kerakligini talab etadi. Shunga ko‘ra, 2004-yilda IAASB uning xalqaro standartlar aniqligini oshirish uchun dastur boshladi. IAASBning standartlarni yangilash loyihasi 2009-yilda tugallandi va 2013-yil IAASBning aniqlanishi standartlari 36 xalqaro standartlar va Sifat Nazorati Xalqaro Standarti 1 to‘plamidan tashkil topdi. Xalqaro standartlar quyidagi alohida bo‘limlarda keltirilgan axborotni o‘z ichiga oladi, bu esa AICPA ning standartlari formatiga juda o‘xshaydi:

– Kirish auditorlar majburiyatlari va boshqalardan tashqari maqsadi, ko‘lami va Xalqaro standartlar mavzusi matnlari haqida ma‘lumotlarni o‘z ichiga oladi.

– Maqsad – auditorning maqsadli aniq bayonini o‘z ichiga oladi.

– Amaldagi jumlar ta‘riflari kiritilgan.

– Har bir maqsad uchun talablar taqdim etilgan. Talablar “auditor bajarishi kerak” so‘zlaridan foydalangan holda ifoda etiladi.

– Ilova va boshqa izoh materiali, standart talablarini qo‘llash uchun talablarga mos manbalar va kelgusidagi yo‘l-yo‘riqni o‘z ichiga oladi.

PCAOB 2002-yildan vujudga kelgan, u AQSh aksiyadorlik kompaniyalari amal qiladigan auditorlik standartlarini chop etadi. 2013-yilda, PCAOB o‘n oltita audit standartlarini chop etdi. Bundan tashqari, PCAOB 2003-yil 16-aprelda AICPA o‘miga standartlar chiqardi (PCAOB muvaqqat standartlar deb ataladi). Shunday qilib, PCAOB aksiyadorlik kompaniyalari uchun PCAOB standartini AICPA standartlari o‘miga talab qildi. 2003-yil 16-apreldan so‘ng AICPA

tomonidan chiqarilgan standartlar PCAOBning muvaqqat standartlari qismi emas.

### 10.1-jadval

#### AQSh va xalqaro Auditorlik standartlarini solishtirish.

	IAASB	PCAOB	AICPA
<b>Nufuzli manba</b>	Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi va ushbu standartlar amal qiluvchi mamlakatlar tomonidan	AQSh Kongressining 2002-yil Sarbanes-Oxley qonuni	Tarixiy, o'z-o'zini tartibga soladigan kasb sifatida
<b>Muhim atamalar</b>	Auditning xalqaro standartlari (ISA)	Audit standartlari (AS) va muvaqqat standartlari (AU)	Audit standartlari bo'yicha hisobot (AU-C)
<b>Standartlarning qo'llanilish doirasi</b>	Auditning xalqaro standartlari talab qilinadigan mamlakatlarda va jumladan Yevropa va rivojlanayotgan mamlakatlarda	AQSh aksiyadorlik kompaniyalari auditida	AQSh aksionerlik bo'lmagan kompaniyalari auditida
<b>Audit standartlarning uyg'unlashuvi</b>	Xalqaro uyg'unlashuv talab etiladi	Joriy vaqtda xalqaro uyg'unlashuvga talab yo'q	Xalqaro uyg'unlashuv talab etiladi

Audit standartlari orasida katta o'xshashlik mavjud. Barcha standartlarda audit ishini rejalashtirish va qay tariqa amalga oshirish va natijalari qanday bo'lishi kerak kabi yagona tamoyillar mavjud. Auditorlik standartlarini umumiy solishtirish ko'rsatilgan.

#### 10.2. Auditorlik standartlari tarkibi

Auditorlik xalqaro standartlari ro'yxati quyidagilardan iborat:

- Kirish;
- Sifat nazorati, audit, ko'rib chiqish, boshqa ishonch bildirish va turdosh xizmatlarning standartlariga muqaddima;
- Atamalar glossariysi;
- Sifat nazoratining xalqaro standartlari (SNXS).

Xalqaro audit va ishonch bildirish standartlari kengashi tomonidan chiqarilgan standartlar va qoidalar tuzilishi.

### AUDITNING XALQARO STANDARTLARI

#### 200–299 UMUMIY PRINSIPLAR VA MAJBURIYATLAR

AXS 200, “Mustaqil auditorning umumiy maqsadlari va auditni Auditning xalqaro standartlariga muvofiq o‘tkazish”

AXS 210, “Audit kelishuvi shartlarini kelishish”

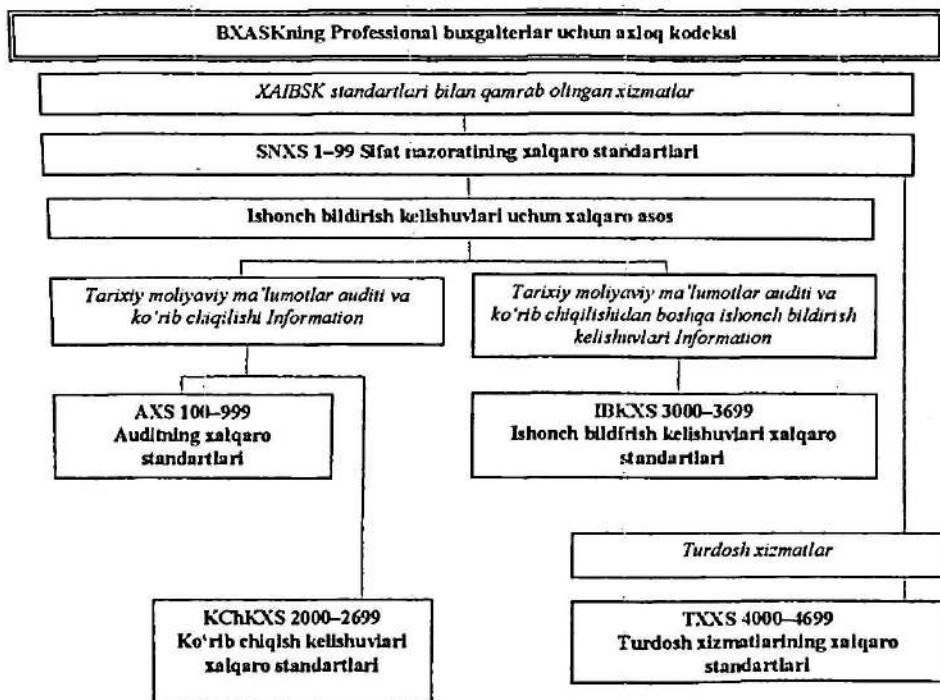
AXS 220, “Moliyaviy hisobotlar auditi sifatini nazorat qilish”

AXS 230, “Auditni hujjatlashtirish”

AXS 240, “Moliyaviy hisobotlar auditidagi firibgarlikka nisbatan auditor majburiyatlari”

AXS 250, “Moliyaviy hisobotlar auditida qonunlar va me‘yoriy hujjatlarni e‘tiborga olish”

AXS 260, “Boshqaruv yuklatilgan shaxslar bilan axborot almashinuvi”



10.1-chizma. BXASKning Professional buxgalterlar uchun axloq kodeksi.

AXS 265, "Ichki nazoratdagi kamchiliklar yuzasidan boshqaruv yuklatilgan shaxslar va rahbariyat bilan axborot almashuvini"

### **300-499 RISKLARNI BAHOLASH VA BAHOLANGAN RISKLARGA**

#### **JAVOB HARAKATLAR**

AXS 300, "Moliyaviy hisobotlar auditini rejalashtirish"

AXS 315, "Muhim buzib ko'rsatishlar risklarini tadbirkorlik subyekt va uning muhitini bilish asosida aniqlash va baholash"

AXS 320, "Auditni rejalashtirish va bajarishda muhimlik"

AXS 330, "Baholangan risklarga javoban auditorning harakatlari"

AXS 402, "Xizmat ko'rsatuvchi tashkilot xizmatlaridan foydalanadigan tadbirkorlik subyektlari auditini o'tkazish jarayoni"

AXS 450, "Audit o'tkazish jarayonida aniqlangan buzib ko'rsatishlarni baholash"

#### **500-599 AUDITORLIK DALILLAR**

AXS 500, "Auditorlik dalillari"

AXS 501, "Auditorlik dalili - muayyan moddalarni maxsus ko'rib chiqish"

AXS 505, "Tashqi tasdiqnomalar"

AXS 510, "Dastlabki audit kelishuvlari - boshlang'ich qadamlar"

AXS 520, "Tahliliy tartib-taomillar"

AXS 530, "Auditorlik tanlash"

AXS 540, "Hisoblab chiqilgan baholar, shu jumladan baqqoniy qiymat bo'yicha hisoblab chiqilgan baholar va ular bilan bog'liq oqim beriladigan ma'lumotlar"

AXS 550, "O'zaro bog'liq tomonlar"

AXS 560, "Keyingi hodisalar"

AXS 570, "Faoliyatning uzluksizligi to'g'risidagi xabar"

AXS 580, "Yozina bayonotlar"

#### **600-699 BOSHQA SHAXSLAR ISHIDAN FOYDALANISH**

AXS 600, "Maxsus ko'rib chiqishlar - guruh tadbirkorlik hisobotlarining auditlari (jumladan, komponent auditlari tashkili)"

AXS 610, "Ichki auditorlar ishidan foydalanish"

AXS 620, "Auditor tomonidan jalb qilingan ekspert tashkilot foydalanish"

#### **700-799 AUDITORNING XULOSALARI VA HISOBOTLARI**

AXS 700, "Moliyaviy hisobotlar to'g'risida fikr bildirish va hisobot (xulosa) berish"

AXS 705, "Mustaqil auditor hisoboti (xulosa) berish"

modifikatsiyalash”

AXS 706, “Mustaqil auditor hisoboti (xulosasi)da tushuntirish paragraflari va boshqa masala paragraflari”

AXS 710, “Qiyosiy axborot – qiyosiy ko‘rsatkichlar va qiyosiy moliyaviy hisobotlar”

AXS 720, “Audit o‘tkazish jarayonida tekshirilgan moliyaviy hisobotlar ifodalangan hujjatlardagi boshqa ma’lumotlarga nisbatan auditorning javobgarligi”

#### **800–899 MAXSUS SOHALAR**

AXS 800, “Maxsus masalalar – maxsus maqsadli asoslarga muvofiq tayyorlangan moliyaviy hisobotlar auditi”

AXS 805, “Maxsus masalalar – ayrim moliyaviy hisobotlar hamda moliyaviy hisobotdagi maxsus elementlar, schyotlar yoki moddalar auditi”

AXS 810, “Qisqartirilgan moliyaviy hisobotlar bo‘yicha hisobot (xulosa) taqdim etish kelishuvlari”

#### **Nazorat uchun savollar**

1. Auditning professional standartlari to‘g‘risida nima bilasiz?
2. Audit standartlari orasida o‘xshashlik to‘g‘risida nima bilasiz?
3. Auditorlik standartlarining asosini tashkil etuvchi tamoyillar qanday ta‘riflaysiz?
4. Auditorlik xulosasini shakllantirish jarayoniga qanday maqsad va vazifalar qo‘yilgan?
5. Auditorlik standartlari tarkibi to‘g‘risida nima bilasiz?
6. Sifat nazoratining xalqaro standartlari to‘g‘risida nima bilasiz?

## **11-BOB. AUDITORLIK TEKSHIRUVINING YAKUNIY BOSQICHI**

### **11.1. Auditorlik hisobot (xulosasi)ning elementlari**

XAS-700 "Moliyaviy hisobotlar bo'yicha auditorlik xulosalari"da shunday deyiladi: "Auditor moliyaviy hisobotlar haqidagi fikrlarini bildirish uchun asos sifatida olingan auditorlik dalillarni tahlil qilishi va xulosalarni baholashi lozim". Auditorlik xulosasi umumiy moliyaviy hisobotlar haqida aniq bildirilgan yozma fikrni ifodalashi kerak.

Auditorlik xulosalari ushbu bo'limda batafsilroq muhokama qilinadigan quyidagi asosiy elementlarni o'z ichiga olishi kerak:

- nomi;
- oluvchi;
- kirish qismi;
- moliyaviy hisobotlarni aniqlash;
- subyekt rahbariyati va auditorning javobgarliklari haqida bayonnoma;
- qayd etish qismi (audit tabiatini ta'riflash);
- AXSga yoki amaliyotga havola;
- auditor tomonidan qilingan ishni ta'riflash;
- moliyaviy hisobot haqida bildirilgan fikrning mazmuni;
- hisobot sanasi;
- auditorning manzili;
- auditorning imzosi
- nomi.

Auditorlik hisoboti (xulosasi) mazkur hisobot (xulosa) mustaqil auditorning hisoboti (xulosasi) hisoblanishini aniq ko'rsatadigan nomga ega bo'lishi lozim.

Adresat (oluvchi)

Auditorlik hisoboti (xulosasi) kelishuv shartlariga muvofiq tegishli adresat ko'rsatilgan holda tuzilishi lozim. Xulosa qoidaga ko'ra kompaniyaning yoki aksionerlarning yoxud kuzatuv kengashiga yo direktorlar kengashiga yuboriladi. Niderlandiyaga o'xshash ayrim mamlakatlarda auditorlik hisobotlari umuman ko'rib chiqilmaydi, chunki hisobotlar (anonim holda) butunlay jamoatchilikka mo'ljallangan.

Kirish paragrafi

Auditorlik hisoboti (xulosasi)ning kirish paragrafida:

(a) Audit qaysi tadbirkorlik subyektining moliyaviy hisobotlari bo'yicha o'tkazilganligini qayd etish;



(b) Mazkur moliyaviy hisobotlar bo'yicha audit o'tkazilganini qayd etish;

(v) Moliyaviy hisobotlar tarkibiga kiruvchi har bir hisobot nomini qayd etish;

(g) Hisob siyosati asosiy qoidalarining qisqacha tavsifiga va boshqa sharhlovchi izohlarga havola etish; va

(d) Moliyaviy hisobotlarni hosil qiluvchi har bir moliyaviy hisobotda aks ettirilgan sana yoki davr aniq ko'rsatilishi lozim.

(e) Tadbirkorlik subyekti rahbariyatining moliyaviy hisobotlarni tayyorlash uchun javobgarligi.

Masalan, "Biz AVS kompaniyasining 31-dekabr 2013-yil holatiga ilova qilingan buxgalteriya balansi, shuningdek, tugayotgan yil uchun daromadlar va pul mablag'lari harakati haqidagi tegishli hisobotlar auditini o'tkazdik. Ushbu moliyaviy hisobotlar bo'yicha javobgarlik Kompaniya rahbariyati zimmasida. Bizning majburiyatlarimiz, o'tkazilgan auditimiz asosida ushbu moliyaviy hisobot ishonchliligi haqida o'z fikrlarimizni bildirish hisoblanadi".

Shuningdek, xulosada tadbirkorlik subyekti rahbariyatining moliyaviy hisobotlarni tayyorlash uchun javobgarligi ham aks etadi.

Auditorlik hisoboti (xulosasi)ning mazkur qismida tadbirkorlik subyektida moliyaviy hisobotlarni tayyorlash uchun javobgar bo'lgan shaxslarning majburiyatlari tavsiflanadi. Auditorlik hisoboti (xulosasi)da faqat "tadbirkorlik subyekti rahbariyati"ga havola etish kerak emas, muayyan yurisdiksiyaning me'yoriy-huquqiy bazasi kontekstiga mos keladigan atama ishlatilishi lozim. Ayrim yurisdiksiyalarda tegishli havola boshqaruv yuklatilgan shaxslarga qaratilishi mumkin. Auditorlik hisoboti (xulosasi) "Tadbirkorlik subyekti yoki boshqa mos keladigan atama rahbariyatining moliyaviy hisobotlarni tayyorlash uchun javobgarligi" degan sarlavhali qismni o'z ichiga olishi lozim.

Auditorlik hisoboti (xulosasi)da tadbirkorlik subyekti rahbariyatining moliyaviy hisobotlarni tayyorlash uchun javobgarligi tavsiflanishi lozim. Tavsif tadbirkorlik subyekti rahbariyati moliyaviy hisobotlarni moliyaviy hisobotlar taqdim etish uchun qo'llaniladigan asosiga muvofiq tayyorlash va tadbirkorlik subyekti rahbariyati firibgarlik yoki xato tufayli yuzaga kelgan muhim buzib ko'rsatishlar mavjud bo'lmagan moliyaviy hisobotlarni tayyorlash uchun zarur deb hisoblagan ichki nazorat tizimini ta'minlash uchun javobgar bo'lishi to'g'risida tushuntirishni o'z ichiga olishi lozim.

Agar moliyaviy hisobotlar haqqoniy taqdim etish asosiga muvofiq tayyorlangan bo'lsa, auditorlik hisoboti (xulosasi)da tadbirkorlik subyekti rahbariyatining moliyaviy hisobotlarni tayyorlash uchun javobgarligi tavsifi, vaziyatga qarab, "mazkur moliyaviy hisobotlarni tayyorlash va haqqoniy taqdim etish" yoki "to'g'ri va haqqoniy tasavvur beradigan moliyaviy hisobotlarni tayyorlash"ga havola etishi lozim.

Auditorning javobgarligi. Auditorlik hisoboti (xulosasi) "Auditorning javobgarligi" degan sarlavhali qismni ham o'z ichiga olishi lozim. Auditorlik hisoboti (xulosasi)da auditorning javobgarligi u moliyaviy hisobotlar bo'yicha o'zi o'tkazgan audit asosida o'z fikrini bildirishidan iborat ekanligi ko'rsatib o'tilishi lozim.

Qayd etish qismi. Auditorning ushbu holatda zarur deb hisoblanuvchi auditorlik protseduralarini bajarish qobiliyatiga taalluqli. Qayd etish xatboshisi o'zida auditor tekshiruv davomida qilgan ishlarni haqiqiy tasdig'ini ko'rsatadi. Bu o'quvchiga audit o'rnatilgan standartlar yoki bunday majburiyatlar uchun amaliyotlarga mos o'tkazilganligiga ishonch tug'diradi.

Qayd etish xatboshisi, audit moliyaviy hisobotlarda jiddiy xatoliklar yo'qligiga yetarlicha ishonch hosil qilish uchun o'tkazilgani va o'tkazilgan audit o'z fikrini bildirishi uchun yetarlicha asos berishini isbotlash uchun rejalashtirilgan va o'tkazilganligi haqidagi bayonnomani o'z ichiga olishi zarur. Bunday iboralardan yoki shunga o'xshash rasmiyatchiliklardan foydalanish audit ishonchligining yuqori darajasini ta'minlashini bildiradi, lekin bu kafolat hisoblanmaydi.

Hisobotda auditda mamlakatda o'rnatilgan auditning xalqaro standartlariga (MSA) suyangan holda o'tkazilganligi borasida foydalanilgan standartlar ko'rsatilishi kerak. Masalan, agar kompaniya AQSh fond birjalarida savdo qilsa, audit bo'yicha auditning umum qabul qilingan standartlari, AQShda umum qabul qilingan standartlar yoki AICPA o'rnatilgan standartlarga nisbatan havolalar bo'lishini talab qiladi.

Fikrning mazmuni aks etgan xatboshi. Auditorlik hisoboti (xulosasi) "Fikr" degan sarlavhali qism bo'lib, unda haqqoniy taqdim etish asosiga muvofiq tayyorlangan moliyaviy hisobotlar bo'yicha modifikatsiyalanmagan fikr bildirishda auditorning fikrida (agar qonunchilik yoki me'yoriy hujjatlarda boshqacha qoida nazarda tutilmagan bo'lsa) teng (ekvivalent) deb baholanadigan quyidagi iboralardan biri qo'llanilishi lozim:

(a) Moliyaviy hisobotlar barcha muhim jihatlarda, ... (moliyaviy hisobotlarni taqdim etish uchun qo'llaniladigan asos)ga muvofiq haqqoniy taqdim etadi; yoki

(b) Moliyaviy hisobotlar ... (moliyaviy hisobotlarni taqdim etish uchun qo'llaniladigan asos)ga muvofiq to'g'ri va haqqoniy tasavvur beradi. Muvofiqlik asosi talablariga binoan tayyorlangan moliyaviy hisobotlar bo'yicha modifikatsiyalanmagan fikr bildirishda auditorning fikrida moliyaviy hisobotlar barcha muhim jihatlarda (moliyaviy hisobotlarni taqdim etish uchun qo'llaniladigan asos)ga muvofiq tayyorlangani ko'rsatilishi lozim.

**Xulosa sanasi.** Xulosaga sana qo'yilishi lozim. Auditor xulosaga audit tugagan kun sanasini qo'yishi kerak (qoidaga ko'ra, topshiriqning oxirgi kuni). Bu o'quvchilarga hodisalarni moliyaviy hisobotga ta'sirlarini ko'rib chiqishda va hodisalar yoki bitimlar natijasi bo'yicha auditorga bu sanagacha nimalar ro'y berganligi haqida axborot beradi. Auditorlik xulosalari rahbariyat tomonidan tayyorlangan va taqdim etilgan moliyaviy hisobotni tekshirish natijasi hisoblanadi, auditor xulosasiga rahbariyat tomonidan moliyaviy hisobot imzolangan yoki tasdiqlangan sanadan avvalgi sanani qo'yishi kerak emas.

**Auditorning manzili.** Hisobotda auditorning ofisi joylashgan va u mijozlarga xizmat ko'rsatadigan aniq joy, shahar aytilishi kerak. Auditning umum qabul qilingan standartlari ham auditor auditorlik xulosasi berilgan shahar yoki shtatni (auditor AQShdan tashqarida bo'lsa, shahar va mamlakatni) qo'shishni talab qiladi. Eslatma: ayrim mamlakatlarda tekshiruv haqidagi hisobotda auditorning aniq manzilini ko'rsatish shart emas.

**Imzo.** Hisobot auditorlik firmasi nomidan yoki auditorning shaxsan nomidan yoki vaziyatga ko'ra, ikkalasining nomidan imzolanishi lozim. Auditor hisoboti, odatda, firma nomidan imzolanadi, chunki firma audit uchun javobgarlikni o'z zimmasiga oladi. Eslatma: Ayrim mamlakatlarda (masalan AQSh, Buyuk Britaniya, Niderlandiya) hozirda auditorlarning shaxsiy imzosi talab qilinmaydi. Ularni havola sifatida qo'shib qo'yilishi yetarli.

## **11.2. Auditorlik xulosasining turlari: modifikatsiyalanmagan xulosa**

Auditorlik xulosasi modifikatsiyalangan va modifikatsiyalanmagan turlarga bo'linadi. Amaliyotda modifikatsiyalanmagan xulosa keng tarqalgan bo'lib, deyarli 90 % xulosalar modifikatsiyalanmagan xulosalardir.

Auditor, agar u moliyaviy hisobotlar barcha muhim jihatlarda

moliyaviy hisobotlarni taqdim etish uchun qo'llaniladigan asosiga muvofiq tayyorlangan, degan xulosaga kelgan bo'lsa, modifikatsiyalanmagan fikr bildiradi.

Agar auditor:

(a) olingan auditorlik dalillari asosida moliyaviy hisobotlar muhim buzib ko'rsatishlardan holi emas degan xulosaga kelgan bo'lsa; yoki

(b) unga moliyaviy hisobotlarda muhim buzib ko'rsatishlar mavjud emas, degan xulosaga kelish imkonini beruvchi yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo'lmasa, auditor AXS 705ga muvofiq auditorlik hisoboti (xulosasi)dagi fikrni modifikatsiyalashi lozim.

Modifikatsiyalangan fikr – salbiy fikr bildirilgan auditorlik xulosasi, izohlar bilan fikr bildirilgan auditorlik xulosasi, fikr bildirish rad etilgan auditorlik xulosasini o'z ichiga oladi.

Agar haqqoniy taqdim etish asosi talablariga muvofiq tayyorlangan moliyaviy hisobotlar haqqoniy taqdim etishni ta'minlamasa, auditor bu masalani tadbirkorlik subyekti rahbariyati bilan muhokama qilishi va moliyaviy hisobotlarni taqdim etish uchun qo'llaniladigan asosi talablariga va masala qanday hal qilinganiga qarab, auditorlik hisoboti (xulosasi)dagi fikrni AXS 705ga muvofiq modifikatsiyalash zarur yoki zarur emasligini aniqlashi lozim.

Agar moliyaviy hisobotlar muvofiqlik asosi talablariga binoan tayyorlangan bo'lsa, auditor moliyaviy hisobotlar haqqoniy taqdim etishni qay darajada ta'minlashini baholashga majbur emas. Biroq, kamdan-kam uchraydigan vaziyatlarda, agar auditor mazkur moliyaviy hisobotlar yanglish tasavvur hosil qilish uchun imkoniyat yaratadi, degan xulosaga kelgan bo'lsa, auditor bu masalani tadbirkorlik subyekti rahbariyati bilan muhokama qilishi va mazkur masala qanday hal etilishiga qarab, buni auditorlik hisoboti (xulosasi)da ko'rsatish kerakni, agar ko'rsatish kerak bo'lsa, buni qay tarzda amalga oshirish zarur, degan savollarga javob berishi lozim.

Xulosaning tarkibiy qismlarini biz yuqorida aytib o'tdik. Ammo ta'kidlash zarurki, modifikatsiyalangan fikr hosil qilinganda modifikatsiyalangan fikr bildirish uchun asos bo'lgan vaziyatni o'zida aks ettiruvchi maxsus qism kiritilishi lozim.

Auditorlik tashkiloti ifodalagan modifikatsiyalangan fikrdan kelib chiqib auditorlik xulosasida maxsus qism "Salbiy fikr bildirish uchun asos", "Izohlar bilan fikr bildirish uchun asos", "Fikr bildirishni rad etish uchun asos" deb nomlanadi. Ayrim mamlakatlar qonunchiligiga

muvofig bu band auditorning fikridan oldin joylashtiriladi.

Shuningdek, auditor yoki auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilar diqqatini quyidagilarga jalb qilish uchun auditorlik xulosasiga tushuntirish qismini kiritishi mumkin:

– auditorlik tashkilotining fikri bo'yicha moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarning moliyaviy hisobotni tushunishlari uchun muhim hisoblanadigan darajada ahamiyatga ega, moliyaviy hisobotda aks ettirilgan vaziyatlarga;

– auditorlik tashkilotining javobgarligini yoki auditorlik xulosasining mazmunini moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilar tushunishiga yordam berishi mumkin bo'lgan, moliyaviy hisobotda aks ettirilmagan vaziyatlarga.

Tushuntirish qismi kiritilishi auditorni moliyaviy hisobot haqidagi fikriga ta'sir etmasdan shunchaki qo'shimcha izoh sifatida xulosadan joy olishi mumkin.

### **11.3. Auditorlik xulosasining turlari: modifikatsiyalangan xulosa**

705 sonli AXSda modifikatsiyalangan fikrning uch shakli, xususan, qo'shimcha izohlar bilan fikr, salbiy fikr va fikr bildirishdan bosh tortish belgilanadi. Vaziyatga mos keladigan modifikatsiyalangan fikr shaklini aniqlash quyidagilarga bog'liq bo'ladi:

(a) Fikrni modifikatsiyalashni talab qilgan masalaning xususiyatiga, ya'ni moliyaviy hisobotlarda muhim buzib ko'rsatishlar bor-yo'qligiga yoki, yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish mumkin bo'lmagan holda, moliyaviy hisobotlarda muhim buzib ko'rsatishlar bo'lishi mumkinligi yoki mumkin emasligiga va

(b) Mazkur masalaning moliyaviy hisobotlarga ta'siri keng qamrovliligi yoki uning ta'sir ko'rsatish ehtimoli to'g'risida auditorning mulohazasiga.

Auditorning maqsadi quyidagi hollarda talab etiladigan moliyaviy hisobotlar bo'yicha modifikatsiyalangan fikrni tegishli ravishda aniq ifodalashdan iborat:

– olingan auditorlik dalillari asosida auditor moliyaviy hisobotlarda muhim buzib ko'rsatishlar mavjud degan xulosaga kelgan bo'lsa;

– auditor unga moliyaviy hisobotlarda muhim buzib ko'rsatishlar mavjud emas degan xulosaga kelish imkonini beradigan yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo'lmasa.

Auditorlik fikrini modifikatsiyalash shaklini aniqlash

Qo'shimcha izohlar bilan fikr bildirish

Auditor quyidagi hollarda fikrni qo'shimcha izohlar bilan ifodalashi lozim:

– yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olgach, auditor buzib ko'rsatishlar alohida-alohida yoki jamuljam holda moliyaviy hisobotlar uchun muhim hisoblanadi, lekin ular keng qamrovli emas, degan xulosaga kelgan bo'lsa;

– auditor o'ziga fikr hosil qilish imkonini beradigan yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo'lmasa, biroq u topilmagan buzib ko'rsatishlar (agar ular mavjud bo'lsa) moliyaviy hisobotlarga ko'rsatishi mumkin bo'lgan ta'siri muhim bo'lishi mumkin, lekin keng qamrovli bo'lishi mumkin emas, degan xulosaga kelgan bo'lsa.

Salbiy fikr bildirish

Auditor, agar u yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olgach, buzib ko'rsatishlar alohida-alohida yoki jamuljam holda moliyaviy hisobotlar uchun ham muhim, ham keng qamrovli hisoblanadi, degan xulosaga kelgan bo'lsa, salbiy fikr bildirishi lozim.

Fikr bildirishdan bosh tortish

Auditor, agar u o'ziga fikr hosil qilish imkonini beradigan yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo'lmasa va topilmagan buzib ko'rsatishlar (agar ular mavjud bo'lsa) moliyaviy hisobotlarga ko'rsatishi mumkin bo'lgan ta'siri ham muhim, ham keng qamrovli bo'lishi mumkin, degan xulosaga kelgan bo'lsa, fikr bildirishdan bosh tortishi lozim. Shuningdek, agar auditor (ko'p sonli noaniqliklardan iborat bo'lgan kamdan-kam hollarda) noaniqlikning har bir jihati xususida yetarlicha tegishli dalillar olinganiga qaramay, noaniqlik jihatlarining potensial o'zaro aloqasi va ular jamuljam holda moliyaviy hisobotlarga ta'sir ko'rsatishi mumkinligi tufayli moliyaviy hisobotlar bo'yicha fikrni hosil qilish mumkin emas, degan xulosaga kelgan bo'lsa ham, fikr bildirishdan bosh tortishi lozim.

Auditor kelishuvni qabul qilganidan keyin tadbirkorlik subyekti rahbariyati tomonidan cheklashlar belgilangani tufayli yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish mumkin emasligi oqibatlarini

Agar auditor kelishuvni qabul qilganidan keyin tadbirkorlik subyekti rahbariyati audit ko'lamiga cheklashlar belgilanganidan xabar topgan bo'lsa va ular auditor fikriga ko'ra, moliyaviy hisobotlar bo'yicha qo'shimcha izohlar bilan fikr bildirish yoki fikr bildirishdan bosh tortishni talab qilishi mumkin bo'lsa, auditor tadbirkorlik subyekti rahbariyatidan cheklashni olib tashlashni so'rashi lozim.

Bordi-yu, tadbirkorlik subyekti rahbariyati ko'rsatilgan cheklashni olib tashlashdan bosh tortgan bo'lsa, auditor, boshqaruv yuklatilgan shaxslarning barchasi tadbirkorlik subyekti qing rahbariyati bo'lib ham ishlaydigan hollarni istisno qilganda, bu haqda boshqaruv yuklatilgan shaxslarni 260 sonli AXSga muvofiq xabardor qilishi<sup>1</sup> va yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish uchun muqobil tartib-taomillarni bajarish mumkinligi yoki mumkin emasligini hal etishi lozim.

Agar auditor yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo'lmasa, u buning oqibatlarini quyidagicha aniqlashi mumkin: **birinchidan**, auditor topilmagan buzib ko'rsatishlar (agar ular mavjud bo'lsa) moliyaviy hisobotlarga ko'rsatishi mumkin bo'lgan ta'sir muhim bo'lishi mumkin, lekin keng qamrovli bo'lishi mumkin emas, degan xulosaga kelgan bo'lsa, auditor qo'shimcha izohlar bilan fikr bildirishi lozim, **ikkinchidan**, topilmagan buzib ko'rsatishlar (agar ular mavjud bo'lsa) moliyaviy hisobotlarga ko'rsatishi mumkin bo'lgan ta'siri shu darajada ham muhim, ham keng qamrovli bo'lishi mumkinki, qo'shimcha izohlar bilan fikr bildirish vaziyatning jiddiyligini ko'rsatish uchun yetarli bo'lmisligi mumkin, degan xulosaga kelgan bo'lsa auditni o'tkazishdan bosh tortishi yoki moliyaviy hisobotlar bo'yicha fikr bildirishdan bosh tortishi kerak.

Agar auditor, yuqorida nazarda tutilgandek, auditni o'tkazishdan bosh tortayotgan bo'lsa, bunday qilishdan oldin auditor auditni o'tkazish jarayonida aniqlangan, fikrni modifikatsiyalash talab etilishiga sabab bo'lgan har qanday masalalar to'g'risida boshqaruv yuklatilgan shaxslarni xabardor qilishi maqsadga muvofiq.

### Nazorat uchun savollar

1. Auditorlik hisoboti qanday tuziladi?
2. Auditorlik hisobotining kirish qismida nimalar aks ettiriladi?
3. Auditorlik hisobotining tahliliy qismida nimalar aks ettiriladi?
4. Auditorlik hisobotining yakuniy qismida nimalar aks ettiriladi?
5. Auditorlik xulosasining tuzilishi ketma-ketligi qanday?
6. Auditorlik xulosalarining qanday turlari mavjud?
7. Auditorlik xulosasini tuzishdan bosh tortish deganda nima tushuniladi?

<sup>1</sup> AXS 260 "Boshqaruv yuklatilgan shaxslar bilan axborot almashinuvi". 13-band.

## 12-BOB. ASOSIY VOSITALAR, KAPITAL QO'YILMALAR VA NOMODDIY AKTIVLAR AUDITI

### 12.1. Asosiy vositalar kirimiga doir muomalalarni hujjatlashtirish, schyotlarda aks ettirishning to'g'riligini tekshirish

Asosiy vositalar kirimini hisobga olishning to'g'riligini tekshirishdan maqsad sotib olingan asosiy vositalar hisobda to'g'ri aks ettirilganligini va foydalanishga topshirilgan obyektlarning real qiymatini ifodalashini tasdiqlashdan iborat.

Tekshiruvning ushbu bosqichida quyidagi amallarni bajarish zarur:

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

– yangidan sotib olingan asosiy vositalar obyektlarining jismonan mavjudligi va dastlabki hujjatlarini tekshirish;

– foydalanishga topshirilgan asosiy vositalar obyektlarining qiymati buxgalteriya hisobi schyotlarida tegishli tarzda aks ettirilganligini aniqlash;

– soliq qonunchiligining tegishli qoidalarga rioya qilinganligini aniqlash;

– hisobot davri davomida asosiy vositalar katta miqdorda kirim qilingan hollarda eski qurilmalar qiymati hisobdan o'chirilganligini aniqlash.

Asosiy vositalar kirimini auditorlik tekshiruvdan o'tkazishni boshlashda dastlabki hujjatlar, ularning belgilangan qoidalarga muvofiq rasmiylashtirilganligi nuqtayi nazaridan shaklan tekshiruvdan o'tkazilishi zarur.

Asosiy vositalarni qabul qilish-topshirish (korxonada ichidagi harakati) dalolatnomalaridagi ma'lumotlarga asosan 0110-0190 schyotlar debeti bo'yicha kirimga olingan asosiy vositalarning manbai aniqlanadi: Ustav kapitaliga hissa sifatida (4610 schyot krediti) kapital qo'yilmalar tartibida puli to'lanib sotib olingan yoki qurib bitkazilganda (0810, 0820 va 0890 schyotlarning krediti), asosiy podaga qabul qilingan mollar qiymati (0840 schyot krediti), tekinga olingan asosiy vositalar qo'shilgan kapital tarkibiga kirimga olinganda (8530 schyotning krediti) va h. k.

So'ngra ko'rsatilgan muomalalarni buxgalteriya hisobining schyotlarida aks ettirish tartibi tekshiriladi.

Auditor korxonada sotib olingan avtomobillarning to'g'ri rasmiy-



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

Korxonada tomonidan transport vositalari sotib olinganlik uchun to'langan soliq to'g'risida soliq nazoratiga o'z vaqtida ma'lumotnoma berilganligiga ishonch hosil qilish lozim.

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

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

Asosiy vositalarning kirimiga oid muomalalarni tekshirishda obyekt-larning dastlabki qiymati to'g'ri shakllanganligiga e'tibor berish kerak. Chunki, u mahsulot (ish, xizmat)lar tannarxiga qo'shiladigan, har oylik amortizatsiya (eskirish) summalarini aniqlashda asos bo'lib hisoblanadi. Bunda 0800 – "Kapital qo'yilmalarni hisobga oladigan schyotlar"ning ma'lumotlari tekshiriladi. Bu schyotlarda sotib olinib yoki qurib bitkazilib, balansga qabul qilinishi lozim bo'lgan (0120 schyot debeti va 0810 schyot-ning krediti) obyektning dastlabki (inventar) qiymati aniqlanadi. Umumiy qoidalarga ko'ra u (QQS) asosiy vositaning dastlabki qiymatiga kiritilmaydi.

Lekin ushbu qoidadan amaldagi qonunchilik bilan o'rnatilgan ayrim mustasnoqliklar mavjud. Xususan, qo'shilgan qiymat solig'i asosiy

vositalar qiymatiga quyidagi hollarda kiritiladi: agar asosiy vositalar imtiyoz berilgan (QQS to'lashdan ozod qilingan) mahsulot ishlab chiqarish, ish bajarish, xizmat ko'rsatish uchun sotib olingan bo'lsa, hisob va hisobot tizimining soddalashtirilgan rejimida ishlaydigan kichik tadbirkorlik subyektlari asosiy vositalarni sotib olganida asosiy vositalar byudjet ajratma (assignovaniya)lari hisobidan sotib olinganda;

– korxonada yangi qurilish pudrat usulida amalga oshirilganda qurilish bo'layotgan vaqtda pudratchiga to'langan QQS qurilayotgan obyektning inventar qiymatiga qo'shiladi.

Qurilish xo'jalik usuli bilan amalga oshirilganda ham korxonada har oyda 0810 "Tugallanmagan qurilish" schyoti debetida oy davomida aks ettirilgan xarajatlar summasiga nisbatan belgilangan miqdorda byudjetga QQS hisoblaydi (Debet 0810 schyot, Kredit 6410 schyot).

Auditor pul o'tkazish yo'li bilan sotib olingan, qurib bitkazilgan, tayyorlangan asosiy vositalar obyektlariga doir xarajatlar, mazkur obyektning dastlabki (inventar) qiymati shakllanadigan, 0810, 0820, 0840 va 0890 schyotlarda hisobga olinayotganligini tekshirishi lozim.

Bunda asosiy vositalarning dastlabki (inventar) qiymatiga qo'shiladigan xarajatlarning tarkibi, ularning mazkur obyektни yaratishga aloqadorligi tekshiriladi.

## **12.2. Nomoddiy aktivlar kirimi hisobi to'g'riligini tekshirish**

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 uslubi ularning olinish manbalariga bog'liq.

Agar nomoddiy aktivlar pul o'tkazish yo'li bilan sotib olinsa yoki korxonaning o'zida yaratilsa, "Xo'jalik yurituvchi subyektlar moliya-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobining schyotlar rejasi va uni qo'llash bo'yicha yo'riqnoma" №21 – Buxgalteriya hisobining milliy standartiga muvofiq 0830 – "Nomoddiy aktivlarni sotib olish" schyoti qo'llaniladi. Nomoddiy aktivlar inventar qiymatiga qo'shiladigan xarajatlar tarkibi, ularning mazkur obyektни yaratishga aloqadorligi tekshiriladi.

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

№21 – 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 – 9220 – schyot kreditidan 9430 – “Boshqa operatsion xarajatlar” schyotining debetiga, agar foyda olinsa – 9220 – schyot debeti va 9320 – “Boshqa aktivlarning chiqimidan olingan foyda” schyotining kreditida aks ettiriladi.

Nomoddiy aktivlarning chiqimiga doir muomalalarni hisobda aks ettirish bo‘yicha schyotlar bog‘lanishining to‘g‘riligi quyidagi ko‘rinishdagi jadval – test yordamida tekshiriladi.

**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.

№ 21 BHMS ga muvofiq nomoddiy aktivlar oldindan pul o‘tkazish yo‘li bilan sotib olinganida QQS 4410 – “Soliqlar va yig‘imlar bo‘yicha bo‘nak to‘lovlar” schyotida aks ettiriladi (hisob-kitob hujjatlarida alohida ajratib ko‘rsatilganida).

Sotib olingan nomoddiy aktivlar bo‘yicha QQS summasi quyidagi hollarda byudjetga o‘tkaziladi.

– sotib olingan nomoddiy aktivlar qiymati mol yetkazib beruvchilarga to‘langanida;

– nomoddiy aktivlar hisobga qabul qilinganida;

– nomoddiy aktivlar ishlab chiqarish maqsadlarida ishlatilganida.

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

Nomoddiy aktivlar hisobdan chiqarilganda dastlabki qiymatiga 0410–0490 schyotlar kredit va 9220 – “Boshqa aktivlarning chiqimi” schyoti debetlanadi. Hisoblangan eskirish summasiga esa 0510–0590 schyotlar debet va 9220 schyot kreditlanadi. Hisobdan chiqarish natijasi (foyda yoki zarar 9220 schyotdan 9900 – “Yakuniy moliyaviy natija (daromadlar va xarajatlarni jamlash)” schyotiga o‘tkaziladi. Mahsulot (ish, xizmat)lar tannarxi, foyda byudjet bilan hisob-kitoblar ko‘rsatkichlari, shuningdek xususiylashtirilayotgan davlat korxonalari 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'lmaganliklari uchun korxonada u yoki bu obyektning haqiqiy kirimi va ishlatilishi ustidan buxgalterlik nazoratini tashkil etish muammosi tez-tez vujudga keladi.

Buxgalterlik 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 indentifikatsiyalovchi (aynan o'xshatuvchi) hujjatlar ham bo'lishi zarur. Bunday hujjatlarga nomoddiy aktivlarning o'zlarini yoki ulardan foydalanishni tavsiflovchi hujjatlar, shuningdek, korxonaning u yoki bu mulkiy huquqini tasdiqlovchi hujjatlar kiradi. Boshqacha qilib aytganda, buxgalterlik hisobda aks ettiriladigan nomoddiy aktivlarning istalgan obyektga obyektiv shaklda mavjud bo'lishi lozim.

