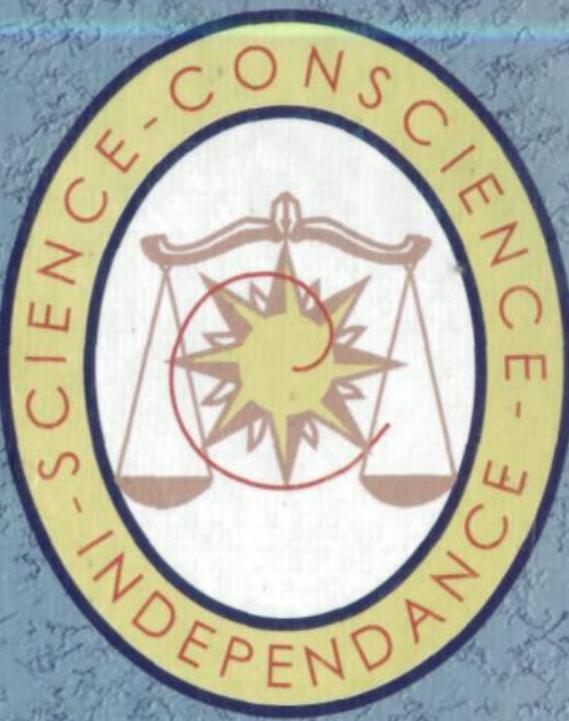


Р.Д. Дўсмуратов

# АУДИТ АСОСЛАРИ



## СҮЗ БОШИ

*Илмдан бир шуъла дилга тушган он  
шунда билурсанким, илм бепоён.  
Абулқосим Фирдавсий*

Мамлакатимизда бозор иқтисодиётiga ўтиш шаклан хилла-хил мулкчиликка асосланган ва ташкилий-иктисодий тавсифдаги кўплаб корхоналарнинг пайдо бўлишига олиб келмоқда. Жумладан, ширкат, деҳқон ва фермер хўжаликлари, хусусий кичик корхоналар, маъсулияти чекланган жамиятлар, акциядорлик жамиятлари, қўшма корхоналар ва бошқалар шиклланмоқда. Бундай янги тузулмаларда етарли даражада профессионал малака, тажриба, билим ва корхоналар фаолиятини тартибга солиб турувчи янги қонун-қоидаларни пухта биладиган бухгалтерлар етишмаслиги оқибатида хукуктартибот органларининг аралашув ҳоллари учрайди. Иқтисодиётнинг эркинлаштирилиши ва ислоҳотларнинг чуқурлаштирилиши натижасида корхоналар фаолиятининг самарадорлигини ошириш, аудиторлик текширувидан ўгказиш, ҳамда ҳисоб-китобни яхшилаш мақсадида уларга маслаҳат, йўлйўриқ, хукуқий ва бошқа турлардаги ёрдам кўрсатадиган малакали хизматнинг янги шакли - **аудиторлик фаолиятига** эҳтиёж янада кучаймоқда. Зоро, президентимиз И. Каримов таъкидлаганидек: «Тадбиркорлар манфаатини ҳимоя қилишда аудиторлик фаолиятининг мавқенини янада ошириш керак». <sup>1</sup> Бундай фаолиятнинг асосий вазифаси, биринчи навбатда корхона молия-хўжалик фаолиятини назорат қилиб турадига бухгалтерлик ҳисоби тизими, фаолият натижаларини баҳо лайдиган жорий ва йиллик ҳисботларнинг қонунийлигин тасдиқлашдан иборатdir.

Шу муносабат билан сўнги йилларда аудиторлик фаолитини шаклантириш ва ривожлантириш бўйича қатор ижоби ишлар амалга оширилди. Жумладан, Ўзбекистон Республики Олий Мажлисининг қарорига мувофиқ 2000 йил 26 май янги таҳрирдаги «Аудиторлик фаолияти тўғрисида» қон

<sup>1</sup> Каримов И. А. «Жамиятда тадбиркорлик руҳини қарор топтириш тараққарови». Туркестон газетаси 2001 йил 18 июл