Sanoat namunalari va kashfiyot huquqlarini sotib olish patentlar, guvohnomalar bilan tasdiqlanadi. Korxonada 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.

Korxonada "nou-xou" sotib olishni rasmiylashtirishi uchun uning og'zaki (matnli) yoki tasviriy tavsifiga ega bo'lishi lozim. Korxonada raqobat sharoitida sanoat va intellektual mulklarni muhofaza qilish uchun chora-tadbirlarni ko'rish lozim. Bu nomoddiy aktivlar obyektning har biri uchun konkret xodimlarni javobgarlikka tortish va ko'rilgan zararni to'liq qoplash uchun imkon yaratadi.

Korxonalar nomoddiy aktivlarni har xil yo'llar bilan sotib oladilar va shunga ko'ra ularning kirimi ham hisobda turlicha aks ettiriladi.

Nomoddiy aktivlar korxonada ustav kapitaliga ishtirokchilarining hissasi sifatida qo'shilishi mumkin. Bunda ular imkon qadar haqiqiy bozor bahosiga yaqinlashgan va korxonada aksiyadorlar kengashi

(boshqaruvi) va aksiyadorlar tomonidan belgilangan shartnoma bahosida kirimga 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 korxonona qandaydir ishlab chiqarish va intellektual mulk (patentlar, guvohnomalar) yaratsa, ushbu “Nizom” dan kelib chiqqan holda, ularni mulk sifatida hisobga olib bo‘lmaydi, chunki ularni yaratish bilan bog‘liq xarajatlar kapitallashmaydi.

Ushbu savol masalasida turli mamlakatlarda qarama-qarshi fikrlar mavjud. Masalan, ayrim mamlakatlarda nomoddiy aktivlar mablag‘ sifatida inobatga olinmaydi, ularni darhol ishlab chiqarish sarflari yoki foyda hisobiga hisobdan chiqarish ko‘zda tutilgan. Ammo, bunday yondashuvga qarama-qarshi gumon patentlar olish va kashfiyotlar, tovar markalari, savdo belgilari, “Nou-xou” ishlanmalari va dastur ta‘minotlarini yaratish bilan bog‘liq ilmiy-tadqiqot va tajriba-konstruktorlik ishlari (ITTKI) kabi aktivlarni darhol hisobdan o‘chirish, davr oralig‘ida oladigan daromadlarni buzib ko‘rsatishga olib keladi va korxonalar tomonidan ushbu faoliyat sohasiga mablag‘lar sarflashni to‘xtatib turadigan omil bo‘lib hisoblanishidan iborat. Agar nomoddiy aktivlarni yaratish bilan bog‘liq xarajatlarni darhol hisobdan o‘chirish fikriga qo‘shiladigan bo‘lsak, unda bizning korxonalarimizda bunday xarajatlarga eng oz miqdorda mablag‘ ajratilib, respublikamiz xududida ishlab chiqarish va intellektual mulkni (korxonaning o‘z ishlab chiqarishini) umuman pasayishiga olib keladi, korxonalar esa o‘zlarining mulkiy huquqlari (nomoddiy aktivlari)ni yaratmasdan, xorijdan sotib olishga xarajat qiladilar.

#### **Nazorat uchun savollar**

1. Asosiy vosita auditi nima?
2. Asosiy vositalar auditini rejalashtirishda nimalar aks ettiriladi?
3. Asosiy vositalarlarni tekshirish ketma-ketligi qanday?
4. Asosiy vositalar kirimga doir muomalalarni hujjatlashtirish,

schyotlarda aks ettirishning to'g'riligini tekshirish qanday tartibda tashkil qilinadi?

5.Nomoddiy aktivlar auditi deganda nima tushuniladi?

6.Nomoddiy aktivlarni tekshirish ketma-ketligi qanday?

7.Nomoddiy aktivlar kirimi va chiqimini soliqqa tortishning to'g'riligini tekshirish deganda nima tushuniladi?

## **13-BOB. TOVAR MODDIY ZAXIRALAR AUDITI**

### **13.1. Tovar-moddiy zaxiralar kirimi hisobini tekshirishning xususiyatlari**

Tovar-moddiy zaxiralarning to'liq kirim qilinishini tekshirish chog'ida auditor mol yetkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblarning shakllari va shartlarini, tanlangan baholash usulini, sotib olingan qiymatliklar bo'yicha QQSni qoplash tartibini hisobga olishi zarur.

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

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

Tezkor va xizmat yuzasidan uzatiladigan axborotlar ham auditorlik tekshiruvning obyekti hisoblanadi. Masalan, kelgan yuklarni hisobga olish jumalidan moddiy qiymatliklarning assortimenti va yetkazib berish muddatlari to'g'risidagi ma'lumotlarni mol yetkazib beruvchilar bo'yicha olish mumkin. Auditor bunday hisobning mijoz-korxonada qanday tashkil etilganligini o'rganadi. Xususan, har bir mol yetkazib beruvchi bo'yicha shartnomada materiallarning yetkazib berilish muddatlari va assortimenti ko'rsatilayotganligi, hamda haqiqatda olingan materiallarning assortimenti, olinish sanasi ko'rsatilgan holda qabul qilinganligi tekshiriladi. Operativ hisobda keltirilgan axborotlarning ishonchligini aniqlash uchun auditor ularni buxgalteriya hisobida aks ettirilgan ma'lumotlar bilan taqqoslaydi. Kelayotgan yuklarni hisobga olish jurnali va mol yetkazib berish shartnomalarini hisobga olish kartochkalaridagi yozuvlar bo'yicha auditor tekshirilayotgan davr ichida qanday mol yetkazib berishlar amalga oshirilganligini aniqlashi mumkin.

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

moddiy qiymatliklarning nomi, miqdori va qiymati.

Olingan moddiy boyliklarni rasmiylashtiradigan ichki hujjatlarga yukni qabul qilib oluvchi shtampasi 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 boyliklarning to'g'ri baholanishi va to'liq kirim qilinishini tekshirishni boshlashda auditor moddiy boyliklarni 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 ombor-xona hisobi kartochkalaridagi yozuvlar bilan taqqoslaydi.

Moddiy boyliklarning to'liq kirim qilinganligini tekshirishda auditor mol yetkazib beruvchilarning hisobga olinmagan schyotlarini aniqlash maqsadida mol yetkazib beruvchilardan kreditor qarzlarning haqqoniy-ligiga 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 zaxiralarning kirimiga doir muomalalarni hujjatlar bo'yicha tekshirish chog'ida 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 hujjatlarini qarama-qarshi tekshiruvdan o'tkazish zarur.

Moddiy boyliklarning to'liq kirim qilinganligini tekshirishda ichki hujjatlar mol yetkazib beruvchilarning kuzatib boruvchi hujjatlari bilan solishtiriladi. Auditor olingan moddiy boyliklar 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 boyliklarni o‘zlashtirish va kamomadni yashirish maqsadida qalbaki dalolatnomalarni rasmiylashtirish oqibatida yuzaga kelishi mumkin.

Zarur hollarda auditor moddiy boyliklarni kirim qilish uchun asos bo‘lgan hujjatlarni ularning mol yetkazib beruvchilarda saqlanayotgan nusxalari bilan solishtirib, qarama-qarshi tekshiruv ham o‘tkazadi.

Korxonaga tegishli bo‘lmagan, ammo uning ixtiyorida saqlanayotgan yoki ishlatilayotgan tovar-moddiy zaxiralar shartnomalar shartlariga muvofiq, shartnomada ko‘rsatilgan bahoda balansdan tashqari schyotlarda aks ettiriladi.

Mas’ul saqlash uchun qabul qilingan moddiy boyliklar hamda buyurtmachining xomashyosi sifatida qayta ishlashga qabul qilingan xomashyo va materiallar korxonaning o‘ziga tegishli ishlab chiqarish zaxiralaridan alohida saqlanishi va hisobga olinishi lozim. Bunday moddiy boyliklar №21 BHMS ga muvofiq 002 – “Mas’ul saqlashga olingan tovar-moddiy boyliklar” va 003 – “Qayta ishlashga qabul qilingan materiallar” degan balansdan tashqari schyotlarda hisobga olinishi lozim.

Hujjatsiz (schyot-fakturasiz) olingan materiallarni tekshirish ayrim xususiyatlarga ega. Ular 6010 – “Mol yetkazib beruvchilarga va pudratchilarga to‘lanadigan schyotlar” (joriy qismi) yoki 7010 – “Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to‘lanadigan schyotlar” (uzoq muddatli qismi) schyoti bo‘yicha yuritiladigan hisob registrida har bir olingan materiallar bo‘yicha alohida so‘ngi kirim qilingan partiya bahosi bo‘yicha aks ettirilishi lozim. Bunda raqam o‘rniga “N” harfi (fakturlanmagan) qo‘yiladi. Auditor bunday moddiy boyliklarni kirim qilishga doir yozuv hisobda qanday aks ettirilganligini aniqlashi zarur. Chunki, keyingi oyda mol yetkazib beruvchilar hujjatlarining kelib tushishiga qarab, ushbu yozuvlar mol yetkazib beruvchilarning hisob-kitob hujjatlariga asosan materiallarni haqiqiy sotib olish bahosi bo‘yicha kirim qilish bilan bir vaqtning o‘zida tuzatilishi (storno qilinishi) kerak.

Hujjatsiz mol olingan holatlar mavjud bo‘lganida auditor quyidagilarni tekshiradi:

– qabul qilish dalolatnomalarini tuzish tartibiga qanday rioya qilinayotganligi;

– hujjatlarsiz olingan moddiy boyliklarni kirim qilishning to‘liqligi

va to'g'riligi;

– baho belgilashning to'g'riligi;

– mol yetkazib beruvchilarning qarama-qarshi hujjatlari kelib tushganda qilingan tuzatish (korrektirovka)larning to'g'riligi (buning uchun auditor qabul qilish dalolatnomalaridagi yozuvlarni keyinchalik olingan mol yetkazib beruvchilar hujjatlarining ma'lumotlari bilan solishtirishi zarur).

Agar mijoz-korxonada hisobida yo'lda kelayotgan ya'ni puli to'langan, lekin hali oy oxirigacha kelib tushmagan moddiy boyliklar mavjud bo'lsa, u holda auditor bunday moddiy boyliklar qiymatini buxgalteriya hisobi va balansda aks ettirishning ishonchligini tasdiqlashi uchun ular keyinchalik olinganligi va puli to'langanligi yoki balans tuzilayotgan sanaga kreditor qarzlarning tarkibiga kiritilganligiga ishonch hosil qilishi zarur.

Auditor korxonada bunday moddiy boyliklarni hisobga olishning mavjud ikkita variantidan qaysi birisi qo'llanilayotganligini aniqlashi kerak.

**Birinchi variant** qo'llanilganda ushbu materiallar qiymati har oy oxirida quyidagi buxgalteriya yozuvi bilan rasmiylashtiriladi:

Debet 1510 – “Materiallarni tayyorlash va sotib olish” schyoti  
Kredit 6010 – “Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar” (joriy qismi) yoki 7010 – “Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar” (uzoq muddatli qismi).

Auditor bunday mol yetkazib berishlar bo'yicha kreditor qarzlarning mavjudligini tekshiradi. Chunki keyingi oyning boshida ushbu yozuv tuzatilishi (storno qilinishi) lozim. Yetib kelmagan yuklar uchun mol yetkazib beruvchilarga to'langan summalar yuk yetib kelgunga qadar debitor qarzi sifatida hisobda turishi davom etishi lozim.

**Ikkinchi variantda** bunday yozuvlar materiallarning haqiqatda kelib tushishidan qat'iy nazar, mol yetkazib beruvchilarning korxonaga kelib tushgan hisob-kitob hujjatlariga asosan bir oy davomida amalga oshiriladi. 1510 – “Materiallarni tayyorlash va sotib olish” schyotida ayrim sanalarga debet qoldig'i qolishi mumkin. Bunday debet qoldiqlar puli to'langan, ammo oy oxirida hali xo'jalikka yetib kelmagan yuklarning qiymatini bildiradi. Ushbu yo'lda kelayotgan moddiy boyliklarning qoldiqlari buxgalteriya balansining “Ishlab chiqarish zaxiralari” moddasiga qo'shib aks ettirilishi lozim.

Ayrim paytlarda korxonalar balansning “Boshqa debitorlar”

moddasida materiallarni qabul qilishda aniqlangan kamomadlarni, mol yetkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblar bo'yicha har xil da'vo summalarini, puli to'langan va uzoq vaqt davomida kiringga olinmagan (ayrim paytlarda o'g'irlangan bo'lishi ham mumkin) moddiy boyliklar uchun debitorlik qarzlarni aks ettiradi. Shuning uchun 6010 va 7010 schyotlar bo'yicha yuritiladigan registrdagi hisob yozuvlarining puli to'lanib, lekin hali yo'lda kelayotgan moddiy boyliklar uchun hisob-kitoblar qismi navbatdagi tekshiruv obyekti bo'lishi lozim. To'liq to'langan, lekin uzoq vaqt davomida xo'jalikka kelib tushmagan moddiy boyliklar aks ettirilgan har bir hisob-kitob (to'lov) hujjati bo'yicha tovar-transport nakladnoylari (kvitansiyalari) va schyotlarni to'lovga taqdim qilish uchun asos bo'ladigan boshqa hujjatlar puxta tekshirilishi zarur. Zarur hollarda auditor ushbu yozuvlarni mol yetkazib beruvchilarning o'zaro bog'liq bo'lgan dastlabki hujjatlari va hisob registrlari bilan taqqoslaydi (qarama-qarshi tekshiruv o'tkazadi).

Tovar-moddiy zaxiralarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazish chog'ida auditor olinayotgan moddiy boyliklar bo'yicha QQSning hisobda aks ettirilishini ham tekshiradi.

Mol yetkazib beruvchining hisob-kitob hujjatlarida alohida qator bilan ajratib ko'rsatilib, xaridor korxonaga to'lov uchun taqdim qilinadigan QQS summasi 4410 – "Soliqlar va yig'imlar bo'yicha bo'nak to'lovlar" schyotining debeti va 6010 – "Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar" schyotining kreditida aks ettiriladi. To'langan QQS summalari ishlab chiqarish zaxiralarning sotib olish qiymatiga kiritilmaydi, ya'ni 1010-1090 yoki 1510 schyotlar debetiga olib borilmaydi.

4410 – "Soliqlar va yig'imlar bo'yicha bo'nak to'lovlar" schyotining istalgan hisobot sanasiga debet qoldig'i sotib olingan, lekin hali puli to'lanmagan moddiy boyliklarga tegishli bo'lgan QQS summasini bildiradi. Ushbu summa balans aktivining II bo'limida tegishli modda bo'yicha ajratib ko'rsatiladi.

Auditor sotib olinadigan zaxiralarning maqsadli tayinlanishi yoki qanday maqsadlar uchun ishlatilishiga ko'ra QQS summasini hisobdan o'chirish tartibiga e'tibor qaratishi zarur. Chunki, moddiy resurslarni ishlab chiqarishga sarflash me'yoriga qarab, ularga tegishli bo'lgan QQS summasi 6410 – "Byudjetga to'lovlar bo'yicha qarzdorlik (turlari bo'yicha)" schyot debeti va 4410 – "Soliqlar va yig'imlar bo'yicha bo'nak to'lovlar" schyoti kreditida; moddiy boyliklarni boshqa

korxonalarining ustav kapitaliga moliyaviy qo'yilma sifatida hamda ularni tekinga berish chog'ida QQS summasi 9220 – "Boshqa aktivlarning chiqimi" schyoti debeti va 4410 – "Soliqlar va yig'imlar bo'yicha bo'nak to'lovlar" schyoti kreditida aks ettiriladi. Shuningdek, QQS bo'yicha yakuniy hisob-kitob 6410 schyot debeti va 4410 schyot krediti bo'yicha aks ettiriladi.

Sotib olingan moddiy boyliklarga doir QQS faqat quyidagi qonunchilik shart-sharoitlari bajarilgandagina byudjetdan qoplanadi:

– QQS dastlabki va hisob-kitob hujjatlarida alohida satr bilan ajratib ko'rsatilganida;

– moddiy boyliklar haqiqatda qabul qilinganida;

– moddiy boyliklar ishlab chiqarish ehtiyojlari uchun sotib olinganida.

Barcha hollarda QQS faqat moddiy boyliklar kirim qilinganida va mol yetkazib beruvchilarga puli to'langanidagina hisobdan o'chiriladi.

Amaliyotda korxonalar moddiy boyliklarni kirim qilmasdan turib, ya'ni tovar-moddiy zaxiralarni hisobda aks ettirish talablariga rioya qilmasdan hisobdan o'chirish hollari ko'p tarqalgan. Bu QQS bo'yicha soliq bilan bog'liq noxush oqibatlarga olib keladi. Masalan, auditor korxonadan kabel sotib olinganligi va uning qiymati mol yetkazib beruvchi tomonidan taqdim qilingan schyotga muvofiq 120000 so'm, QQS esa 24000 so'mni tashkil etganligini aniqladi. Ushbu muomala mijoz-korxonadan buxgalteriya hisobida quyidagicha aks ettirilgan:

Debet 2010 – "Asosiy ishlab chiqarish" schyoti – kabel qiymati 120000 so'mga.

Kredit 6010 – "Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar" schyoti – kabel qiymati – 120000 so'mga.

Debet 4410 – "Soliqlar va yig'imlar bo'yicha bo'nak to'lovlar" schyoti – QQS summasi 24000 sumga.

Kredit 6010 – "Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar" – QQS summasi 24000 so'mga.

Debet 6410 – "Byudjetga to'lovlar bo'yicha qarzdorlik" schyoti – QQS summasi 24000 so'mga.

Kredit 4410 – "Soliqlar va yig'imlar bo'yicha bo'nak to'lovlar" schyoti – QQS summasi 24000 so'mga.

Ushbu vaziyatda auditor tomonidan tovar-moddiy zaxiralar qoldig'ining buzib ko'rsatilishi va ular tannarxining hisobot davrida oshirib

ko'rsatilganligi to'g'risida xulosa qilingan. Chunki, haqiqatda barcha materiallar to'laligicha hisobdan o'chirilib ishlab chiqarish tannarxiga olib borilmagan. Bundan tashqari, barcha moddiy boyliklar o'z vaqtida qabul qilinmaganligi munosabati bilan, soliq organlari QQSni hisobga o'tkazishga taqdim qilishni asossiz deb topishlari mumkin.

Lekin, ma'lum sharoitlarda qabul qilingan moddiy boyliklarga tegishli QQS, ularning haqiqiy sotib olish tannarxiga kiritilishi kerak. Xususan quyidagi hollarda:

- Ishlab chiqarish zaxiralari QQS solinmaydigan mahsulotlar ishlab chiqarish, ishlar bajarish yoki xizmatlar ko'rsatish uchun ishlatilganida;
- ishlab chiqarish zaxiralari chakana savdo tashkilotlari va aholidan naqd pulga sotib olinganida;
- ko'p marta ishlatiladigan idishlar sotib olinganida;
- schyot-faktura va boshqa hisob-kitob hujjatlarida QQS ajratib ko'rsatilmaganda.

№4 – "Tovar-moddiy zaxiralar" nomli BHMSda tovar-moddiy zaxiralarini sotib olish xarajatlarining taxminiy tarkibi keltirilgan. Ularga, xususan, materiallarni tayyorlash va tashib keltirish, import bojxona to'lovlari va yig'implari, mahsulotlarni sertifikatsiyalash xarajatlari, ta'minotchi va vositachi tashkilotlarga to'langan komission to'lovlar, soliqlar (korxonaga keyinchalik qaytarib oladigan soliqlardan tashqari, masalan, qo'shilgan qiymat solig'i kabi), hamda tayyorlov-transport, xizmat ko'rsatish va zaxiralarni sotib olish bilan bevosita bog'liq bo'lgan boshqa xarajatlari. Savdo diskontlari, chegirmalar va shunga o'xshash summalar tovar-moddiy zaxiralarni sotib olish xarajatlarini aniqlashda chegirib tashlanadi. 1610 – "Materiallar qiymatidagi farqlar" schyotida yoxud 1000 (1010-1090) – "Materiallarni hisobga oladigan schyotlar"da aniqlanib, hisobdan o'chirilgan transport-tayyorlov sarflari yoki hisob baholaridan chetga chiqishlarni tekshirishda transport tashkiloti yoki vositachi tashkilot to'lovga taqdim qiladigan schyot, tovar-moddiy zaxiralar kirim qilinganidan so'ng kechikib olingan holatlarga e'tibor qaratilishi kerak. Bunday holda transport sarflari materiallarni kirim qilishda ularning haqiqiy tannarxiga qo'shilishi mumkin emas.

Korxonaning omborxonasi-tayyorlov apparatini saqlash uchun qilingan sarflari, uning hisob siyosatida ko'rsatilgan qoidalarga muvofiq tayyorlangan materiallar tannarxiga qo'shilishi mumkin. Bunday sarflar, odatda, hisobot oyining oxirida taqsimlanadi.

### 13.2. Tovar-moddiy zaxiralarni kirim qilish va ishlab chiqarishga sarflash vaqtida baholashning to'g'riligini tekshirish

Amaldagi qoidalarga muvofiq moddiy boyliklar hisob va hisobotda haqiqiy tannarxi bo'yicha aks ettirilishi lozim. Haqiqiy tannarx ularni sotib olish uchun qilingan sarflar (transport – tayyorlov xarajatlari), ushbu resurslarni yetkazib beruvchi tomonidan taqdim qilingan qarz hisobiga sotib olganlik uchun to'lanadigan foizlarni ham qo'shgan holda aniqlanadi. Shuningdek, tashqi iqtisodiy va boshqa tashkilotlarga to'langan xizmat haqlari, ustama haqlari, bojxona to'lovlari, chet tashkilotlar tomonidan amalga oshirilgan saqlash, yuklash-tushirish va tashish xarajatlari (QQS siz) ham haqiqiy tannarxga qo'shiladi.

Moddiy boyliklarni baholashning to'g'riligi ko'p jihatdan ularning analitik va sintetik hisobini tashkil etish hamda yuritishga bog'liq. Shuning uchun auditor 1010-1090 schyotlar bo'yicha moddiy boyliklar hisobi, ularning har bir turi bo'yicha hamda iste'mol xossalari (navi, markasi, konditsiyasi va hokazo) yuritilishini; Moddiy boyliklarning iste'mol xossalari qarab ularning har biriga nomenklatura raqamlari berilganligi va ularning dastlabki hujjatlarda hamda omborxonada hisobida ko'rsatilishini tekshirishi lozim.

Agar ishlab chiqarish zaxiralari hisob baholari bo'yicha hisobga olinsa, ushbu baholar va sotib olingan materiallarning haqiqiy tannarxi o'rtasidagi farqlarni tovar-moddiy zaxiralarning turlari o'rtasida taqsimlash ishlari audit obyekti bo'lib hisoblanadi.

Korxonada faoliyatining moliyaviy ko'rsatkichlari ishlab chiqarish zaxiralarni baholash usullaridan qaysini tanlanganiga ham bog'liq. Tovar-moddiy zaxiralar yil davomida har xil baholarda sotib olinganligi sababli, ularning to'g'ri baholanganligini aniqlash asosiy muammolardan biri hisoblanadi. Ishlab chiqarish zaxiralarning yakuniy qiymatini maxsus baholash usullari yordamida tartibga solish mumkin. Tekshiruv usuli korxonada tovar-moddiy zaxiralarni hisobdan o'chirishning qaysi uslubi (har xil moddiy boyliklar uchun ular xilma-xil bo'lish mumkin) qo'llanilishiga bog'liq.

№4 – “Tovar-moddiy zaxiralar” nomli BHMSga muvofiq, ishlab chiqarishga xarajat qilinadigan moddiy boyliklarning haqiqiy tannarxini aniqlash chog'ida ishlab chiqarish zaxiralarni baholashning quyidagi usullaridan foydalanish tavsiya qilinadi:

1. O'rtacha tannarxi bo'yicha (AVECO);
2. Birinchi xarid qilingan tannarxi bo'yicha (FIFO).

Auditor zaxiralarning muayyan turiga nisbatan tanlangan usulning yil davomida o'zgartirilmasdan qo'llanilganligiga ishonch hosil qilishi, ularni qo'llashning to'g'riligi hamda asoslanganligi va boshqariv uchun foydaliligini tekshirishi lozim.

Agar korxonaning hisob siyosatida tovar-moddiy boyliklarni baholashning FIFO (FIFO) metodi belgilangan bo'lsa, u holda ular oy boshiga mavjud bo'lgan zaxiralar qoldig'ining tannarxini hisobga olgan holda, birinchi sotib olingan zaxiralar bahosida ishlab chiqarishga sarflanishi lozim. Balansda esa moddiy boyliklarning qoldiqlari so'ngi sotib olingan, ya'ni qimmatroq xarid baholari bo'yicha ko'rsatilishi lozim.

Agar zaxiralar o'rtacha tannarx (AVECO usuli) bo'yicha baholansa, auditor zaxiralarning qaysidir bir partiyasini baholashning to'g'riligini, ya'ni o'rtacha bahoning to'g'ri hisob-kitob qilinganligini aniqlashi uchun bir necha dastlabki kirim hujjatlarini tekshirishi zarur.

Moddiy boyliklar qiymati ishlab chiqarish sarflariga hisobdan o'chirilishining to'g'riligini auditor quyidagi tovar balansi formulasi bo'yicha tekshirishi mumkin:

$$S_{mq} - Y_b - Q_{K_{mb}} - Y_o,$$

$S_{mq}$  - hisobot davrida sarflangan moddiy boyliklar qiymati;

$Y_b, Y_o$  - ishlab chiqarish zaxiralari schyotlaridagi yil boshi va oxiriga bo'lgan moddiy boyliklar qoldig'ining qiymati (balans va bosh daftar ma'lumotlari asosida);

$K_{mb}$  - hisobot davrida kirim qilingan moddiy boyliklar qiymati (1010-1090 schyotlarning debet oborotlari).

Materiallar haqiqiy tannarxi xatolashib yoki ataylab oshirilganda, tayyor mahsulotlar ishlab chiqarish (ish bajarish, xizmat ko'rsatish) xarajatlari sun'iy ravishda ko'payadi va mahsulot (ish, xizmat)larni sotishdan olinadigan foyda (daromad) kamayadi. Shuningdek, foyda (daromad) solig'i bo'yicha soliqqa tortiladigan baza ham kamayadi, ya'ni sun'iy ravishda soliq yashiriladi.

Agar korxonada hisobot davri davomida bahosi pasaytirilgan materiallar bo'lsa, yoki ular qisman o'z sifatini yo'qotgan yoki ma'naviy eskirgan bo'lsa, bunda ular yil oxirida haqiqiy tannarxi bo'yicha emas, balki sotish mumkin bo'lgan bahoda baholanishi va balansda aks ettirilishi lozim. Agar u dastlabki tayyorlash (sotib olish) qiymatidan past bo'lsa, bahodagi farqlar moliyaviy natijalarga olib boriladi.

Moddiy boyliklarning ishlab chiqarish va boshqa maqsadlarda

ishlatilishini tekshirish uchun auditor texnologik jarayonlarning xususiyatlari hamda moddiy boyliklarni ombordan ishlab chiqarishga berish tartibi bilan batafsil tanishishi lozim. Chunki, ushbu tartib buzilganida ko'plab kamchiliklar va hatto suiiste'mol qilishlar yuzaga keladi.

Moddiy boyliklarning ishlab chiqarishga berilishi, dastlabki va yig'ma chiqim hujjatlari asosida tuziladigan, materiallar sarflanishi hisobga olinadigan yig'ma vedomost bo'yicha tekshiriladi.

#### **Nazorat uchun savollar**

1. Tovar-moddiy zaxiralar deganda nima tushuniladi?
2. Tovar-moddiy zaxiralar auditini o'tkazish ketma-ketligi qanday?
3. Tovar-moddiy zaxiralar tarkibiga nimalar kiradi?
4. Tovar-moddiy zaxiralar auditi qaysi usullar orqali o'tkaziladi?
5. Tovar-moddiy zaxiralar inventarizatsiya qancha muddatda o'tkaziladi?



## 14-BOB. ISHLAB CHIQRISH JARAYONI AUDITI

### 14.1. Ishlab chiqarish jarayonining mazmuni

Ishlab chiqarish jarayoni – bu kishilarni o‘zlarining iste‘moli uchun zarur bo‘lgan moddiy va ma‘naviy ne‘matlarni yaratishga qaratilgan maqsadga muvofiq faoliyatidir. Moddiy va ma‘naviy ne‘matlar yaratish, turli xizmatlar ko‘rsatish jarayoni kishilar iqtisodiy faoliyatining asosiy tomonidir. Ma‘lumki, har qanday ishlab chiqarish, birinchi navbatda, mehnat jarayonidir yoki boshqacha qilib aytganda, tabiatdagi bor narsalarning ko‘rinishini o‘zining iste‘moli uchun muvofiq holga keltirish uchun qilingan mehnat faoliyatidan iboratdir. Ana shu mehnat jarayonida kishilar, eng avvalo, tabiat bilan, uning kuchlari va ashyolari bilan hamda bir-birlari bilan o‘zaro ma‘lum munosabatda bo‘ladilar. Ishlab chiqarish jarayonida bo‘ladigan bu munosabatlarning shakllari va xususiyatlarini o‘rganish hamda ularni bilgan holda ishlab chiqarishni ongli tashkil etish oliy maqsadga, ya‘ni cheklangan iqtisodiy resurslardan unumli foydalanilgan holda kishilarning o‘sib boruvchi ehtiyojlarini qondirish maqsadiga erishishning birdan-bir yo‘lidir.

Moddiy ne‘matlar ishlab chiqarish va xizmatlar ko‘rsatishning ichki qonuniyatlari va uning rivojlanish xususiyatlari ko‘pgina iqtisodchi olimlar tomonidan ko‘rsatib berilgan. Ular mehnat kishilar yashashining umumiy asosidir deb ta‘riflaydilar. Demak, mehnat iste‘mol qiymatlarini yaratuvchi sifatida, foydali mehnat sifatida kishilarning yashashi uchun hech qanday ijtimoiy shakllarga bog‘liq bo‘lmagan holda abadiy tabiiy zaruriyatdir, mehnat bo‘lmaganda kishi bilan tabiat o‘rtasida modda almashinuvi ham mumkin bo‘lmas edi. Kishilar o‘zlarining ongli maqsadga muvofiq unumli mehnati bilan tabiat moddalarining shakllarini o‘zgartiradilar va iste‘moli uchun zarur bo‘lgan mahsulotni vujudga keltiradilar. Mehnat jarayonida kishilar bilan tabiat o‘rtasida moddalar almashinuvi bilan birga insonning o‘zi ham har tomonlama kamol topib boradi, ya‘ni kishilar o‘zining mehnatga bo‘lgan qobiliyatini, bilimini oshiradi va ularni amalda qo‘llashni kengaytirib boradi. Shunday qilib, ishlab chiqarish jarayoni iste‘mol qiymatlarni vujudga keltirish uchun maqsadga muvofiq qilinadigan harakatdir, tabiat yaratgan narsalarni kishi iste‘moli uchun o‘zlashtirib olishdir, kishi bilan tabiat o‘rtasidagi modda almashuvining umumiy shartidir, kishi hayotining abadiy tabiiy sharoitidir.

## **14.2. Korxonada ishlab chiqarish xarajatlari auditing maqsadi, vazifalari va axborot manbalari**

Ishlab chiqarish xarajatlari va mahsulotlar tannarxini hisoblashni auditorlik tekshiruvidan o'tkazishdan maqsad – sodir bo'lgan xo'jalik muomalalarini hisobga olib, tannarxning to'g'ri shakllanishini O'zbekiston Respublikasi me'yoriy hujjatlari talablariga muvofiqligini aniqlagan holda, ishlab chiqarish xarajatlarining yuzaga chiqishi va javobgarlik markazlari bo'yicha hisobga olish va soliq to'lanadigan bazaning aniq hisob-kitobini yuritish va bu orqali ishlab chiqarish xarajatlari hamda korxonada sarflarini boshqarishni tashkil etishdan iborat.

Ishlab chiqarish xarajatlari va mahsulotlar tannarxini hisoblashni auditorlik tekshiruvidan o'tkazishda quyidagi vazifalar mavjud:

- ishlab chiqarish xarajatlarini o'rganish va ularning holatiga baho berish;

- mahsulot tannarxini pasaytirish bo'yicha belgilangan rejaning bajarilishi va dinamikasini nazorat qilish;

- ishlab chiqarish xarajatlarining iqtisodiy elementi va kalkulyatsion moddalarini bo'yicha o'rganish va ularga baho berish;

- tannarxning o'zgarish sabablarini aniqlash va unga ta'sir etuvchi omillarni miqdor jihatidan hisoblash;


- ayrim turdagi mahsulot tannarxini xarajat moddalarini bo'yicha tahlil etish;

- tannarxni pasaytirish bo'yicha mavjud imkoniyatlarni aniqlash va boshqalar.

Korxonalarda ishlab chiqarish xarajatlari 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 realizatsiya xarajatlarining tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi to'g'risidagi Nizom" hisoblanadi.


Ishlab chiqarish xarajatlari hisobining to'g'riligini va mahsulot, ish hamda xizmatlar tannarxi to'g'risidagi hisobotni tuzishning to'g'riligini nazorat qilish uchun quyidagilarni tekshirish lozim: hisobot davridagi haqiqiy xarajatlarning ishlab chiqarish xarajatlari schyotlarida o'z vaqtida, to'liq va ishonarli aks ettirilishi; ishlab chiqarishga xarajat qilingan xomashyolar, materiallar, yoqilg'ilar, ehtiyot qismlar va yoqilg'i-moylash materiallarini baholashning tug'riligi; belgilangan xarajat smetalari, lavozim maoshlari, tarif stavkalari, ishlab chiqarish

xodimlarining mehnatiga haq to'lash va mukofatlash haqidagi Nizomga rioya qilish ustidan nazoratning ta'minlanganligi; noishlab chiqarish sarflari va yo'qotishlarning paydo bo'lish sabablari hamda hisobdan o'chirilishning asoslanganligi; ularni kamaytirish bo'yicha qabul qilingan chora-tadbirlar; asosiy vositalar va nomoddiy aktivlarga eskirish hisoblashning to'g'riligi; tovar-moddiy boyliklarning hisob bahosidan chetga chiqqan summalar (transport tayyorlov xarajatlari)ni hisobdan o'chirishning to'g'riligi; tovarlar, YoMM va boshqa qiymatliklar tabiiy kamayishini hisobdan o'chirishning to'g'riligi; quyidagi xarajatlarni mahsulot (ish, xizmat)lar tannarxiga qo'shishning to'g'riligi va asoslanganligi; ta'sis hujjatlariga muvofiq qo'shma korxonada 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.


- 
- hisobot davridagi haqiqiy xarajatlarning ishlab chiqarish xarajatlari schotlarida o'z vaqtida, to'liq va ishonarli aks ettirilishi
  - Ishlab chiqarishga xarajat qilingan xomashyolar, materiallar, yoqilg'ilar, ehtiyot qismlar va yoqilg'i-moylash materiallarini baholashning to'g'riligi
  - belgilangan xarajat smetalari, lavozim maoshlari, tariff stavkalarini, ishlab chiqarish xodimlarining mehnatiga haq to'lash va mukofotlash ustidan nazoratning ta'minlanganligi
  - noishlab chiqarish sarflari va yo'qotishlarining paydo bo'lish sabablari hamda hisobdan chiqarilishning asoslanganligi

Asosiy xarajatlar, ishlab chiqarishni tashkil etish va boshqarish xarajatlarining to'g'ri va asoslangan hamda me'yorlarga muvofiqligi tekshiriladi. Mahsulot (ish, xizmat)larning rejadagi va hisobot


kalkulyatsiyasining to'g'riligi xarajat moddalari bo'yicha tekshiriladi. Natijada reja va haqiqiy tannarx o'rtasidagi tafovutlar moddalar bo'yicha tahlil qilinib, tafovutlar sababi aniqlanadi. Xom ashyo va materiallar sarflashning to'g'riligi, baholar to'g'riligini tekshirish metodlari, mahsulot (ish, xizmat) birligiga to'g'ri keladigan sarf me'yoriga rioya qilinishi tekshiriladi. Brak (yaroqsiz)dan ko'rilgan yo'qotishlar va ishlab chiqarish xarajatlari schyotlarini yopishning to'g'riligini tekshirish:



- mahsulot ishlab chiqarish (ish, xizmat) uchun qilinadigan xarajatlarning turkumlanishini



- xarajatlarni kalkulatsiya moddalari bo'yicha hisobga olish va hisobdan chiqarish (taqsimlash)



- yaroqsizlik (brak) dan va bekor turib qolishdan ko'rilgan yo'qotishlar

- tugallanmagan ishlab chiqarishni aniqlash



- bilvosita sarflarni taqsimlash

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 sarflar yig'indisi kabi aniqlanadi.

Tannarx soliqqa tortish maqsadlarida hisob elementi sifatida esa soliqqa tortiladigan bazani kamaytiradigan miqdor bo'lib hisoblanadi. Ushbu ta'rifdagi tafovut faqat shaklan ya'ni atamashunoslik nuqtayi nazaridan emas, balki miqdor jihatidan hamdir. Chunki, soliqqa tortish maqsadida hisoblanadigan tannarxga odatdagi faoliyat turlariga doir sarflar belgilangan me'yor (limit)lar va cheklashlarni hisobga olgan

holda qo'shiladi. Mahsulot ishlab chiqarish (ish bajarish, xizmat ko'rsatish) xarajatlari to'langan vaqtdan qat'iy nazar (oldin yoki keyinchalik to'langan), qaysi hisobot davriga taalluqli bo'lsa, shu davr tannarxiga qo'shiladi. Xo'jalik faoliyatidagi faktlarning vaqtinchalik aniqlik tamoyili tannarxni to'g'ri shakllantirish uchun tovar-moddiy zaxira (ish, xizmat)lar qiymatining to'langanlik fakti emas, balki ularni ishlatish (sarflash) fakti ahamiyatli ekanini bildiradi. Masalan, auditorga tekshiruv o'tkazish uchun taqdim qilingan hujjatlar mazmunidan ma'lum bo'lishicha, tekshirilayotgan korxonada tomonidan o'tgan yili dekabr oyida keyingi yil uchun ishlab chiqarish binolarining ijara haqi to'langan. Ushbu sarf shu vaqtning o'zida ya'ni o'tgan yili dekabr oyida mahsulot (ish, xizmat)lar tannarxiga olib borilgan. Auditor ushbu xujjalik 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 keyinga yil davomida umumiy summaning 1/12 qismi miqdorida har oyda xarajatga hisobdan o'chirishi lozimligini tushuntirdi. Xarajatlarni hujjatlashtirish tamoyili auditorning xarajatlarni asoslash uchun isbotlovchi hujjatlarning mavjudligi, hamda ushbu muomalalarni buxgalteriya hisobida aks ettirishning to'g'riligini tasdiqlash vazifasini belgilab beradi.

Yuqorida nomi qayd qilingan "Xarajatlar tarkibi to'g'risidagi Nizom"ga muvofiq barcha xarajatlar quyidagicha guruhlanadi:

1. Mahsulotlarning ishlab chiqarish tannarxiga kiritiladigan xarajatlar:

- a) bevosita va bilvosita moddiy xarajatlar;
- b) bevosita va bilvosita mehnat xarajatlari;
- v) boshqa bevosita va bilvosita xarajatlar, shu jumladan ishlab chiqarish xususiyatiga ega bo'lgan ustama xarajatlar.

2. Ishlab chiqarish tannarxiga kiritilmasdan, davr sarflari tarkibida hisobga olinib, asosiy faoliyatdan olingan foyda hisobidan qoplanadigan xarajatlar:

- a) sotish xarajatlari;
- b) boshqaruv xarajatlari (ma'muriy sarf-xarajatlar);
- v) boshqa muomala xarajatlari va zararlar.

3. Xo'jalik yurituvchi subyektlarning umumxo'jalik faoliyatidan olingan foyda yoki ko'rilgan zararlarni hisoblab chiqarishda hisobga olinadigan, uning moliyaviy faoliyatiga doir xarajatlar:

- a) foizlar bo'yicha sarflar;
- b) xorijiy valyuta muomalalari bo'yicha salbiy kurs tafovutlari;
- v) qimmatli qog'ozlarga qo'yilgan mablag'larni qayta baholash;
- g) moliyaviy faoliyatga doir boshqa xarajatlar.

4. Foyda solig'ini to'lagunga qadar bo'lgan foyda yoki zararlarni hisoblab chiqarishda hisobga olinadigan favqulodda zararlar.

### **14.3. Korxonada ishlab chiqarish xarajatlari auditini o'tkazishni rejalashtirish**

Har qanday faoliyat, xususan auditorlik faoliyati ham samarali bo'lishi uchun dastavval, uning puxta va aniq rejasi yoki dasturini tuzish lozim. Ularning mazmuni qo'yilgan maqsad va uni bajarish uchun belgilangan aniq vazifalardan kelib chiqadi. Tannarx auditining maqsadi quyidagilardan iborat: buxgalteriya hisobida tannarx bilan bevosita bog'liq xarajatlarning holatini ekspertiza yo'li bilan baholash, yillik moliyaviy hisobot ma'lumotlarining haqqoniyligini tekshirish.