қабул қилинди. Ушбу қонунни амалга ошириш, аудиторлик хуносалари солиқ ва бошқа назорат органлари томонидан ҳисобга олинишини таъминлаш мақсадида 2000 йил 22 сентябрида Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 365-сонли «Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширишларининг аҳамиятини ошириш тўғрисида»ги қарори ва бошқа қатор меъёрий хужжатлар қабул қилинди, аудиторлик фаолияти билан шугулланиш хуқуқи учун аттестация ўтказиш тартиби ва аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун лицензия бериш тартиблари аниқланди. Шунингдек, 2000 йил 7 августда Ўзбекистон худудида фаолият кўрсатаётган аудиторлар ва аудиторлик ташкилотларини ихтиёрий равишда бирлаштирувчи мустақил жамоат ташкилоти - **Ўзбекистон аудиторлар палатаси ташкил этилди.**

Олий ва ўрта маҳсус ўқув юргларида аудитнинг мустақил фан сифагида ўқитилиши аудиторлик фаолияти тўғрисида дарслик яратиш заруратини юзага келтирди. Шунингдек, В-5340900 - «Бухгалтерия ҳисоби ва аудит» йўналиши бўйича бакалаврлар тайёрлаш дастурида ҳам «Аудит» фанини ўқитиш кўзда тутилган. Бу фанни ўқитиш жараёнини сифат жиҳатдан янада яхшилаш, хусусан, маъруза дарсларини талабалар билан очик мuloқот шаклида ўтказиш, натижада маъруза учун белтиланган вақтдан унумли фойдаланиш ва талабаларга тўла маълумотлар бериш мақсадида баҳоли қурдат ушбу дарслик тайёрланди.

Китоб В 5340900 - «Бухгалтерия ҳисоби ва аудит» йўналишининг намунавий дастури асосида ёзилган бўлиб, унинг асосий материаллари Тошкент Давлат аграр университетида мазкур йўналиш бўйича бакалаврлар тайёрлашда, ҳамда малака ошириш факультети тингловчиларига маъруза ўқишида фойдаланилган.

Дарслик иккита бўлимдан иборат:

- аудиторлик фаолиятининг назарий ва ташкилий-хукуқий асослари;
- хўжалик юритувчи субъектлар молия-хўжалик фаолиятини аудиторлик текширувидан ўтказиш услубияти.

Биринчи бўлимда аудит ва аудиторлик фаолиятининг назарий жиҳатлари ёритилган. Аудиторлик фаолиятининг меъёрий-хукуқий асослари, аудиторлик фаолиятида жiddийлик ва риск, танлаб текшириш, аудитни режалаштириш ва ташкил этиш, ҳамда ўтказиш услубияти баён қилинган.

Иккинчи бўлим, асосан, хўжалик юритувчи субъектлар молия-хўжалик фаолиятида содир бўладиган муомалалар ва ишларни аудиторлик текширувидан ўтказишнинг услубий жиҳатларини ўз ичига олади. Жумладан, пул маблағлари ва молиявий инвестициялар, ҳисоб-китоблар, асосий воситалар ва капитал кўйилмалар, номоддий активлар ва ишлаб чиқариш заҳиралари, ишлаб чиқариш жараёнлари ҳамда молиявий натижалар, бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг ташкил этилиши, корхонанинг хусусий капитали, соф фойда ҳисобидан фондлар ва резервлар ташкил этилишини аудиторлик текширувларидан ўтказиш услубияти баён қилинган. Шу билан бирга аудиторлик текширувларини яқунлаш, аудиторлик ҳисоботи ва худосаларини тайёрлаш тартиби келтирилган.

Китобнинг юзага чиқишида қимматли маслаҳатлари ва кўрсатган ёрдамлари учун ҳамксабларимиз, ҳамда барча хайриҳоҳ бўлган кишиларга, жумладан: китоб кўлёзмасини ўқиб, камчиликларини тузатиш ҳамда шакл ва мазмунини яхшилашда берган маслаҳатлари учун тақризчилар: и. ф. д., профессор Н. Ю. Жўраев, и. ф. д., профессор М. М. Тўлаҳўжаева ва и. ф. д., профессор А. К. Ибрагимов; шунингдек, и. ф. н., доцент Ш. У. Хайдаров ва и. ф. н., профессор Б. А. Ҳасановга чукур миннатдорчилик изҳор этамиз.

Дарсликни тайёрлашда аудиторлик фаолиятига доир меъёрий-хукукий хужожатлар, тўпламлар ва бошқа тегишли манбаҳардан фойдаланилди.

Азиз ўқувчи! Аудиторлик касбини кўпинча «хунармандчилик», «санъаткор» ёки «шифокор» касбларига қиёслашади. Бундай касбларни эгаллаш учун эса чукур назария, пухта услуб ва катта тажриба зарур. Шунингдек, бу касб ўзининг аҳлоқий меъёrlарига ҳам эга (аудиторлик этикаси). Ушбу касбни эгаллашингизда Сизга мустаҳкам саломатлик, кучли ирода ва омад тилайман.

*«Рұхинг маҳкам бўлсин, бу ерда фақат;  
Еңгасин таҳлика, бўл буткул огоҳ»<sup>1</sup>*

Албатта китоб камчиликлардан ҳоли бўлмаслиги мумкин. Уни мазмун ва шакл жиҳатдан янада яхшилаш мақсадида билдириладиган барча фикр-мулоқазалар ва таклифлар учун олдиндан миннатдорчилик билдирамиз.

*Муаллиф*

<sup>1</sup> Данте Алигьери. Илоҳий комедия. Дўзах (А. Орипов, танланган асрлар, учинчи жилд, 16-бет)

# I

## БҮЛИМ

### АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИНИНГ НАЗАРИЙ ВА ТАШКИЛИЙ- ХУҚУҚИЙ АСОСЛАРИ



- ❖ Аудитнинг моҳияти ва ҳуқуқий-меъёрий асослари
- ❖ Аудиторлик фаолиятида жиддийлик ва риск
- ❖ Аудиторлик фаолиятини режалаштириш ва ташкил этиши
- ❖ Аудиторлик далиллар
- ❖ Аудиторлик танлаш (танлаб текшириш усули).
- ❖ Аудиторлик касбига малакавий ва ахлоқий талаблар

## I - БҮЛІМ

### АУДИТОРЛЫК ФАОЛИЯТИНИНГ НАЗАРИЙ ВА ТАШКИЛИЙ-ХУҚУҚИЙ АСОСЛАРИ

#### І БОБ. АУДИТНИНГ МОҲИЯТИ ВА ҲУҚУҚИЙ-МЕЪЕРИЙ АСОСЛАРИ

*Менга таянч нұқтасини беринглар,  
ерни ўрнидан сілжистай.  
Архимед*

##### 1.1. Аудитниң пайдо бўлиши ва ривожланиши.

Маълумки, ҳар қандай воқеа, ҳодиса, буюм қайси замонда ва маконда пайдо бўлишидан қатъий назар маълум зарурят туфайли юзага келади. Аудитта оид манбаларда таъкидланнишча, уни қўйидаги шарт-шароитлар келтириб чиқарган:

- ахборот етказиб берувчилар (маъмурият) билан ахборотлардан фойдаланувчилар (давлат органлари, банклар, акциядорлар, кредиторлар) манфаатларининг мос келмаслиги, натижада, улар ўртасида зиддиятли вазиятлар юзага келганида маъмурият томонидан нотўғри маълумотлар берилиши;
- нотўғри ахборотларга асосланган ҳолда хўжалик қарорларининг қабул қилиниши натижасида ноқулай иқтисодий аҳволга тушиб қолиниши ёки инқирозга юз тутилиши;
- иқтисодий ахборотларнинг ҳаққонийлигини тасдиқлаш учун зарур маҳсус билимларга эҳтиёж;
- ахборотлардан фойдаланувчиларда маълумотларни бевосита баҳолаш ва сифатини аниқлаш учун маҳсус малака, вақт ва материаларнинг етишмаслиги ва х. к. [8]

Мана шу муаммоларни ҳал қилишга ёрдам берадиган аудиторлик хизматлари шаклдана бошлади. Унинг асосий вазифаси ахборотлардан фойдаланувчиларга тақдим қилинадиган ҳисоботлар тўғрисида холис фикр-мулоҳазалар билдиришdir. Аудиторлар етарли билим ва тажрибага, шунингдек, бухгалтерия ҳисоби хужжатлари ва асословчи маълумотларни олиш

хукуқига эга бўлғанликлари учун бу вазифани малакали даражада бажарадилар. Бундан ташқари, улар корхона маъмуриятига бўйсунмайдиган ва унинг тазиيқларидан ҳолидирлар.