Tannarx auditini rejalashtirish chog'ida auditorlik tashkiloti tomonidan qo'llaniladigan me'yorlar bilan belgilanadi. Yuqorida ta'kidlanganidek, audit rejasini puxta tuzmasdan sifatli auditorlik tekshiruvini o'tkazish mumkin emas. Amalda, auditni rejalashtirish jarayoni auditorlik tashkiloti bilan xo'jalik yurituvchi subyekt o'rtasida shartnoma tuzilgunga qadar boshlanadi. Bu holat ko'p hollarda, agar mijoz bilan shartnoma tuzilmasa, auditni rejalashtirish bilan bog'liq xarajatlar qaysi manbalar hisobidan mablag' bilan ta'minlanishi to'g'risidagi savolni yuzaga keltiradi. Keyinchalik shartnoma tuzilgan holda auditni dastlabki rejalashtirishga doir ishlar qiymati o'tkaziladigan auditorlik xizmatining umumiy qiymatiga qo'shiladi, aks holda u auditorlik tashkilotining mablag'lari hisobidan amalga oshirilishi lozim. Rejalashtirish auditorlik tekshiruvini boshlang'ich bosqichi bo'lib, auditorlar reja tuzilgunga qadar bevosita tekshiruv jarayonini boshlamasliklari lozim. Tannarx auditini rejalashtirish ham quyidagi bosqichlarga bo'linishi lozim:

- a) mahsulot tannarx auditini dastlabki rejalashtirish;
- b) mahsulot tannarx auditining umumiy rejasini tayyorlash va tuzish;
- v) mahsulot tannarx auditini dasturini tayyorlash va tuzish.

Ushbu standart har qanday korxonada auditorlik tekshiruvini, shuningdek, tannarx auditini o'tkazish ham audit rejasini, ham audit

dasturini tuzishni talab etadi.

Agar auditorlik tashkilotining ko'pchilik mijozlari kichik va o'rta biznes korxonalariga taalluqli 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 tannarx audit dasturini batafsil tuzishga maxsus e'tibor qaratish zarur. Bunday namunaviy rejalar bir nechta bo'lib, ular birbirlaridan turli biznesga ega korxonalar uchun farq qilishlari mumkin. Masalan, savdo korxonalari, ishlab chiqarish va xizmat ko'rsatish korxonalari va hokazo. Shuningdek, auditor qandaydir boshqa tamoyillar bo'yicha umumiy namunaviy rejalar ham tuzishi mumkin.

Mahsulot tannarxi auditining umumiy rejasi: mijoz faoliyati bilan tanishish, mahsulot (ish, xizmat) bilan bog'liq dastlabki rejalashtirish, tekshiriladigan xo'jalik yurituvchi subyektning ichki nazorat tizimini baholash, tanlash hajmi va ahamiyatlilik darajasini aniqlash, mahsulot tannarxini audit bo'yicha dasturni tayyorlash, auditni bevosita o'tkazish jarayoni (dasturni bajarish), bajarilgan ishlar natijalarini tahlil qilish, barcha oraliq va umumiy hujjatlarni tayyorlash, tekshiruv natijalarini mijozga taqdim etish va hokazolarni o'z ichiga olgan holda audit o'tkazishning barcha bosqichlarini aks ettirishi lozim.

Standartda ko'rsatilishicha, auditor umumiy rejada audit o'tkazish muddatlari va audit o'tkazish grafisini tuzishni, auditorlik hisoboti (xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatiga yozma axborot) va auditorlik xulosasi tuzishni nazarda tutishi lozim. Shundan kelib chiqib, auditor tannarx auditini o'tkazish uchun uning muddati va grafisini tuzib olishi lozim. Rejalashtirish chog'ida auditor quyidagilarni hisobga olishi zarur:

- kelgusi davrdagi vaqt sarfi hisob-kitobi (takroriy audit o'tkazish hollarida) va haqiqiy mexnat xarajatlari;
- ahamiyatlilik darajasi;
- auditorlik guruhini tuzish, audit o'tkazishga jalb qilinadigan auditorlar soni va malakasi;
- auditorlarni, ularning malakaviy darajalari va lavozimlariga muvofiq audit o'tkaziladigan muayyan uchastkalarga taqsimlash;
- auditorlik guruhining barcha a'zolariga yo'l-yo'riq ko'rsatish, ularni mijozning moliya-xujalik faoliyati bilan tanishtirish;
- auditorlik guruhi rahbarining reja bajarilishi va yordamchi auditorlar ishlari sifati ustidan nazorat o'rnatishi;
- auditorlik amallarini bajarish bilan bog'liq uslubiy masalalarni

tushuntirish.

Auditorlik tekshiruvini amalga oshirish chog'ida ko'p hollarda mijoz faoliyatida mahsulot tannarxi bo'yicha 100% hujjatlar va jarayonlarni to'liq tekshirish mumkin bo'lmaydi. Shu boisdan rejada auditorlik tanlash qay tarzda amalga oshirilishini ko'rsatish zarur.

Tannarx auditi rejasi va dasturining ayrim bo'limlarini xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati bilan kelishish ko'zda tutilgan bo'lib, bunda auditorlik tashkiloti audit usublari va usullarini tanlashda mustaqil bo'lib qoladilar. Ko'p hollarda bunday kelishish, mijoz faoliyatining ayrim uchastkalarini batafsilrok tahlil etish bilan bog'liq masalalarni rejalashtirish bosqichida ko'zda tutish, auditorning tekshiruv chog'idagi xatti-harakatlari mijoz korxonaga 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.

Standartga muvofiq tannarx auditing rejasi tuzilganidan so'ng audit dasturi tuzilib, unda mahsulot tannarxi hisobi to'g'ri olib borilayotganligi bo'yicha barcha auditorlik amallarining batafsil ro'yxati bayon qilinishi zarur. Dastur auditorlar uchun batafsil yo'riqnomaga bo'lib, unda tekshirilishi lozim bo'lgan buxgalterlik hisobining tannarxga oid bo'limlarini tekshirish, shuningdek ichki nazorat tizimini tahlil qilish bo'yicha ularning barcha xatti-harakatlari aks ettirilgan bo'lishi lozim. Audit dasturini tuzish yuzaki bajarilmasligi lozim, chunki u auditorlar ishidagi ta'sirchan nazorat dastagi bo'lib xizmat qiladi, dasturni har bir bo'limi bo'yicha auditor xulosalari esa auditorlik hisoboti va auditorlik xotimasini tuzish uchun asos bo'lib xizmat qilishi lozim.

Auditor o'z ishini shunday rejalashtirishi lozimki, buxgalteriyada tannarxning to'g'ri hisobga olinishini, xarajatlarning to'g'ri aks ettirilishini, moliya-xo'jalik muomalalarining ishonchliligini va qonuniyligini, hamda ular buxgalteriya hisobi schyotlarida aks ettirilishining to'g'riligini o'z vaqtida va sifatli auditorlik tekshiruvidan o'tkaziladi.

Mahsulot tannarxi auditini rejalashtirish quyidagilarni ta'minlashi lozim:

a) buxgalteriyada mahsulot tannarxiga tegishli va davr xarajatlari hisobining holati hamda ichki nazorat tizimining samaradorligi to'g'risida zarur axborotlarni olish;



b) bajarilishi lozim bo'lgan nazorat anallarining mazmunini, o'tkazish vaqtini va hajmini aniqlash.

Auditni rejalashtirish kutilayotgan ishlar rejasini tuzish va auditorlik dasturini ishlab chiqishni o'z ichiga oladi.

Kutilayotgan ishlar rejasida quyidagi ko'rsatkichlar aks ettiriladi:

- tannarx auditini o'tkazish muddati va ishlarning davomiyligi;
- bajariladigan ishlar hajmi;
- auditor qo'llaydigan usullar va amallar.

Auditor rejani yaxshi va sifatli tuzish hamda ishlarning kutilayotgan hajmini aniq hisobga olish uchun eng avvalo:

- auditorlik tekshiruvini o'tkazish shartnomasi shartlarini o'rganishi;
- o'tkaziladigan auditning eng muhim masalalarini ajratib olishi;
- maxsus e'tibor talab qiladigan shartlarni aniqlashi;
- tekshiriladigan korxonada faoliyatida mahsulot tannarxini hisobga olgan holda yangi qonunlar, nizomlar, yo'riqnomalar va boshqa aloqador me'yoriy hujjatlarning auditga ta'sirini o'rganishi;
- tekshiriladigan korxonaning xarajatlar hisobi tizimi va ichki audit tizimining ishonchlilik darajasini aniqlash;
- ichki auditorlarning ishlarini va ularni auditga jalb qilish mumkinligini tahlil qilishi;
- ekspertlarni jalb qilish zarurligi aniqlanishi lozim.

Ishchi hujjatlarning tafsiloti tasdiqlangan moliyaviy hisobotdagi ma'lumotlardan farq qilmasligi o'ta muhimdir. Auditorlik xulosalari yaqqol va ikki xil ma'no bildirmaydigan bo'lishi lozim.

Auditorlik tashkilotlarining ish faoliyatini umumiy rejalashtirish ikki bosqichga bo'linadi. Birinchi bosqichda tekshiriladigan korxonaga o'rganilib, bayon qilinadi va o'tkaziladigan tekshiruvning asosiy o'lchamlari aniqlanadi, ikkinchi bosqichda esa tekshiruv strategiyasi ishlab chiqiladi va barcha oldinda turgan ishlarning batafsil bayoni tuziladi.

Mahsulot tannarxi auditorlik tekshiruvini rejalashtirish tekshiriladigan korxonaga faoliyatini batafsil o'rganishdan boshlanadi. Auditor korxonaga faoliyatini o'rganishdan ikkita maqsadni ko'zlaydi: a) audit o'tkazishni osonlashtirish va sifatini oshirish; b) tekshiriladigan korxonaga iqtisodini yaxshilashga qaratilgan amaliy maslahat yordami ko'rsatish.

Korxonalariga nisbatan qo'llaniladigan qonunlar nafaqat mulkchilik shakllariga, balki qarorlar qabul qilish jarayonlarining tashkil etilishi va u yoki bu hujjatlarni imzolash uchun javobgar shaxslarning tarkibiga

ham bog'liq. Boshqaruv jarayonini bilish nafaqat auditorga zarur bo'lgan materiallarni to'plash uchun, balki uning hisobotidan asosiy foydalanuvchilarni aniqlab, uning ishlaridagi xatarli vaziyatlarni to'g'ri baholashda ham unga yordam beradi. Tekshiriladigan korxonaning maqsadlarini tahlil qilish, uning muomalalarini yaxshi tushunishga imkon berib, tekshiriladigan hisobot haqida to'g'ri fikr shakllantirilishi uchun zarurdir. Korxonaning maqsadlarini aniqlash uchun quyidagilarni bilish zarur: mahsulotlar va xizmatlarning asosiy turlari; boshqa korxonalar, guruhlar bilan birlashishga oid yoki korxonaning sotib olish, sotish bo'yicha rejalari; ilmiy tadkikot va tajriba konstruktorlik sohasidagi yirik korxonalar; rejalashtirilgan kapital qo'yilmalar; yangi bozorlarga chiqish rejalari; axborot texnologiyasidagi o'zgarishlar, soliqlarni rejalashtirish strategiyasi.

Mijozning muomalalari haqidagi ma'lumotlar auditorga o'zining xatarli holatlarini to'g'ri baholash, samarali tekshirish dasturi tuzish va uni o'tkazishga ketadigan vaqtni tejashda yordam beradi.

Tekshiriladigan korxonaning mahsulot tannarxini shakllantirish bo'yicha hisob yuritish siyosatini bilish auditorga har xil schyotlarni tekshirishning samarali metodlarini ishlab chiqish imkonini beradi.

Eng muhimi, auditor amaldagi buxgalterlik hisobi tizimi tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyektning xo'jalik faoliyatini ishonarli aks ettirishi hamda tekshirilayotgan korxonadagi mavjud nazorat vositalariga qay darajada tayana olishiga ishonch hosil qilishi lozim. Shuningdek, hisob tizimini, ya'ni hujjatlar aylanish reja-grafining tuzilishini, buxgalteriya xodimlarining xizmat vazifalari qanday taqsimlanayotganligini ko'rsatishi, korxonaning asosiy muomalalarini aks ettirish uchun qanday schyotlar korrespondentsiyalari (o'zaro bog'lanishlari) qabul qilinganligi va qanday hisob registrlaridan foydalanilayotganligi kabi masalalarni bayon qilish lozim.

Ko'pchilik auditorlar hisobni tashkil etish va uni yuritish uslubiyoti standart, markazlashtirilgan holda tartibga solishga bo'ysundirilgan va shuning uchun uni bayon qilishga ehtiyoj sezilmaydi degan noto'g'ri fikrga ega. Ular bunday fikrga asoslanib auditni rejalashtirishning bu qismiga yetarli e'tibor bermaydilar. Bunday yondashuvga yo'l qo'yib bo'lmaydi, chunki markazlashtirilgan tizim shunga olib keladiki, unda turli korxonalar nafaqat o'z xususiyatlarini, balki namunaviy schyotlar va registrlar nomi ostida ham xatolarini yashiradilar. Masalan, 1010-1090 "Materiallar" schyotlari bo'yicha qoldiqlarni balansda hisob

baholarida aks ettirish hollari ko'p uchraydi. Hisob yuritish siyosatidagi "ishlab chiqarish zaxiralarining hisobi ularning o'rtacha sotib olish bahosi bo'yicha yuritiladi" degan yozuv ostida nafaqat o'rtacha miqdorlarni hisob-kitob qilishning xilma xil usullari, balki ulardan to'g'ridan to'g'ri voz kechish va materiallarni korxonada uchun eng qulay bo'lgan baholarda hisobdan o'chirish va shunga o'xshashlar yashirinishi mumkin. Buxgalteriya xodimlari korxonada yuritiladigan oborot vedomostlari va shunga o'xshashlarni jurnal-orderlar deb tushunib, hisob jurnal-order shaklida yuritilishini tasdiqlashlari ham mumkin.

Har bir auditor, garchi bitta mahsulot tannarxi auditorlik tekshiruvida to'lik ishtirok etgan bo'lsa ham, buxgalteriya hisobida xarajatlarni tartibga solish va soliqqa tortishning mavjud tizimida istalgan xo'jalik yurituvchi subyekt buxgalterlik (moliyaviy) hisobotining u yoki bu darajadagi xatolarga yo'l qo'ymasligi o'ta murakkab ekanligini tushunib etadi.

Auditor bunday xatolarni aniqlaganida quyidagi vazifalarni hal etishi lozim:

- buxgalterlik hisobotidagi xarajatlar bilan bog'liq xatolarning buzib ko'rsatilishi bayonini yozish;

- buxgalterlik hisobida xarajatlar hisobining qonunchilik bilan belgilangan qoidalari xo'jalik yurituvchi subyekt xodimlari tomonidan bilmasdan yoki ataylab buzilgan hollar aniqlanganida auditorlik tashkiloti qanday ish tutishi xususiyatlarini aniqlash;

- buxgalteriya hisobotining ishonchliligiga ta'sir qiladigan xatolar auditor tomonidan aniqlanganligi munosabati bilan xo'jalik yurituvchi subyekt va auditorlik tashkiloti mas'uliyatlarini bir-biridan ajratib belgilash;

- buxgalterlik (moliyaviy) hisobotning buzib ko'rsatilish xavf-xatari omillarini aniqlash.

Ko'pincha auditor mahsulot tannarxi auditini o'tkazish chog'ida buxgalteriyada xarajatlarning tannarxga qanday maqsadlarda ataylab xatolar kiritilganligini aniqlashga urinib, unga xos bo'lmagan funksiyalarni zimmasiga olishga harakat qiladi (balki buxgalterlik hisoboti ma'lumotlaridan foydalanuvchilarni chalg'itish uchun g'arazli maqsadlar ko'zlangan bo'lishi mumkin).

Xo'jalik yurituvchi subyekt xodimlarining buxgalterlik hisobotida xatolar paydo bo'lishiga olib keladigan, ataylab qilingan xatti-harakatlari (yoki loqaydliklari) to'g'risida xulosa qilish faqat vakolatli organ

tomonidan amalga oshirilishi mumkinligini auditor hisobga olishi zarur. Auditor uchun muhimi aniqlangan xatolarning ahamiyatli yoki ahamiyatsiz ekanligi.

Agar rahbariyatga taqdim qilingan axborotlar natijalari bo'yicha tegishli buxgalteriya hujjatlariga tegishli o'zgartishlar kiritilmagan bo'lsa, u holda auditor audit jarayonida aniqlangan buxgalterlik hisobotidagi buzib ko'rsatilgan faktlar to'g'risidagi ma'lumotlarni auditorlik xulosasiga kiritishi kerak.

Auditorlar ham, tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati ham shuni unutmasliklari zarur, buxgalterlik hisobotlarini ataylab va bilmasdan buzishlarning yuzaga kelishi, shunday xatolarning oldini olish bo'yicha choralar ko'rilmaganligi, ularni bartaraf qilma-ganligi yoki kechikib to'g'rilanganligi uchun xo'jalik yurituvchi subyekt xodimlari javobgardir.

– korxonada mahsulotlarni yetkazib berish bo'yicha shartnoma majburiyatlarining bajarilishini ishonarli, tezkor hisobga olishning tashkil etilishi, tayyor mahsulotlar yetkazib berish majburiyatlarining bajarilishini hisobga olgan holda korxonada xodimlari tomonidan belgilangan tartibga rioya qilinishi;

– mahsulotlarni to'liq va o'z vaqtida yetkazib bermaganlik natija-sida ko'rilgan yo'qotishlar (jarimalar, peniyalar, neustoykalar va boshqalar);

– chiqarilayotgan mahsulotlarni yangilashga doir ko'zlangan tadbir-larning bajarilishi; mahsulot sifati ko'rsatkichlari, brak va sifatsiz mahsulot yetkazib berganlik uchun ko'rilgan zararlar;

– mahsulot chiqarish ritmi, ritmsiz ishlash sabablari, sutkalik grafiklar bajarilmasligi oqibatida ko'rilgan zararlar;

– xomashyolar, materiallar va ishlab chiqarish chiqitlaridan oqilona foydalanish;

– mahsulot ishlab chiqarish va sotish haqidagi hisobot ma'lumot-larining buxgalterlik hisobi va dastlabki hujjatlar ma'lumotlariga to'g'ri kelishi;

– mahsulotlar hisobotiga hisobot davrida tayyorlanib tugallanmagan mahsulotlarning kiritilmaganligi va hisobotlarda boshqa qo'shib yozish hamda chalkashliklarga yo'l qo'yilmaganligi.

Hisob siyosatida quyidagilar aks ettirilishi lozim:

– materiallarni sotib olish va tayyorlashni hisobga olish tartibi:

– ishlab chiqarishga berilgan materiallarni hisobdan o'chirish

usullari:

- har bir birligining tannarxi bo'yicha;
- o'rtacha tannarx bo'yicha (AVECO);
- moddiy ishlab chiqarish zaxiralarning birinchi sotib olingan tannarxi bo'yicha navbati bilan (FIFO).

Xarajatlarni va muomala sarflarini hisobga olish uslubi:

- mahsulotlar tannarxini shakllantiradigan xarajatlarni hisobga olish (2010,2310,2510) balans schyotlarida amalga oshiriladi;
- to'liq bo'lmagan ishlab chiqarish tannarxi.

Umumishlab chiqarish xarajatlarini taqsimlash va hisobdan o'chirish tartibi.

Kelgusi davr sarflarini hisobdan o'chirish tartibi:

- bir tekisda;
- mahsulot hajmiga mutanosib ravishda.

Boshqaruv va tijorat sarflarini tan olish tartibi:

- hisobot yilida ular to'liq tan olinadi;
- sotilgan va sotilmagan tovarlar (mahsulotlar) o'rtasida taqsimlanadi.

Auditor ichki nazorat tizimining ishonchliligini va tekshirish o'tkazishda unga tayanish mumkinligi haqida asosli qaror qabul qila olishi uchun bu tizimni o'rganadi. Nazorat tizimining ishonchliligi, uning hisob yuritishda muayyan shaxslar qasddan qilishi mumkin bo'lgan, shuningdek, tasodifiy yo'l qo'yiladigan xatolarning oldini olish va aniqlash layoqatidan iborat. Agar auditoming fikricha, ichki nazorat tizimi ishonchli bo'lsa, bunda u tekshiruv obyektlaridan birortasi bo'yicha schyotlar yoki muomalalarni tekshirishni to'liq yoki qisman ichki nazorat tizimining ishlashini tekshirish natijasi bilan almashtirishi mumkin. Agar, ichki nazorat tizimi ishonchli va sezilarli darajada izdan chiqmasdan ishlayotganligi aniqlansa, u bunday tizimdagi buxgalterlik ma'lumotlarida ham katta xatolar yo'q deb taxmin qilishga haqlidir. Agar mabodo ichki nazorat tizimi samarasiz bo'lsa, auditor uning kamchiliklaridan kelib chiqadigan xatarli vaziyatlarni bartaraf qilish uchun testlar soni va uni tanlash hajmini ko'paytirishi lozim. Ichki nazorat tizimini ko'rib chiqishda auditor, avvalo, korxonada ma'muriyatining ichki nazoratga munosabatini, ya'ni korxonada rahbarining fikrlash xususiyatlarini, ularning rahbarlik qilish uslubini, aniq moliyaviy hisobotga munosabatini o'rganadi. Auditor korxonada atrofidagi ishchanlik muhitini ham inkor qilmasligi lozim. O'rganishning ushbu

bosqichida auditor mijoz bilan tuzilgan shartnomadan kelib chiqadigan tahlikali vaziyatlarni baholashda to'plagan ma'lumotlaridan foydalanadi. Lekin, u agar butun auditning tahlikali vaziyatlarini qulay deb baholagan bo'lsa, shuningdek, korxonaning ichki nazorat tizimini ham ishonchli deb bilmasligi lozim.

Rejalashtirish paytida ichki nazorat tizimi faoliyatining barcha tomonlarini batafsil tahlil qilib chiqish lozim. Auditor olingan ma'lumotlarni yagona tizimga keltirish uchun qisqacha hisobot tayyorlab, unda quyidagilarni bayon qiladi: korxonaning faoliyat qilish sohasi va prinsiplari; rahbariyatning ishonchli hisob va nazorat tizimini yaratishga oid majburiyatlari; rahbariyatning korxonada faoliyatini nazorat qila olish layoqati.

O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida ichki nazoratga taaluqli qandaydir maxsus talablar yo'q. Shuning uchun auditor ichki nazorat tizimini baholashda ikkita omilga tayanadi:

– ichki nazoratning maqsadi korxonada rahbariyati uchun ham, auditor uchun ham bir xil – buxgalteriya hisobotining ishonchliligi va obyektivligini ta'minlash;

– auditorlik hisobotining tahliliy qismida ichki nazorat holatini ekspertiza qilish natijalarini aks ettirish zarur.

Ichki nazorat tizimini baholashning asosiy maqsadi auditni rejalashtirish, shuningdek, auditorlik amallarining turlari, o'tkazish vaqti va hajmini aniqlash uchun puxta zamin yaratib, ularni auditorlik tekshiruvining dasturida aks ettirishdan iborat.

Nazorat muhitining ahvoli rahbarlarning ish uslubi, ularning dunyoqarashi, nazorat va xodimlar ustidan nazorat maqsadini tushuntirish tizimining samaradorligiga bog'liq.

**Ishlab chiqarish xarajatlarning buxgalteriya hisobi bo'yicha ichki nazorat tizimi holatini tekshirish yuzasidan testlar**

№	Test sinovlari bo'yicha yo'nalishlar va savollar	Javoblar			
		Javob yo'q	Ha	Yo'q	Izoh
1	2	3	4	5	6
1	<b>Shartlar</b> Yuk xatlari, cheklab-olish xaritalari, talabnomalar, naryadlar, tabellar, hisob varaqalari blankalaridan moddiy javobgar shaxslardan tashqari boshqalar foydalana oladimi?			x	
2	<b>Haqqoniylik</b> Usta (brigadir) tomonidan tayyorlangan materiallarni olish talabnomalari va ish vaqtini hisobga olish varaqalari tekshiriladimi?		x		
3	Har hafta yakuni bo'yicha usta (brigadir) tomonidan tayyorlangan mehnat va ishlatilgan materiallar to'g'risidagi hisobot tekshiriladimi?			x	Korxonada nazorat past
4	<b>To'liqlik</b> Yuk xatlari, cheklab olish xaritalari, talabnomalar, naryadlar, tabellar, hisob varaqalari oldindan raqamlanadimi va undan mavjud bo'lmagan va soxta hujjatlarni aniqlash uchun foydalaniladimi?		x		
5	<b>Javobgarlik</b> Naryad-topshiriqnomalar, materiallar bo'yicha yuk xatlar va ishchi kuchiga bo'lgan ehtiyojlar maxsus mas'ul shaxslar tomonidan tayyorlanadimi?		x		

6	Aniqlik Materiallarni sarflash, mehnat hisobi va ishlab chiqarish hisobotlari bo'yicha dastlabki hujjatlar ma'lumotlari bo'yicha aniqlangan farqlar tekshiriladimi?		x		
7	Xarajatlar bo'yicha me'yorlar muntazam ravishda qaytadan ko'rib chiqiladimi?			x	Korxonada nazorat past
8	Tayyor mahsulot to'g'risidagi hisobot ma'lumotlari bilan omborga kirim qilingan mahsulotlar to'g'risidagi ma'lumotlar orasidagi farqlar hisobga olinadimi?		x		
9	Tabaqalashtirish Xarajatlar kalkulyatsiya elementlari va bandlari bo'yicha to'g'ri tabaqalashtiriladimi?		x		
10	Hisob Mahsulot tannarxi bo'yicha xarajatlar hisobi va kalkulyatsiya usuli tanlab olinganmi?		x		
11	Xarajatlar hisobi uchun mas'ul shaxslar tomonidan segmentlar bo'yicha va umumlashtirilgan hisob ma'lumotlari tekshiriladimi?		x		
12	Davriylik Xarajatlar hisobi "Voqealarni davr bo'yicha aniqligi" tamoyiliga javob beradimi?			x	

Nazorat muhiti quyidagi elementlardan iborat:

- siyosat va boshqaruv uslublari;
- korxonaning boshqaruv tuzulmasi;
- direktorlar kengashi, xususan uning auditorlik komiteti faoliyati;
- boshqaruv funksiyalari va mas'uliyatlarni taqsimlash uslublari;
- nazorat boshqaruv uslublari, shu jumladan ichki audit;
- kadrlar siyosati va amaliyot;
- tashqi ta'sirlar (banklar tekshiruvi, soliq nazorati).



Nazorat muhitidagi nazorat amallariga nazorat amallarining ayrim xususiyatlari xosdir.

Rahbarlar va menejerlarning nazoratga munosabati nazorat muhitiga eng katta ta'sir ko'rsatadi. Boshqaruvning yuqori pog'onasi xizmatchilarning nazoratga munosabatini belgilaydi. Yaxshi boshqaruv muhiti yuqori darajadagi ichki kommunikatsiya tizimini ta'minlaydigan, direktorlar Kengashi huzuridagi auditorlik inspeksiyasining samarali ishlashiga yordam beradigan, byudjetlar tizimi (biznes-reja yoki smeta) va ularning bajarilishi to'g'risidagi hisobotlardan foydalanadigan, ichki auditning samaradorligini ta'minlaydigan boshqaruv tizimi bilan tavsiflanadi. Keyinchalik, nazorat muhiti korxonada xodimlarining kompetentligi, xizmat vazifalarining taqsimlanishi, aktivlar, hujjatlarni olish imkoni va hisob yozuvlarini vaqti-vaqti bilan taqqoslab turish bilan aniqlanadi. Nazorat funksiyalarini amalga oshiruvchi xodimlar kompetentligi korxonada ichki nazorat tizimining asosiy belgisi hisoblanadi. Korxonaning kadrlar bilan bog'liq muammolari ichki nazorat tizimiga salbiy ta'sir ko'rsatadi. Agar buxgalterlar tez-tez almashtirib turilsa, bu hisob va nazorat funksiyalari yetarli tajribaga ega bo'lmagan va buning oqibatida ko'plab xatolarga yo'l qo'yadigan odamlar tomonidan bajarilishga olib keladi. Yangi rahbarlar va mansabdor shaxslar korxonadagi hisob tizimi bilan yetarli darajada tanish bo'lmasligi mumkin. Ayrim hollarda buxgalteriya xodimlari yuqori boshqaruv bo'g'ini tomonidan topshirilgan nojo'ya hisob amallarini bajarishni xohlamaganliklari uchun ham ishdan bo'shab ketadilar. Shuning uchun ham buxgalteriya xodimlarining tez-tez almashtirilib turishi noxush fakt bo'lishi mumkin.

### Auditorlik tekshiruvining dasturi

<b>Audit bo'limi:</b>	Ishlab chiqarish xarajatlari
<b>Tekshirilayotgan tashkilot</b>	TEH-KOMPUTER PLUS korxonasi
<b>Audit davri</b>	14.03.21 - 25.03.21
<b>Kishi-soatlar soni</b>	16
<b>Auditorlik guruhi rahbari</b>	Karimov X.
<b>Auditorlik guruhi tarkibi</b>	Karimov X., Salimov D.G.
<b>Rejalashtirilayotgan auditorlik riski</b>	5 %
<b>Rejalashtirilayotgan muhimlik darajasi</b>	5 %

No	Audit bo'limlari bo'yicha auditorlik tadbirlari ro'yxati	O'tkazish davri	Bajaruvchi	Auditorning ish hujjatlari
1	Ishlab chiqarish harajatlari tarkibidagi ajratmalarni tekshirish	13.01. 2015y.	Karimov X.	Korxonada sarf-xarajatlari haqida ma'lumot
2	Ishlab chiqarish xarajatlari tarkibidagi to'lovlarni tekshirish	13.01. 2015y.	Karimov X.	Korxonada sarf-xarajatlari haqida ma'lumot
3	Davr xarajatlari tarkibidagi soliqlarni tekshirish	14.01. 2015y.	Salimov D.G.	Korxonada sarf-xarajatlari haqida ma'lumot
4	Ishlab chiqarish xarajatlari tarkibidagi ajratmalarni tekshirish	14.01. 2015y.	Karimov X.	Korxonada sarf-xarajatlari haqida ma'lumot
5	Ishlab chiqarish xarajatlari tarkibidagi to'lovlarni tekshirish	14.01.2015y.	Salimov D.G.	Korxonada sarf-xarajatlari haqida ma'lumot

Nazorat qilib turish nazorat muhitining muxim elementi hisoblanadi. Korxonada hisob funksiyalari va nazorat amallarini korxonada xodimlari va kompyuter tizimi bajarishi mumkin. Menejerlar tomonidan bu funksiyalar bajarilishi ustidan nazorat o'rnatilishini ta'minlash e'tiborga molik. Kreditlash bo'yicha menejerlar ishi ustidan nazoratni amalga oshiruvchi nazoratchi, masalan, debitorlar schyotlaridagi saldolari nazorat schyoti ma'lumotlariga vaqti-vaqti bilan taqqoslab turishi mumkin. Bo'linmalar rahbarlari yoki nazoratchilari xizmatchilar tomonidan topilgan xatolarni tuzatishlari, shuningdek, korxonadagi hisob tizimiga taalluqli qarorlar qabul qilishi va ruxsat etishi mumkin. Nazorat o'rnatish boshqaruv nazoratining muhim vositasi va butun ichki nazorat tizimi faoliyat ko'rsatishining sharti hisoblanadi.

Dastur auditor assistentlari uchun batafsil yo'riq-noma bo'lib xizmat qiladi va bir vaqtning o'zida auditorlik tashkiloti va auditorlik guruhining rahbarlari uchun ish sifatini nazorat qilish vositasi hisoblanadi.

Mahsulot tannaxini tekshirishda auditor audit dasturini hujjatli rasmiylashtirishi, har bir bajariladigan auditorlik rusum-qoidasini raqam yoki kod bilan belgilashi kerak, toki auditor ishi jarayonida o'zining ish hujjatlarida ularga havola qilish imkoniyatiga ega bo'lsin.

Mohiyatiga ko'ra auditorlik rusum-qoidalari o'z ichiga buxgalteriya hisobida hisobvaraqlar bo'yicha oborotlar va saldo to'g'ri aks ettirilganligini batafsil tekshirishni oladi.

Shuningdek auditorlik rusum-qoidalari dasturi ana shunday aniq batafsil tekshirishlar uchun auditor harakatlari ro'yxatidan iborat bo'ladi.

Shu bilan mahsulot tannarxini audit qilish bo'yicha rejalashtirish ishlari nihoyasiga yetadi.

#### **14.4. Korxonada ishlab chiqarish xarajatlari auditini o'tkazish tartibi**

Ishlab chiqarish xarajatlari guruhi iqtisodiy mazmuniga ko'ra mahsulot (ish, xizmat)lar tannarxining tarkibini tashkil etuvchi quyidagi elementlarga bo'linadi:

1. Ishlab chiqarish moddiy xarajatlari (qaytariladigan chiqindilar qiymati chegirilib tashlangan holda);
2. Ishlab chiqarish xususiyatiga ega bo'lgan mehnat haqi xarajatlari;
3. Ishlab chiqarishga taalluqli ijtimoiy sug'urta ajratmalari;
4. Ishlab chiqarish ahamiyatiga ega bo'lgan asosiy vositalar va nomoddiy aktivlar eskirishi;
5. Ishlab chiqarish ahamiyatiga ega bo'lgan boshqa xarajatlari.

Shuning uchun auditor har bir xarajat elementi tarkibining "Nizom"ga muvofiqligiga ishonch hosil qilishi lozim.

Ishlab chiqarish moddiy xarajatlari elementi tarkibiga ishlab chiqariladigan mahsulotning asosini tashkil etuvchi yoki mahsulotni tayyorlash (ishlarni bajarish va xizmatlarni ko'rsatish)da zarur tarkibiy qism hisoblangan, chetdan sotib olingan xomashyo va materiallar, butlovchi buyumlar va yarim tayyor mahsulotlar, ish va xizmatlar hamda Nizomda belgilangan boshqa xarajatlari kiradi.

Auditor qaytarib olinadigan chiqindilar qiymati va idish hamda o'rash materiallari qiymati ularni sotish, foydalanish yoki omborga kirim qilish mumkin bo'lgan narxda baholanib, mahsulot tannarxiga kiritiladigan moddiy resurslar xarajatlaridan chegirib tashlanganligini aniqlashi zarur. Shuningdek, mazkur element bo'yicha aks ettiriladigan moddiy resurslar qiymati ularni sotib olish narxidan, shu jumladan qo'shimcha narx (ustama)dan, ta'minlovchi, tashqi iqtisodiy tashkilotlarga to'lanadigan vositachilik taqdirlashlaridan, tovar birjalari xizmatlari qiymatidan, shu jumladan brokerlik xizmatlari bilan birga, bojlar va yig'imlardan, yuklash-tushirish hamda tashishga haq to'lashdan, tashqi yuridik shaxslar tomonidan

amalg oshiriladigan saqlash va yetkazib berishga haq to'lashdan kelib chiqib shakllanishini ham nazarda tutishi zarur.

Bulardan tashqari auditor mahsulot (ish, xizmat)lar tannarxiga olib borilgan moddiy resurslarni baholashning to'g'riligini ham tekshirishi kerak. №4 – "Tovar-moddiy zaxiralar" nomli BHMSga muvofiq har bir xo'jalik yurituvchi subyekt materiallarni baholash usullaridan (FIFO, AVECO) birini tanlaydi va hisob yuritish siyosatida aks ettiradi.

Ishlab chiqarish ahamiyatiga ega bo'lgan asosiy vositalar va nomoddiy aktivlar eskirishi elementi bo'yicha xarajatlar tarkibiga asosiy ishlab chiqarish vositalarining, shu jumladan moliyaviy lizing asosida olinganlarni ham qo'shgan holda dastlabki (tiklash) qiymatiga nisbatan belgilangan tartibda tasdiqlangan me'yorlar, jadallashtirilgan amortizatsiyani ham qo'shib, hisoblangan amortizatsiya ajratmalari (hisoblangan eskirish) summolari kiradi.

Ta'kidlash joizki, №5 – "Asosiy vositalar" nomli BHMSga muvofiq asosiy vositalarga amortizatsiya hisoblashning quyidagi usullari tavsiya qilinadi:

Bir tekis (to'g'ri chizikli) usul;

Bajarilgan ishlar hajmiga mutanosib usul (ishlab chiqarish usuli);

Asosiy vositalar foydali xizmat qilish muddati yillar sonining yig'indisi bo'yicha hisobdan o'chirish usuli (kumulyativ usul);

Kamayib boruvchi qoldiq usuli.

Auditor korxonada ushbu usullardan bittasi tanlab olinib, hisob yuritish siyosati to'g'risidagi buyruq bilan rasmiylashtirilganligini aniqlashi lozim. Shuningdek, tanlangan usulning hisobot yili davomida o'zgarmaganligiga, agar o'zgargan bo'lsa sababini va bu haqda hisob yuritish siyosati to'g'risidagi buyruqqa o'zgartish kiritilganligiga e'tibor berishi kerak. Asosiy vositalar obyektlarining foydali xizmat qilish muddatlari ularni balansga qabul qilish paytida aniqlanadi. Amortizatsiya hisoblash asosiy vositalar obyektlarining butun foydali xizmat qilish muddati davomida to'xtatilmaydi. Faqat korxonah rahbarining qaroriga muvofiq qayta jihozlash (rekonstruksiya) va zamonaviylashtirish (modernizatsiya) uchun o'tkazilgan, hamda konservasiyaga qo'yilgan asosiy vositalar bundan mustasno. Amortizatsiya ajratmalari hisoblash yillik summasi quyidagicha aniqlanadi:

Bir tekis (to'g'ri chizikli) usulda – muayyan asosiy vosita obyektining dastlabki qiymati, amortizatsiya me'yori va foydali xizmat qilish muddatidan kelib chiqib aniqlanadi.

Bajarilgan ishlar hajmiga mutanosib usul (ishlab chiqarish usuli)

bo'yicha amortizatsiya hisoblash faqat asosiy vositadan foydalanish natijasiga asoslanib, uni hisoblash chog'ida vaqt oralig'i rol o'ynamaydi. Masalan, stanokning dastlabki qiymati 800000 so'm, qoldiq qiymati 50000 so'm va foydali xizmat qilish muddati davomida ishlab chiqarishi lozim bo'lgan mahsulot esa 60000 dona mahsulot. Bunda 1 dona mahsulotga to'g'ri keladigan amortizatsiya xarajatlari quyidagicha aniqlanadi:

$$\text{Dastlabki qiymat} - \text{qoldiq qiymat} = \frac{800000 - 50000}{12,5} = 12,5 \text{ s.}$$

ish birligi hajmi 60000

Bir yilda ishlab chiqarilgan mahsulot miqdori 12,5 so'mga ko'paytirilib, bir yillik amortizatsiya summasi aniqlanadi. Masalan, stanok birinchi yili 10000 ta mahsulot ishlab chiqarish rejalashtirilgan. Demak, birinchi yil uchun amortizatsiya summasi:

$$10000 \text{ ta} \times 12,5 = 125000 \text{ so'm.}$$

3. Asosiy vositalar foydali xizmat qilish muddati davomidagi yillar sonining yig'indisi bo'yicha hisobdan o'chirish usuli (kumulyativ usul) muayyan asosiy vositaning foydali xizmat qilish muddati davomidagi yillar yig'indisi asosida aniqlanib, ushbu yig'indi hisob-kitob koeffitsienti uchun maxraj qilib olinadi. Foydali xizmat qilish muddati davomidagi yillar soni esa surat qilinib, kamayib borish tartibida teskari joylashtiriladi. Masalan, stanokning xizmat muddati 5 yil. Xizmat yillari yig'indisi (kumulyativ son) 15 ga teng (1+2+3+4+5 q 15). Har yil uchun amortizatsiya hisoblash koeffitsiyenti esa quyidagicha bo'ladi (2.4-jadval).

**Amortizatsiya hisoblash jadvali**

Yillar	1 - y	2 - y	3 - y	4 - y	5 - y
Koeffitsiyenti	$\frac{5}{15}$	$\frac{4}{15}$	$\frac{3}{15}$	$\frac{2}{15}$	$\frac{1}{15}$

So'ngra har bir koeffitsiyent (kasr) amortizatsiyalanadigan qiymatga ko'paytirilib, tegishli yil uchun amortizatsiya summasi aniqlanadi.

4. Kamayib boruvchi qoldiq usuli kumulyativ usuldagi tamoyilga asoslangan bo'lib, istalgan qat'iy stavka (%) qo'llanilishi mumkin. Bunday stavka (%) sifatida ko'p hollarda bir tekis (to'g'ri chiziqli) usulda qo'llaniladigan amortizatsiya me'yoring ikkiga ko'paytirilgan miqdori olinadi va har yil boshidagi qoldiq qiymatidan shu yil uchun eskirish summasi hisoblab chiqariladi.

Auditor korxonada qo'llanilayotgan amortizatsiya hisoblash usuli

bo'yicha hisob-kitoblarning to'g'riligini ham tekshirishi zarur. Shuningdek, asosiy vositalar obyektlari bo'yicha amortizatsiya ajratmalari hisoblash usulidan qat'iy nazar, yil davomida har oyda yillik summaning 1/12 qismi hajmida hisoblab borilganligini aniqlash kerak. Asosiy vositalar bo'yicha amortizatsiya ajratmalari qaysi hisobot davridan hisoblangan bo'lsa, buxgalteriya hisobi va hisobotda shu davrda aks ettirilishi hamda korxonaning hisobot davridagi moliyaviy natijasi qanday bo'lishidan qat'iy nazar (foйда yoki zarar) hisoblanishini ham nazarda tutish zarur.

Bulardan tashqari, xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan, ishlab chiqarish ahamiyatiga ega bo'lgan nomoddiy aktivlarning dastlabki qiymati va foydali xizmat qilish muddati (biroq xo'jalik yurituvchi subyektning faoliyat yuritish muddatidan oshmagan muddat)dan kelib chiqib hisoblangan, me'yorlar bo'yicha har oyda mahsulot (ish, xizmat)lar tannarxiga olib boriladigan eskirish summaları ham ushbu elementga kiradi. Bunda auditor foydali xizmat qilish muddatini aniqlash imkonini bo'lmagan nomoddiy aktivlar bo'yicha eskirish me'yori besh yil muddat hisobidan kelib chiqib aniqlanishini, biroq bu muddat xo'jalik yurituvchi subyektning faoliyat muddatidan oshib ketmasligini nazarda tutishi kerak.

Ishlab chiqarish ahamiyatiga ega bo'lgan boshqa xarajatlar ro'yxati "Xarajatlar tarkibi.... to'g'risidagi Nizom"da batafsil keltirilgan. Jumladan, ishlab chiqarish jarayonlariga xizmat ko'rsatish xarajatlari; ishlab chiqarishni xomashyo, materiallar, yonilg'i, energiya, dastgohlar, moslamalar va boshqa mehnat vositalari hamda buyumlari bilan ta'minlash xarajatlari; asosiy ishlab chiqarish vositalarini ishchi holatida saqlash xarajatlari; asosiy ishlab chiqarish vositalarini xo'jalik usuli bilan barcha turdagi (joriy, o'rta, kapital) ta'mirlashlar ishlab chiqarish xarajatlarining tegishli moddalari bo'yicha mahsulot (ish, xizmat)lar tannarxiga kiritiladi.