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

Натижада, 1862 йили Англияда, 1867 йили Францияда, 1937 йили эса АҚШда мажбурий аудит тўғрисидаги қонун қабул қилинган. Ҳозирги пайтда бозор иқтисодиёти ривожланган мамлакатлarda ўзининг ташкилий хукуқий инфратузилмаларига эга бўлган аудит институтлари фаолият кўрсатмоқда. [9]

Аудиторлик касби турли хил мамлакатлarda турлича номланиб келинган. Масалан, Америкада жамоатчи-бухгалтер, Францияда бухгалтер эксперт ёки счёtlar бўйича комисsar; Германияда хўжалик назоратчisi, ёки китоблар (Das Buch) назоратчisi, қатор англо-саксония мамлакатларида компаниянинг молиявий фаолиятини назорат қиласидиган тафтишчи кабилар.

Аудиторлик фаолиятининг ривожланишига 1929-1933 йилларда жаҳон иқтисодий таназзули катта турткни бўлди. Бу даврда акциядорлик жамиятлари ва бошқа корхоналарнинг кўпчилиги инқирозга юз тутдилар. Натижада ҳисоботларни, хусусан, баланс, фойда ва заарлар тўғрисидаги ҳисобот маълумотларини тасдиқлаш тартибини қатъий белгилаш, уларнинг тўғрилиги ва ҳаққонийлигини мустақил аудиторлар томонидан текшириш эҳтиёжи юзага келган [14].

Аудит XIX аср ўрталарида Шотландияда ҳам вужудга кела бошлаган.

Инглиз темирйўлчилари, сугурта ва бошқа инвесторлар Шимолий Америкага йўл олишганида улар билан бирга йирик инглиз сармоядор (кредитор)ларининг манбаатларини ҳимоя қиласидиган мустақил тафтишчи-аудиторлар ҳам бирга боргандар.

1844 йилда Англияда акциядорлик компанияларининг

бухгалтерия счёtlарини, акциядорларга бериладиган ҳисобларни йилига камида бир марта мустақил бухгалтерлар текширувидан мажбурий ўтказилишини талаб қиладиган қонунлар чиқарилган.

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

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

Тарихий манбалардан маълумки, марказлашган давлатчиликнинг барпо бўлиши ҳамда ривожланиши натижасида мамлакатни бошқариш учун ҳисоб, назорат ва молия ишларига зарурят кучайган. Уларнинг илдизлари инсониятнинг узоқ тарихига бориб тақалади. Масалан, аудиторлик профессор П. И. Камышанов маълумотларига кўра тахминан эрамиздан олдинги 200 йилларда касб сифатида шакллана бошлаган. Бу пайтларда квесторлар яъни Рим Империяси даврида молия ва судлов ишларини олиб борувчи мансабдор шахслар жойлардаги ҳукумат бухгалтерлари устидан назорат қилиб турганлар. Квесторларнинг ҳисоботлари Римга юборилиб, имтиҳон қилувчилар томонидан эшитилган. «Аудитор» лотинчадан «эшиктувчи» деган тушунча ҳам шундан келиб чиқсан. [9]

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

Амир Темур тузукларида ҳам ҳисоб, молия ва назорат ишлари мамлакатни бошқаришда муҳим восита бўлганлиги ҳақида қимматли маълумотлар мавжуд. Масалан, «Раиятдан мол-хирож олиш, мамлакатни тартибга келтириш, унинг ободончилиги, хавфсизлигини амалга оширувчи кишилар тузуги»да салтанатни бошқаришда ҳисоб ва назорат ишлари ҳақида шундай дейилган: «... ҳар ўлкага уч вазир тайинлашларини буюрдим. Булардан бири раият учун бўлиб, ундан йигиладиган соликларнинг ундирилишини кузатиб, ҳисоботини олиб борсин. Олиқ-солиқ миқдори, солиқ тўловчиларнинг номларини ёзib борсин ва раиятдан йигилган маблагни сакласин.