Bundan tashqari, zarur hollarda ayrim tarmoqlar xo'jalik yurituvchi subyektlari O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligining ruxsati bilan kapital ta'mirlash ishlarini bajarish uchun zaxira (manba) yaratishlari mumkin. Ushbu zaxirani yaratish uchun qilingan ajratmalar ham mazkur element tarkibida aks ettiriladi va ko'zda tutilayotgan xarajatlar qiymati hamda har bir asosiy vosita obyektini kapital ta'mirlashning davriyligidan kelib chiqqan holda aniqlanadi. Zaxira uchun ajratmalar me'yori har hisobot yili oxirida qayta ko'rib chiqilib, zarurat bo'lganda yangi moliya yili uchun o'zgartirilishi (ko'paytirilishi yoki kamaytirilishi) mumkin. Agar kapital ta'mirlash uchun yaratilgan zaxira mablag'larining summasi mazkur obyektini ta'mirlash uchun qilingan haqiqiy xarajatlar summasidan ortiqcha

bo'lsa, oshib ketgan summa bo'yicha tuzatish kiritilishi kerak; agarda haqiqiy xarajatlar zaxiradagidan oshib ketsa, u holda oshib ketgan summa "Ishlab chiqarish ahamiyatiga ega bo'lgan boshqa xarajatlar" elementi tarkibida aks ettiriladi.

Yong'indan saqlash va qo'riqlashni hamda xo'jalik yurituvchi subyektlarning texnikadan foydalanish qoidalarida ko'rsatilgan boshqa maxsus talablarni ta'minlash, ular faoliyatini nazorat qilish xarajatlari ham tekshiriladi.

Idoradan tashqari qo'riqlash xarajatlarini, bunday qo'riqlash talab qilinadigan mazkur ishlab chiqarishga maxsus talablar mavjud bo'lgandagina, mahsulotlar tannarxiga kiritish mumkin.

"Xarajatlar tarkibi..... to'g'risidagi Nizom"ga muvofiq ishlab chiqarish faoliyatiga taalluqli joriy ijaraga olish bilan bog'liq xarajatlar ham mahsulotlar tannarxiga kiritiladi. Ijara to'lovlarini mahsulotlar tannarxiga kiritish bo'yicha Nizomda hech qanday cheklashlar ko'zda tutilmagan. Xususan, joriy tartibda ijaraga olingan asosiy vositalarni ta'mirlash xarajatlarini hisobdan o'chirish ko'plab munozarali masalalarni yuzaga keltiradi.

O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksining 548-moddasida belgilangan, ijaraga olingan asosiy vositalarni saqlash bo'yicha umumiy qoidalarga muvofiq agarda qonun yoki shartnomada boshqacha tartib belgilangan bo'lmasa, ijaraga oluvchi mol-mulkni yaxshi holda saqlashi, ijaraga olingan mulk-mulkni o'z hisobidan joriy ta'mirlashi va saqlash bo'yicha boshqa xarajatlarni qilishi lozim. O'z navbatida, agar qonun hujjatlari yoki shartnomada boshqa tartib nazarda tutilgan bo'lmasa, ijaraga beruvchi ijaraga topshirilgan mol-mulkni o'z hisobidan ta'mirlashi shart (547-modda). Shunday qilib, shartnomada ta'mirlash ishlari ko'rsatilmagan bo'lsa, O'zRFX 547- va 548-moddalariga muvofiq ish tutiladi.

Audit o'tkazish jarayonida tahliliy amallar o'tkaziladi, zaruratga qarab ijara shartnomalari yuridik ekspertizadan o'tkaziladi. Masalan, auditor tekshiruv chog'ida ijaraga olingan binoni ta'mirlash xarajatlarning tannarxga olib borilishi bilan bog'liq muomalani aniqlagan. Ammo shartnomada barcha turdagi mol-mulklarni ijaraga beruvchi tomon ta'mirlashi ko'rsatilgan. Demak, ijaraga oluvchi binoni ta'mirlashga doir xarajatlarni tannarxga asossiz kiritgan. Agar shartnomada bunday holat ko'rsatilmaganda edi, unda korxonada O'zRFXning 610-moddasiga muvofiq ta'mirlash xarajatlarini o'z hisobidan amalga oshirib, mahsulot (ish, xizmat)lar tannarxiga kiritgani asosli hisoblanar edi.

Ishlab chiqarish tarmog'ini, jumladan, xarajatlar, olingan mahsulotlar va ularning tannarxini tekshirish korxonada yillik hisobotining 5-S shakli ("Korxonada sarf-xarajatlari to'g'risidagi") ma'lumotlarini o'rganishdan boshlash maqsadga muvofiq.

Auditorlik tekshiruv o'tkazilayotgan davrga ko'ra, barcha xarajatlar yoki ularning ayrim turlari tekshirilishi mumkin; mahsulotlar tannarxi, har mahsulot sotilganda tayyor mahsulotning chiqib ketishi, ya'ni 2810 – schyot "Tayyor mahsulot" schyotidan chiqib ketadigan mahsulot qiymatiga nisbatan olinadi.

Ishlab chiqarilgan mahsulot tannarxini tekshirish uchun korxonada "ishlab chiqarilgan mahsulotlar tannarxi" shakli va moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot ma'lumotlari taqqoslanadi. Tafovutlar aniqlangan hollarda ularning sabablarini aniqlash, xususan, bular kelgusidagi xarajatlarni sun'iy ravishda oshirib ko'rsatish maqsadida oldindan bilgan holda tannarxni hisobotda oshirib ko'rsatish natijasi yoki boshqa xatoliklarning oqibati ekanligini aniqlash zarur. Bulardan tashqari xarajatlarning tannarxga to'g'ri va o'z vaqtida olib borilishi ham tekshiriladi.

Tekshirishning muhim bosqichi sotilgan tayyor mahsulotning tannarxini to'liq va to'g'ri hisobdan chiqarilganligini aniqlashdan iborat. Mahsulotlarning tannarxiga bilvosita va yordamchi xarajatlarning to'g'ri taqsimlanganligini aniqlash audit o'tkazishdagi asosiy tekshirilishi zarur jarayon hisoblanadi.

Mahsulotga qilingan xarajatlarni tekshirishda va mahsulotlar tannarxini tahlil qilishda mahsulotlarning haqiqiy tannarxi reja tannarxi bilan taqqoslanadi; ayrim mahsulot turlaridan zarar ko'rish sabablari; xarajatlarning ayrim mahsulotlar va tugallanmagan ishlab chiqarishlar turlariga to'g'ri olib borilganligi; buxgalteriya hisobi schyotlarini yopish tartibiga rioya qilinishining asoslanganligi kabilar aniqlanadi. Bulardan tashqari, umum ishlab chiqarish va ta'mirlash xarajatlarning tannarx obyektlariga to'g'ri taqsimlanganligi 2510 – "Umum ishlab chiqarish xarajatlari" schyoti va ushbu xarajatlarni taqsimlash hisob-kitobi ma'lumotlariga muvofiq tekshiriladi.

Yoqilg'i-moylash materiallarining sarflanishi tasdiqlangan me'yorlar va bajarilgan ishlar hajmidan kelib chiqib, mashina va uskunalarning (yoqilg'i bilan ishlaydigan bo'lsa) hisob varaqalariga asosan aniqlanadi. Shuningdek, me'yoridan oshiqcha sarflangan yoqilg'i-moylash materiallarining qiymati aybdor shaxslar zimmasiga olib borilganligini ham aniqlash zarur.



Mahsulot tannarxining to'g'ri hisoblanishi, xususan, xarajatlar bir qismining asossiz ravishda yordamchi xo'jaliklar yoki tugallanmagan ishlab chiqarishga olib borilishi hisobiga tovar mahsulotlar tannarxining sun'iy tarzda pasaytirilish holatlari yo'qligi aniqlanadi.

Ishlab chiqarish jarayonida brakka hisobdan chiqarilishini tekshirishda yaroqsiz mahsulotlarni hisobdan chiqarish dalolatnomasining o'z vaqtida va to'g'ri rasmiylashtirilishi aniqlanadi.

Shuningdek, yaroqsiz holga kelgan mahsulotlar qiymatini aybdor shaxslardan undirish bo'yicha choralar ko'rilganligini hamda ularning korxonaga zarariga yozilib hisobdan o'chirilishi holatlarining yo'qligi aniqlanadi. Bularning tashqari, mahsulotlar tannarxini pasaytirish imkoniyatlari va moddiy, moliyaviy va mehnat resurslari sarflanishida xo'jasizlik holatlarini bartaraf qilish maqsadida tahlil o'tkazish zarur. Bundan material va mehnat xarajatlari hamda tannarx tarkibi xarajat moddalari bo'yicha tahlil qilinadi.

Kalkulyatsiya – bu ayrim turdagi mahsulotlar birligining yoki butun tovar mahsulotlarning tannarxini aniqlash usuli. Kalkulyatsiya muayyan turdagi mahsulotga nisbatan xarajatlarni guruhlash usuli sifatida, ishlab chiqarish jarayonining istalgan bosqichida mahsulotlar tannarxining har bir tarkibiy elementini kuzatib borish imkonini beradi. Shu boisdan, mahsulotlar birligining tannarxini hisoblashni tekshirish ishlab chiqarish xarajatlari auditining muhim bo'lagi hisoblanadi.

Auditor xarajatlarning sarf-xarajat moddalari bo'yicha ularning maqsadi va vujudga kelish joylariga qarab guruhlanishini hamda bevosita yoki bilvosita yo'l bilan mahsulotlarning har bir turiga olib borilishini bilishi zarur. Iqtisodiyot tarmoqlarida sarf-xarajatlar tarkibi turlicha va tegishli tarmoq (yoki tarmoqlararo) yo'riqnomalar va uslubiy tavsiyalar bilan belgilanadi.

Mahsulotlar tannarxini hisoblashni tekshirishda auditor quyidagilarning to'g'riligini aniqlaydi:

- mahsulot ishlab chiqarish (ish, xizmat) uchun qilinadigan xarajatlarning turkumlanishini;
- xarajatlarni kalkulyatsiya moddalari bo'yicha hisobga olish va hisobdan chiqarish (taqsimlash);
- yaroqsizlik (brak)dan va bekor turib qolishdan ko'rilgan yo'qotishlar;
- tugallanmagan ishlab chiqarishni aniqlash;
- bilvosita sarflarni taqsimlash;

– xarajatlarni hisobga olish va mahsulotlar tannarxini hisoblash usullarini qo‘llash;

– ishlab chiqarish xarajatlarini hisobga olishga doir schyotlarning o‘zaro boglanishi (korrespondensiyasi)ni tuzish;

– ishlab chiqarish xarajatlarining yig‘ma, analitik va sintetik hisobini yuritishni;

– xarajat schyotlari bo‘yicha analitik va sintetik hisob yozuvlarining bosh daftar hamda balansdagi yozuvlarga mos kelishi.

Mahsulotlar tannarxini hisoblashda har xil usullar qo‘llaniladi. Sanoat ishlab chiqarishida tannarx hisoblash quyidagi usullarda amalga oshiriladi: oddiy usul, normativ usul, buyurtmalar usuli, bosqichlar usuli.

Auditorlik tekshiruvining vazifalaridan biri – tanlangan kalkulyatsiyalash usulining asoslilikini tasdiqlashdan iborat.

Xarajatlar mahsulotlar tannarxiga olib borilish xususiyatiga ko‘ra muayyan mahsulot tannarxiga to‘g‘ridan to‘g‘ri olib boriladigan bevosita va bilvosita xarajatlarga bo‘linadi.

Bilvosita xarajatlar ko‘p elementli bo‘lib, hisob yuritish siyosati to‘g‘risidagi buyruqda belgilangan qaysidir ko‘rsatkichga mutanosib ravishda alohida mahsulot turlari o‘rtasida taqsimlanadi. Qanday ko‘rsatkichga mutanosib taqsimlash usulini har bir korxonada tarmoq xususiyatidan kelib chiqib mustaqil aniqlaydi. Masalan, sanoatda mutanosib taqsimlash ko‘rsatkichi sifatida quyidagilar qo‘llaniladi:

– asosiy ish haqi;

– qurilmalarni saqlash va ishlatish uchun qilinadigan smeta (normativ) xarajatlar;

– mahsulot massasi va hajmi;

– ishchilar tomonidan ishlangan kishi-soatlar;

– qurilmalarning mashina-soatlar soni.

Auditorning vazifasi korxonada hisob siyosatida qabul qilingan va amalda qo‘llanilayotgan bilvosita sarflarni taqsimlash usulining to‘g‘riligini tasdiqlashdan iborat.

Bir necha turdagi faoliyat bilan shug‘ullanuvchi (har xil mahsulot ishlab chiqaruvchi) korxonalar bilvosita xarajatlarini ular o‘rtasida taqsimlamaydigan holatlar auditorlik amaliyotida tez-tez uchrab turadi. Bunday hollarda har xil mahsulotlar tannarxlarining buzib ko‘rsatilish hollari sodir bo‘ladi, haqiqiy moliyaviy natijalar yashiriladi.

#### **14.5. Tekshiruv jarayonida olingan ma'lumotlar asosida ishlab chiqarish xarajatlari auditi natijalarini umumlashtirish**

Mahsulot tannarxi auditi bo'yicha auditorlik hisobotini va xulosasini shakllantirish mahsulot tannarxi auditi rejasi va dasturining barcha bo'limlari bo'yicha o'tkazilgan auditorlik tekshiruvi natijalarini umumlashtirish va baholash jarayonida vujudga keladi.

Audit natijalarini baholash ishlari asosan quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- mahsulot tannarxi auditi bo'yicha ishchi hujjatlarni sharhlash va yakuniy ishchi hujjatlarni tayyorlash;
- mahsulot tannarxini tekshirish jarayonida aniqlangan kamchiliklarning ahamiyatlilik darajasini baholash;
- mahsulot tannarxini tekshirish bo'yicha auditorlik dalil-isbotlarning yetarligini baholash;
- amal qilayotgan korxonaga prinsipi bilan bog'liq omillarni baholash;
- tekshiruv natijalari bo'yicha auditorning mijoz korxonaga rahbariyatiga taqdim qiladigan yozma axborotini tuzish;
- auditorlik hisoboti va xulosasini tuzish.

Mahsulot tannarxi auditorlik tekshiruvi o'tkazish chog'ida boshqa bo'limlar tekshiruvi kabi asosan tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyektning dastlabki hujjatlari, hisob registrlari va hisobotlarida aks ettirilgan haqiqiy axborotlar tahlil qilinadi va baholanadi. Faqat ayrim hollardagina auditorlar taxmin va hisob-kitoblarga asoslangan moliyaviy axborotlarni baholaydi.

Ta'kidlash joizki, tekshiruv natijalari va xo'jalik yurituvchi subyekt mutaxassislarining hisob-kitoblarini baholashda auditorlar ma'lum darajada professional ehtiyotkorlikka rioya qilishlari zarur.

Auditor quyidagi hollardagi kabi, katta nomuvofiqliklar mavjudligini ko'rsatuvchi holatlarni obyektiv baholashi zarur:

- xarajatlarni taqsimlash, tannarxni aniqlash vash u kabilar yuzasidan xo'jalik yurituvchi subyekt xodimlariga ma'lum bo'lgan, ammo auditor tomonidan ochilmagan xatolarni aniqlash faktlari;
- tekshiruv uchun zarur bo'lgan, auditorga o'z vaqtida taqdim qilinmagan xarajatlar bilan bog'liq dastlabki hujjatlar yoki ma'lumotlarga doir xo'jalik muomalalari;
- mutaxassislarning 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 javoblar olinmaganligi;

– tekshiruv uchun tanlab olingan, zarur dastlabki hujjatlar yoki tegishli ruxsat etuvchi ko‘rsatmalar taqdim qilinmagan xo‘jalik muomalalari.

Auditor mahsulot tannarxi bo‘yicha to‘plangan dalil-isbotlar yetarligini baholashda ushbu holatlar aniqlangan bosqichni (rejalashtirish, audit o‘tkazish) hisobga olishi kerak. Shuningdek, katta xatolar xatarini dastlabki baholash va batafsil tekshirish rejaları ham e‘tiborga olinishi lozim.

Agar bunday holatlar rejalashtirish bosqichida aniqlangan va hisobga olingan bo‘lsa, unda auditor to‘plangan dalil-isbotlarning yetarligiga 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 qaid qilinishi lozim.

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 dalil-isbotlar yetarligi baholanadi;

Mahsulot tannarxi analitik hisobi ma‘lumotlarining tengligini tekshirish. Dastlabki hujjatlarni tekshirib chiqish yoki bo‘limlar bo‘yicha xarajatlarning amalga oshirilgani tasdig‘ini olish munosabati bilan auditorlar xarajatlarni hisobga oladigan analitik hisob registrlarini tekshirib chiqishi, hamda ularni Bosh daftar ma‘lumotlari bilan taqqoslashi lozim. Xarajatlar muomalalari hisobga olinadigan schyotlarni tahlil qilishda quyidagilar aniqlanishi mumkin:

– tugallanmagan ishlab chiqarish schyotlari buyicha debet koldiklar;

– xarajatlarning mahsulot tannarxiga olib borilishi bo‘yicha haddan tashqari katta tuzatishlar;

– yaroqsiz mahsulotlar qiymatini ishlab chiqarilgan mahsulotlar tannarxiga o‘tkazish bo‘yicha hujjatlar;

– yordamchi ishlab chiqarishga qilingan xarajatlarning ishlab chiqarilgan mahsulotlar tannarxiga olib borish bo‘yicha me‘yorlar;

– bilvosita xarajatlarning mahsulot tannarxiga to‘g‘ri taqsimlanishi bo‘yicha me‘yorlar.

Barcha belgi qo‘yilgan summalar yakuniy ishchi hujjatlarini

tayyorlashda tahlil qilinishi va hisobga olinishi lozim. Ushbu ishlarning natijalarini boshqa olingan dalil-isbotlar bilan taqqoslash maqsadga muvofiq.

Shuningdek, auditor xarajatlar tarkibidagi dinamik o'zgarishlarni ham aniqlab, ular bo'yicha aniqlangan kamchiliklarni o'z hisobotida aks ettirishi lozim.

Auditor quyidagi jadvaldan qaysi xarajat moddalarini bo'yicha bu yilda o'zgarishlar mavjudligini aniqlaydi va uning sababini o'rganadi, unda aniqlangan g'ayrioddiy o'zgarishlarni o'z hisobotida aks ettiradi. Masalan, yuqorida keltirilgan ma'lumotlardagi noto'g'ri olib borilgan ijtimoiy sug'urta va badallarning summalari jadvaldagi o'zgarishlarga o'z ta'sirini o'tkazgan bo'lishi mumkin, ya'ni salmoqqa nisbatan kamayish ko'rilsa-da, son jihatidan 1925 m.s ga oshgan.

#### 14.1-jadval

#### TEH-KOMPUTER PLUS korxonasi xarajatlarning iqtisodiy elementlari bo'yicha tarkibi va strukturasi tahlili

Xarajatlar guruhlari	O'tgan yil		Hisobot yili		O'zgarishi	
	Summa, m.s.	Salmog'i (%)	Summa, m.s.	Salmog'i (%)	Summa, m.s.	Salmog'i (%)
1. Moddiy xarajatlar	436322	82	577385	83	+141063	+1
2. Mehnat haqi xarajatlari	47700	9	57240	8,2	+9540	-0,8
3. Ijtimoiy sug'urta ajratmalari	10110	1,9	12035	1,7	+1925	-0,2
4. Amortizatsiya ajratmalari	3725	0,7	3916	0,6	+191	-0,1
5. Boshqa ishlab chiqarish xarajatlari	34243	6,4	45068	6,5	+10825	+0,1
Jami ishlab chiqarish xarajatlari	532100	100	695644	100	+163544	

Shu bilan birga moddiy xarajatlarda ham keskin oshish kuzatilgan, bunga sabab qilib mahsulot ishlab chiqarish hajmi yoki material xarajatlarda narxlar oshishi kuzatilgan bo'lishi mumkin. Umumiy ta'sir

jami xarajatlarning 163544 m.s. ga oshishiga olib kelgan.

14.2-jadval

**TEH-KOMPUTER PLUS korxonasida bir so'mlik mahsulot uchun qilingan xarajatlar tahlili**

Ko'rsatkichlar	O'tgan yili	Hisobot yili		O'zgarishi	
		Biznes rejada	Haqiqatda	Biznes rejaga nisbatan	Haqiqatga nisbatan
1. Mahsulotlarning ishlab chiqarish tannarxi, ming so'mda	532100	623453	695644	72191	163544
2. Mahsulotning solishtirma ulgurji bahosi, ming so'mda	653251	779315	800269	20981	147018
3. Bir so'mlik mahsulot uchun qilingan xarajatlar, tiyin hisobida	81,45	80,00	86,93	6,93	5,48

Yuqoridagi masaladan ko'rinib turibdiki, "ZIYONUR AUDIT" auditorlik tashkiloti auditori haqiqatda bir so'mlik mahsulotga to'g'ri keladigan xarajatlar oshganligini aniqladi va auditor buning sababini o'z hisobotida aks ettirgan. Mahsulotni mo'ljallangandan yuqoriroq narxda sotish imkoniyati bo'lgan, lekin mahsulot tannarxidagi kata o'zgarish qimmatroq sotishdan ko'rilishi mumkin bo'lgan foydani yo'q qilib tannarxni oshirib yuborgan va buning natijasida 1 so'mlik mahsulotga to'g'ri keladigan xarajatlar biznes rejaga nisbatan + 6,93 tiyinga, o'tgan yilga nisbatan esa + 5,48 tiyinga oshgan. Bu esa albatta, korxonada foydasini kamaytirib yuborgan.

Analitik hisob registrlari ma'lumotlarini Bosh daftar bilan taqqoslash mijoz tomonidan vaqti-vaqti bilan o'tkaziladigan nazorat tadbiri bo'lib hisoblanadi. Qoidaga kura, auditorlar qilingan taqqoslashlarni, aniqlangan g'ayrioddiy xarajat summalarini tahlil qiladi, jami xarajatlar summalarini qayta jamlab chiqadi.

Shu orqali mahsulot tannarxini ifodalovchi ko'rsatkichlardan eng muhimi hisoblangan, bir so'mlik mahsulot uchun qilingan xarajetni aniqlash va unda aniqlangan kamchiliklarni o'z hisobotidan aks ettiradi. Bu ko'rsatkich orqali qilingan xarajatlarning samaradorligini aniqlash

mumkin. Mahsulot tannarxi auditi natijalarini umumlashtirishda bir soʻmlik mahsulot uchun qilingan xarajatlar dinamikasi, biznes rejaga nisbatan oʻzgarishi aniqlanadi.

Auditning maqsad va vazifalaridan kelib chikib, umumlashtirilgan va baxolangan tekshiruv natijalarini kamida ikkita hujjat bilan rasmiylashtirish maksadga muvofikdir:

1. Audit haqidagi shartnomada koʻzda tutilgan davr ichidagi korxonaning ishlab chiqarilgan mahsulotlar tannarxini auditorlik tekshiruvidan oʻtkazish toʻgʻrisida hisobot;

2. Moliyaviy hisobotda toʻgʻri aks etishi boʻyicha auditorlik hisobotiga tekshirish natijasi boʻyicha maʼlumot kiritish.

Mahsulot tannarxining auditorlik hisoboti shu tekshiruvni oʻtkazgan auditor(lar) tomonidan boshqa auditorlik tekshiruvlari kabi betma-bet imzolanishi lozim. Auditorlik hisoboti auditorlik tekshiruvining buyurtmachisiga, buyurtmachining barcha zarur rekvizitlari koʻrsatilgan holda joʻnatiladi.

Auditorlik hisobotining kirish qismida auditorlik tashkilotining rekvizitlari, shu jumladan auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun berilgan litsenziyaning raqami va sanasi, auditorlar va auditorlik tekshiruvda qatnashgan boshqa shaxslar haqida maʼlumotlar, hamda auditorlik tekshiruvini oʻtkazish uchun asos va xoʻjalik yurituvchi subyekt faoliyatining umumiy tavsifi koʻrsatiladi.

Auditorlik hisobotining tahliliy qismi quyidagilarni oʻz ichiga oladi:

– xoʻjalik yurituvchi subyektida ichki nazoratning ahvolini tekshirish natijalari (batafsil bayoni);

– xarajatlarni boʻlimlar oʻrtasida toʻgʻri taqsimlanishini amalga oshirish chogʻida qonunchilikka rioya qilinishini tekshirish natijalari;

– xomashyo va tayyor mahsulotlarning saqlanishini tekshirish natijalari.

Mahsulot tannarxining toʻgʻri hisoblanganligi boʻyicha tuzilgan auditorlik hisobotining yakuniy qismida aniqlangan xato-kamchiliklar va qoidabuzarliklarni bartaraf qilish boʻyicha auditorlik tashkilotining tavsiyalari hamda mahsulot tannarxini kamaytirish boʻyicha maslahatlar va takliflari aks ettiriladi.

Auditorlik tekshiruvining natijalari asosida tuzilgan hisobotda korxonada moliya-xoʻjalik faoliyati va uning natijalarining umumiy ahvoli, shuningdek, tahlil ishlarining darajasi hamda korxonadagi hisob-tahlil xodimlarining tavsifi aks ettiriladi. Auditor 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.

Auditor aniqlangan xato yoki kamchiliklar to'g'risida korxonada rahbariyatiga bildiradi va ularni tuzatish bo'yicha aniq tavsiyalar beradi.

Auditorlik tashkiloti tomonidan ishlab chiqiladigan auditorlik xulosasini tayyorlash ishlarida auditorning xalqaro standartlari qoidalarining talablarini inobatga olish zarur. Shu bilan birga Auditning Xalqaro standartiga muvofiq audit o'tkazilganda auditorlik xulosasini tayyorlashda asosan № 700 – "Moliyaviy hisobotlar to'g'risida fikr hosil qilish va hisobot (xulosa) berish" nomli AXSdan foydalaniladi.

Audit natijalari korxonadagi mahsulot ishlab chiqarish xarajatlarining to'g'ri taqsimlanishi natijalarini xolisona aks ettirishi lozim. Shu bilan birga auditorlik xulosasining kirish qismida tekshiruvdan o'tkazilgan asosiy hujjatlar ro'yxati va sanasi ko'rsatilgan holda aks ettirilishi lozim.

Ijobiy auditorlik xulosasida buxgalterlik balansi va moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining ishonchligi auditor tomonidan tasdiqlanadi. Qoidaga ko'ra ijobiy auditorlik xulosasi auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti uning moliyaviy holati va sodir etilgan moliya-xo'jalik muomalalarining O'zbekiston Respublikasi qonunchiligi talablariga muvofiqligini ishonarli aks ettiradi degan fikrga kelingan vaqtda tuzilishi lozim.

Auditorga barcha zarur ma'lumotlar o'z vaqtida taqdim etilmagan yoki buzib ko'rsatilgan holda taqdim etilganligini u bilmagan bo'lsa, bunga auditor javobgar hisoblanmaydi. Bu hollarda barcha javobgarlik zarur ma'lumotlarni auditorga taqdim etishi lozim bo'lgan, tekshirilayotgan korxonada ma'muriyati va uning mas'ul xodimlariga yuklatiladi. Shu boisdan, korxonada rahbari va moliya-hisob xizmati xodimlari oldindan, auditorlik xulosasini oxirgi tahrirda tuzgunga qadar tanishib chiqishlari, agarda ularda ayrim holatlarga nisbatan norozilik, mulohaza yoki qandaydir takliflari bo'lsa, ushbu bildirilgan fikrlar diqqat bilan eshitilib, korxonada xodimlari ishtirokida muhokama qilinishi va asoslangan holda chiqarib tashlanishi yoki e'tiborga olinib, xulosaning oxirgi tahririda inobatga olinishi lozim. Shuningdek, agar tekshiruvda hech qanday kriminalga oid holat aniqlanmagan bo'lsa-da, xulosalarni



ochiqdan-ochiq yoki niqoblangan ishoralar bilan shakllantirish mumkin emas. Auditorlik xulosasida hech qanday taxminlar, gumonlar, mish-mishlar va boshqa tasdiqlanmagan manbalardan olingan ma'lumotlarni keltirish mumkin emas. Shuningdek, xulosada judayam ehtirolarga berilgan so'zlar, keltirilgan faktlar bo'yicha sharhlar, bo'lmasligi kerak.

Auditorlik tekshiruvini yakunlanganidan so'ng barcha materiallar (ishchi va analitik jadvallar, hisob-kitoblar, auditorlik tekshiruvini va xulosalar hamda ekspertiza dalolatnomalarining birlamchi nusxalari, hisob xodimlari, moddiy javobgar shaxslar va boshqalarning tushuntirish xatlari) har bir tekshirilgan korxonaga uchun maxsus ochilgan papkalarda saqlanishi lozim.

Navbatdagi tekshiruvdan oldin ushbu materiallar tekshiruv eng boshidan aniq maqsadga yo'naltirilgan va samarali bo'lishi, buning ustiga uni mazkur korxonani tekshirishda oldin ishtirok etmagan, yangi xodimlar o'tkazsa, ularga yaqindan yordam berishi mumkin.

Bulardan tashqari, oydinlashtirilishi lozim bo'lgan ayrim savollar yoki tekshirilayotgan korxonaga tomonidan da'volar paydo bo'lishi mumkin. Bunday hollarda haqiqatni qaror toptirish uchun auditorlik hisoboti va xulosasidagi ishchi materiallarga murojaat qilinadi.

#### **Nazorat uchun savollar**

1. Ishlab chiqarish jarayoni deganda nima tushuniladi?
2. Korxonaga faoliyatida ishlab chiqarish xarajatlari auditining maqsadi va vazifalari nimalardan iborat?
3. Korxonaga faoliyatida ishlab chiqarish xarajatlari auditining axborot manbalari nimalardan iborat?
4. Ishlab chiqarish xarajatlari auditi nima?
5. Korxonada ishlab chiqarish xarajatlari auditini o'tkazishni rejalashtirishda nimalar aks ettiriladi?
6. Amortizatsiya hisoblash jadvali ketma-ketligi qanday?
7. Tekshiruv jarayonida olingan ma'lumotlar asosida ishlab chiqarish xarajatlari auditi natijalarini umumlashtirish qanday tartibda tashkil qilinadi?

## 15-BOB. HISOB-KITOBLAR AUDITI

### 15.1. Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar auditi

Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar, xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar korxonalar xo'jalik faoliyatida eng ko'p uchraydigan hisob-kitoblardir. Shuning uchun bunday hisob-kitoblarni tekshirish quyidagi asosiy ikki yo'nalish bo'yicha amalga oshirilishi zarur:

– olingan moddiy qiymatliklar (ish, xizmatlar) uchun to'lovlar yoki jo'natilgan tovarlar (bajarilgan ish va xizmatlar) uchun tushgan summalarning to'g'riligini aniqlash;

– moddiy qiymatliklarni kiringa olish va hisobdan chiqarishning to'liqligini tekshirish.

Mol yetkazib beruvchi va xaridor o'rtasidagi hisob-kitoblar qoidaga ko'ra naqd pulsiz amalga oshiriladi va ular ikki guruhga bo'linadi:

1) tovar muomalalar bo'yicha, 2) moliyaviy majburiyatlar bo'yicha. Naqd pulsiz hisob-kitoblarning quyidagi asosiy shakllari mavjud: to'lov topshiriqlari, to'lov talabnomalari, akkreditivlar, inkassa topshiriqlari, cheklar va o'zaro talablarni uzishga asoslangan hisob shakli.

Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarni auditorlik tekshiruvidan 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 chog'ida nomuvofiqliklar aniqlansa, auditor ularning katta-kichikligini va vujudga kelish sabablarini aniqlaydi.

#### Misol

6010 "Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar" (joriy qismi) va 7010 "Mol yetkazib beruvchil va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar" (uzoq muddatli qismi) schyotlarining analitik hisob registrlaridagi qoldiqlari, ushbu schyotlar bo'yicha sintetik hisob registridagi va Bosh daftardagi qoldiqlariga nisbatan, balansdagi "Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar" moddasining 12 foiziga teng bo'lgan, n-summaga kam bo'lsa, farq miqdori ushbu balans moddasi uchun jiddiy hisoblanadi. Analitik hisob

registrlari (oborot vedomostlari) ma'lumotlarini tahlil qilishda biron-bir mol yetkazib beruvchi bilan shartnoma tuzilib, lekin hisob registrlarida yozuv yozilmagan. Tekshiruv natijasida shu mol yetkazib beruvchi bilan hisob-kitoblarni hisobga oladigan kartochka ochilganligi, lekin adashib u boshqa schyotning kartotekasiga solib qo'yilganligi sababli oborot vedomostiga kiritilmagan. Shunday qilib, nomuvofqlik sababi aniqlangan va bartaraf qilingan.

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

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

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

Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarga doir qarzdorliklar haqqoniyligini baholashda ularning vujudga kelish muddatlari nazorat qilinadi: hisob-kitoblar bo'yicha majburiyatlar bajarilishining belgilangan chegara muddati o'tib ketgan, talab qilib undirib olinmagan debitor qarzlari yo'qligi.

Hisob-kitoblarni inventarizatsiya qilish materiallarini tekshirish mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar qoldiqlarining haqqoniyligini baholashda muhim ahamiyatga ega.

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

- shartnomalar mavjudligi va to'g'ri rasmiylashtirilishini tekshirish;
- olingan moddiy qiymatlik (ish, xizmat)lar to'liqligi va to'g'ri kirim qilinishini tekshirish;
- moddiy qiymatlik (ish, xizmat)lar uchun o'z vaqtida va to'liq haq to'lanishini tekshirish.

- auditor dastavval mahsulot yetkazib berish shartnomalari va ish bajarish va xizmat ko'rsatish uchun boshqa xo'jalik shartnomalarining

mavjudligi hamda shartnomalarning to'g'ri rasmiylashtirilganligini aniqlaydi. Shartnomalar amaldagi qonunchilik talablariga mos kelishi lozim.

O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi va shartnoma qonunchiligiga ataylab rioya qilinmasdan tuzilgan shartnomalar va ular asosida amalga oshirilgan muomalalar haqiqiy emas deb topiladi. Auditorlar tekshirilayotgan korxonada bunday holatlar yo'qligini aniqlashlari lozim.

Shundan so'ng olingan moddiy qiymatlik (ish, xizmat)lar uchun mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarning to'li-g'icha to'g'ri baholanganligi va hisob registrlarida aks ettirilganligi to'g'risida dalillarga ega bo'lishi zarur.

Auditorlar dastlabki hujjatlar ma'lumotlarini shartnomalar, buyurt-malar, 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 dalil-larga ega bo'ladi.

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

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

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

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

– qarzlarni qoplash bo'yicha muomalalarning tegishli to'lov hujjatlari (bank ko'chirmalari va to'lov topshirig'i, o'zaro talablarni hisobga olish dalolatnomalari, cheklar va shunga o'xshash) bilan tasdiqlanganligi;

– to'lov hujjatlarining haqiqiyliigi va to'g'ri rasmiylashtirilganligi (barcha majburiy rekvizitlarining mavjudligi, QQS summasining alohida satr bilan ajratib ko'rsatilganligi, bank shtampasi, chet tildagi hujjatlarining tasdiqlangan tarjimasi va shunga o'xshash);

– to'lov hujjatlari ma'lumotlarining 3110 – “Oldindan to'langan ijara haqi”, 3120 – “Oldindan to'langan xizmat haqi”, 3190 – “Boshqa oldindan to'langan xarajatlar”, 4310 – “Mol yetkazib beruvchi va pudratchilarga berilgan bo'naklar”, 6010 – “Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar” (joriy qismi), 7010 – “Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar” (uzoq muddatli qismi) schyotlari bo'yicha hisob registrlarining ma'lumotlariga mosligi; ushbu schyotlar bo'yicha hisob registrlari ma'lumotlarining 5110, 5210, 5220, 4310, 4010, 4020, 6310, 4220, 4230, 6870, 4810-4890, 6810, 6820, 6830 va 6890 schyotlar bo'yicha hisob registrlariga mosligi.

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

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

Amalga oshirilgan o'zaro qarz surishishlarning qonuniyligini tekshirishda, qabul qilingan va puli to'langan moddiy qiymatliklar bo'yicha QQSni hisobga qabul qilishning asoslanganligi va sotilgan tovarlar (ish va xizmatlar) bo'yicha QQS hisoblanishining to'liqligini aniqlashga

maxsus e'tibor qaratiladi.

Berilgan bo'naklar bo'yicha hisob-kitoblarni tekshirish 4310 – “Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga berilgan bo'naklar” schyotining hisob registrlari, bank ko'chirmalari va shartnomalar ma'lumotlari bo'yicha amalga oshiriladi. Bunda mol yetkazib beruvchilarga bo'naklarning o'z vaqtida va to'g'ri berilganligi va olingan moddiy qiymatliklar uchun hisoblashilganda ularning hisobga olinganligi aniqlanadi.

Auditor 3110, 3120, 3190, 4310, 6010, 7010 schyotlarning qoldiqlarini analitik hisob registrlari bo'yicha tahlil qilish natijasida, moddiy qiymatliklar yetkazib berilgandan (ish, xizmatlar bajarilganidan) so'ng barcha berilgan bo'naklar bo'yicha yakuniy hisob-kitob qilinganini aniqlaydi.

Ushbu talabga rioya qilinayotganligini nazorat qilish nafaqat debitor va kreditor qarzlari aks ettirilishining haqqoniyligini, balki QQSni hisob-kitob qilishga taqdim etishning o'z vaqtidaligi, chet el valyutasida berilgan bo'naklar bo'yicha kurs va summa farqlarini to'g'ri aniqlash uchun zarur.

Mol yetkazib beruvchilar bilan shartli birliklardan foydalanib hisob-kitob qilinganida summa farqlarini aks ettirish to'g'riligi va quyidagi shartlarga rioya qilinishini tekshiradi:

– summaviy farqlar sarflarni buxgalteriya tan olish sanasiga aks ettiriladi, ya'ni qarzning shakllanishi va o'zgarishiga ta'sir ko'rsatadi (6010, 7010 schyotlar bo'yicha yozuvlar);

– tovar-moddiy zaxiralar va asosiy vositalar haqiqiy xarajatlar summasi bo'yicha tan olinadi, ya'ni kirim qilingan moddiy resurslar qiymati summaviy farqlarga tuzatiladi; ijobiy summa farqlari kirim qilingan moddiy resurslar qiymatini oshiradi (Dt 0820, 0830, 0840, 0890, 1010-1090, 2910 schyotlar va Kt 6010 yoki 7010 schyot va Dt 4410, Kt 6010 - QQS summasi); salbiy summa farqlari kirim qilingan moddiy resurslar qiymatini kamaytiradi. (Dt 0820, 0830, 0840, 0890, 1010-1090, 2910 schyotlar, Kt 6010 yoki 7010 schyot qizil storno bilan va Dt 4410, Kt 6010 yoki 7010 schyot – QQS summasiga qizil storno bilan); moddiy zaxiralar sotilganda yoki ishlab chiqarishga berilganda (Dt 2010, Kt 6010 (7010), Dt 4410, Kt 6010 (7010) - QQS).

Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarni tekshirish yakunida, auditor aniqlangan kamchiliklar va nomuvofiqliklarni umumlashtiradi hamda qoldiqlar haqqoniyligining dastlabki baholanishini aniqlashtiradi.

## 15.2. Xodimlar bilan hisob-kitoblar auditining me'yoriy asoslari

Bozor munosabatlarini rivojlantirish sharoitida iqtisodiy va ijtimoiy rivojlanish yo'nalishiga tegishli muhim o'zgarishlar kiritilmoqda. Buning natijasida mehnatga haq to'lash, xodimlarni iqtisodiy qo'llab quvvatlash va himoya qilish tartibi va yo'nalishlari bo'yicha olib borilayotgan siyosat ham o'zgarimoqda.

Ushbu siyosatni joriy qilish natijasida davlatning ijtimoiy qo'llab quvvatlash va himoya qilish bo'yicha ko'pchilik tadbirlari xo'jalik yurituvchi subyektlarning zimmasiga o'tdi. Chunonchi, subyektlar bu davrda mehnatga haq to'lash shakli, tizimi, miqdori va moddiy rag'batlantirish tartiblarini qonunchilik asosida mustaqil ravishda belgilamoqdalar. Natijada (ish haqi tushunchasi o'zgardi, chunki uning tarkibiga ish haqidan tashqari quyidagi hisoblanadigan va olinadigan daromadlar qo'shildi:

- moliyalashtirish manbaidan qat'iy nazar har xil mukofotlar, qo'shimcha va ustama to'lovlar, ijtimoiy imtiyozlar;

- qonun hujjatlariga muvofiq xodimlarning ishlamagan kunlari (ta'til, bayram kunlari va sh.u.) uchun hisoblangan summalar va hokazolar. Bozor munosabatlari rivojlangan sharoitda xodimlar daromadining tarkibiga xo'jalik yurituvchi subyektning mulkiga qo'shilgan ulushlari va olgan aksiyalari uchun oladigan daromadlar (dividentlar, foizlar) ham qo'shildi.

Natijada har bir ishchi xo'dimning mehnat daromadi uning subyekt faoliyatiga qo'shgan ulushi va subyekt faoliyatining yakuniy natijasiga bog'liq bo'ladi. Ushbu daromadning yuqori darajasi chegaralanmagan, lekin soliq miqdorining darajasi bilan tartibga solib turiladi. Mehnat haqining minimal darajasi tegishli qonun hujjatlariga asosan tartibga solib turiladi.

Xo'jalik yurituvchi subyekt va xodimlar o'rtasidagi ustav munosabatlarning yuridik asosi, shu jumladan mehnat haqiga taalluqli qismi ular o'rtasida tuzilgan jamoa (jamiyat) yoki shaxsiy shartnoma bo'lib, unda jamiyatning huquqi doirasidagi mehnatga haq to'lash shartlari aniq va ravshan ko'rsatib o'tiladi.

Bu davrda xodimlarni ijtimoiy kafolatga olishning yangi yo'nalishi inflyatsiya natijasidagi aholining ko'rgan zararini va daromadini indeksatsiya qilishdir. Ushbu kafolatni amalga oshirishda davlat tomonidan tashkil qilingan byudjetdan tashqari jamg'armalar (ijtimoiy muhofaza, pensiya jamg'armalari, bandlik jamg'armalari va hokazolar) muhim o'rin tutadi. Ushbu jamg'armalarni tashkil qilish va ulardan

foydalanishning tartibi tegishli qonuniy hujjatlar bilan tartibga solinadi. Yuqorida keltirilgan jamg'armalar maxsus maqsadli ajratmalar va manbalar hisobidan tashkil qilinadi va davlat byudjetidan ajralgan holda faoliyat ko'rsatadilar, o'zining mustaqilligiga ega va muhim ijtimoiy dasturlarni va tadbirlarni o'tkazish uchun moliyalashtirish manbai hisoblanadi. Shuning uchun ham hozirgi kunda mehnat va unga haq to'lashni hisobga olish subyektning hisob tizimida va auditida asosiy o'rinlardan birini egallaydi. Chunki, asosiy vazifalar quyidagilardan tashkil topadi:

a) xodim bilan mehnat haqi bo'yicha hisoblashishni (mehnat haqi va boshqa to'lovlarni hisoblash, tegishli summalarni ushlab va qolgan summalarni berish) o'z vaqtida amalga oshirish;

b) ishlab chiqarilgan mahsulotning tannarxiga hisoblangan mehnat haqi va tegishli ajratmalarni o'z vaqtida va to'g'ri qo'shish;

s) tezkor boshqarishni amalga oshirish va tegishli hisob ma'lumotlarini tayyorlash uchun mehnat va unga haq to'lash bilan bog'liq ko'rsatkichlarni yig'ish va guruhlashtirish;

d) ijtimoiy sug'urta, pensiya va badallik jamg'armalari bilan hisoblashishni o'z vaqtida va to'g'ri amalga oshirish.

Mehnat va unga haq to'lash hisobi sarflangan mehnatning miqdori va sifati, ushbu yo'nalishdagi mablag'lardan foydalanish, mehnat haqi jamg'armasini shakllantirish ijtimoiy xususiyatiga ega bo'lgan to'lovlarni amalga oshirish ustidan tezkor nazorat o'rnatishni ta'minlashi lozim. Chunki, yuqorida keltirilgan vazifalarni o'z vaqtida amalga oshirilishi xodimlarning turmush farovonligini yaxshilash va iqtisodiy silsilalardan himoya qilishning asosiy omillaridan biridir.

Xodimlar bilan mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblarning auditi uchun asosiy manbalar bo'lib quyidagi me'yoriy-huquqiy hujjatlar hisoblanadi:

- O'zbekiston Respublikasi Mehnat kodeksi.
- O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik kodeksi.
- O'zbekiston Respublikasi Soliq kodeksi.
- "Buxgalteriya hisobi to'g'risida"gi O'zbekiston Respublikasi Qonuni.
- "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi O'zbekiston Respublikasi Qonuni.
- "Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi hisobvaraqlar rejasi va uni qo'llash to'g'risida yo'riqnoma" 21-sonli O'zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti (BHMS).



- O'zbekiston Respublikasining boshqa BHMSlari.
- Mahsulot (ishlar, xizmatlarni) ishlab chiqarish va sotish bo'yicha xarajatlar tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi haqidagi nizom. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi tomonidan 1999-yil 5-fevralda 54-son bilan tasdiqlangan (o'zgartirishlar bilan).

### 15.3. Mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar auditi

O'zbekiston istiqloqlning dastlabki kunlaridan barcha jabhalarda ijtimoiy yo'naltirilgan bozor iqtisodiyotiga ega demokratik huquqiy davlatni barpo ejtishga qaratilgan keng ko'lamlı kompleks islohotlarni amalga oshirish va rivojlantirish bo'yicha o'z yo'lini tanladi.

#### Mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar auditida hal etiladigan vazifalar

Vazifalar majmui	Auditda hal etiladigan vazifalar
1. Mehnat qonunchiligiga doir huquqiy-me'yoriy hujjatlarga rioya qilinishi va ichki nazorat samaradorligining holatini baholash	1.1. Mehnat haqi to'lashni belgilovchi huquqiy-me'yoriy hujjatlarning mavjudligi va tahlili 1.2. Jamoa mehnat shartnomalari, xodimlarni mukofotlash va rag'batlantirish to'g'risida nizom mavjudligi 1.3. Kadrlar, ish vaqti va ishlab chiqarilgan mahsulot (ish, xizmat) hisobini hujjatlashtirishning tashkil etilishi 1.4. Haq to'lash va ish haqidagi ushlanadigan summalar turlarining klassifikatori (turkumlagichi) mavjudligi 1.5. Ish haqi fondi ustidan nazorat tizimining mavjudligi va holati 1.6. Hisobot ko'rsatkichlarning sintetik va analitik hisob registrlari ma'lumotlariga mosligi
2. Mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblarga doir hisob va hisobot ma'lumotlarining ishonchliligini tekshirish.	2.1. Dastlabki hisob hujjatlarining to'g'ri rasmiylashtirilishi 2.2. Haq turlari (ishbay, vaqtbay va h.k.) bo'yicha ish haqi hisoblashning to'g'riligi 2.3. Har xil maqsadlar (mehnat ta'tili va h.k.) uchun o'rtacha ish haqini hisoblashni tekshirish 2.4. Ish haqidagi ushlanadigan summalar to'g'riligi 2.5. Ish haqi xarajatlarini tannarx tarkibiga qo'shish 2.6. Ish haqi hisoblash va undan ushlanadigan summalarni hisob-registrlarida aks ettirish 2.7. Soliqqa tortishda imtiyozlarni qo'llash va jami daromadni hisoblashning to'g'riligi
3. Byudjetdan tashqari fondlar, yagona ijtimoiy	3.1. Yagona ijtimoiy to'lov fondiga ajratmalarni hisoblash bazasi va hisob-kitoblar to'g'riligi 3.2. Yagona ijtimoiy to'lov fondi bilan hisob-kitoblarni hisob va hisobotda aks ettirishning to'g'riligi

Shu sababli, mehnatga haq to'lash bo'yicha xodimlarni ijtimoiy qo'llab-quvvatlash va himoya qilish bo'yicha o'tkazilayotgan auditorlik tekshiruvlarini o'tkazishdan maqsad mehnat munosabatlariga tegishli bo'lgan qonunchilikka rioya qilinishi, ish haqi va turli xil qo'shimcha to'lovlar va mukofotlar, shuningdek, ish haqidan soliqlar va ijtimoiy ehtiyojlar uchun to'lovlar to'g'ri hisoblanishi ustidan nazorat qilishdan iborat.

Auditor tekshiruv chog'ida, avvalo, hisobot ko'rsatkichlarida jiddiy xatolar yo'qligiga yetarli darajada ishonch hosil qilishi lozim. Bunda dalil-isbotlarni to'plash uchun har xil manbalardan shakllanadigan axborot bazasidan foydalaniladi. Shuningdek, auditni boshlashdan oldin ichki hisob-kitoblarni tekshirish uchun zarur bo'lgan me'yoriy hujjat paketi, sintetik va analitik hisob registrlari va boshlang'ich hujjatlarni komplektlaydi.

Mehnat haqi bo'yicha hisob-kitob muomalalarini buxgalteriya hisobida aks ettirish va soliqqa tortish bo'yicha belgilangan qoidalarni tartibga soluvchi me'yoriy-hujjatlar to'plami mijoz korxonada faoliyatining xususiyatlarini hisobga olgan holda shakllantirilishi lozim.

Ta'kidlash joizki, mehnatga haq to'lash masalalari yetarli darajada murakkab. Unda mehnatning tavsifi, mehnat xarajatlarini va uning natijalarini o'lchash hamda baholash, rastsenkalar, mukofotlar va hokazolarni belgilash bilan bog'liq ko'plab nozik va o'ziga xos tafsilotlari mavjud. Shuning uchun auditorlardan ushbu masalalar bo'yicha me'yoriy baza va hisob yuritishning ahvolini aniqlash, shtatlar jadvali, korxonada rahbariyatining xodimlarni oylik maosh tayinlab ishga qabul qilish to'g'risidagi buyruqlarni (tanlab tekshiriladi), tuzilgan pudrat shartnomalari va mehnat bitimlari, mehnatga haq to'lash, mukofotlash va moddiy yordam berish to'g'risidagi nizomlarni o'rganish talab etiladi. So'ngra ish vaqtini hisobga olish tabellari, ishbay ishlar uchun naryadlar va hisoblashuv-to'lov va to'lov vedomostlari, mehnatga haq to'lash hamda uni tartibga solish bilan bog'liq boshqa hujjatlarning rasmiylashtirilishi tekshiriladi. Auditor ushbu masalalar bilan tanishib chiqib, mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-kitoblarning asosiy bloklarini sinchiklab tekshirishi lozim. Xususan:

1. Korxonada xodimlarining shtat jadvalida belgilangan oylik maoshlariga rioya qilinishi; shtat jadvalining boshqaruv kengashi yoki aksiyadorlar majlisida tasdiqlanganligi; o'rindoshlik asosida mehnatga haq to'lashning to'g'riligi; shtat intizomiga rioya qilinishi; mehnat bitimlari bo'yicha mehnatga haq to'lashning asosliligi.

2. Ishchilarga ishbay naryadlar bo'yicha haq to'lashning to'g'riligi, xususan, bajarilmagan ishlar uchun qo'shib yozish hollari yo'qligi, mehnatga haq to'lashning akkord tizimi qo'llanilganligi. Akkord naryadlarining tegishli butun ish uchun qilingan kalkulyatsiya bilan asoslanishi, akkord topshiriqlarining belgilangan muddatda bajarilganligi va yuqori sifatli aniqlanadi.

3. Mukofotlash tartibi va asosliligi, mukofotlash sabablarini aniqlash va mehnat jamoasi tomonidan qabul qilinib, tasdiqlangan mukofotlash tizimini tahlil qilish bilan birgalikda aniqlanadi.

#### 15.4. Mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar auditini rejalashtirish bosqichi

Har qanday faoliyat, xususan, auditorlik faoliyati ham samarali bo'lishi uchun dastavval, uning puxta va aniq rejasi yoki dasturini tuzish lozim. Ularning mazmuni qo'yilgan maqsad va uni bajarish uchun belgilangan aniq vazifalardan kelib chiqadi.

#### Xodimlar bilan mehnat haqi yuzasidan hisob-kitoblar bo'yicha buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizini holatini tekshirish yuzasidan testlar

№	Savol mazmuni yoki o'rganilayotgan obyekt	Javob mazmuni (tekshiruv natijasi)	Belgi	Auditorning xulosalari va qarorlari
1	2	3	4	5
A. Ichki nazorat				
1	Xodimlar jadvali tasdiqlanganmi va unga rioya etiladimi?	Xodimlar jadvali har yili bir marotaba qaytadan ko'rib chiqiladi	N2	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo'lishi mumkin
2	Har bir xodimga shaxsiy varaqalar yuritilganmi?	Ha, yuritilgan	N4	Nazorat yetarli darajada
3	Ishga qabul qilish va ishdan bo'shatish to'g'risidagi buyruqlar o'z vaqtida qabul	Buyruqlar o'z vaqtida va to'g'ri qabul qilinadi	N4	Nazorat yetarli darajada

	qilinadimi?			
4	Xodimlar bo'limi tomonidan tasdiqlangan ishbay haqlar va ta'rif stavkalari qo'llaniladimi?	Xodimlar bo'limi tomonidan bir yilda kamida bir marotaba tanlab olib nazorat amalga oshiriladi	N2	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo'lishi mumkin
5	Ish haqidan ushlab qolishlar tekshiriladimi?	Bir yilda kamida bir marotaba tanlab olib nazorat amalga oshiriladi	N2	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo'lishi mumkin
6	Soliqlar, ijtimoiy sug'urta bo'yicha hisob-kitoblar soliq idoralari tomonidan tekshirilganmi?	Hisobot yilida tekshiruv o'tkazilmagan	N2	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo'lishi mumkin
7	Hisob-kitob to'lov qaydnomalari to'g'ri raqamlanganmi?	Ketma-ket raqamlash qo'llaniladi	N4	Nazorat yetarli darajada
8	Mukofotlar, mehnat ta'tili, kasallik varaqalari va boshqalarni hisoblash tartibiga rioya qilinadimi?	Rioya qilinadi, lekin korxonada to'lovlar tartibi to'g'risida ichki Nizom ishlab chiqilmagan va tasdiqlanmagan	N2	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo'lishi mumkin
9	Ish haqi va boshqa to'lovlar o'z vaqtida to'lanmagan holatlar bo'lganmi?	Ha, bo'lgan	N2	Sabablarini aniqlash lozim
10	Ish haqini tayyor mahsulotlar bilan to'lash holatlari bo'lganmi?	Ha, bo'lgan	N2	Soliqqa tortish to'g'ri hisoblanganligini tekshirish lozim
11	Ish haqi bo'yicha schyotlarning o'zaro bog'lanish chizmasi ishlab chiqilganmi?	Yo'q, ishlab chiqilmagan.	N2	Schyotlar korresponden-siyalanishida xatolar bo'lishi mumkin
12	Ish haqini hisoblash bo'yicha dastlabki hujjatlar, tahliliy va sintetik hisob ma'lumotlari solishtiriladimi?	Chorak oxirida tanlab olib tekshiriladi	N3	Tanlab olib tekshiruv o'tkazish lozim

Tekshiruv o'tkazishni boshlashdan avval auditor korxonada mehnatga haq to'lashning qanday shakllari va tizimlari qo'llanishi, 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 kompyuterlashtirilganligi va boshqa masalalarni aniqlashi lozim. Albatta, auditor test savollar ro'yxatini ishlab chiqishi lozim. Quyida mehnatga haq to'lash bo'yicha audit dasturini tuzishdan oldin tuzilgan test savollari jadvali keltiriladi.

Izoh: N1-past daraja; N2-o'rtachadan past; N3-o'rtacha, N4-yuqori.

Ustav kapitalini shakllanishi va harakati va ulardan foydalanish bo'yicha auditorlik tekshiruvining o'tkazish rejasini tuzishi va audit dasturini tayyorlashi lozim.

Amalda, auditni rejalashtirish jarayoni auditorlik tashkiloti bilan xo'jalik yurituvchi subyekt o'rtasida shartnoma tuzilgunga qadar boshlanadi. Bu holat ko'p hollarda, agar mijoz bilan shartnoma tuzulmasa, auditni rejalashtirish bilan bog'liq xarajatlar qaysi manbalar hisobidan mablag' bilan ta'minlanishi to'g'risidagi savolni yuzaga keltiradi. Keyinchalik shartnoma tuzilgan holda auditni dastlabki rejalashtirishga doir ishlar qiymati o'tkaziladigan auditning umumiy qiymatiga qo'shiladi, aks holda u auditorlik tashkilotining mablag'lari hisobidan amalga oshirilishi lozim. Rejalashtirish auditning boshlang'ich bosqichi bo'lib, auditorlar reja tuzilgunga qadar bevosita tekshiruv ishlarini boshlamasliklari lozim.

Quyidagi jadvalda mehnat haqi yuzasidan xodimlar bilan hisob-kitoblarga doir auditorlik tekshiruvining rejasi keltirilgan.

### **Mehnat haqi yuzasidan xodimlar bilan hisob-kitoblarga doir auditorlik tekshiruvining rejasi**

Tekshirilayotgan korxonalar\_\_ SP OAO "ALLIANCE LEASING"

Audit davri 2012-yil yanvardan 2012 31-dekabr

Kishi-soat miqdori

Auditorlik guruhining rahbari Xamidov D.

Auditorlik guruhining tarkibi

2ta auditor

Rejalashtirilgan auditorlik tavakkalchiligi \_\_\_\_\_

Rejalashtirilgan muhimlik darajasi \_\_\_\_\_

T.r	Rejalashtirilgan ishlar turi	O'tkazish	Ijrochi	Izoh
1	2	3	4	5
1	Shtat jadvalini tekshirish.		Auditor	Iqtisodiy subyektning umumiy audit o'tkazish rejasiga muvofiq
2	Oylik maoshlarni tekshirish.		Auditor	
3	Ishbay naryadlar to'g'riligi tekshirish.		Auditor	
4	Akkord naryadlarni tekshirish.		Auditor	
5	Mukofotlash tartibini tekshirish.		Auditor	
6	Mehnat haqidan ushlangan daromad solig'i va boshqa soliqlarni va ajratmalarni tekshirish.		Auditor	
7	Soliq organlariga bo'lgan to'lovlarni tekshirish.		Auditor	

Xodimlar bilan mehnat haqi yuzasidan hisob-kitoblar auditining namunaviy dasturi quyidagicha bo'lishi mumkin:

### Xodimlar bilan mehnat haqi yuzasidan hisob-kitoblarga doir auditorlik tekshiruvi dasturi

№	Amallar ro'yxati	Ma'lumotlar manbai
1	Ishbay ishlovchi xodimlar ish mahsuli hisobining tashkil etilishi va nazorati hamda ish haqi hisoblanishini tekshirish	Naryadlar, mashrut varaqalari, tabellar, ish mahsuli me'yorlari, ishbay haqlar
2	Vaqtbay va boshqa haq to'lash turlari bo'yicha hisoblarni tekshirish	Tasdiqlangan ta'rif stavkalari, lavozim maoshlari, tabellar
3	Ish haqidan ushlab qolishlar bo'yicha hisoblarni tekshirish	Hisob-kitob to'lov qaydnomalari, jurnal orderlar, buyruqlar va boshqalar
4	Xodimlar bo'yicha tahliliy hisob-kitob yuritilishini tekshirish	Shaxsiy schyotlar, qaydnomalar, mashinagrammalar
5	Mehnatga haq to'lash bo'yicha schyotlar to'g'ri korrespondentsiyalanganligi va yig'ma hisobni tekshirish	Qaydnomalar, jurnal-orderlar, mashinagrammalar

6	Ijtimoiy ehtiyojlar bo'yicha to'lovlar to'g'ri hisoblanganligini tekshirish	To'lov qaydnomalari, yoritib yozishlar, mashinagrammalar
7	Ish haqi bo'yicha deponentlangan summalarni tekshirish	Deponent varaqlari, deponentlangan ish haqini hisobga olish daftari

### **15.5. Xodimlar bilan mehnat haqi va boshqa muomalalar bo'yicha hisob-kitoblarni tekshirish**

Korxonalar analiyotida mehnatga haq to'lash bo'yicha quyidagi kamchiliklar ko'proq uchraydi: oylik maoshlari va stavkalar hajmining shtat jadvali va lavozim maoshlari sxemasida belgilanganidan oshib ketishi; ish haqiga har xil qo'shimcha va ustamalarning noqonuniy tayinlanishi; qo'shib yozishlar; ishbay rastsenkalarining oshirib ko'rsatilishi; ishchilar va muhandis-texnik xodimlar mehnatiga haq to'lash uchun belgilangan ish haqi fondi hisobidan kotibalar, shaxsiy haydovchilar va har xil boshqaruv xizmati xodimlariga haq to'lash kabilar.

Noqonuniy qo'shimcha haq belgilash, ayrim hollarda hisoblangan mehnat haqini o'zlashtirish, o'zlashtirish maqsadida material qiymatliklarni sotib olish yoki smetada ko'zda tutilmagan xarajatlarni yopish uchun soxta xodimlarni ishga qabul qilish hollari ham uchraydi. Auditor dastlabki hujjatlar va hisobotlarni bevosita ish joylarida puxta tahlil qilish yo'li bilan quyidagilarni aniqlaydi: ish haqi to'lash uchun pul olishda bankka taqdim qilinadigan ma'lumotlar to'g'riligi va olingan pul mablag'larining belgilangan maqsadda ishlatilishi, ish haqi fondidan oshiqcha haq to'lashga ruxsat berish tartibiga rioya qilinishi, ish haqi fondi mablag'larining oshiqcha sarflanishiga yo'l qo'yilish sabablari ya'ni butunlay noto'g'ri, qalbakilashtirilgan, ko'pchilik hollarda reja topshiriqlarini bajarganlik va oshirib bajarganlik uchun deb noqonuniy mukofot olish maqsadida qilinadigan hisobot ma'lumotlarini oshirib ko'rsatish kabilar. Qo'shib yozish oqibatida haqiqatda bajarilmagan ishlarga ish haqi to'lash, xomashyo, materiallar, yoqilg'ilar va boshqa resurslarni hisobdan chiqarish, natijada talon-taroj qilish hollari ko'p uchraydi.

Xodimlar soni va ularning toifalari bo'yicha ish haqi fondining hajmi xo'jalikning biznes-rejasida belgilanadi. Ish haqi qishloq xo'jaligida mahsulot (ish, xizmat)lar tannarxida salmoqli o'rin egallaganligi sababli auditor ish haqi fondini tekshirishga alohida e'tibor qaratishi lozim.

Tekshiruv boshlanishidan oldin auditor xo'jalikda tasdiqlangan ish

haqi fondining hajmini va uning biznes-rejaga to'g'ri kelishini aniqlashi zarur.

Ish haqi fondining haqiqiy sarfi "Xodimlarning toifalari va hisoblangan ish haqining tarkibi bo'yicha ma'lumot" (19-shakl bo'yicha hisob-kitoblar bajariladigan jadval), "Xodimlar, yollangan va chetdan jalb qilingan shaxslar ish haqi fondini hisobga olish vedomosti" (20-shakl), hisob-kitob to'lov vedomostlari va ish haqi hisoblash uchun asos bo'lgan boshqa dastlabki hujjatlar ma'lumotlariga asosan tekshiriladi. Tekshirib o'tilgan davr (choraklik, yil) uchun belgilangan ish haqi fondini haqiqatda hisoblangan ish haqi summalari bilan taqqoslash zarur. Buning natijasida ish haqi fondining umumiy tejalgani yoki oshiqcha sarflangani aniqlanadi. Agar yil davomida ishlab chiqarish xajmining o'zgarganligi sababli dastlabki ish haqi fondiga o'zgartirishlar kiritilgan bo'lsa, u holda ular umumiy tejash yoki oshiqcha sarflashni aniqlashda inobatga olinadi.

Tekshirish jarayonida hisoblashuv-to'lov vedomostlari ma'lumotlarining har oyda bankka taqdim qilinadigan ma'lumotnoma ko'rsatkichlariga mos kelishi ham aniqlanadi. Ma'lumotnomadagi hisoblangan ish haqining umumiy summasi shu oydagi 21-shakl "Xodimlar bilan hisob-kitoblar bo'yicha jamlama ma'lumot"ning summasiga mos kelishi kerak.

Ish haqi berish uchun bankdagi 5110 – "Hisob-kitob schyoti"dan olingan summalar, shuningdek, undan ushlanib, o'tkazilgan summalar 21-shakldagi hisob-kitoblar bajariladigan jadvalning tegishli ma'lumotlari bilan mos kelishi kerak.

Ish haqi fondining oshiqcha sarflanishi ma'muriy boshqaruv, xo'jalik va xizmat ko'rsatuvchi xodimlar sonining shtat jadvalidagidan oshib ketganligi; lavozim maoshlari, stavkalar va rastsenkalarining oshirib yuborilganligi; mashina va mexanizmlarda bajarilishi ko'zda tutilgan ishlar (g'allani o'rish, donni yuklash va qo'shimcha ishlov berish, yaganalash, chekankalash va h.k) qo'lda bajarilganda ish hajmining qo'shib yozilishi va hokazolar. Ayrim hollarda oshiqcha sarflar obyektiv sabablar oqibatida sodir bo'ladi, masalan, qor yoki yomg'ir ko'p yoqqan paytlarda yo'llarni tozalash, mollarga ozuqa yetkazib berish va boshqalar. Bularning barchasi puxta tekshirilishi zarur.

Auditor xo'jalikka chetdan ishchilarni qancha, qachon va qaysi muddatda jalb qilinganligi, ulardan qanday foydalanilganligi va ularga qanday tartibda mehnat haqi to'langanligini ham aniqlashi kerak.



Mehnatga haq to'lash masalalari yetarli darajada murakkab. Unda mehnatning tavsifi, mehnat xarajatlarini va uning natijalarini o'lchash hamda baholash, rastsenkalar, mukofotlar va hokazolarni belgilash bilan bog'liq ko'plab nozik va o'ziga xos tafsilotlari mavjud. Shuning uchun auditoridan ushbu masalalar bo'yicha me'yoriy baza va hisob yuritishning ahvolini aniqlash, shtatlar jadvali, korxonalar rahbariyatining xodimlarni oylik maosh tayinlab ishga qabul qilish to'g'risidagi buyruqlari (tanlab tekshiriladi), tuzilgan pudrat shartnomalari va mehnat bitimlari; mehnatga haq to'lash, mukofotlash va moddiy yordam berish to'g'risidagi nizomlarni o'rganish talab etiladi. So'ngra ish vaqtini hisobga olish tabellari va ishbay ishlar uchun naryadlar, hisoblashuv-to'lov va to'lov vedomostlari, mehnatga haq to'lash hamda uni tartibga solish bilan bog'liq boshqa hujjatlarning rasmiylashtirilishi tekshiriladi. Auditor ushbu masalalar bilan tanishib chiqib, mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-kitoblarning asosiy bloklarini sinchiklab tekshiradi. Xususan:

1. Korxonalar xodimlarining shtat jadvalida belgilangan oylik maoshlariga rioya qilinishi: shtat jadvalining boshqaruv kengashi yoki aksiyadorlar majlisida tasdiqlanganligi; o'rindoshlik asosida mehnatga haq to'lashning to'g'riligi; shtat intizomiga rioya qilinishi; mehnat bitimlari bo'yicha haq to'lashning asosiligi.

2. Ishchilarga ishbay naryadlar bo'yicha haq to'lashning to'g'riligi, xususan, bajarilmagan ishlar uchun qo'shib yozish hollari yo'qligi, mehnatga haq to'lashning akkord tizimi qo'llanilganligi, akkord naryadlarining tegishli butun ish uchun qilingan kalkulyatsiya bilan asoslanishi, akkord topshiriqlarning belgilangan muddatda bajarilganligi va yuqori sifatligi aniqlanadi.

3. Mukofotlash tartibi va asosiligi, mukofotlash sabablarini aniqlash va mehnat jamoasi tomonidan qabul qilinib, tasdiqlangan mukofotlash tizimini tahlil qilish bilan birgalikda aniqlanadi.

Ma'muriy boshqaruv xodimlari, mutaxassislar, xizmatchilar va kichik xizmatchi xodimlarga to'lanadigan haq ularning haqiqiy sonini shtat jadvali va belgilangan lavozim maoshlari bilan solishtirib tekshiriladi.

Shuningdek, hisoblashuv-to'lov vedomostlari va 19, 20, 21-shakldagi hisob-kitob bajariladigan jadvallarni puxta tekshirish zarur. Bosh daftardagi 4210 – "Mehnat haqi bo'yicha berilgan bo'naklar" 6710 – "Xodimlar bilan mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar" va 6720 –

“Deponentlangan mehnat haqi” schyotlarning qoldig‘i 21-shakl hisob-kitob jadvalidagi qoldiq bilan teng bo‘lishi kerak. 4210-schyot bo‘yicha debet qoldiqning mavjudligi va qancha miqdordaligini aniqlash zarur. Xodimlar bilan mehnat haqi bo‘yicha hisob-kitoblarda debitor qarz mavjudligi bosh buxgalter tomonidan hisob-kitoblar ahvoli ustidan tegishli nazorat o‘rnatilmaganligidan dalolat beradi.

Mehnatga haq to‘lash va boshqa muomalalar bo‘yicha xodimlar bilan hisob-kitoblarni auditorlik tekshiruvidan o‘tkazishda 4210 – “Mehnat haqi bo‘yicha berilgan bo‘naklar”, 4220 – “Xizmat safari uchun berilgan bo‘naklar”. 4230 – “Umumxo‘jalik xarajatlari uchun berilgan bo‘naklar”, 4710 – “Kreditga sotilgan tovarlar bo‘yicha xodimlarning qarzlari”, 4720 – “Berilgan qarzlar bo‘yicha xodimlarning qarzlari”, 4730 – “Moddiy zarami qoplash bo‘yicha xodimlarning qarzlari”, 4790 – “Xodimlarning boshqa qarzlari”, 6710 – “Mehnat haqi bo‘yicha xodimlar bilan hisob-kitoblar”, 6720 – “Deponentlangan mehnat haqi”, 6970 – “Hisobdor shaxslarga to‘lanadigan qarzlar” schyotlari bo‘yicha yuritiladigan hisobning to‘g‘riligi va ishonchligini tekshirish salmoqli o‘rin egallaydi.

Ish haqi bo‘yicha hisob-kitoblar hisoblashuv-to‘lov vedomostlari (73-shakl), oila (jamo) pudratlari va boshqa ichki xo‘jalik bo‘linmalarining shaxsiy hisob varaqlari, ish vaqtini hisobga olish tabeli (64-shakl) va boshqa hujjatlar bo‘yicha tekshiriladi.

Hisoblashuv-to‘lov vedomostlarida jami summani ataylab oshirib ko‘rsatish hollari ham uchraydi.

Ish haqidan ushlanadigan daromad soliqlari, nafaqa fondiga va kasaba uyushmasiga a‘zolik badallari Soliq kodeksi va boshqa tegishli me‘yoriy hujjatlarga muvofiq tekshiriladi. Ish haqidan qonunchilikda belgilanmagan summalarni ushlash man etiladi. Masalan, kommunal xizmat va kvartira haqlari, maxsus kiyim-bosh, oziq-ovqat, bolalar bog‘chalari va boshqa bolalar muassasalarida tarbiyalanganligi uchun va boshqalar.

Ish haqining belgilangan vaqtda berilmaslik hollari mavjudligi, agar shunday holatlar bo‘lsa, uning sabablari (o‘z vaqtida moliyalashtirilmaganlik, hujjatlarni bankka o‘z vaqtida taqdim qilmaslik va boshqalar)ni aniqlash zarur.

Dastlabki hujjatlar puxta tekshiriladi: hisoblashuv-to‘lov vedomostlari, berilmagan ish haqlari reestri, ish vaqtini hisobga olish va ish haqini hisoblash tabeli va boshqa hujjatlar. Oxirigacha to‘liq rasmiylashtirilmagan, o‘chirib yozilgan va dog‘ tushirilgan dastlabki hujjatlarga

alohida e'tibor qaratish kerak. Bunday hujjatlar bilan pul mablag'larini o'g'irlash va suiiste'mol qilishlar yashirilishi mumkin.

Hisoblashuv-to'lov vedomostlari sanab chiqilishi shart. Ularni tekshirishda korxonada ishlamaydigan shaxslar vedomostga kiritilmaganligi, hisoblangan ish haqi tegishli dastlabki hujjatlarga mosligi tekshiriladi.

Ijtimoiy sug'urta fondi bo'yicha muomalalarni nazorat qilish xodimlarga ish haqi va boshqa to'lovlarni hisob-kitob qilishga doir buxgalteriya hujjatlarini tekshirish; ijtimoiy sug'urta to'lovlarni ijtimoiy sug'urta fondining joriy schyotiga o'tkazish haqidagi to'lov topshiriqlarini tekshirish; sanatoriyalar va dam olish uylari yo'llanmalari uchun xodimlardan naqd pullarni qabul qilish bo'yicha kassa hujjatlari; ijtimoiy sug'urta mablag'lari hisobidan qilingan sarflarga doir hujjatlar; ishlab chiqarishdagi baxtsiz hodisalar to'g'risidagi dalolatnomalar, kasallik varaqalari, hisob-kitob vedomostlari (44-shakl), hisob-kitoblar bajariladigan "Xodimlar bilan hisob-kitoblarga doir ma'lumotlar jamlamasi" (21-shakl) ma'lumotlarini tekshirish orqali amalga oshiriladi.

Auditor ijtimoiy sug'urta fondi bo'yicha hisob-kitoblarni tekshirishda kasaba uyushmasi qo'mitasi a'zolarini ham jalb qilishi maqsadga muvofiq.

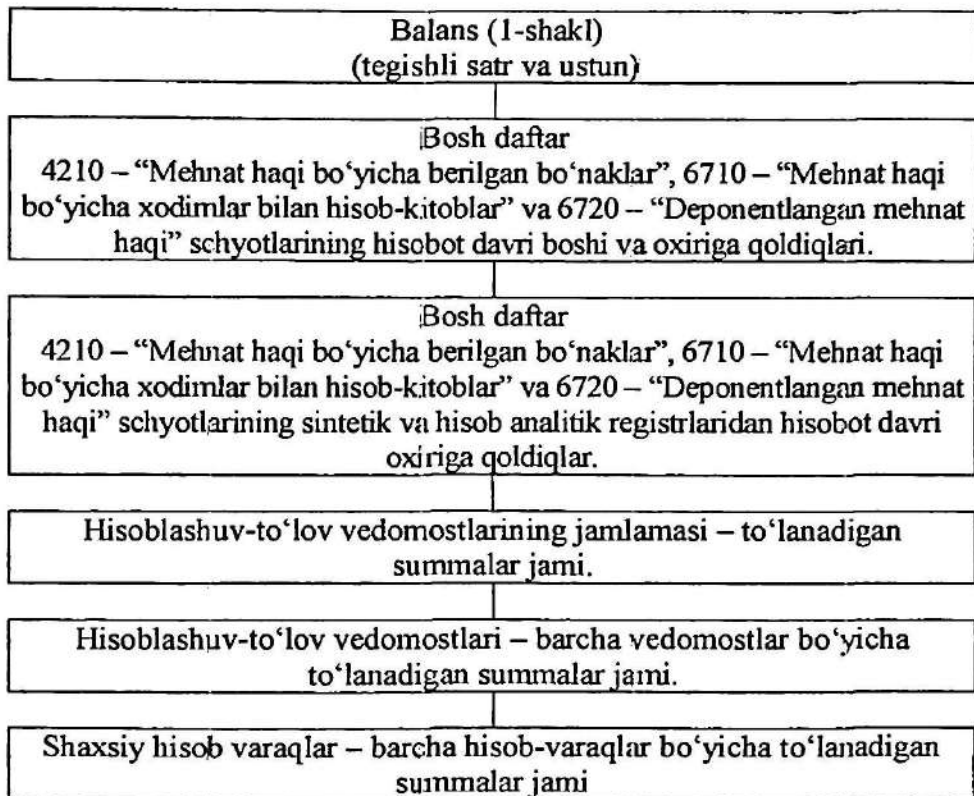
Ijtimoiy sug'urta fondiga ajratmalar sarflangan ish haqi fondiga nisbatan foiz hisobida ajratilib 6510 – "Sug'urta bo'yicha to'lovlar" schyotining krediti va xarajat schyotlari (2010, 2310, 2510 va boshqalar)ning debetiga, ya'ni xo'jalik bo'linmalari (oila (jamo) pudratlari va boshqalar)ning shaxsiy hisob varaqlariga yozib qo'yiladi.

Xodimlarning ishlash va dam olish tartibi, ularni ijtimoiy sug'urta qilish respublika qonunchiligi me'yorlari bilan tartibga solib turiladi. Bu me'yorlar, agar halqaro va davlatlararo shartnomalarda boshqacha tartib belgilanmagan bo'lsa, qo'shma korxonalarda, xalqaro birlashmalar va tashkilotlarda ishlaydigan xorijlik fuqarolarga ham qo'llaniladi. Xorijlik fuqarolar mehnatiga haq to'lash tartibi har bir xorijlik fuqaro bilan tuzilgan shartnomada belgilanishi ta'sis hujjatlarida ko'zda tutilgan bo'lishi mumkin.

Mehnatga haq to'lash, moddiy rag'batlantirish shakllari va miqdorlari, shuningdek, O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida ko'zda tutilgan fuqarolar huquqlariga rioya qilingan boshqa mehnat sharoitlari kabi masalalar qo'shma korxonalar, xalqaro birlashmalar va tashkilotlar tomonidan mustaqil hal etiladi.

Qo'shma korxonalarda ishlovchi xorijlik ishchilar oladigan ish haqlari ham O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida ko'zda tutilgan tartib va miqdorda soliqqa tortiladi.

Xodimlar va yollangan shaxslar bilan mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-kitoblar ishonchliligini tekshirish hisob va hisobot ma'lumotlari tengligini aniqlashdan boshlanadi.



### **15.1-chizma, Xodimlar va yollangan shaxslar bilan mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-kitoblar ishonchliligini tekshirish**

Nomuvofiqlar topilganida ularning sabablarini aniqlash zarur. Solishtirish amallarini ishchi hujjatlar bilan rasmiylashtirib, hisobot, sintetik va analitik hisob ma'lumotlarining tengligiga ishonch hosil qilgandan so'ng, auditor ish haqi hisoblashning to'g'riligini tekshirishni boshlaydi.

Nomuvofiqliklar topilganda farq summolari va ularning vujudga kelish

sabablarini ishchi hujjatlarda ko'rsatish zarur. Shundan so'ng dastlabki hujjatlarning mavjudligi va ishonchligi, to'g'ri to'lg'azilganligi, me'yoriy hujjatlar talablariga mosligi o'rganiladi.

Ish vaqtini hisobga olish tabeli, buyruqlar, ishbay ishlar uchun naryadlar, bajarilgan ishlarni hisobga olish varaqalari, yo'l varaqalari, hisob-kitob va hisoblashuv-to'lov vedomostlari, ta'til uchun haq va qo'shimcha haqlarning boshqa turlari va boshqalar tekshiriladi. Tekshiruv chog'ida quyidagilarga e'tibor berish zarur:

– barcha majburiy rekvizitlarning to'liqligi va to'g'ri rasmiylashtirilganligi;

– bajarilgan ishlar va ish vaqtini hisobga olish uchun mas'ul shaxslar imzolarining mavjudligi;

– tushuntirish berilmagan tuzatishlar va to'g'rilashlar;

– ish vaqtini hisobga olish tabeliga "o'lik jonlar"ni qo'shish va bajarilmagan ishlarni qo'shib yozish hofatlarini aniqlash zarur.

Hisoblashuv-to'lov va to'lov vedomostlaridagi summalarning jamlanishini arifmetik tekshiruv maqsadga muvofiq. Bu vedomostlarda har bir alohida olingan xodim bo'yicha summallar to'g'ri jamlanganida, jami summani ataylab oshirib yozish hollarini aniqlashga imkon beradi. Bunday xatolar nafaqat mehnat haqi xarajatlarining oshib ketishiga, balki pul mablag'larining o'zlashtirilishga ham olib keladi.

Mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblarni mohiyatan tekshirish, yoppasiga (xodimlar soni unchalik ko'p bo'lmaganida) yoki tanlab amalga oshirilishi mumkin, auditor tanlov ko'lamini tekshiruv dasturi va muayyan shart-sharoitlardan kelib chiqqan holda aniqlaydi. Lekin barcha turdagi mehnat haqi va undan ushlanadigan summalarni qamrab olish maqsadida tanlov doirasiga barcha toifa, guruhlar va bo'linmalar xodimlari bilan hisob-kitoblardan olinishi maqsadga muvofiq.

Auditor bir necha xodimlarning shaxsiy jildlari va shaxsiy hisob-varaqlarini tanlab olishi va ishga yollanish hamda boshqa lavozimga o'tkazilish sanalari, mehnatga haq to'lash shartlari (stavka, oklad) va qo'shimcha to'lovlar to'g'risidagi axborotlarning muvofiqligini tekshirishi zarur. Bunda shtat intizomi va belgilangan lavozim maoshlari yoki kontrakt shartlariga rioya qilinishi, mehnat shartnomalari bo'yicha va o'rindoshlik asosida mehnat haqi to'lashning asoslanganligi tekshiriladi.

Ish vaqtini hisobga olish tabeli, hisoblashuv-to'lov vedomosti va shaxsiy hisob-varaqlarini solishtirish yo'li bilan ishlangan vaqt miqdori to'g'risidagi ma'lumotlarning bir xilligini, to'liq ishlanmagan oyda

hisoblangan ish haqining arifmetik hisob-kitobi to'g'riligini tekshirish zarur. Mehnatga ishbay haq to'lashda bajarilgan ishlar miqdori va sifat ko'rsatkichlarining muvofiqligi hamda me'yorlar va baholarni qo'llashning to'g'riligi tekshiriladi. Avval haq to'langan dastlabki hujjatlar bo'yicha takroran ish haqi hisoblash holatlarining yo'qligini ham tekshirish zarur.

Mukofotlar hisoblashning to'g'riligi va asoslanganligini tekshirish chog'ida, auditor mukofotlash to'g'risidagi Nizom, buyruqlar, hisob-kitob vedomostlari va shaxsiy hisobvaraqlar ma'lumotlarini taqqoslaydi. Masalan, xodimga hisobot davrida faoliyati uchun mazkur davrda uning ish kunlari bo'lmagan holda mukofot hisoblangan. Mukofot hisoblash korxonahabari-ning buyrug'i, direktorlar kengashining qarori va shunga o'xshash tegishli hujjatlar bilan rasmiylashtirilishi lozim. Ish me'yori pasaytirib qo'llanilganligi va boshqa shunga o'xshash murakkabliklar haqida shubha paydo bo'lganida auditor ekspert-mutaxassis xizmatidan foydalanishi mumkin. Ta'til vaqti uchun haq to'lashni tekshirish chog'ida buyruq va tabel bo'yicha ta'tild belgilangan sana, hisob-kitob davrini aniqlashning to'g'riligi va ta'til hisob-kitobi va shaxsiy hisobvaraqada hisob-kitob uchun olingan davrdagi oylar bo'yicha ish haqi summalarining mosligiga e'tibor beriladi. Ta'til uchun haq hisoblashning to'g'riligi haqida dalil-isbotlarga ega bo'lish uchun auditorlar bir qancha xodimlar bo'yicha muqobil ta'til hisob-kitobi tuzishi mumkin.

Normal ish sharoitidan chetga chiqish bilan bog'liq qo'shimcha haq (tunda ishlaganligi uchun, ish vaqtdan tashqari ish uchun, bayram kunlari ishlaganlik uchun, og'ir va zararli sharoitda ishlaganlik uchun va h.k) hisoblashning to'g'riligi hisob-kitob ma'lumotlari va ish vaqtini hisobga olish tabeli hamda qonunchilikda belgilangan qo'shimcha haq miqdorining muvofiqligini tekshirish yo'li bilan aniqlanadi.

Vaqtinchalik ishga yaroqsizlik uchun nafaqa hisoblashni nazorat qilish amallari quyidagilarning to'g'riligini tekshirishni o'z ichiga oladi:

- bir kunlik o'rtacha ish haqi;
- nafaqa miqdorini (%) ish stajiga qarab tekshirish;
- nafaqaning eng katta miqdorini belgilash;
- ishga yaroqsizlik kunlari;
- hisoblangan nafaqa summalari.

Hisob-kitoblarni tekshirishda aniqlangan nomuvofiqliklar auditorning ishchi hujjatlarida qayd qilib boriladi. Ish haqi hisoblashning to'g'riligi va asoslanganligini tekshirish chog'ida auditor, odatda, mehnat haqi hisoblash tekshirilgan shaxsiy hisob varaqlar bo'yicha, ish haqidan ushlanadigan

summalar to'g'riligini tanlab tekshiradi. Xodimlar ish haqidan ushlanadigan summalar hujjatlar bilan asoslanganligi, qonuniyligi va ularning to'g'ri ijro qilinganligini aniqlash zarur. Ish haqidan ushlanmalar ijro varaqalari (alimantar, jarimalar, moddiy zararni qoplash) bo'yicha; kreditga sotib olingan tovarlar bo'yicha topshiriq-majburiyatlar bo'yicha; xodimning arizasi bo'yicha (kvartira haqini o'tkazish, bolasining maktabgacha bolalar muassasida tarbiyalangani uchun, o'qish uchun, kasaba uyushmasiga a'zolik badali va sh.o'); to'lov vedomostlari bo'yicha berilgan bo'naklarni ushlab qolish. Ish haqidan daromad solig'i va nafaqa fondiga to'lanadigan badallar ushlanishining to'g'riligini tekshirish maxsus e'tibor talab qiladi. Shuningdek, barcha ushlanmalar summasi xodimning bir oylik maoshi 50 foizidan oshib ketmaganligini ham aniqlash zarur.

Daromad solig'i bo'yicha berilgan imtiyozlarning qonuniyligini aniqlash uchun imtiyozlarni tasdiqlovchi hujjatlarning mavjudligi va to'g'ri rasmiylashtirilganligiga ishonch hosil qilish kerak:

– xodimning jami daromadidan chegiriladigan imtiyoz summalarini tasdiqlovchi hujjatlarning nusxalari;

– shundan so'ng jismoniy shaxslar jami daromadini aniqlash, asosiy xodimlar, o'rindoshlar, fuqarolik-huquqiy shartnomalar asosida pul to'lanadigan shaxslar va boshqalar bo'yicha soliq imtiyozlari va daromad solig'i stavkalarini qo'llashning to'g'riligini tekshiriladi.

Jami daromadni tekshirishda korxonaning o'z mablag'lari hisobidan to'langan, ijtimoiy tavsifdagi to'lovlar (ovqat puli, yo'l haqi hujjatlari, oliy o'quv yurtlarida ta'lim olish, imtiyozli shartlar bilan qarz berish, bayram va yubiley sanalariga sovg'a berish, me'yordan oshiq xizmat safari xarajatlari va tegishli hujjat bilan tasdiqlanmagan sarflar va shunga o'xshashlar)ning soliqqa tortish maqsadida jismoniy shaxslar jami daromadiga qo'shilganligi aniqlanadi.

Ish haqidan ushlanadigan summalar bo'yicha aniqlangan tafovutlar ham auditorning ishchi hujjatlarida umumlashtirilishi va aks ettirilishi lozim.

Ish haqi hisob-kitobini tekshirgandan so'ng mehnat haqiga doir xarajatlarni schyotlar, mas'uliyat markazlari va tannarx hisoblash obyektlari bo'yicha guruhlash va umumlashtirishning to'g'riligini aniqlash zarur.

Mehnat haqini xarajat schyotlariga (2010, 2310, 2510, 9400) olib borishining asoslilikini tekshirishda ishlab chiqarish zaxiralarini tayyorlash (1510) va kapital ishlar (0810, 0820, 0830, 0840, 0850, 0860, 0890) bilan bog'liq mehnat haqi summalarining xarajat schyotlariga olib borilish hollari

yo'qligini aniqlash zarur. Bu dastlabki hujjatlar (ish vaqtini hisobga olish tabeli, ishbay ishlar uchun naryadlar va boshqalar), hisoblashuv va hisoblashuv-to'lov vedomostlari hamda 4210, 6710 va 6720 schyotlar bo'yicha hisob registrlari ma'lumotlarini ko'rib chiqish uslubi bilan aniqlanadi. Mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar aks ettirilishining to'g'riligini tekshirish natijalari auditorning ish hujjalari bilan rasmiylashtiriladi. Umumlashtirilgan ma'lumotlar asosida mehnat haqi bo'yicha aniqlangan tafovutlarning hisobot moddalari ko'rsatkichlariga ta'sirining sezilarliligi (jiddiyligi) aniqlanadi.

### **Nazorat uchun savollar**

1. Xodimlar bilan mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblarning auditi uchun asosiy manbalar deganda nima tushuniladi?
2. Aksiyadorlik jamiyatlarida mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar auditining maqsadi, vazifalari nimalardan iborat?
3. Aksiyadorlik jamiyatlarida mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar auditining manbalari nimalardan iborat?
4. Xaridorlar bilan hisob-kitoblar auditi deganda nimani tushunasiz?
5. Mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar auditini rejalashtirishda nimalar aks ettiriladi?



## **16-BOB. XUSUSIY KAPITALNI SHAKLLANTIRISH VA TA'SISCHILAR BILAN HISOBLASHISHLAR AUDITI**

### **16.1. Ustav kapitalini tekshirishning maqsad va vazifalari**

Korxonada ustav kapitali uning ustavi va ta'sis shartnomasiga muvofiq qoidaga ko'ra, ta'sischilarning hissalarini hisobiga barpo etiladi. U korxonaning xo'jalik faoliyatidan olinadigan foydasi hisobiga, zarur bo'lganda ta'sischilarning maqsadli badallari hisobiga ham to'ldirilishi mumkin.

Korxonada ustav kapitaliga hissa sifatida binolar, inshootlar, qurilmalar va boshqa moddiy qiymatliklar: er, suv va boshqa tabiiy resurslardan foydalanish huquqlari, shuningdek, boshqa mulkiy huquqlar (shu jumladan, kashfiyotlardan foydalanish uchun, «NOU XAU» va boshqa nomoddiy aktivlar); qo'shma korxonada ishtirokchi davlatlarining valyutalaridagi erkin ayirboshlanadigan valyutalarda pul mablag'lari qo'shilishi mumkin.

Ustav kapitalini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishdan maqsad, ustav kapitalining holati aks ettiriladigan moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining ishonchligi, hamda uni hisobga olish uslubiyotining me'yoriy hujjatlarga muvofiqligi to'g'risida fikr shakllantirishdan iborat.

Tekshiruvni korxonada yuridik maqomini va ustavida belgilangan faoliyat turlarini, ta'sischilar va ular ulushlarining tarkibi hamda summasini, ustav kapitalining moliyaviy-xo'jalik faoliyatini amalga oshirish uchun yetarilishini aniqlashdan boshlash maqsadga muvofiq.

Ta'sis hujjatlari, ustav kapitalini shakllantirishga doir dastlabki hujjatlar, hisob registrlari va hisobot ma'lumotlarini tekshirish quyidagi tartibda amalga oshiriladi:

- ta'sis hujjatlari (ustav, ta'sis shartnomasi) mavjudligi, shakllari va to'g'ri rasmiylashtirilganligi;
- ta'sis hujjatlari mazmunining amaldagi qonunchilik va me'yoriy hujjatlar talablariga muvofiqligi;
- ta'sischilar ulushlarining ustav kapitaliga to'liq va o'z vaqtida qo'shilishi;
- ta'sischilar mulk shaklida qo'shadigan ulushlarining to'g'ri baholanishini tekshirish;
- ustavda ko'rsatilgan faoliyat turlarining qonuniyligini tekshirish;
- ustav kapitali hajmining ta'sis hujjatlari va O'zbekiston Respublikasi qonunchiligiga muvofiqligi;

- ustav kapitalining to‘liq va to‘g‘ri shakllantirilganligi;
- ta‘sischilarning ustav kapitaliga o‘z ulushlarini qo‘shish bo‘yicha yakuniy hisob-kitoblar uchun qonunda belgilangan muddatlarga rioya qilinishi;
- ustav kapitalini shakllantirishga doir muomalalarning buxgalteriya hisobi schyotlarida to‘g‘ri aks ettirilganligini tekshirish;
- ustav kapitaliga ulushlarning haqiqatan ham qo‘shilganligini aniqlash;
- ustav kapitali hajmi o‘zgarishining asosiligi, ustav va ta‘sis shartnomasining qayta ro‘yxatdan o‘tkazilganligini hamda bu haqda tegishli hisob registrlari va hisobotda aks ettirilganligi.

Ushbu vazifalarni bajarish uchun quyidagi ma‘lumot manbalari tahlil qilinadi:

- korxonaning huquqiy maqomini, ustav kapitalini shakllantirish va hisobga olish masalalarini tartibga soladigan asosiy qonun hujjatlari va yo‘riqnomalari;

- ta‘sis hujjatlari (notarial idora tomonidan tasdiqlangan ustav va ta‘sis shartnomasi);

- moliyaviy, statistik va boshqa tegishli hisobotlar;

- ustav kapitalini shakllantirish bo‘yicha muomalalar hisobga olingan dastlabki hujjatlar, analitik va sintetik 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. Bunday to‘plam tekshirilayotgan korxonaning o‘ziga xos jihatlarini hisobga olgan holda shakllantiriladi.

## 16.2. Ta‘sis hujjatlarini tekshirish

Auditor ta‘sis hujjatlarini tekshirishda quyidagilarni aniqlaydi:

- ta‘sis hujjatlarida qanday faoliyat turlari ko‘zda tutilgan;

- haqiqatda amalga oshirayotgan faoliyat turlarining ta‘sis hujjatlariga muvofiqligi;

- O‘zbekiston Respublikasining “Ayrim faoliyat turlarini litsenziyalash to‘g‘risida”gi qonuniga muvofiq litsenziyalanishi lozim bo‘lgan faoliyat turlari va litsenziyalarning mavjudligi.

Litsenziyalanishi lozim bo‘lgan faoliyat turlari bo‘yicha litsenziyalar mavjudligi va ularning amal qilish muddatlari tekshiriladi. Chunki, korxonada bunday faoliyat turlari bilan shug‘ullanish huquqiga litsenziya

olingan yoki unda ko'rsatilgan vaqtdan boshlab ega bo'ladi va ushbu huquq litsenziya amal qilish muddati o'tishi bilan to'xtatiladi. Tegishli litsenziyalarga ega bo'lmasdan amalga oshirilgan faoliyat turlari noqonuniy hisoblanadi. Agar korxonada bitta ta'sischi tomonidan tashkil etilgan bo'lsa, bunda u mazkur ta'sischi tomonidan tasdiqlangan, tegishli hokimiyat organidan ro'yxatdan o'tgan va notarial idora tomonidan tasdiqlangan ustav asosida faoliyat ko'rsatadi. Ta'sis hujjatlari bilan tanishish auditorga mulk egasi kim ekanligini va kimning manfaati uchun tekshiruv o'tkazilayotganligini aniqlashga imkon beradi.

Agar korxonada bir necha ta'sischi tomonidan tashkil etilgan bo'lsa, u holda **ta'sis shartnomasi** tuzilishi lozim, **ustav esa ta'sischi tomonidan tasdiqlangan bo'lishi lozim**. Masalan, mas'uliyati cheklangan jamiyatlar (MChJ) barcha ta'sischi tomonidan imzolangan **ta'sis shartnomasi va ustav asosida tashkil etiladi va faoliyat ko'rsatadi**.

Auditor tegishli ta'sis hujjatlarining mavjudligini va ularni tasdiqlash hamda davlat ro'yxatidan o'tkazish qoidalariga rioya qilinishini aniqlaydi. Korxonada ta'sischi tomonidan uni tashkil etish to'g'risidagi qaror qabul qilingan vaqtdan boshlab emas, balki davlat ro'yxatidan o'tgan kundan boshlab yuridik shaxs maqomiga ega bo'lgan deb hisoblanadi. Shu boisdan, **davlat ro'yxatidan o'tganlik to'g'risidagi guvohnomaning mavjudligini, agar ta'sis hujjatlariga o'zgartirishlar kiritilgan bo'lsa, qayta ro'yxatdan o'tkazilganligini tekshirish lozim**.

Auditor **ta'sis shartnomasi bilan tanishishda, unda qanday shartlar keltirilganligini aniqlaydi**. Jumladan:

- mulklarni ulush sifatida qo'shish (topshirish)
- faoliyatda ishtirok etish;
- foyda va zararlarni ta'sischi o'rtasida taqsimlash;
- korxonada faoliyatini boshqarish va unda ta'sischilarning ishtiroki;
- ta'sischilarning korxonadan chiqishi.

Mas'uliyati cheklangan jamiyatlar (MChJ) ta'sis shartnomasida yuqorida sanab o'tilgan ma'lumotlardan tashqari quyidagi shartlar ham bo'lishi lozim:

- ustav kapitalining tarkibi va hajmi to'g'risida;
- har bir ta'sischi ulushining hajmi va uni o'zgartirish tartibi;
- ta'sischilar ulushlarining tarkibi, hajmi va topshirish muddatlari;
- ulushlarni qo'shishga doir majburiyatlarni buzganlik uchun javobgarlik;
- ta'sischi tomonidan qo'shiladigan ulushlarning jami summasi.

Auditor korxonaga ustavi bilan tanishish chog'ida unda quyidagilar ko'rsatilganligini aniqlaydi:

– korxonaning o'ziga xos xususiyatlari va tashkiliy-huquqiy shaklini ifodalaydigan nomi;

– korxonaning davlat ro'yxatidan o'tkaziladigan, joylashgan o'mi;

– ustav kapitalining ko'lami va uning barcha ta'sischi o'rtasida ulushlarga taqsimlanishi;

– korxonaning maqsadi va faoliyat turlari;

– ijro organlarini saylash yoki tayinlash tartibi;

– korxonaga boshqaruv organining tarkibi va vakolatlari hamda ular tomonidan qaror qabul qilish tartibi;

– dividendlar taqsimlash tartibi;

– amaldagi qonunchilikda ko'zda tutilgani hamda ta'sischi bilan kelishilgan, lekin qonunchilikka zid kelmaydigan boshqa zarur masalalar. Shuningdek, ta'sis hujjatlarini tekshirishda korxonaning tashkiliy-huquqiy shaklini e'tiborga olish zarur. Masalan, aksiyadorlik jamiyatining ta'sischi tomonidan tasdiqlangan ustavida, ustav kapitalining ko'lami to'g'risidagi ma'lumotlar bilan birga jamiyat tomonidan chiqariladigan aksiyalarning toifalari, ularning nominal qiymati va miqdori, aksiyadorlarning huquqlari to'g'risidagi shartlar har xil bo'lishi lozim. Aksiyadorlik jamiyatining barcha aksiyalari bir aksiyador tomonidan sotib olinganda, aksiyadorlik jamiyatini bir kishi tashkil etgan hisoblanadi yoki bir aksiyadordan iborat bo'ladi. Bu holdagi ma'lumotlar aksiyadorlik jamiyati ustavida qayd qilingan, ro'yxatga olingan va hamma tanishishi uchun e'lon qilingan bo'lishi kerak.

Ishtirokchilar tarkibini tahlil qilishda, aksiyadorlik jamiyati va mas'uliyati cheklangan jamiyat yagona ishtirokchisi sifatida, bitta shaxsdan iborat xo'jalik yurituvchi subyekt bo'la olmasligiga e'tibor berishi kerak.

Aksiyadorlik jamiyatlari va mas'uliyati cheklangan jamiyatlarda ham yuridik shaxslar, ham jismoniy shaxslar ta'sischi sifatida ishtirok etishlari mumkin.

Qo'shma korxonaga ustav kapitaliga o'zbekistonlik ishtirokchi tomonidan qo'shiladigan hissa xorijiy ishtirokchilar bilan kelishuvga ko'ra milliy valyutada qanday baholansa, kelishilgan baholar bo'yicha chet el valyutasida ham jahon bozorida bahoni hisobga olgan holda shunday baholanadi.

Xorijiy ishtirokchining hissasi ham shu tartibda qo'shma korxonani tashkil etish haqidagi shartnoma imzolangan kundagi yoki uning ishtirokchilari kelishgan boshqa sanaga amalda bo'lgan O'zbekiston Respublikasi Markaziy Bankining rasmiy valyuta kursi bo'yicha so'mga hisoblab o'tkazish yo'li bilan baholanadi.

Jahon bozori bahosi bo'lmaganda qo'shilayotgan mulklar qiymati ishtirokchilarning kelishuviga muvofiq aniqlanadi.

Ta'sis hujjatlarini tekshirishda amaldagi qonun hujjatlariga muvofiq har bir tashkiliy-huquqiy shakldagi xo'jalik yurituvchi subyekt uchun turli mas'uliyatlar belgilanishini inobatga olish zarur.

### **Xo'jalik yurituvchi subyektlar uchun qonunchilikda belgilangan mas'uliyatlar**

<b>Xo'jalik yurituvchi subyekt tashkiliy-huquqiy shakli</b>	<b>Qonun va unda belgilangan mas'uliyatlar</b>
Qishloq xo'jalik kooperativlari (shirkat xo'jaliklari)	O'zR qonuni "Qishloq xo'jaligi kooperativi (shirkat xo'jaligi) to'g'risida" Q/x kooperativi (sh/x) faoliyatining asosiy turi qishloq xo'jalik mahsuloti yetishtirishdir. Q/x kooperativi (sh/x) qishloq xo'jalik mahsulotlari yetishtirish bilan bir qatorda kooperativning o'z hududida ham, undan tashqarida ham qishloq xo'jalik xomashyosini qayta ishlash, oziq-ovqat mahsulotlari, xalq iste'mol mollari, ishlab chiqarish-texnik ahamiyatga ega bo'lgan mahsulotlarni ishlab chiqarish, savdo-sotiq, ta'mirlash va qurilish ishlari, yuridik va jismoniy shaxslarga xizmat ko'rsatish, shuningdek qonunlarda taqiqlanmagan boshqa faoliyat turlari bilan shug'ullanishga haqli. (32-modda)
Fermer xo'jaliklari	O'zR qonuni "Fermer xo'jaligi to'g'risida" Fermer xo'jaligining mol-mulkiga egalik qilish undan foydalanish va uni tasarruf etish xo'jalik a'zolari tomonidan o'zaro kelishuv asosida amalga oshiriladi. (20-modda)
Dehqon xo'jaliklari	O'zR qonuni "Dehqon xo'jaligi to'g'risida" Dehqon xo'jaligining mol-mulkiga egalik qilish undan foydalanish va uni tasarruf etish xo'jalik a'zolari tomonidan o'zaro kelishuv asosida amalga oshiriladi. (16-modda)

Mas'uliyati cheklangan jamiyatlar (MChJ)	O'zR qonuni "Xo'jalik jamiyatlari va shirkatlar to'g'risida" MChJ ta'sischilarning majburiyatlari bo'yicha javobgar hisoblanadi. Ta'sischilar MChJ ustav kapitalidagi ulushlariga mutanosib majburiyatlari bo'yicha javobgardir. (16-modda)
Aksiyadorlik jamiyatlari	O'zbekiston Respublikasi Qonuni "Aksiyadorlik jamiyatlari va aksiyadorlarning himoya qilish to'g'risida"

Korxonada ta'sischilarining soni va ularning ustav kapitalidagi ulushini tekshirish chog'ida auditor ta'sischilarning eng ko'p soni va bir ta'sischining ustav kapitalidagi eng ko'p ulushi hamda ustav kapitalning eng kam ko'lami tegishli yuridik shaxs uchun qo'llaniladigan Qonun bilan aniqlanadi. Masalan, "Aksiyadorlik jamiyatlari va aksiyadorlarning huquqlarini himoya qilish to'g'risida"gi O'zbekiston Respublikasi Qonuniga muvofiq aksiyadorlik jamiyatlari ustav kapitalining eng kam miqdori jamiyat ro'yxatdan o'tkazilgan paytda qonun hujjatlarida belgilab qo'yilgan eng kam ish haqining ikki yuz baravar summasidan kam bo'lmasligi, yopiq turdagi aksiyadorlik jamiyatlari (YoTAJ) ustav kapitali esa jamiyat ro'yxatdan o'tkazilgan paytda qonun hujjatlarida belgilab qo'yilgan eng kam ish haqining yuz baravar summasidan kam bo'lmasligi kerak. (20-modda)

Ushbu talablarga rioya qilinishi korxonaning faoliyat ko'rsatishi hamda kreditorlarning manfaatlarini huquqiy va iqtisodiy himoyalash shartlaridan biri hisoblanadi. Korxonada sof aktivlari miqdorining uning ustav kapitalidan oshib ketishi (yoki teng bo'lishi) to'g'risidagi majburiy talablarga rioya qilinishi shu maqsadlardagina tekshiriladi.

Korxonaning xususiy kapitalini tekshirish uchun zarur ma'lumotlar moliyaviy hisobotning quyidagi shakllarida aks ettiriladi:

#### **Buxgalteriya balansida (OKUD bo'yicha 1-shakl)**

Ta'sislarning ustav kapitaliga qo'shadigan ulushlari bo'yicha qarzlari – aktivdagi II-"Aylanma aktivlar" bo'limining "Ta'sischilar bilan hisoblashishilar" moddasi (4610-schyot) (280-satr);

Passivdagi I "O'z mablag'lari manbalari" bo'limida ustav kapitali (320 satr), qo'shilgan kapitali (330 satr), zaxira kapitali (340 satr), taqsimlanmagan foyda (350 satr);

#### **Xususiy kapital to'g'risidagi hisobot (5-shakl) da**

Xususiy kapitalning tarkibi bo'yicha: yil boshiga qoldig'i (010 satr 3, 4, 5, 6, 7, 8-ustunlar), yil davomidagi o'zgarishi (020-070 satrlar) va yil oxiriga qoldig'i (080-satr).

### 16.3. Dastlabki hujjatlarni tekshirish

Ta'sischiilar ulushlarining ustav kapitaliga qo'shilganligini tasdiqlovchi hujjatlarga dalolatnomalar, nakladnoylar, bank ko'chirmalari, to'lov-topshiriqnomalari nusxalari, kassa kirim orderlarining kvitansiylari va boshqa dastlabki hujjatlar misol bo'la oladi. Ustav kapitaliga ulush sifatida qo'shiladigan mulklarga egalik qilish huquqini tasdiqlovchi hujjatlarga ko'chmas mulk, yer uchastkalari, transport vositalari, intellektual mulk va shunga o'xshashlarga egalik qilish huquqini tasdiqlovchi guvohnomalar kiradi.

Tashkiliy hujjatlar:

- davlat ro'yxatiga olinganligi to'g'risida guvohnoma;
- buyruqlar va farmoyishlar;
- aksiyadorlar va ta'sischiilar bilan yozishmalar;
- aksiyalarga obuna bo'lish natijalari to'g'risidagi, savdo natijalari to'g'risidagi, ta'sischiilar yoki aksiyadorlar majlisining bayonnomalari;
- soliq inspeksiyada hisobga olinganligi to'g'risida ma'lumotnoma, davlat statistika organlari, tegishli sug'urta tashkilotlari va boshqa byudjetdan tashqari tashkilotlarda ro'yxatga olinganligi to'g'risida guvohnoma;

- amaldagi qonunchilikka muvofiq litsenziyalanishi lozim bo'lgan faoliyat turlari uchun berilgan litsenziyalar;

- yuritilayotgan hisob shaklidan qat'iy nazar ochiq turdagi aksiyadorlik jamiyatlari aksiyadorlar reestrini ham tekshiruvga taqdim qiladi.

Ustav kapitaliga ta'sischiilar tomonidan ulushlarni qo'shish muddatlariga rioya qilinishini va to'liqligini tekshirishda quyidagilarga e'tibor berilishi lozim:

- ustav kapitalining to'liq shakllanganligi;
- ta'sischiilar haqiqatda qo'shgan ulushlarining ta'sis hujjatlarida belgilangan shartlarga mosligi;
- ta'sischiilar tomonidan ustav kapitaliga ulushlarni qo'shishda qonunchilik va ta'sis hujjatlarida belgilangan muddatlarga rioya qilinishi.

Ustav kapitalining shakllanishini tekshirish chog'ida tekshirilayotgan korxonaning tashkiliy-huquqiy shaklini ham e'tiborga olish zarur. Chunonchi, **aksiyadorlik jamiyatlarida** ustav kapitali aksiyadorlar tomonidan sotib olinadigan, jamiyat aksiyalarining nominal qiymatidan, mas'uliyati cheklangan jamiyatlarda esa uning ishtirokchilari tomonidan qo'shiladigan ulushlar qiymatidan tashkil topadi. **Qishoq xo'jalik**

**kooperativlari (shirkat xo'jaliklari)**da pay jamg'armasi – shirkat xo'jaligi a'zolarining pay badallaridan, **fermer va dehqon xo'jaliklarida** esa o'ziga qarashli uy-joylar, xo'jalik imoratlari, qishloq xo'jalik ekinzorlari va daraxtzorlari, dov-daraxtlar, mahsuldor chorva mollari, parrandalar, qishloq xo'jalik texnikasi, asbob-uskuna va ashyo-anjomlari, transport vositalari, pul mablag'lari, intellektual mulk obyektlari, shuningdek, boshqa mol-mulklardan tashkil topadi.

Davlat korxonalarida esa davlat mulki hisoblangan ustav fondi shakllantiriladi.

Auditor tekshiruv chog'ida barcha ta'sischilar qonunchilikka muvofiq o'z ulushlarini ustav kapitaliga o'z vaqtida va to'g'ri hamda to'liq qo'shganliklarini aniqlashi kerak.

Masalan, mas'uliyati cheklangan jamiyat (MChJ) ustav kapitaliga jamiyatni ro'yxatga olish paytida har bir ishtirokchi kamida 30 foiz ulushini qo'shgan bo'lishi kerak.

Korxonalar ustav kapitaliga ta'sischilar tomonidan ulushlar qo'shilmagan yoki to'liq qo'shilmagan holatlarning aniqlanishi, tegishli boshqaruv organlari uchun korxonalar ta'sis etilmagan va tugatilishi kerak deb topilishiga asos bo'ladi.

Ta'kidlash joizki, ta'sischilar tomonidan ustav kapitaliga ulush sifatida qo'shiladigan mablag'lar O'zbekiston Respublikasida amaldagi qonunchilikka muvofiq QQSga tortilmaydi. Shuningdek, korxonalarini tugatish yoki qayta tashkil etish chog'ida pay (ulush) ko'rinishida natijalar yoki pul shaklida olingan mablag'lar ham, ularning ustav fondidan hamda yuridik shaxslar pay (ulushi)dan oshib ketmagan miqdorda, QQSga tortilmaydi.

Ustav kapitaliga ulushlar pul, qimmatli qog'ozlar, boshqa buyumlar yoki mulkiy huquqlar hamda pulda baholanadigan boshqa huquqlar shaklida qo'shinishi mumkin. Shu boisdan auditor ta'sischilar ulushlarini pulda baholashning to'g'riligini tekshirishi muhimdir. Xo'jalik jamiyati ta'sischisining ulushini pulda baholash jamiyat ta'sischilari o'rtasidagi kelishuvga muvofiq amalga oshiriladi. Qonunda ko'zda tutilgan ayrim hollarda esa mustaqil ekspert tomonidan baholanishi kerak.

#### **16.4. Qo'shilgan kapitalni tekshirish**

№21 BHMSga muvofiq 8400 – “Qo'shilgan kapitalni hisobga oladigan schyotlar”da oddiy va imtiyozli aksiyalarni nominal qiymatidan yuqori bahoda dastlabki sotishdan olingan **emission daromadlar** (8410)



va ustav kapitalini shakllantirishda hosil bo'lgan kurs tafovutlari (8420) aks ettiriladi. Auditor ushbu kapital tarkibining to'g'ri shakllanishi va o'zgarishlarini tegishli asos bo'luvchi hujjatlarga muvofiq tekshirib, natijalarini o'zining ishchi hujjatlarida qayd qilib borishi zarur. Jumladan, aksiyalarni sotishdan olingan mablag'lar kirimi, nominal va birja (bozor) bahosi o'rtasidagi farqni aniqlash hamda hususiy kapital tarkibida qo'shilgan kapitalning shakllanishini to'g'ri aks ettirish va h.k. Bunda asosan quyidagi buxgalteriya yozuvlari amalga oshiriladi.

1) Korxonada davlat ro'yxatidan o'tganidan so'ng ishtirokchilar (ta'sischi) qo'shadigan ulushlar (obuna bo'lingan aksiyalar) summasi ustav kapitalida aks ettirilganda:

**Debet 4610** – “Ustav kapitaliga ulushlar bo'yicha ta'sischiylarning qarzlari” (agar aksiyaga obuna bo'linsa, obunachilar bo'yicha ochilgan analitik schyotlar);

**Kredit 8310** – “Ustav kapitalini hisobga oladigan schyotlar” (8310, 8320, 8330-schyotlardan tegishlisi, agar aksiyaga obuna bo'linsa, uning nominal qiymatiga Kt-8310, 8320-schyotlar )

**Kredit 85420**-schyot – aksiya nominal qiymatidan birja bahosining oshgan qismiga (emission daromad)

2) Ta'sischi (ishtirokchilar) tomonidan ta'sis shartnomasiga muvofiq ulushlar (moddiy, nomoddiy, pul mablag'lari va h.k ko'rinishida) tegishli dastlabki hujjatlar (qabul qilish-topshirish dalolatnomalari, nakladnoylar, kassa kirim orderlari, bank ko'chirmalari)ga asosan topshirilganda:

**Debet 0110-0199, 0440-0490, 0710, 0720, 0810, 1010-1090, 1110, 1120, 2810, 2820, 2910, 5010, 5110, 5210** – schyotlardan tegishlilari.

**Kredit 4610**-schyot (ta'sischi bo'yicha ochilgan tegishli analitik schyotlar)

Auditor 8410 – “Emission daromadlar” va 8420 – “Ustav kapitalini shakllantirishda kursdagi farqlar” schyotlari bo'yicha analitik hisobning tashkil etilishi va yuritilishining to'g'riligini tekshirishi lozim. Bunda qo'shimcha to'langan kapitalning hisobi oddiy va imtiyozli aksiyalar bo'yicha alohida yuritilayotganligiga e'tibor berish zarur. Shuningdek, hisobdan chiqarilgan va sotilgan aksiyalarning turlari, ular egalarining schyotlari yoki ta'sischi va hissadorlarning shaxsiy schyotlari bo'yicha axborotlarni yetkazib berish imkoniyatlariga ham jiddiy e'tibor berishi kerak.

### 16.5. Zaxira kapitalini tekshirish

№21 BHMSga muvofiq korxonaning ta'sis hujjatlariga muvofiq foyda hisobidan yaratilgan zaxiralar, aktivlarni qayta baholashda hosil bo'lgan inflyatsion zaxiralar, qaytarib berilmaslik sharti bilan olingan mol-mulklar **zaxira kapitalini** tashkil etadi. Zaxira kapitalining mavjudligi va harakati quyidagi schyotlarda hisobga olinadi.

8510 – “Mulklarni qayta baholash bo'yicha tuzatishlar”;

8520 – “Zaxira kapitali”

8530 – “Qaytarib bermaslik sharti bilan olingan mol-mulklar”

Auditor zaxira kapitalini tekshirishda, dastavval, uni shakllantirish uchun asos bo'luvchi me'yoriy hujjatlar mavjudligi va ularga rioya qilinayotganligini aniqlaydi. Balansning “Zaxira kapitali” moddasi bo'yicha mavjud summaning tegishli sanaga tuzilgan sintetik va analitik hisob registrlaridagi (8510, 8520 va 8530 schyotlar bo'yicha kredit) qoldiqlariga tengligi tekshiriladi.

So'ngra har bir schyot bo'yicha qoldiq summalar, debet va kredit oborotlar mohiyatan tekshiriladi.

Masalan, 8510 – “Mulklarni qayta baholash bo'yicha tuzatishlar” schyoti bo'yicha qoldiq summa qachon paydo bo'lganligi, mulklarni qayta baholash to'g'risida hukumat qarorlari, uslubiy ko'rsatmalar, korxonalar hisob siyosati va boshqa asoslar mavjudligi aniqlanadi. Shuningdek, qayta baholash bo'yicha bajarilgan hisob-kitoblar to'g'riligi (har bir analitik hisob obyekti bo'yicha), qayta baholash natijalarining tegishli analitik hisob registrlarida aks ettirilishi va schyotlar bog'lanishi (provodkalar) to'g'ri belgilanganligi tekshiriladi.

Aksiyadorlik jamiyatlari, qo'shma korxonalar va boshqa xo'jalik yurituvchi subyektlarda yaratilgan zaxira kapitalining mavjudligi va o'zgarishi 8520 – “Zaxira kapitali” schyoti ma'lumotlari bo'yicha tekshiriladi. Bunda auditor, zaxira kapitalini shakllantirishga doir O'zbekiston Respublikasining amaldagi qonunlari va ta'sis hujjatlarining tegishli qoidalariga rioya qilinishini aniqlaydi.

Zaxira kapitaliga foydadan ajratmalar uning korxonalar ta'sis hujjatlarida ko'zda tutilgan korxonalar ustav kapitalining 10 foizga yetmaguncha ajratilaveradi.

Auditor ushbu kapitalning to'g'ri tashkil etilishi va to'ldirilib borilishini tekshirishda ajratmalar hisobiga yaratilgan zaxira kapitali ustav kapitalining 10 foizdan oshmaganligi, mulklar (asosiy vositalar)ni qayta baholashda hosil bo'lgan inflyatsion zaxiralarning hammasi

8531– schyot kreditiga olib borilganligini aniqlaydi.

#### **Nazorat uchun savollar**

1. Ustav kapitalini tekshirishning maqsad va vazifalari deganda nima tushuniladi?
2. Ta'sis hujjatlarini tekshirish nimalardan iborat?
3. Dastlabki hujjatlarni tekshirish ketma-ketligi to'g'risida nima bilasiz?
4. Sintetik va analitik hisob registrlarini tekshirish deganda nimani tushunasiz?
5. Moliyaviy natijalami audit qilishda foydalaniladigan asosiy me'yoriy hujjatlarni keltiring.
6. Operatsion daromadlar va xarajatlarni shakllantirishni to'g'ri tekshirish qanday amalga oshiriladi?
7. Realitsiyadan tashqari daromadlar va xarajatlar tartibini tekshirish qanday amalga oshiriladi?

## 17-BOB. MOLIVAVIY NATIJALAR AUDITI

### 17.1. Xo'jalik yurituvchi subyektlar moliyaviy natijalarini ifodalovchi ko'rsatkichlar tizimi

O'zbekistonda bozor munosabatlariga o'tish korxonalar faoliyatini tubdan isloh qilish, ularni yuzaga kelgan yangi iqtisodiy munosabatlar sharoitida rivojlanishini ta'minlash korxonalarining moliyaviy barqarorligiga uzviy bog'liq. Korxonalarining moliyaviy jihatdan barqaror bo'lishi ularning faoliyati davomida olgan foydasining to'g'ri shakllantirilishi bilan aloqadordir. Chunki korxonalarda foyda shu erda ishlovchilarning moddiy ta'minlanishining, korxonalarda ishlab chiqarish faoliyatini kengaytirishning, ishlab chiqarishda fan-texnika yutuqlarini va yangi texnologiyalarni joriy qilish kabi ishlarning asosiy moddiy manbasi hisoblanadi. Bozor iqtisodiyotiga o'tish sharoitida foyda ko'rsatkichini to'g'ri aniqlash juda muhim ahamiyatga ega. Mazkur daromad hisobidan maxsus maqsadlarga mo'ljallangan fondlar, rezerv fondi tashkil etiladi, kapital qo'yimlar moliyalashtiriladi va ijtimoiy tadbirlar amalga oshiriladi.

Turli mulkchilikka asoslangan bozor iqtisodiyoti sharoitida korxonalar faoliyatining yakuni sifatida moliyaviy natijalar qaraladi.

O'zbekiston Respublikasi buxgalteriya hisobi milliy standartiga ko'ra, moliyaviy natijalar – xo'jalik yurituvchi subyektning foyda yoki zarar shaklida ifodalangan faoliyatining pirovard iqtisodiy yakunidir, yoki boshqacha qilib aytganda moliyaviy natijalar – bu xo'jalik yurituvchi subyektning ma'lum hisobot davrida tadbirkorlik faoliyati jarayonida o'ziga qarashli mablag'ning oshishi yoki kamayishidir. Bunday faoliyat natijasi hisobot davridagi barcha foydalar va zararlarni hisoblash yo'li bilan aniqlanadi.

Moliyaviy natijalarni shakllantirish jarayoni xalq xo'jaligining turli tarmoqlaridagi korxonalarda o'ziga xos xususiyatlarga ega. Shunday bo'lishiga qaramay, iqtisodiyotning barcha tarmoqlaridagi korxonalarda faoliyat moliyaviy natijalarini aniqlashda yagona an'anaviy usuldan foydalaniladi: daromad – xarajatlar = foyda (yoki zarar).

Korxonalar faoliyatining moliyaviy natijasini ta'riflovchi sintetik ko'rsatkich bo'lib balans (yalpi) foyda va zarari hisoblanadi.

Qonunchiligimizda "Mahsulotlar (ishlar, xizmatlar) tannarxiga qo'shiladigan, mahsulot ishlab chiqarish (ish bajarish, xizmat ko'rsatish) xarajatlarining tarkibi va moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi

to'g'risida"gi Nizomning qabul qilinishi foydani shakllantirish tartibini o'zgartirdi.

Ushbu nizomning ahamiyati behad katta bo'lib u soliqqa tortiladigan foyda bilan buxgalteriya schyotida (balans foyda) hosil bo'ladigan foyda farqini aniqlash imkoniyatini beradi; foydalanuvchilar tomonidan qarorlar qabul qilish uchun moliyaviy hisobotning ahamiyatini oshiradi.

Xarajatlar tarkibi to'g'risidagi Nizom bir tomonidan korxonalariga hisobot davri ichida sodir bo'ladigan xarajatlar va daromadlar to'g'risidagi aniq ma'lumotlarni olish imkoniyatini bersa, ikkinchi tomondan soliq qonunlariga binoan soliq organlariga hisobotlarni tuzib topshirish imkoniyatini yaratadi. Bunda davlat o'z vakolatli (soliq) organlari orqali soliq hisoboti to'g'riligini tekshirish huquqiga ega.

Agar soliq qonunchiligi korxonaga foydasi va rentabelligini aniqlashda tadbirkorlik – barcha daromadlardan barcha xarajatlarni chiqarib tashlash – qonuniga amal qilganda oson bo'lardi.

Lekin davlatning soliq siyosati faqat soliq hisoblash va uni byudjetga o'tkazib olishnigina inobatga olmaydi, balki soliq siyosati rag'batlantiruvchi xarakterga ega, xo'jalik yuritishning ratsional usulini rag'batlantiradi va resurslardan qonunsiz foydalanishni jazolaydi. Soliq siyosati ma'lum ijtimoiy maqsadni ham ko'zlaydi, yangi hududlarni o'zlashtirishga undaydi.

Demak, korxonaga o'z xo'jalik faoliyati samaradorligini aniqlash va kelgusi davrga boshqaruv qarorlarini qabul qilish uchun hisobot davrida daromad va xarajatlarni hisoblab chiqish imkoniyatini beradigan axborotlarni yig'ish va ishlab chiqish tizimiga ega bo'lishi kerak. Korxonaga bu hisoblarni soliq faktorini inobatga olmasdan bajaradi.

Korxonalarlarda moliyaviy natijalarning muhim ko'rsatkichlaridan biri bu mahsulot (ish, xizmat) sotishdan ko'rilgan daromaddir.

Daromad xo'jalik jarayonlari natijasida korxonaga kelib tushgan tushumlar evaziga aktivlar miqdorining ko'payishi yoki majburiyatlarining kamayishini anglatadi. Eng oddiy ko'rinishda daromad ma'lum davrda sotilgan mahsulot (ish, xizmat) qiymatiga tengdir.

Xo'jalik faoliyatida sodir bo'ladigan xarajatlar tarkibi va ularni aniqlashning yagona uslubiy asoslari "Mahsulot (ish, xizmat)lar ishlab chiqarish xarajatlarining tarkibi va moliyaviy natijalarning shakllanish tartibi to'g'risida"gi Nizomda ko'rsatib berilgan. Ushbu hujjatga muvofiq ularni quyidagicha guruhlash mumkin:

- asosiy faoliyat xarajatlari;
- davr xarajatlari.

Korxonalar xo'jalik faoliyatida sodir bo'lgan barcha turdagi xarajatlar quyidagi shartlar bajarilganda hisobda tan olinadi:

- xarajatlar aniq shartnoma shartlari, qonunchilik va me'yoriy hujjatlarga asosan amalga oshirilganda;

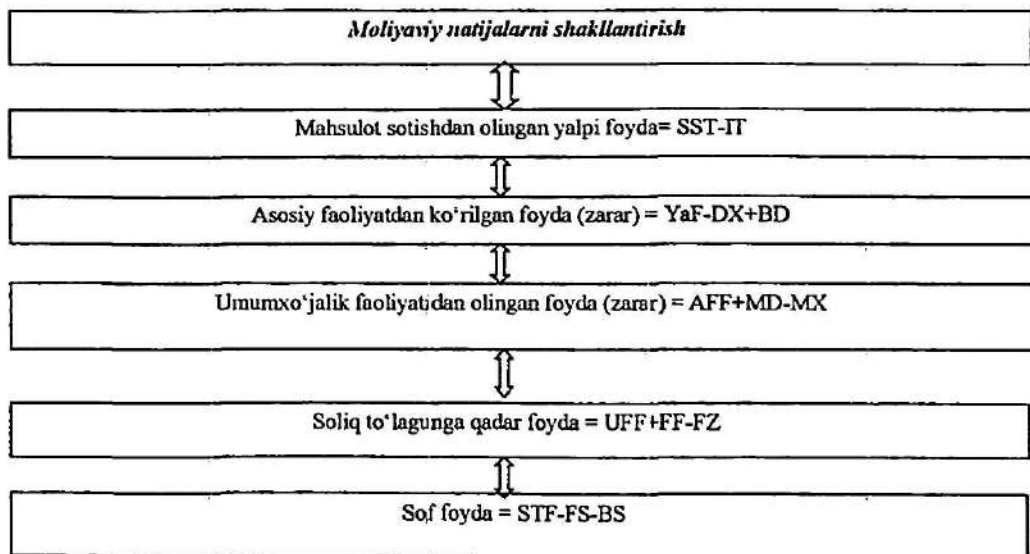
- xarajatlar summasi (miqdori)ni aniqlash mumkin bo'lganda;

- xo'jalik jarayonlari natijasida korxonada iqtisodiy manbaning kamayganligi aniq bo'lganda, ya'ni aktiv sarflanganda.

Korxonalar xarajatlari moliyaviy natijalarga teskari proporsional ravishda ta'sir ko'rsatadi. Ular, asosan, mulkiy va mehnat resurslarini sotib olishga sarflangan mablag'lar bo'lib, korxonalar uchun majburiy to'lov hisoblanadi.

Korxonalarda moliyaviy natijalar hisobining yana bir obyekti bu so'f foydadir. U korxonalar xo'jalik faoliyatining asosiy manbai va samaradorligining muhim ko'rsatkichidir.

Ma'lumki, bozor munosabatlari sharoitida barcha turdagi tadbirkorlik faoliyatining asosiy maqsadi foyda olish. Bu boradagi buxgalteriya hisobining funksiyasi korxonalar faoliyatining yakuniy natijasini aniqlash va uni hisobotda aks ettirish orqali ma'lumot foydalanuvchilarga yetkazish.



**17.1-çizma. Moliyaviy natijalarning shakllanishi.**

Bu yerda, SST – sotishdan olingan sof tushum;  
IT – sotilgan mahsulotning ishlab chiqarish tannarxi;  
YaF – yalpi foyda;  
DX – davr xarajatlari;  
BD – asosiy faoliyatdan olingan boshqa daromadlar;  
AFF – asosiy faoliyatdan olingan foyda;  
MD – moliyaviy faoliyatdan olingan daromadlar;  
MX – moliyaviy faoliyat xarajatlari;  
UFF – umumxo‘jalik faoliyatidan olingan foyda;  
FF – favqulodda vaziyatlardan olingan foyda;  
FZ – favqulodda vaziyatlardan ko‘rilgan zarar;  
STF – soliq to‘languncha olingan foyda;  
FS – foydadan to‘lanadigan soliq;  
BS – boshqa soliqlar va to‘lovlar.

## **17.2. Mahsulotlarni sotish va moliyaviy natijalarning o‘zaro bog‘liqligi**

Iqtisodiyotni erkinlashtirish sharoitida mulkchilik tuzilmasi o‘zgaradi va endi davlat xo‘jalik yurituvchi subyekt faoliyatidan manfaatdor bo‘lgan foydalanuvchilar va mulk egalaridan biriga aylanadi, zero bu foydalanuvchi va mulkdor xo‘jalik yurituvchi subyektgga o‘z mablag‘ini qo‘ygan. Xo‘jalik yurituvchi subyekt ham o‘zini raqobatbardosh korxonaga aylanishida yordam beradigan va zarur moliyaviy natijalarga erishishida qo‘l keladigan boshqaruv qarorlarini izlash va qabul qilishga majbur bo‘ladi. Shu maqsadda korxonaga bozor kon‘yunkturasini o‘rganadi, o‘z faoliyatini mustaqil rejalashtiradi. Bu maqsadlarga erishish uchun ko‘pdan-ko‘p manfaatdor tomonlar bilan iqtisodiy aloqaga kirishadi. Bu jarayonda buxgalteriya hisobi manfaatdor tomonlar uchun axborot manbai bo‘lib hisoblanadi.

“Buxgalteriya hisobi to‘g‘risida”gi Qonun buxgalteriya hisobini yuritish standartlariga nisbatan yangi, bozor munosabatlariga to‘g‘ri keladigan talablarni qaror toptirishni ta‘minlaydi hamda O‘zbekiston Respublikasidagi buxgalteriya hisobi tizimini tashkil etishda zamin bo‘ladigan asosiy tamoyillarni ko‘zda tutadi.

Buxgalteriya hisobining milliy standartlarini amalga kiritish zarurati asosan buxgalteriya hisobining bazaviy qoidalari va tamoyillarini tushuntirish va umumlashtirish, asosiy tushunchalarni bayon qilish, u yoki bu buxgalteriya usullarini hisobga olgan holda O‘zbekiston

Respublikasida hisobning o'ziga xos xususiyatlarini qo'llashdan iboratdir. Tayyor mahsulot (ish, xizmat)lar, ularni sotish hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish hisobini yuritishda "Hisob siyosati va moliyaviy hisobot" nomli 1-son BHMIC, "Asosiy xo'jalik faoliyatidan olingan daromadlar" nomli 2-son BHMIC, "Moliyaviy natijalar to'g'risida hisobot" nomli 3-son BHMIC, "Tovar-moddiy zaxiralar" nomli 4-son BHMIC, "Inventarizatsiyani tashkil etish va o'tkazish" nomli 19-son BHMIC, "Xo'jalik yurituvchi subyektlar moliyaviy-xo'jalik faoliyatining buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo'llash bo'yicha yo'riqnoma" nomli 21-son BHMIClar uslubiy asos sifatida qo'llanilishi mumkin.

Korxonada ishni sotish rejasining bajarilishiga qarab baholash korxonada rahbarlarini mahsulot sotish va moliyaviy faoliyat masalalariga ko'proq e'tibor berishga chaqiradi hamda korxonaning bir maromda ishlashiga va yuqori sifatli mahsulot ishlab chiqarishiga ijobiy ta'sir ko'rsatadi. Bular esa, o'z navbatida, korxonadagi ishlab chiqarishning iqtisodiy samaradorligini oshirish imkonini beradi.

"Tovar-moddiy zaxiralar" nomli 4-son BHMICga muvofiq tayyor mahsulot xo'jalik yurituvchi subyektlarida bo'lgan aktivlar hisoblanadi va ular xo'jalik yurituvchi subyektning kundalik faoliyatida sotish uchun mo'ljallangan tayyor mahsulot, tovarlar sifatida korxonaning tovar-moddiy zaxiralari tarkibiga kiradi.

Bozor iqtisodiyoti sharoitida mulk shaklidan qat'iy nazar barcha korxonalarda mahsulot sotish hajmi asosiy ko'rsatkichlardan biridir. Bu ko'rsatkich korxonalamni xalq xo'jaligida shaxsiy iste'mol uchun sifatli mahsulot ishlab chiqarishga undaydi, o'z muddatida mahsulotning sotilishi (ish bajarilishi, xizmat ko'rsatilishi) ishlab chiqarishning uzluksiz davom etishini ta'minlaydi, mablag'lar aylanishini tezlashtiradi. Mahsulot sotish orqali qilingan xarajatlar qoplanadi va korxonada foyda olishga erishadi.

Sotish hajmi korxonada moliyaviy natijasini umumlashtiruvchi asosiy ko'rsatkichlardan biridir. Mahsulot sotishdan kelgan tushum orqali korxonada birinchi galdagi to'lovlarni amalga oshiradi. Soliq bo'yicha to'lovlar mol yetkazib beruvchilar, ishchi xizmatchilar bilan ish haqi bo'yicha hisob-kitoblarni bajaradi. Demak, korxonaning moliyaviy holati, aylanma mablag'larning aylanish tezligi va uni holati, moliyaviy natijalar sotish hajmi bo'yicha rejaning bajarilishi va uning dinamikasiga ko'p jihatdan bog'liq.



Sotish jarayonining tezlashishi korxonaning ishlab chiqarish va ta'minot jaryonlarini ham tezlashishiga ta'sir etadi, debitorlik va kreditorlik qarzlarini qisqartiradi.

### **17.3. Xaridorlar va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar auditfi**

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

№21-BHMSga muvofiq jo'natilgan mahsulot, material, bajarilgan ish va ko'rsatilgan xizmatlar uchun xaridor va buyurtmachilar bilan olib boriladigan hisob-kitoblar 4010 – “Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar”, 4020 – “Olingan veksellar”, 6310 – “Xaridorlar va 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 xaridorlar va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar bo'yicha muomalalarning ishonchliligini tekshiradi. Bu schyot bo'yicha oborotlarni tekshirishning muhimligi korxonada faoliyatini baholaydigan asosiy ko'rsatkich – tovarlar, mahsulotlar, ish va xizmatlarni sotishdan olinadigan daromad ko'rsatkichi bo'yicha axborotlarni shakllantirishi bilan izohlanadi.

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, uholda umumiy qoida bo'yicha mulkiy huquq mol yetkazib beruvchidan xaridorga tovarni jo'natish vaqtida o'tadi va debet 4010 – “Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan

schyotlar” va kredit 9010 – “Tayyor mahsulotlarni sotishdan olingan daromadlar” schyoti yozuvi bilan aks ettiriladi. Bunday yozuv soliqqa tortish maqsadi uchun qanday hisob tartibi – “to‘lov bo‘yicha” yoki “jo‘natish bo‘yicha” qabul qilinganidan qat‘iy nazar amalga oshiriladi. Dastlabki hujjat va 4010 – schyotning hisob registri bo‘yicha mahsulot jo‘natilgan sanani taqqoslash orqali muomalalarning o‘z vaqtida aks ettirilishi nazorat qilinadi.

Agar shartnomada tovarlarga mulkiy huquq o‘tishining maxsus tartibi ko‘zda tutilgan bo‘lsa, u holda jo‘natilgan qiymatliklarga mulkiy huquq ularni jo‘natish vaqtida emas, balki pul to‘lanish vaqtida o‘tishi mumkin. Bu holda jo‘natilgan va sotilgan tovarlar uchun xaridorlarning qarzlari ham shunday yozuv bilan, ammo pul to‘lanish vaqtiga aks ettirilishi muhimdir. Bu xaridorlar bilan chet el valyutasida hisoblashilganida va xaridorlar bilan shartli birliklarda hisoblashilganda o‘ta muhimdir. Chunki muomalalarni aks ettirish sanasiga bog‘liq holda valyuta kursi natijada esa umumiy qarzdorlik, kurs va summa tafovutlari aniqlanadi.

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

Veksellar bilan hisob-kitob qilinganida №21 BHMS talablariga muvofiq 4020 – “Olingan veksellar” schyotini yuritish tartibiga rioya qilinishi va xaridorlarning veksellar bilan ta‘minlangan qarzlari analitik hisobining tuzilishiga qat‘iy e‘tibor qaratilishi lozim. Bunda xususan, veksellarning to‘lov muddati, banklarda hisobga olinganligi (diskontlangani), o‘z vaqtida puli kelib tushmaganlari alohida tekshirilishi zarur.

Shuningdek, olingan veksellar bo‘yicha veksel foizlari va QQS aks ettirilishi, veksel bo‘yicha pul mablag‘larining kelib tushish chog‘ida (tovarlar, qarama-qarshi talablar) vujudga keladigan majburiyatlar to‘g‘riligi tekshiriladi.

Tekshiruv jarayonida xaridorlarning muddatlari o‘tib 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.

Debitor qarzlarning ahvoli va ularni hisobdan o'chirishni tekshirish amallari shubhali qarzar bo'yicha rezerv yaratish va undan foydalanishni tekshirish amallari bilan kesishadi. Shubhali qarzar bo'yicha rezervlardan foydalanishning asosligini tekshirish debitor qarzlarni hisobdan o'chirish chog'ida ko'rib chiqiladi.

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 – “Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan bo'naklar” schyotlari bo'yicha qoldiqlarga teng kelishini aniqlash zarur. Shuningdek, reestrlarning o'z vaqtida to'lg'azilishi, buxgalteriyaga topshirilishi va xo'jalikning kassasiga yoki hisob-kitob schyotiga tushgan to'lovlar haqida belgilar (yozuvlar) mavjudligi tekshiriladi. Mahsulot, material, ish va xizmatlar realizatsiyasi bo'yicha to'lov talabnomalarining o'z vaqtida to'ldirilishi va inkassaga qo'yilishi tekshiriladi. Qarzlarning vujudga kelish sanalari va to'lov muddati o'tib ketgan summalarini saldo (qoldiq) reestrlari bo'yicha aniqlash zarur. Ushbu to'lov hujjatlari bo'yicha qarzar nihoyatda puxta tekshiriladi. Chunki, amaliyotda xaridorlar va buyurtmachilarning qarzlari 4010 – “Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar” va 4020 – “Olingan veksellar”, schyotlarining debetida, to'lovlarning kelib tushishi esa 6310 – “Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan bo'naklar” schyotining kreditida aks ettiriladi, shuningdek mahsulot va materiallar bir xo'jalik yoki tashkilotga jo'natilib, schyot esa adashib boshqasiga taqdim etilishi hollari ham uchraydi. Buning natijasida nohaq debitor va kreditor qarzar vujudga keladi.

Xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblarni tekshirishda korxonahabari 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, shuningdek, qarzlarni o'zaro surishishga doir ishlarning amalga oshirilayotganligi tekshiriladi.

#### **17.4. Mahsulot sotishdan olingan yalpi foydani tekshirish**

Asosiy faoliyatdan olinadigan daromadlarning shakllanishi 2-son “Asosiy xo'jalik faoliyatidan olinadigan daromadlar” nomli BHMS bilan tartibga solinadi.

Asosiy xo‘jalik faoliyatidan olinadigan daromadlar – xo‘jalik yurituvchi subyekning odatdagi faoliyati davomida vujudga keladigan davr ichida mulk egalarining o‘z sarmoyalariga badali bilan bog‘liq bo‘lagan ko‘payishlarni istisno etganda, o‘z sarmoyasi ko‘payishiga olib keladigan tushumlarga aytiladi. Tayyor mahsulotlar, tovarlar, bajarilgan ish va ko‘rsatilgan xizmatlar, olingan daromadlar, shuningdek sotilgan tovarlarning qaytarilishi, sotish narxlaridan chegirmalar to‘g‘risidagi axborotlar quyidagi schyotlarda aks ettiriladi:

9010 “Tayyor mahsulotni sotishdan olingan daromad”

9020 “Tovarlarni sotishdan olingan daromadlar”

9030 “Bajarilgan ishlar va ko‘rsatilgan xizmatlardan olingan daromadlar”

9040 “Sotilgan tovarlarning qaytarilishi”

9050 “Xaridor va buyurtmachilarga berilgan chegirmalar”.

Yuqorida keltirilgan 9010 “Tayyor mahsulotni sotishdan olingan daromad”, 9020 “Tovarlarni sotishdan olingan daromadlar”, 9030 “Bajarilgan ishlar va ko‘rsatilgan xizmatlardan olingan daromadlar” schyotlar tranzit schyotlar hisoblanib, ko‘payishi kreditida kamayishi debetida aks ettiriladi. 9040 “Sotilgan tovarlarning qaytarilishi” va 9050 “Xaridor va buyurtmachilarga berilgan chegirmalar” schyotlari kontrpassiv schyot bo‘lib 9010 “Tayyor mahsulotni sotishdan olingan daromad”, 9020 “Tovarlarni sotishdan olingan daromadlar” va 9030 “Bajarilgan ishlar va ko‘rsatilgan xizmatlardan olingan daromadlar” schyotlar summasini korrektirovka qilib turadi.

Yuqorida keltirilgan schyotlarda quyidagilarni sotishdan tushgan sof tushum aks ettiriladi:

– sanoat, qishloq xo‘jaligi va boshqa korxonalarda ishlab chikarilgan tayyor mahsulot va o‘zida ishlab chiqarilgan yarim tayyor mahsulot;

– sanoat tusidagi ishlar va xizmatlar;

– sanoat tusiga ega bo‘lmagan ishlar va xizmatlar;

– sotib olingan buyumlar;

– qurilish-montaj, loyiha-qidiruv, ilmiy tadqiqot va boshqa shunga o‘xshash ishlar;

– savdo, ta‘minot korxonalarining tovarlari;

– transport tashkilotlarining yuk va odamlar tashish bo‘yicha xizmatlari;

– yengil avtomashinalarni ijaraga berish va avtomashinalarni

haydab olib-borib berish xizmatlari;

- transport ekspeditsion va yuklash-tushirish operasialari;
- aloqa korxonalarini xizmatlari va h.k.

Hisobot davriga tegishli bo'lgan oldingi davrda olingan daromadlar summasiga pul mablag'larini hisobga oladigan schyotlar debetlanib, 6210 "muddati uzaytirilgan daromad" yoki 6310 "Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan avanslar" schyotlari kreditlanadi.

Sanoat va qishloq xo'jligi korxonalarini, mol yetkazib yuboruvchi va buyurtmachilarga yuklab yuborilgan mahsulot, bajarilgan ish va xizmatlar bo'yicha taqdim etilgan hisob hujjatlari summasiga 4010 "Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar" schyoti debetlanib 9010 "Tayyor mahsulotni sotishdan olingan daromad", 9020 "Tovarlarni sotishdan olingan daromadlar" va 9030 "Bajarilgan ishlar va ko'rsatilgan xizmatlardan olingan daromadlar" schyotlari kreditlanadi.

Kelgusida yuklab jo'natilgan mahsulot, ko'rsatiladigan xizmat va bajariladigan ishlar uchun; oldindan olingan avanslar summasi ushlab qolinganda 6210 va 6310 schyotlari debetlanib 4010-schyot kreditlanadi. Yuborilgan mahsulot, bajarilgan ish va xizmatlar uchun pul mablag'lari tushganda pul mablag'larini hisobga oladigan schyotlar debetlanib 4010 "Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar" schyoti kreditlanadi.

Korxonaning yakuniy balans foydasi (zarari) hisobot davrining oxirida 9900 "Yakuniy moliyaviy natija" schyotida aniqlanadi.

9010 "Tayyor mahsulotni sotishdan olingan daromad", 9020 "Tovarlarni sotishdan olingan daromadlar" va 9030 "Bajarilgan ishlar va ko'rsatilgan xizmatlardan olingan daromadlar" schyotlarning kredit hisobot davri oxirida quyidagi provodkalar bilan 9900 - schyotiga o'tkaziladi:

Dt 9010, 9020, 9030-schyotlar

Kt 9900 "yakuniy moliyaviy natija".

9040 "Sotilgan tovarlarning qaytarilishi" va 9050 "Xaridor va buyurtmachilarga berilgan chegirmalar, schyotlarida sotilgan tovarlarning qaytarilishi, shartnoma shartlariga binoan sotishda" chegirma, shuningdek sotilgan mahsulotdan brak aniqlanishi natijasida narxidan chegirma ana shu kabilarni hisobga olish uchun belgilanadi. Bu schyot kontrpassiv bo'lib, uning debet oboroti moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotning yalpi sotilgan mahsulotdan tushgan tushum summasidan chiqarib tashlanadi.

9040 "Sotilgan tovarlarning qaytarilishi" schyotning debetida muomalalar quyidagi hollarda aks ettiriladi:

buyurtmachi va xaridorlarga ushbu tovarlar qiymati qaytarilganda: Dt 9040 "Sotilgan tovarlarning qaytarilishi"

Kt 5010, 5110, 5210 schyotlari.

Kreditga sotilgan tovarlar qaytarib olinganda:

Dt 9040 "Sotilgan tovarlarning qaytarilishi"

Kt 4010 "Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar" yoki 4110 "Alohida bo'linmalardan olinadigan schyotlar".

Qaytarib omborga qabul qilingan mahsulot va tovarlarning tannarxi usulida quyidagicha provodka beriladi:

Dt 9110, 9120, 9130 schyotlar Kt 2810, 2910, 2920 schyotlar

Qaytarib olingan mahsulot va tovarlar bo'yicha hisoblangan QQS summasiga quyidagicha provodka beriladi:

Dt 6410 "Byudjetga to'lovlar bo'yicha qarzdorlik" Kt 4010 yoki 4110 schyoti.

Hisobot davrining oxirida 9040 "Sotilgan tovarlarning qaytarilishi" schyotining debet saldosi quyidagi provodka bilan yakuniy moliyaviy natijaga o'tkaziladi:

Dt 9900 "Yakuniy moliyaviy natija"

Kt 9040 "Sotilgan tovarlarning qaytarilishi"

Asosiy faoliyatdan olingan daromadlarni hisobga oladigan (9010 "Tayyor mahsulotni sotishdan olingan daromad", 9020 "Tovarlarni sotishdan olingan daromadlar", 9030 "Bajarilgan ishlar va ko'rsatilgan xizmatlardan olingan daromadlar", 9040 "Sotilgan tovarlarning qaytarilishi", 9050 "Xaridor va buyurtmachilarga berilgan chegirmalar") schyotlar bo'yicha analitik hisob sotilgan mahsulot (tovar), bajarilgan ish va ko'rsatilgan xizmatlarni har bir turi bo'yicha yuritiladi. Bundan tashqari, bu schyotlar bo'yicha analitik hisob ishlab chiqarishni boshqarish maqsadida sotilish jo'g'rofiy segmentlari va boshqa segmentlari bo'yicha yuritilishi mumkin.

Tayyor mahsulotni xaridorga jo'natish xaridor bilan avvaldan tuzilgan shartnomalarga asosan amalga oshiriladi. Bu shartnomalarda jo'natiladigan mahsulotni muddati, miqdori, qiymati va hisob-kitob shartlari aks ettiriladi. Auditor shartnomalardagi shart-sharoitlarni to'liq aks ettirilishini tekshiradi. Undan tashqari mahsulot jo'natilishi hisob schyot-faktura, chiqim yukxati to'lov-talabnomasi va boshqa hujjatlarda to'g'ri rasmiylashtirilganligi aniqlanadi. Mahsulot jo'natilganda uning sotilishi narxi to'g'ri hisoblanishi, ya'ni unga qo'shilgan qiymat, aktsiz va boshqa soliqlar qiymati, mahsulotni

xaridorga yetkazish uchun sarflanadigan transport tayyorlov xarajatlari summasi qo'shilishi tekshiriladi. Auditor jo'natilgan mahsulotning haqiqiy tannarxi to'g'ri aniqlanishini tekshiradi. Buxgalteriya hisobini milliy standartlariga binoan mahsulot jo'natilgan vaqtdan boshlab sotilgan deb hisoblanadi. Tayyor mahsulot xaridorlarga jo'natilganda uning haqiqiy tannarxi noma'lum bo'ladi, chunki uning haqiqiy tannarxi o'ying oxirida aniqlanadi. Shuning uchun joriy hisobda jo'natilgan tayyor mahsulotlar hisob narxlarida rasmiylashtiriladi.

Hisob narxlari sifatida rejadagi tannarx yoki shartnoma narxlari qo'llaniladi. Hisobot davrining oxirida jo'natilgan mahsulotning haqiqiy tannarxi va uning hisob narxlari bilan farqi aniqlanadi.

### Jo'natilgan tovarlar va tayyor mahsulotning haqiqiy tannarxini aniqlash

(ming so'm)

Ko'rsatkichlar	Hisob narxi	haqiqiy tannarxi	Farq
Oy boshiga ombordagi tayyor mahsulot qoldig'i	245	210	35
Ishlab chiqarishdan hisobot oyida qabul qilingan tayyor mahsulot	2800	2900	100
Jami	3045	2810	235
Haqiqiy tannarxini hisobdagi narxiga nisbati, %			2,28
Mahsulot qiymati	2700	2492	208
Oy oxiriga tayyor mahsulot qoldig'i	345	318	27

Bunday hisob-kitoblarga aniqlik kiritish maqsadida jadval tayyor mahsulotning guruhlari bo'yicha tuziladi.

### Sotilgan mahsulotning haqiqiy tannarxini hisoblash

(ming so'm)

Ko'rsatkichlar	Hisob narxi	Haqiqiy tannarxi	Farqi (Q-)
Jo'natilgan mahsulotni oy boshida qoldig'i	4412	400	-12
Hisobot oyida jo'natilgan mahsulot	2700	2492	-208
Jami:	3112	2892	-220
Haqiqiy tannarxini hisobdagi ishlab chiqarishga nisbat %			92,92
Hisobot oyida sotilgan mahsulot	2640	2453	-187
Jo'natilgan mahsulotning oy oxiriga qoldig'i	472	439	-33

9010 schyotning debetidagi oborotlar to'g'ri hisoblanishini aniqlash uchun auditor sotilgan mahsulotning haqiqiy tannarxi hisob-kitobini tekshiradi.

Auditor jo'natilgan mahsulot bo'yicha xaridorlardan pul kelib tushishini tekshiriladi. Xaridorlar korxonada oldidagi qarzlarning muddati bo'yicha ko'rib chiqiladi.

#### **17.5. Asosiy faoliyatdan olingan boshqa daromadlarni tekshirish**

Xo'jalik yurituvchi subyektlar asosiy faoliyatlari bo'yicha boshqa daromadlarni ham olishi mumkin. Bu daromadlarni moddalari va turlari "xarajatlar tarkibi to'g'risida"gi Nizomga muvofiq quyidagi elementlardan tashkil topgan:

– shartnoma talablarini bajarmaganligi uchun olingan jarima, penya va boshqa mablag'lar;

– hisobot yilida aniqlangan o'tgan yillarda olingan foyda summasi;

– mahsulotni ishlab chiqarish va sotish bilan bog'liq bo'lmagan boshqa muomalalar va faoliyatdan olingan daromadlar;

– idishlar bo'yicha amalga oshirilgan muomalalardan olingan daromadlar;

– moddiy vositalarni va boshqa mulklarni tugatish va sotishdan olingan daromadlar;

– da'vo muddati o'tgan kreditor qarzlari va deponent qarzlarni hisobdan chiqarish natijasida olingan daromadlar;

– tovar moddiy boyliklarni va tayyor mahsulotlarni qayta baholash natijasida olingan daromadlar.

Ushbu muomalalarni amalga oshirish natijasida tushgan daromad summalarining buxgalteriya hisobi quyidagi schyotlarda yuritiladi:

9310 "Asosiy vositalarning sotilishi va turli chiqimidan olingan foyda".

9320 "Boshqa aktivlarni sotish va turli chiqimidan olingan foyda".

9330 "Penya, jarimalar va boshqa to'lovlarni undirish".

9340 "O'tgan yillar foydalari".

9350 "Qisqa muddatli ijaradan olingan daromadlar".

9360 "Kreditorlik va deponentlik qarzlarni hisobdan chiqarishdan tushgan daromad".

9370 "Xizmat ko'rsatuvchi xo'jaliklarning daromadlari".

9380 "Beg'araz moliyaviy yordam".

9390 "Boshqa operatsion daromadlar".



Bular tranzit schyotlar bo'lib, passiv schyotlarga mansub. Yuqoridagi schyotlarning kredit oboroti tegishli manbalar hisobidan foydaning ko'payishi, debet oboroti esa ularning hisobdan chiqarilishini ko'rsatadi va hisobot davri boshiga qoldig'i qolmaydi.

9310 "Asosiy vositalarning sotilishi va turli chiqimidan olingan foyda" schyotida asosiy vositalarni sotish va boshqa ko'rinishdagi hisobdan chiqarishlardan olingan foyda hisobga olinadi. Bu vaqtda quyidagicha provodka beriladi:

Dt 9210 "Asosiy vositalarning sotilishi va turli chiqimi".

Kt 9310 "Asosiy vositalarning sotilishi va turli chiqimidan olingan foyda".

9320 "Boshqa aktivlarni sotish va turli chiqimidan olingan foyda" schyotida nomoddiy aktivlar, qimmatli qog'ozlar va shunga o'xshagan boshqa aktivlarni sotishdan olingan foyda summasi quyidagi provodka bilan aks ettiriladi:

Dt 9220 "Boshqa aktivlarning sotilishi va turli chiqimi"

Kt 9320 "Boshqa aktivlarni sotish va turli chiqimidan olingan foyda".

9330 "Penya, jarimalar va boshqa to'lovlarni undirish" schyotida shartnoma shartlarini buzganligi uchun undirilgan yoki qarzdor tomonidan e'tirof etilgan jarimalar, boqimandalar, vaqtida to'lanmagan qarzlilar va boshqa xil jazo jarimalari, shuningdek, yetkazilgan zararlarni undirish bo'yicha daromadlar aks ettiriladi.

Bunday jarima va boqimandalar undirib olinsa 5110 yoki pul mablag'larini hisobga oladigan boshqa schyotlar debetlanib, 9330 "Penya, jarimalar va boshqa to'lovlarni undirish" schyoti kreditlanadi. Lekin bunday jarima aybdor tomonidan tan olinib hali puli o'tkazib berilmagan bo'lsa, 4800 "Da'volar bo'yicha olinadigan schyotlar" schyoti debetlanib 9330 "Penya, jarimalar va boshqa to'lovlarni undirish" kreditlanadi.

9340 "O'tgan yillar foydalari" schyotida hisobot yilida aniqlangan oldingi yillarga tegishli foyda aks ettiriladi. Bunga, xususan, oldingi yillarda olinib sarflab yuborilgan materiallar bo'yicha qaytadan hisoblash natijasida mol yuboruvchilardan olingan summa, xaridorlarga oldingi yillarda jo'natilgan mahsulot, ko'rsatilgan xizmatlar bo'yicha qaytadan hisoblash natijasida hisobot yilida olingan summa kiradi.

Bunday summa o'tkazib berilsa, pul mablag'larini hisobga oladigan schyotlar debetlanib 9340 "O'tgan yillar foydalari" schyoti kreditlanadi.

Agar bunday foyda hali o'tkazib berilmagan bo'lsa, 4010 "Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar" schyoti debetlanib, 9340 "O'tgan yillar foydalari" schyoti kreditlanadi.

Ishlab chiqarish va mahsulot (ish, xizmat)larni sotish bilan bevosita bog'liq bo'lmagan operatsiyalardan renta daromadi, xo'jalik yurituvchi subyektlar huzuridagi oshxonalardan tushumlar, yordamchi xizmatlardan daromadlar va shunga o'xshash boshqa daromadlar 9390 schyotida hisobga olinadi.

Bunday tushumlar kirimga olinganda 9390 "Boshqa operatsion daromadlar" schyoti kreditlanib quyidagi schyotlar debetlanadi:

2010 "Asosiy ishlab chiqarish", 2310 "Yordamchi ishlab chiqarish" – tugallanmagan ishlab chiqarishdagi ortiqcha chiqqan materiallar qiymatiga; 2510 "Umumishlab chiqarish xarajatlari" – umumishlab chiqarish omborlarida ortiqcha chiqqan materiallar qiymatiga;

9450 "Yordamchi xo'jaliklar" schyoti – kommunal xo'jaligidan olingan foyda summasiga;

1060 "Idish va idishbop materiallari" schyoti – idish va idishbop materiallari bo'yicha olingan foyda summasiga.

1010-1090 schyotlar-inventarizatsiya natijasida ortiqcha chiqqan materiallar kirimga olinadi.

5010 "Milliy valyutadagi pul mablag'lari" schyoti inventarizatsiya natijasida kassada ortiqcha chiqqan pul mablag'lari kirimga olinsa, 9360 "Kreditorlik va deponentlik qarzlarni hisobdan chiqarishdan tushgan daromadlar" schyotida da'vo muddati o'tgan kreditorlik va deponent qarzlarni hisobdan chiqarishdan olingan daromadlar hisobga olinadi.

Bunday tushumlar kirimga olinganda 9360 "Kreditorlik va deponentlik qarzlarni hisobdan chiqarishdan tushgan daromadlar" schyoti kreditlanib quyidagi schyotlar debetlanadi:

6720 "Deponentlangan ish haqi" schyoti – da'vo bildirish muddati o'tgan deponentlik qarzlari hisobdan chiqarilsa;

6990 "Boshqa majburiyatlar" schyoti – da'vo bildirish muddati o'tgan aliment qarzlari hisobda chiqarilsa;

6960 "Da'volar bo'yicha to'lanadigan schyotlar" schyoti-undirib olish muddati o'tgan da'volar bo'yicha to'lanadigan qarzlar summasi hisobdan chiqarilsa;

5010 "Milliy valyutadagi pul mablag'lari" yoki 5110 "Hisob-kitob schyoti", 5210 "Mamlakat ichidagi valyuta schyotlari" schyotlari-zararga o'tkazilgan to'lashga qobiliyatsiz debitor qarzlar undirib olinsa.

Shu bilan birga balansdan tashqari 007 – “To‘lashga qobiliyatsiz debitorlarning zararga o‘tkazilgan qarzi” schyotidan chiqariladi.

9350 “Qisqa muddatli ijaradan olingan daromadlar” schyotida operativ ijaraga berilgan mulkdan olingan daromad hisobga olinadi.

9380 “Beg‘araz moliyaviy yordam” schyotida pul mablag‘lari va pul ekvivalentlari tarzida qaytarib bermaslik sharti bilan olingan daromadlar hisobga olinadi. Bunday pul mablag‘lari kiringa olinganda 5110 “Hisob-kitob schyoti” va 5210 “Mamlakat ichidagi valyuta schyotlari” debetlanib 9380 “Beg‘araz moliyaviy yordam” schyoti kreditlanadi.

Bu xil daromadlar hisobot davri oxiridagi quyidagi provodkalar bilan yakuniy moliyaviy natijaga o‘tkaziladi:

Dt 9310 “Asosiy vositalarning sotilishi va turli chiqimidan olingan foyda”.

Dt 9320 “Boshqa aktivlarni sotish va turli chiqimidan olingan foyda”.

Dt 9330 “Penya, jarimalar va boshqa to‘lovlarini undirish”.

Dt 9340 “O‘tgan yillar foydalari”.

Dt 9350 “Qisqa muddatli ijaradan olingan daromadlar”.

Dt 9360 “Kreditorlik va deponentlik qarzlarni hisobdan chiqarishdan tushgan daromadlar”.

Dt 9370 “Xizmat ko‘rsatuvchi xo‘jaliklarning daromadlari”.

Dt 9380 “Beg‘araz moliyaviy yordam”.

Dt 9390 “Boshqa operatsion daromadlar”.

Kt 9900 “Yakuniy moliyaviy natija”.

### **Nazorat uchun savollar**

1. Moliyaviy natijalarini ifodalovchi ko‘rsatkichlar tizimi deganda nima tushuniladi?

2. Mahsulotlarni sotish auditi nimalardan iborat?

3. Mahsulotlarni sotish va moliyaviy natijalarning o‘zaro bog‘liqligi nimalardan iborat?

4. Xaridorlar bilan hisob-kitoblar auditi deganda nimani tushunasiz?

5. Xaridorlar va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar auditini rejalashtirishda nimalar aks ettiriladi?

6. Mahsulot sotishdan olingan yalpi foydani tekshirish ketma-ketligi qanday?

7. Asosiy faoliyatdan olingan boshqa daromadlarni tekshirish qanday tartibda tashkil qilinadi?

## 18-BOB. ICHKI AUDIT XIZMATINI TASHKIL ETISH

### 18.1. Ichki audit tushunchasi, uning maqsad va vazifalari

Ichki auditning tashqi auditdan ikkita asosiy farqi mavjud:

– tashqi audit an’anaviy ravishda kompaniyalarning moliyaviy hisobotlari ishonchliligini tasdiqlashga va kompaniya hisobotlariga jiddiy ta’sir eta oladigan muomala va hodisalarga e’tibor qaratadi. Ichki audit kompaniyaning mavjud nazorat tizimlarini va uning turli xil bo’limlari marketing, ishlab chiqarish, savdo, moliya va boshqalar faoliyatini baholashga yo’naltirilgan;

– tashqi audit birinchi navbatda, kompaniya mijozlari manfaatlariga, bu ibora keng tushunilganda – mol yetkazib beruvchilar, iste’molchilar, kreditorlar, soliq organlariga xizmat qiladi.

Ichki audit, birinchi navbatda, kompaniyadagi mulk egalari manfaatlariga xizmat qiladi. Ichki auditning samarali tizimi tashqi auditning o’mini to’liq bosa olmasa ham, kompaniya tomonidan tashqi auditga sarflanadigan xarajatni pasaytirish imkonini beradi.

Ichki va tashqi auditning farqlanuvchi xususiyatlari quyidagi jadvalda ko’rsatilgan.

#### Ichki va tashqi auditlarning farqlari

Omillar	Tashqi audit	Ichki audit
Vazifalarning qo’yilishi	Mustaqil tomonlar orasidagi shartnoma bilan aniqlanadi:	Boshqaruv talablaridan kelib chiqib, korxonaning ish rejasi va kuzatuv kengashi tomonidan aniqlanadi
Obyekt	Korxonalarning hisob va hisobot tizimlari	Boshqaruvning alohida funksional masalalarini hal qilish korxonaning axborot tizimini ishlab chiqish va tekshirish
Maqsad	Audit bo’yicha qonunchilik bilan aniqlanadi: moliyaviy hisobotlar ishonchliligini baholash va amaldagi qonunchilik me’yorlariga rioya qilinganini tasdiqlash	Korxonaning kuzatuv kengashi tomonidan aniqlanadi.

Faoliyat turi	Tadbirkorlik faoliyati	Ijrochilik faoliyati
O'zaro munosabatlar	Teng huquqli hamkorlik, mustaqillik	Korxonaning Kuzatuv kengashiga bo'ysunish, ijrochi organdan mustaqillik
Subyektlar	Tadbirkorlikning bu turi bilan shug'ullanish huquqini beruvchi mos keluvchi auditorlik tashkiloti litsenziyaga ega mustaqil ekspertlar	Kuzatuv kengashiga bo'ysunuvchi va korxonada bo'lgan xodimlar
Haq to'lash	Ko'rsatilgan xizmat bo'yicha haq to'lash shartnoma bo'yicha	Shtat jadvaliga ko'ra ish haqi yoziladi
Javobgarlik	Qonunchilik va me'yoriy hujjatlarda belgilangan mijozlar va uchinchi shaxslar oldida	Kuzatuv kengashi oldida majburiyatlari bajarilishi uchun
Hisobot	Auditorlik hisoboti e'lon qilinishi mumkin, auditorning hisoboti mijozga beriladi	Korxonaning kuzatuv kengashi oldida

### 18.2. Ichki auditning rivojlanish tarixi

“Ichki audit” termini to'g'risida bir lahzaga o'ylab ko'ring. Hayolingizga nima keladi? Ushbu termin siz uchun nimani anglatadi? Ko'p odamlar uchun bu termin katta ahamiyatga ega emas, ba'zilar esa bu qandaydir negativ hayollarni uyg'otadi. Masalan, uzoq vaqt davomida ko'p odamlar auditni buxgalteriyaning qandaydir bir zerikarli tarmog'i deb hisoblashgan. Boshqalar uchun esa audit bundan ham salbiyroq ma'no anglatadi axir, auditorlarning yagona qiladigan ishi – bu boshqalarning ishini tekshirish va ularning qilgan xatolari to'g'risida hisobot berishdir, xuddi politsiya funksiyasi kabi. Ushbu kitobning mualliflari sifatida biz ushbu ichki audit to'g'risidagi noto'g'ri tushunchalarni yo'qotishga harakat qilamiz.

Gap shundaki, ichki auditorlik nufuzli, yuqori profilli kasb hisoblanib, uning obro'si hozirgidan yuqori bo'lmagan. Ichki auditorlikning barcha darajasidagi iste'dodli shaxslariga bo'lgan talab taklifdan ancha yuqori. Davlat kompaniyalari bosh audit rahbarlari (BAR) tez-tez direktorlar kengashi audit qo'mitasiga beyosita hisobot berib turishadi va yuqori boshqaruv rahbarlari o'rtasida tengdoshlari kabi qaraladi. Ichki auditorlar institutidagi (IAI) dunyo bo'ylab a'zolik 2013-yilning boshiga kelib

175,000 dan oshdi.

Shu bilan birga, gullab-yashnash uchun ichki audit har qanday boshqa organizatsiya ichidagi funktsiya kabi o'zini manfaatdor tomonlarga oqlashi kerak. Boshqacha qilib aytganda, manfaatdor tomonlar ichki audit taklif qilayotgan xizmatlarni qadrlashi kerak.

Ushbu faktni tan olish 2008-yilda IAI "ichki auditning takliflarining qisqa va lo'nda ta'riflarini o'rganib chiqish va ishlab chiqarish uchun..." vazifa guruhlarini yaratdi. "2010-yilda IAI Global boshqaruv kengashi, IIAning boshqaruv organi vazifa kuchlari ish natijalarini tasdiqlagan.

Ichki auditning qiymatli takliflarining vizual tasviri ko'rgazma 1-1 da berilgan. Taklif qiymatining uchta tarkibiy qismlariga quyida ta'rif berib o'tilgan:

– Kafillik = Boshqaruv, Xavf va Boshqaruv. Ichki audit

Ichki audit: organizatsiya boshqaruviga, xavf-xatarlar boshqaruvi, boshqaruv jarayonlariga organizatsiyaning strategik, tezkor, moliyaviy maqsadlariga erishishiga kafolat beradi.

– Ziyraklik-katalizator, analiz va baho berish. Ichki audit tahlil va ma'lumotlar va biznes-jarayon baholariga asoslangan tushuncha va tavsiyalar bilan ta'minlash orqali bir tashkilotning samaradorligini va samaradorligini oshirish uchun katalizatoridir.

– Xolislik, Halollik, Mas'uliyat va Mustaqillik. Yaxlitligi va hisob uchun sadoqati bilan, ichki audit mustaqil maslahat obyektiv manba sifatida hokimiyati va yuqori hokimiyatga qiymatini beradi

Taklif qiymati nima uchun ichki audit muhimligini aniq ko'rsatadi. Keyingi kirish bo'limida biz ichki auditning ta'rifini ko'rib chiqamiz va kitobxonlarni ichki audit jarayoni bilan tanishtiramiz. Keyin esa auditorlik bilan buxgalteriya ishi o'rtasidagi aloqani aniqlashtiramiz va ichki auditorlar tomonidan taqdim etilgan moliyaviy hisobotni ta'minlash xizmatlarini mustaqil tashqi auditorlarinikdan ajratib beramiz. Keyin ichki audit va IAI bo'yicha umumiy ma'lumot beramiz.

Bo'limni ichki audit sifatida muvaffaqiyatga erishish uchun kerak bo'lgan qobiliatlarni hamda qiziqqan vakolatli shaxslar davom ettirishi mumkin bo'lgan ichki auditorlar imkoniyatlarni muhokama qilish bilan tugatamiz.

IAI Direktorlar kengashi 1999-yilda ichki audit joriy ta'rifini qabul qildi:

Ichki audit bir tashkilotning faoliyatini yaxshilash va qiymat qo'shish uchun mo'ljallangan mustaqil, obyektiv ishonch va konsalting faoliyati

hisoblanadi.

Ushbu ta'rifning eng muhim tarkibiy qismlari quyida keltirilgan va birma-bir muhokama qilingan:

- Xo'jalik yurituvchi subyekt maqsadlariga erishishda yordam berish;
- Xavf-xatar boshqaruvini, nazorat va boshqaruv jarayonlarini baholash;
- Ta'minlash va konsalting faoliyati operatsiyalarni takomillashtirish va qiymat qo'shish uchun mo'ljallangan;
- Mustaqillik va xolislik;
- Tizimli va intizomli yondashuv (ayniqsa, ish jarayoni).

### **18.3. Korxonani boshqarish tizimida moliyaviy nazoratning o'rni**

Korxonaning maqsadi ishda og'ishlar, xatolar va samara yo'qligiga to'liq kafolat bera oladigan nazorat tizimini yaratish emas, ish samaradorligiga yordam berib, kamchiliklarni o'z vaqtida aniqlab va bartaraf qila olishga yordam bera oladigan tizimni yaratishdir. Chunki korxonadan tomonidan ortiqcha nazoratga yo'naltirilgan resurslardan boshqa maqsadlar va vazifalarga erishish uchun foydalanish mumkin bo'ladi. Biroq hatto ichki nazoratning yaxshi tuzilgan va tashkil etilgan tizimi ham qo'yilgan maqsadga erishish nuqtayi nazaridan ham, tejamkorlik nuqtayi nazaridan ham o'z faoliyatini baholashga muhtoj bo'ladi. Ana shu maqsadga erishish uchun ichki audit xizmat qiladi.

G'arb mamlakatlarida ichki audit XX asming boshlarida paydo bo'ldi va ikkinchi jahon urushidan keyin kompaniyalarning qayta markazlashtirish hajmining o'sib borishiga javob sifatida rivojlanish uchun turtki oldi. 1941-yilda AQShda ichki auditorlar instituti ichki auditor kasbini rivojlantirish va ommalashtirishni, kasbiy faoliyat standartlarini ishlab chiqishni o'z oldiga maqsad qilib qo'ygan ichki auditorlarning professional assotsiatsiyasi barpo etildi. Hozir institutning 72 mingtaga yaqin a'zosi va 120 ta mamlakatda vakolatxonasi mavjud. Jahon bo'yicha esa ichki audit bilan u yoki bu darajada bir milliondan ortiq mutaxassis shug'ullanadi.

Ichki auditni tashkil qilish zarurati nimadan iborat? Ichki auditga talab yirik korxonalarda, yuqori rahbariyat tomonidan korxonada faoliyatining kundalik nazorati va quyi boshqaruv tuzilmasi bilan shug'ullana olmasligiga bog'liq holda kelib chiqqan. Ichki audit faoliyat haqida axborot beradi va menejerlar hisobotlarining ishonchililigini tasdiqlaydi. Ichki audit, asosan, resurslar yo'qolishining oldini olish va korxonada ichidagi o'zgarishlarni amalga oshirish uchun zarur hisoblanadi.

Jahonda ichki auditga nisbatan o'sib berayotgan qiziqish qator

omillarga bog'liq. Birinchidan, ichki audit hozirgi paytda uncha ko'p bo'lmagan, imkoniyatli (erishish imkoni bor), shu bilan birga, yetarlicha imkoniyatga ega bo'lmagan kompaniya faoliyati samaradorligini oshirish mumkin. Ikkinchidan, AQSh va G'arbiy Yevropa bo'ylab ko'tarilgan kuchli korporativ mojarolar tashqi audit institutlariga jiddiy pand berib qo'yishi mumkinligi, buning oqibatida hatto eng yirik firmalar ham bankrotlikka duch kelishi mumkin, deb hisoblashga asos berdi. Uchinchidan, korxonalarda ajralmas bo'g'inlaridan biri – ichki audit bo'lgan yaxshi korporativ boshqaruvning mavjudligi korxonaning investitsion jozibadorligini oshiruvchi potensial investorlar uchun ijobiy chaqiriqdir.

Mulk egalari va menejmentning biznes jarayonlar tarkibini va uni tashkil etishni tartibga solish istagi bo'lib korxonalar mablag'larini jiddiy iqtisod qilish hisoblanadi. Bundan tashqari, ichki auditning mavjudligi mulk egalari – boshqaruvchilar uchun muhim ahamiyat kasb etadi, ular boshqaruvni professional menejerlar qo'lga berib, bevosita firmada ish olib borishdan holi bo'ladilar. Va nihoyat, qisqa muddatli yoki uzoq muddatli istiqbolda xalqaro kapital bozoriga chiqish rejaları korxonalar uchun ichki audit xizmatini tuzish zarurati haqida yo'l-yo'riq ko'rsatadi. Jumladan, eng yirik fond birjalarining qoidalari korxonalar uchun ichki audit xizmati mavjudligiga korxonaning qimmatli qog'ozlarini birjalarning kotirovka qiluvchi ro'yxatiga kiritishning majburiy sharti sifatida ko'zda tutadilar.

Ichki audit xo'jalik yurituvchi subyektda uning mulk egalari manfaatlarini ko'zlab tashkil etilgan va uning ichki hujjatlari bilan tartibga solingan buxgalteriya hisobini yuritishning o'rnatilgan tartibiga amal qilinishini va ichki nazorat tizimi faoliyati ishonchlilikini nazorat qiluvchi nazorat tizimi hisoblanadi.

Ichki auditorlarning xalqaro instituti ichki auditini quyidagicha ta'riflaydi: "... korxonalar faoliyatini mukammallashtirishga yo'naltirilgan mustaqil va xolis kafolatlar va maslahatlar berish bo'yicha faoliyat. Ichki audit risklarni boshqarish, nazorat va korporativ boshqaruv jarayonlarini baholash va samaradorligini oshirishga tizimlashtirilgan va izchil yondashuvdan foydalanib, korxonaning o'z oldiga qo'ygan maqsadlariga erishishiga yordam beradi".

Ichki auditga taniqli iqtisodchi olim V.V. Burtsev yanada batafsilroq ta'rif beradi: bu korxonaning ichki hujjatlari bilan tartibga solinadigan boshqaruv bo'g'inlarini va korxonaning maxsus nazorat organlari tomonidan boshqaruv organlariga yordam doirasida amalga oshiriladigan nazorat (aksionerlarning umumiy yig'ilishlariga, jamiyat yoki kuzatuv



menejer hamma jarayonni samarali boshqaryapman, deb hisoblaganda ham, unda, qoidaga ko'ra, mos keluvchi axborotlarni yig'ish va tizimlashtirish uchun vaqt va maxsus malaka bo'lmaydi. O'z ishining mohiyatiga ko'ra, ichki audit, kompaniya faoliyatidagi hamma jihatlar bo'yicha ma'lumotlarga, ma'lumotlarni umumlashtirish va tahlil qilish uchun vositalarga ega, shu bois, ichki audit bilan mustahkam aloqada bo'lish menejment qabul qiladigan qarorlar samaradorligini oshiradi. Aynan ichki audit menejerga xo'jalik jarayonlariga yangicha qarash va qabul qilingan boshqaruv qarorlari bajarilishi sifatini baholashga yordam beruvchi axborotlarning xolis manbasi hisoblanadi.

Ichki audit mavjud ichki nazoratning ishonchiligi va samaradorligining bahosi, ichki auditor esa – bunday baholashni chalg'imag va professional ravishda o'tkazadigan shaxslar hisoblanadi. Boshqacha qilib aytganda, ichki audit kompaniya faoliyatining hamma tomonlarini uning ichida baholashni amalga oshiradigan va kompaniya menejerlarida mavjud nazorat tizimi ishonchli va samaradorligiga ishonch paydo qiladigan bo'linmadir.

Ta'kidlash muhimki, kompaniya rahbarlari ichki auditorlar ichki nazoratning ishonchli va samarali tizimi yaratilishiga hamda uning saqlab qolinishiga javobgar emasliklarini bilishlari lozim.

Ichki auditning asosiy maqsadi – kompaniya menejerlariga o'zlariga yuklatilgan vazifalarni samarali bajarishlariga yordam berish, kompaniya menejerlarida kompaniya aktivlaridan kompaniya va uning bo'linmalari oldida maqsadlar va vazifalarga erishish uchun eng samarali tarzda foydalanilayotganligi haqida ishonch uyg'otishdir.

Ichki audit faoliyatining eng muhim tomonlaridan biri yangi loyihalarni ishlab chiqish va joriy etishda ehtimoliy tashqi va ichki risklarni aniqlash va tahlil qilish, shuningdek, risk darajasini pasaytirish yoki yo'qotishlar imkoniyatini minimallashtirishga imkon beruvchi tavsiyanomalar ishlab chiqish hisoblanadi. Ichki auditorlar, shuningdek, turli loyihalar yoki dasturlar bo'yicha moliyaviy mablag'larning sarflanishining monitoringini amalga oshiradilar (masalan, kapital qurilish loyihasi yoki tovarni bozorga olib chiqish dasturi), kompaniyaning moliyaviy va boshqaruv hisobotlarini, ularning ishonchiligi va o'z vaqtida bajarilganini tahlil qiladi. Ichki auditorlar tuzilgan shartnomalarga va tomonlarning o'z shartnomaviy majburiyatlarini bajarishlariga baho beradi. Ichki auditorlar mavjud va yangidan joriy qilinayotgan axborotlar tizimi doirasida nazorat tizimini baholash uchun jalb qilinadilar.

Ichki audit kompaniya xodimlariga, ular hamma vaqt ham foydalanishga tayyor bo'lmagan xizmatlar sifatida o'zining zarurligi va foydaliligini isbotlashi zarur, chunki kompaniyalarda ichki auditorlarga munosabat hamisha ham bir xil emas. Fikrlar kompaniyaning ichki madaniyatiga va menejerlarning ular bilan hamkorlik qilishga tayyorgarliklariga bog'liq. Afsuski, xodimlar hamma vaqt ham auditor ijrochilarni emas, ish jarayonini nazorat qilib, jarayonda, qoidalar va amalga oshirilgan muomalalarda mavjud kamchiliklarni aniqlab, bu bilan kompaniyaning eng yaxshi natijalarga erishishiga yordam berishini hamisha ham tushunvermaydi.

MDH mamlakatlari uchun standart bo'lgan ichki audit modellari haqida qisqacha to'xtalib, u g'arb variantlaridan uzoqligi va ikkita asosiy yo'nalishdan iboratligini ta'kidlash zarur. Birinchisi – taftish bo'lib, aktivlarning butligi va ulardan samarali foydalanilishini tekshirish, qarzar va kamomadlarni aniqlash va ularni bartaraf etish kabilar bilan shug'ullanadi. Ikkinchisi aynan ichki audit bo'lib, maqsadi moliyaviy hisobotlarning ishonchililigini ta'minlash, soliq yukini minimallashtirish va kompaniya aktivlari butligiga yordamlashidir. Bu holatda ichki audit amalda tashqi audit funksiyasini bajaradi. Biroq, ayrim kompaniyalar misolining ko'rsatilishicha, ichki auditning g'arb amaliyotini tushunib yetish va ichki auditing maqsad va metodlarini G'arbgga anglashga yaqinlashuvi yuz bermoqda. Ichki audit dastlabki moliyaviy buxgalteriya hisobotlarini tekshirishga va soliqlarni minimallashtirishga mo'ljallangan funksiyasidan kompaniya faoliyatini hamma tomonlarini qamrab oluvchi funksiyagacha o'sdi.

Ichki auditini vazifalari rahbariyat tomonidan, boshqaruvning bo'limlar shuningdek korxonaga bo'yicha ham talablaridan kelib chiqib belgilanadi:

- aktivlar holatini nazorat qilish va zararlarga yo'l qo'ymaslik;
- tizim ichidagi nazorat amallarining bajarilishini tasdiqlash;
- ichki nazorat tizimi samaradorligini tahlil qilish va axborotlarga ishlov berish;

– boshqaruv axborot tizimidan beriladigan axborotlar sifatini baholash.

Ichki auditorlar majburiyatlariga, shuningdek, quyidagilar ham qo'shilishi mumkin:

- nazorat tizimi samaradorligini tekshirish;
- korxonaga faoliyati samaradorligini baholash;
- dasturiy maqsadlarga erishilganlik darajasini aniqlash.

#### 18.4. Ichki audit turlari

Ichki auditning asosiy xususiyatlari quyidagilardir:

1. Mustaqillik va obyektivlik. Mustaqillik – bu ichki audit xizmatining korxonaga bo‘ysunishini qay darajada ekanligini ifodalaydi. Obyektivlik – ichki auditorning baholash va xulosa chiqarishdagi xolisligini ifodalaydi.

2. Korxonada faoliyatini rivojlantirish. Ichki auditning maqsadi korxonada faoliyatini rivojlantirish hisoblanadi. Ta’kidlash kerakki, ichki auditning maqsadi: xatoliklarni oshkor etish, aybdorlarni jazolash, bajarilishi qiyin bo‘lgan takliflarni taqdim etish emas, balki korxonada faoliyatining zaif taraflarini aniqlash va ularni bartaraf etish bo‘yicha takliflar berish, tizim va jarayonlar samaradorligini oshirish hisoblanadi.

3. Kafolat va maslahat berish. Ichki audit xizmatining mohiyati shundaki, korxonada rahbariyati va uning bo‘limlariga kafolat va maslahatlar beradi. So‘nggi yillarda kafolat va maslahat berish korxonalarda risklarni boshqarish, ichki nazorat, korporativ boshqaruv jarayonlarida keng qo‘llanilmoqda. “Kafolat berish” termini ushbu xolda xo‘jalik tizimi jarayonlari, muomalalarning ishonchli hamda samarali ekanligini aniqlash maqsadida auditorlik dalillarini obyektiv tahlil etish nazarda tutilgan. Kafolat berishdan maslahat berishning asosiy farqi shundaki, auditorning ish hajmi va xususiyati korxonada tomonidan belgilanadi.

Kuzatuv kengashiga, mulk egalari uchun ichki auditning kafolat berish bilan bog‘liq faoliyati muhimroq hisoblanadi. Korxonada rahbariyati nuqtayi nazaridan, ichki audit xizmati orqali menejerlar zimmasida bo‘lgan, biznes jarayonlari samaradorligini oshirish bo‘yicha maslahatlar olishlari muhim hisoblanadi. Korxonada rahbariyati ichki auditning menejment funksiyalarini bajarishda amaliy yordam ko‘rsatish hamda boshqaruv tizimidagi funksional bo‘limlari faoliyatining samaradorligi monitoringini olib borishdan manfaatdordir. Chunki ichki auditning asosiy vazifasi kafolat berishdir, lekin shuni ham yolda tutish kerakki, maslahat berish bilan bog‘liq jarayonda auditorlar ehtiyotkorlik bilan yondashishi lozim.

##### Misol.

Turli xorijiy korxonalarining bu boradagi amaliy tajribasi bir-biridan katta farq qiladi. Yaqingacha xorijiy korxonalarda ichki auditorga konsultant sifatida qaralib kelingan. Aytish mumkinki, hozirgi paytda 80% vaqtni auditorlar auditorlik tekshiruvida kafolatni ta’minlashga qaratadi, 20% maslahat berish bilan bog‘liq ishlarga to‘g‘ri keladi. Biroq so‘nggi paytlardagi katta mojarolardan so‘ng ichki auditning korxonada uchun muhimligi uning kafolat berishida degan fikrlar ilgari surilayapti.

Ichki auditning vazifalariga quyidagilar kiradi:

1. Buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimini tekshirish, monitoring qilish va ushbu tizimni takomillashtirish bo'yicha takliflar ishlab chiqish;

2. Qonun va boshqa me'yoriy hujjatlarga, shuningdek, hisob siyosati talablariga, yo'riqnomalarga, rahbariyatning buyruq va qarorlariga rioya qilinishini tekshirish;

3. Alohida holatlarda maxsus tekshiruv o'tkazish, masalan, suiiste'molliklar sodir bo'lganda va boshqalar.

4. Aniqlangan kamchiliklarni bartaraf etish choralarini ishlab chiqish va boshqaruv samaradorligini oshirish bo'yicha takliflar berish.

Ichki auditni tasniflash mezonlari va shakllarini quyidagicha keltirish mumkin:

### Ichki audit shakllari

Mezonlar	Turlari
1	2
Auditorlik tekshiruv o'tkazilayotgan obyektlarga nisbatan	Korxonaning alohida bo'limlari auditi
Amalga oshirishning davriyligiga ko'ra	Boshlang'ich Choraklik Operativ Yakuniy
Moliyaviy hisobotni shakllantirishda BHMSlarning qo'llanish darajasiga ko'ra.	BHMS bo'yicha moliyaviy hisobotni tashkil etgan korxonada auditi
Tashqi audit bilan o'zaro aloqasiga ko'ra	Tashqi audit ichki audit faoliyatini korxonada ichki nazorat tizimining bir bo'g'ini sifatida tekshiradi. Ichki audit xizmati kuzatuv kengashiga tashqi auditorni tanlashda maslahat beradi.
Funksiyalariga ko'ra	Boshqaruv tizimining samaradorligini nazorat qilish va baholash; Korxonada bo'limlariga maslahat berish; Filiallar, bo'limlar auditi (vazifalari, tashqi boshqaruv bilan aloqasi va konsolidatsiyalashgan guruh ishtirokchilari faoliyatini baholash)

Ichki auditning obyektga bog'liqligini inobatga olgan holda uni quyidagi turlari bo'lishi mumkin:

- Boshqaruv tizimining funksional auditi;
- Boshqaruv tizimining tashkiliy-texnologik auditi;
- Faoliyat turlari auditi;
- Muvofiqlik auditi.

Boshqaruv tizimining funksional auditi turli funksional kesimlarda ishlab chiqarish va uning samaradorligini baholashga qaratiladi. Bunga misol qilib bo'limlarning o'z funksiyalari kesimida sodir bo'lgan operatsiyalari auditini olishimiz mumkin.

Boshqaruv tizimining tashkiliy-texnologik auditi ichki audit xizmati tomonidan boshqaruvning turli bo'g'inlari tashkiliy va texnologik jihatlarining maqsadga muvofiqligini nazorat qilishga qaratilgan.

Faoliyat turlari auditi xo'jalik faoliyatini rivojlantirish maqsadida faoliyatning ma'lum bir turlarini ko'p tomonlama, obyektiv tahlil qilishga qaratiladi.

Muvofiqlik auditi korxonaga faoliyati qonunlar, qonunosti hujjatlar hamda yuqori tashkilotlarning me'yoriy hujjatlariga va boshqaruv organining shuningdek, ichki audit bo'yicha olimlarning izlanishlarini tahlil qilish va o'rganish natijasida ichki auditni quyidagi turlarga ajratib o'rganish imkoniyatini berdi:

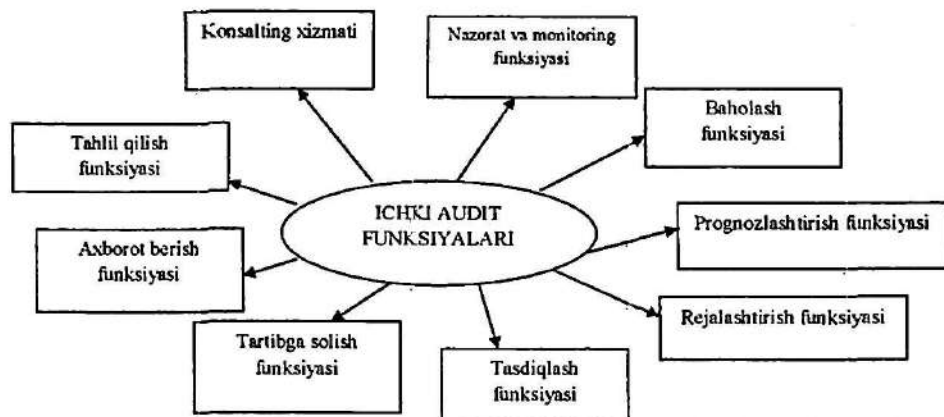
Strategik audit – korxonadagi mavjud strategiyani tahlil qilish va ushbu strategiyani amalga oshirishda korxonaga faoliyati samaradorligini baholashga mo'ljallangan bo'lib, uning asosiy vazifalariga amaldagi strategiyaning kamchiliklarini aniqlash; rejalashtirilgan va amaldagi strategiya orasidagi farqlarni tahlil qilish; korxonada boy berilgan imkoniyatlarni aniqlash hamda strategik audit natijalari bo'yicha takliflar ishlab chiqish kabilar kiradi.

Boshqaruv auditi – bu tashkilotni boshqarish tizimini takomillashtirish usullaridan biri bo'lib, u boshqaruv bilan bog'liq muammolarni hal qilishga yo'naltirilgan. Ya'ni, ichki auditning bu turi tashkilotdagi boshqaruv tizimini tahlil qilib, aniqlangan kamchiliklarni bartaraf etish va ularning oldini olish bo'yicha taklif va tavsiyalar ishlab chiqish natijasida, boshqaruv tizimini takomillashtirishga yo'naltirilgan.

Tasdiqlovchi audit – bu korxonaning moliyaviy va buxgalteriya hujjatlarida aks ettirilgan ma'lumotlarning ishonchliligini tasdiqlashga yo'naltirilgan ichki audit turidir.

Tizimli yo'naltirilgan audit – tekshiruv obyektlarini ekspertiza qilish orqali tekshirish va ichki nazorat tizimining holati va samaradorligini baholashga yo'naltirilgan audit.

Ichki auditning oldiga qo'yilgan vazifalar asosida ichki auditning funksiyalarini belgilashimiz lozim va ularni ma'lum tizimga solish kerak. Korxonalarda ichki auditning funksiyalarini quyidagicha belgilab olish mumkin (1 -rasm):



**18.1-rasm. Temir yo'li transportida ichki audit funksiyalari tuzilmalari.**<sup>2</sup>

1. **Nazorat va monitoring funksiyasi** – korporativ boshqaruv tizimi-ning elementlari harakati va natijalari ustidan ichki auditning to'xtovsiz, doimiy amalga oshirilishi nazarda tutiladi.

2. **Baholash funksiyasi** – korporativ boshqaruv tizimi jarayonlarini baholash imkoniyatini beradi. Baholash funksiyasi ichki auditor tomonidan tashkilotning moliyaviy-xo'jalik va boshqaruv faoliyati jarayonlari va natijalari bo'yicha baholar olishga yo'naltirilgan (risk bahosi, vaziyat bahosi).

3. **Prognozlashtirish funksiyasi** – iqtisodiy ko'rsatkichlar, usullar yordamida tashkilotning rivojlanish yo'nalishlarini aniqlash va baholash, shuningdek, tashkilot moliyaviy-iqtisodiy jarayonlari va asosiy iqtisodiy ko'rsatkichlariga salbiy ta'sir qilishi mumkin bo'lgan omillarni aniqlash hamda boshqaruv tizimida mavjud holatlarni bartaraf etish va ogohlantirish bo'yicha chora-tadbirlar ishlab chiqish va joriy etish.

4. **Rejalashtirish funksiyasi** – ichki audit xizmati tomonidan tashkilotda rejalashtirilgan iqtisodiy ko'rsatkichlarga erishish va riskni pasaytirish, shuningdek, qabul qilingan boshqaruv qarori yoki noto'g'ri tuzilgan biznes-reja jarayonida yuzaga kelgan salbiy holatlarni bartaraf

<sup>2</sup>Muallif tomonidan guruhlashtirildi

etish bo'yicha harakat yoki chora-tadbirlarni ishlab chiqish va barcha tarkibiy bo'linmalarga yetkazishga qaratilgan.

5. Tasdiqlash funksiyasi – moliyaviy hisobotlardagi ko'rsatkichlarning tegishli hujjatlardagi axborotga mosligi va haqiqiylikni tekshirish hamda aksiyadorlik jamiyati boshqaruviga taqdim etilayotgan ma'lumotlarning ishonchliligini tekshirishga yo'naltirilgan.

6. Tartibga solish funksiyasi – jamiyatda boshqaruv tizimini o'zgarib turuvchi vaziyatlarga moslashtirish hamda rejalashtirilgan iqtisodiy ko'rsatkichlardan chetga chiqishni bartaraf etish va ogohlantirishga yo'naltirilgan.

7. Axborot berish funksiyasi – aksiyadorlik jamiyati boshqaruviga o'z vaqtida, to'liq, ishonchli va iqtisodiy jihatdan maqsadga muvofiq ma'lumotni yetkazib berishga yo'naltirilgan bo'lib, ushbu ma'lumotdan foydalanish risklarni minimum darajaga yetkazish va boshqaruv qarorlarini o'z vaqtida qabul qilishga yordam beradi.

8. Tahlil qilish funksiyasi – tashkilot faoliyat yuritayotgan muhitni, tashkilotning maqsadidan kelib chiqib, rejalashtirgan iqtisodiy ko'rsatkichlar va ularning amaldagi holatini, agar mavjud bo'lsa, ular orasidagi tafovutlar va buning sababini tahlil qilishga yo'naltirilgan.

9. Konsalting funksiyasi – aksiyadorlik jamiyati boshqaruv tizimini takomillashtirish bo'yicha, shuningdek, boshqaruv va xodimlarga moliyaviy, buxgalteriya va soliq qonunchiligi bo'yicha maslahatlar berishga yo'naltirilgan.

### **18.5. Ichki audit xizmati xodimlarini sertifikatlash tartibi**

Har qanday faoliyat kabi ichki audit ham uni sifatli tashkil etilishini taqozo etadi. Ichki auditning sifatli tashkil etilishida esa eng asosiy ko'rsatkichlardan biri – bu ichki auditorlarning bilimi va malakasidir. Bundan kelib chiqadiki, ichki audit xizmati xodimlarini tayyorlash tizimini takomillashtirish davrning dolzarb masalasidir.

O'zbekiston Respublikasida bugungi kunda buxgalteriya hisobi va auditorlik faoliyatiga, ularni takomillashtirishga katta ahamiyat berilmoqda. Shu jumladan, 2021-yil 5-may sanasida "Ichki audit xizmati xodimlarini tayyorlash tizimini takomillashtirish chora-tadbirlari to'g'risida"gi O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining Qarori qabul qilindi. Bizga ma'lumki, mamlakatimizda ichki audit quyidagi 2 ta me'yoriy hujjat bilan tartibga solinar edi: 1. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2006-yil 16-oktyabrdagi №215-sonli "Ustav

fondida davlat ulushi bo'lgan korxonalarning samarali boshqarilishini va davlat mulkining zarur darajada hisobga olinishini ta'minlash chora-tadbirlari to'g'risida"gi Qarorining 2-ilovasi "Korxonalarda ichki audit xizmati to'g'risida"gi Nizom. 2. O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligining "Ichki audit xizmati xodimlarini sertifikatlash tartibi to'g'risida"gi Nizom. (AV tomonidan 12.05.2012y. 2361-son bilan ro'yxatga olingan).

O'zbekiston Respublikai Vazirlar Mahkamasining 2021-yil 5-maydagi 280-sonli Qarori bilan "Ichki audit xizmati xodimlarini sertifikatlash tartibi to'g'risida"gi Nizom yangi tahrir ostida qabul (Qarorga 1-ilova) qilindi va "Korxonalarda ichki audit xizmati to'g'risida Nizom"ga o'zgartirishlar kiritildi. Bugungi kungacha O'zbekiston Respublikasi Qonunchiligiga asosan, "ichki auditor" lavozimida ishlash uchun sertifikat talab qilinmagan. Mazkur qarorga asosan, ichki auditor lavozimida ishlash uchun bundan keyin ichki auditor sertifikati talab qilinadi va ichki auditor sertifikati "ichki auditor" lavozimida ishlash huquqini beradi. Bu o'z navbatida, ichki auditorlarning bilim va malaka darajasini ta'minlashda muhim rol uynaydi. Shuningdek, mazkur Qarorda ichki auditorlarning malakasini asoslab berishda muhim faktor-xalqaro sertifikatlarning mavjudligi ham e'tiborga olingan.

Shu bilan bir qatorda tashqi auditorlar kabi ichki auditorlarga ham malaka sertifikatini olishda bir qancha qulayliklar yaratilgan bo'lib, sertifikat dastlab 5-yilga, keyin 10-yilga, keyinchalik muddatsiz davrga uzaytirilishi ko'zda tutilgan.

Sertifikat olishga talabgor quyidagi talablarga javob berishi kerak:

- a) oliy ma'lumotga hamda oliy ta'lim muassasasini tugatganidan keyingi oxirgi o'n yildan kamida ikki yil buxgalteriya hisobi va audit, soliq maslahati va moliya sohasida yoki oliy ta'lim muassasalarida "Buxgalteriya hisobi" yohud "Audit" fanidan ta'lim berish sohasida amaliy ish stajiga (shu jumladan, o'rindoshlik asosida);
- b) xalqaro sertifikat doirasida "Moliyaviy hisob" fanini muvaffaqiyatli topshirganligi to'g'risida hujjatga ega bo'lish. Ushbu Qarorning 10-moddasida keltirib o'tilgan talablar bevosita O'zbekiston Respublikasi Prezidentining № 4611-sonli "Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga o'tish bo'yicha qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida"gi Qarorda belgilangan vazifalarning bajarilishini ta'minlab beradi.

Shuningdek, qarorda talabgor quyidagilarga ega bo'lgan taqdirda



malaka imtihonini topshirmasdan turib sertifikatga ega bo'lishi va uning amal qilish muddati uzaytirilishi belgilab qo'yilgan: – auditor malaka sertifikatiga (ariza berilgan sanada auditor malaka sertifikatining amal qilish muddati tugashiga kamida 6 oy vaqt qolgan bo'lsa) ega bo'lsa; – xalqaro sertifikati (bunda olingan yildan keyingi yildan boshlab, belgilangan davriylikda xalqaro sertifikat doirasida malaka oshirganligini tasdiqlovchi hujjat) mavjud bo'lsa; – buxgalteriya xalqaro sertifikatlash doirasida “Moliyaviy hisobotning xalqaro standarti (MXXS) bo'yicha moliyaviy hisobot” fanini muvaffaqiyatli topshirganligini tasdiqlovchi hujjat mavjud bo'lsa; – kamida 10 yil uzluksiz ichki auditor ish staji mavjud bo'lsa.

Ushbu qaror bilan qabul qilingan o'zgarishlar mamlakatimizda ichki audit xizmati xodimlarini tayyorlash tizimini takomillashtirishda katta ahamiyat kasb etadi.

### **Nazorat uchun savollar**

1. Ichki audit deganda nimani tushunasiz?
2. Ichki auditning qanday modellari mavjud?
3. Ichki audit standartlarini qaysi tashkilot ishlab chiqadi?
4. Xalqaro standartlar xorijiy davlatlarda qay tarzda qo'llaniladi?
5. Auditorlik faoliyati ilk bora qachon yuzaga kelgan?
6. Auditning qanaqa turlarini bilasiz?
7. Tashqi auditning ichki auditdan qanday farqli xususiyatlari mavjud?

## FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR RO'YXATI

1. O'zbekiston Respublikasining "Buxgalteriya hisobi to'g'risida"gi qonuni. – T.: 2016. 13-aprel.
2. O'zbekiston Respublikasining "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonuni (yangi tahriri) 2021. 25-fevral.
3. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2018-yil 19-sentyabrdagi PQ-3946-sonli "O'zbekiston respublikasida auditorlik faoliyatini yanada rivojlantirish chora-tadbirlari to'g'risida"gi qarori.
4. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2020-yil 24-fevraldagi PQ-4611-sonli "Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga o'tish bo'yicha qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida"gi qarori.
5. Tuychiyev A., Qo'ziyev I., Avloqulov A., Sherimbetov I., Avazov I. Audit. Darslik. – T.: "Iqtisod-Moliya", 2019. – 530 b.
6. Tuychiyev A., Qo'ziyev I., Avloqulov A., Masharipov O., Avazov I. Audit. Elektron darslik. – T.: TMI. 2021 y.
7. Hamdamov B.K. Auditning xalqaro standartlari. Darslik. – T.: "Iqtisod-Moliya", 2020. – 320 b.
8. Tuychiyev A.J., Qo'ziyev I.N, Masharipov O.A., Yakubov M.M., Amaliy audit. – T.: Iqtisod-Moliya, 2018. – 170 b.
9. Qo'ziyev I.N., Hamdamov B.K., Avazov I.R., Ochilav F.Sh. Auditning xalqaro standartlari. Elektron darslik. –T.: TMI. 2021 y.
10. [www.lex.uz](http://www.lex.uz) (O'zbekiston Respublikasi Qonun hujjatlari ma'lumotlari milliy bazasi)
11. <http://www.ziynet.uz> (Axborot ta'lim tannog'i)
12. <https://www.naab.uz>. – O'zbekiston Respublikasi Buxgalterlar va auditorlar milliy assotsiatsiyasining rasmiy sayti
13. <http://uzaudit.uz>- O'zbekiston Respublikasi Auditorlar Palatasi rasmiy Sayti
14. [www.mf.uz](http://www.mf.uz) (O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi rasmiy sayti).

## MUNDARIJA

	<b>KIRISH.....</b>	<b>3</b>
<b>1-BOB</b>	<b>AUDITNING MOHIYATI, UNING MAQSADI VA VAZIFALARI.....</b>	<b>4</b>
1.1.	Auditning mohiyati va rivojlanish tarixi.....	4
1.2.	Buxgalteriya hisobi va audit o'rtasidagi farq.....	7
<b>2-BOB</b>	<b>O'ZBEKISTON RESPUBLIKASIDA AUDITORLIK FAOLIYATINI TASHKIL QILISHNING HUQUQIY ASOSLARI.....</b>	<b>11</b>
2.1.	Xorijiy davlatlarda auditorlik faoliyatining huquqiy tartibga solinishi.....	11
2.2.	O'zbekiston Respublikasining "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qonunining mohiyati.....	13
2.3.	Auditorlik faoliyatini tartibga solishda jamoat tashkilotlar roli.....	14
<b>3-BOB</b>	<b>AUDITORLIK FAOLIYATINING TASHKILY ASOSLARI.....</b>	<b>18</b>
3.1.	Auditning turlari va shakllari.....	18
3.2.	Audit xizmatlari bozori.....	22
<b>4-BOB</b>	<b>AUDITORNING KASB ETIKASI.....</b>	<b>34</b>
4.1.	Etika haqida tushuncha.....	34
4.2.	Auditning axloq kodeksi va uning maqsadi.....	42
4.3.	Axloq kodeksining asosiy talablari.....	43
<b>5-BOB</b>	<b>AUDITORLIK TEKSHIRUVINI REJALASHTIRISH..</b>	<b>49</b>
5.1.	Auditorlik tekshiruvini rejalashtirishning tamoyillari va bosqichlari.....	49
5.2.	Auditni dastlabki rejalashtirishning mazmuni va uni amalga oshirish tartibi.....	54
5.3.	Auditning umumiy rejasini tayyorlash xususiyatlari.....	56
5.4.	Audit dasturini tuzish va undan foydalanish tartibi.....	58
<b>6-BOB</b>	<b>AUDITORLIK TEKSHIRUVIDA MUHIMLIK VA RISK.....</b>	<b>61</b>

6.1.	Moliyaviy hisobot xalqaro standartlarida hamda auditning xalqaro standartlarida "muhimlik" tushunchasi talqini.....	61
6.2.	Muhimlik darajasini aniqlashning amaliy jihatlari.....	66
6.3.	Auditorlik riski va uni baholash modellari.....	68
<b>7-BOB</b>	<b>AUDITORLIK TEKSHIRUVIDA FIRIBGARLIKNI ANIQLASH .....</b>	<b>72</b>
7.1.	Auditorlik tekshiruvda firibgarlik tushunchasi.....	72
7.2.	Auditorlar tomonidan aniqlangan firibgarlik uchburchagi.....	74
7.3.	Auditor tomonidan aniqlangan firibgarlik holatlariga auditorning munosabati.....	78
<b>8-BOB</b>	<b>AUDITORLIK TEKSHIRUVI VAQTIDA ICHKI NAZORAT TIZIMINI O'RGANISH HAMDA BAHOLASH .....</b>	<b>81</b>
8.1.	Buxgalteriya hisobining tashkil etilishini o'rganish (bayon qilish).....	81
8.2.	Korxonada hisob siyosatini o'rganish (bayon qilish).....	86
8.3.	Ichki nazorat tizimini o'rganish.....	94
<b>9-BOB</b>	<b>AUDITORLIK DALILLAR VA AUDITORLIK TANLASH .....</b>	<b>101</b>
9.1.	Auditorlik dalillar tushunchasi, ularning tayinlanishi va oldiga qo'yiladigan talablar.....	101
9.2.	Auditorlik dalillarning turlari.....	104
9.3.	Auditorlik dalillarni olish manbalari .....	105
9.4.	Auditorlik tanlash.....	106
<b>10-BOB</b>	<b>AUDIT O'TKAZISH JARAYONIDA MA'LUMOTLARNI YIG'ISH VA UMUMLASHTIRISH BO'YICHA AUDITNING XALQARO STANDARTLARI .....</b>	<b>113</b>
10.1.	Auditning professional standartlari.....	113
10.2.	Auditorlik standartlari tarkibi.....	115
<b>11-BOB</b>	<b>AUDITORLIK TEKSHIRUVINING YAKUNIY BOSQICHI .....</b>	<b>119</b>
11.1.	Auditorlik hisobot (xulosasi)ning elementlari.....	119

11.2.	Auditorlik xulosasining turlari: modifikatsiyalanmagan xulosa.....	122
11.3.	Auditorlik xulosasining turlari: modifikatsiyalangan xulosa....	124
<b>12-BOB</b>	<b>. ASOSIY VOSITALAR, KAPITAL QO'YILMALAR VA NRMODDIY AKTIVLAR AUDITI .....</b>	<b>127</b>
12.1.	Asosiy vositalar kirimiga doir muomalalarni hujjatlashtirish, schyotlarda aks ettirishning to'g'riligini tekshirish.....	127
12.2.	Nomoddiy aktivlar kirimi hisobi to'g'riligini tekshirish.....	129
<b>13-BOB</b>	<b>TOVAR MODDIY ZAHIRALAR AUDITI .....</b>	<b>134</b>
13.1.	Tovar-moddiy zaxiralar kirimi hisobini tekshirishning xususiyatlari.....	134
13.2.	Tovar-moddiy zaxiralarni kirim qilish va ishlab chiqarishga sarflash vaqtida baholashning to'g'riligini tekshirish.....	141
<b>14-BOB</b>	<b>ISHLAB CHIQRISH JARAYONI AUDITI .....</b>	<b>144</b>
14.1.	Ishlab chiqarish jarayonining mazmuni.....	144
14.2.	Korxonada ishlab chiqarish xarajatlari auditining maqsadi, vazifalari va axborot manbalari.....	145
14.3.	Korxonada ishlab chiqarish xarajatlari auditini o'tkazishni rejalashtirish.....	149
14.4.	Korxonada ishlab chiqarish xarajatlari auditini o'tkazish tartibi.....	162
14.5.	Tekshiruv jarayonida olingan ma'lumotlar asosida ishlab chiqarish xarajatlari auditini natijalarini umumlashtirish.....	170
<b>15-BOB</b>	<b>HISOB-KITOBLAR AUDITI.....</b>	<b>177</b>
15.1.	Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar auditini.....	177
15.2.	Xodimlar bilan hisob-kitoblar auditining me'yoriy asoslari...	182
15.3.	Mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar auditini.....	184
15.4.	Mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar auditini rejalashtirish bosqichi.....	186
15.5.	Xodimlar bilan mehnat haqi va boshqa muomalalar bo'yicha hisob-kitoblarni tekshirish.....	190

<b>16-BOB</b>	<b>XUSUSIY KAPITALNI SHAKLLANTIRISH VA TA'SISCHILAR BILAN HISOBLASHISHLAR AUDITI.....</b>	<b>200</b>
16.1.	Ustav kapitalini tekshirishning maqsad va vazifalari.....	200
16.2.	Ta'sis hujjatlarini tekshirish.....	201
16.3.	Dastlabki hujjatlarni tekshirish.....	206
16.4.	Qo'shilgan kapitalni tekshirish.....	207
16.5.	Zaxira kapitalini tekshirish.....	209
<b>17-BOB</b>	<b>MOLIYAVIY NATIJALAR AUDITI.....</b>	<b>211</b>
17.1.	Xo'jalik yurituvchi subyektlar moliyaviy natijalarini ifodalovchi ko'rsatkichlar tizimi.....	211
17.2.	Mahsulotlarni sotish va moliyaviy natijalarning o'zaro bog'liqligi.....	214
17.3.	Xaridorlar va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar auditi.....	216
17.4.	Mahsulot sotishdan olingan yalpi foydani tekshirish.....	218
17.5.	Asosiy faoliyatdan olingan boshqa daromadlarni tekshirish....	223
<b>18-BOB</b>	<b>ICHKI AUDIT XIZMATINI TASHKIL ETISH.....</b>	<b>227</b>
18.1.	Ichki audit tushunchasi, uning maqsad va vazifalari.....	227
18.2.	Ichki auditning rivojlanish tarixi.....	228
18.3.	Korxonani boshqarish tizimida moliyaviy nazoratning o'рни...	230
18.4.	Ichki audit turlari.....	235
18.5.	Ichki audit xizmati xodimlarini sertifikatlash tartibi.....	239
	<b>FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR RO'YXATI.....</b>	<b>242</b>

**I.N. QO‘ZIYEV, A.Z. AVLOKULOV,  
I.R. AVAZOV, M.I. XAYITBOYEV**

# AUDIT

**Toshkent – “NIF MSH “-2023**

Muharrir: Bakirov N.

Bichimi 60x84 “Times New Roman” garniturası.  
Ofset bosma usulida bosildi.  
Shartli bosma tabog‘i 16. Nashr bosma tabog‘i 15,5.  
Adadi 250.

**“METODIST NASHRIYOTI” MCHJ matbaa bo‘limida chop etildi.**  
Manzil: Toshkent shahri, Yakkasaroy ko‘chasi, 5-uy.



+99893 552-11-21

*Nashriyot rozilgisiz chop etish ta’qiqlanadi.*