Иккинчи вазир сипоҳ ишларини бошқаради. Сипоҳга берилган ва берилиши лозим бўлган маблағ ҳисобини олиб борсин. Учинчи вазир эса дараксиз йўқолган кишилар, келиб-кетиб юрувчилар (саёҳатчилар ва савдогарлар), ҳар хил йўл билан йигилиб қолган ҳосил, ақддан озганларнинг мол-мулки, во-рессиз мол-мулкни, қозилар ва шайхулисломларнинг ҳукми билан олинган жарималарни тартибга келтирсин». <sup>1</sup>[17]

«Сипоҳга ҳақ тақсимлаш тузуги»да эса ўша замонга хос назорат тизими ҳақида қўйидаги маълумотлар келтирилган: «Мулк қилиб берилган ҳар бир мамлакатта иккитадан вазир тайинласинлар. Бири вилоятдан йигилган молни ёзиб, раият аҳволини текшириб турсинки, жогирдор' фуқарога жабр зулм етказиб, уларнинг ҳолини хароб этмасин. У вилоятдан йигилган бутун мол ашёларни кирим дафтарига ёзиши лозим. Иккинчи вазир эса (даромад)нинг харж этилган қисмини чиқим дафтарига ёссиш ва (йигилган моллардан) сипоҳийларнинг маоши учун тақсим қилисин. Қайси амирга мулк берилар экан, уни уч йилгача ўз ҳолига кўйисинлар. Уч йил ўтгандан сўнг уни текшириб кўрсинглар. Агар мамлакат обод, раият рози экан, шу ҳолича қолдирсанлар. Агар аҳвол бунга терс бўлса, у вилоятни ҳолиса<sup>2</sup>га ўтказиб, уч йилгача ўша жогирдорга ҳақ берилмасин». <sup>2</sup>[17]

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

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

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

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

<sup>1</sup> Темур тузуклари. Тошкент: 1996, 125 бет.

<sup>2</sup> Жогирдор – жогир эгаси. Тож – тахт олдида кўрсатган хизматлари учун бериладиган инъом; ер – сув, мол – мулк.

<sup>3</sup> Ҳолиса – Давлат ихтиёрида бўлган ва барча солиқлардан озод этилган ер – сув ва мол – мулкни тасарруф этувчи олий идора.

<sup>2</sup> Темур тузуклари. Тошкент: 1996, 90 бет.

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

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

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

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

Бозор иқтисоди ривожланган мамлакатларда молиявий назоратнинг кўйидаги ташкилий тизимидан фойдаланилади:

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

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

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

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

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

Турли мамлакатларда аудитни ташкил қилиш билан боғлиқ қоидаларни ўрганиш шуну кўрсатадики, уларда бирбирига ўхшашликлар мавжуд:

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

Бу мамлакатларнинг ҳар бирида аудиторлик хизматларининг сони жуда кўп. Уларнинг фаолияти шу даражада кенг тарқалганлиги халқаро аудиторлик ташкилотларининг шаклланишига олиб келди. Хусусан, *Дипломли жамоатчи бухгалтерлар халқаро ассоциацияси* 147 та мамлакатда фаолият кўрсатадиган 4 мингдан ошиқ аудиторлик фирмаларини бирлаштиради. Хорижий мамлакатларнинг назорат амалиётидаги ижобий тажрибаларни ўрганиш ва ёйиш мақсадида 1953 йили БМТ қошида но давлат ташкилоти - *Олий Назорат Организациинига Халқаро Ташкилоти (INTOSAI)* тузилган [7, 8]. Бу ташкилотни тузишга куйидаги омиллар сабаб бўлган:

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

Бухгалтер-аудиторларнинг профессионал ташкилотлари жаҳоннинг кўп мамлакатларида тузилган. Жумладан Буюк Британияда Англия ва УЭЛЬС мамлакатларида мустақил бухгалтерлар институти ташкил қилинган бўлса, АҚШда диг

пломли ва дипломсиз жамоатчи бухгалтерларнинг *бухгалтер-аудиторлар жамияти*, Германияда *Аудиторлар палатаси* ва *Аудиторлар институти* фаолият кўрсатмоқда.

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

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

Фирмаларнинг, шу жумладан аудиторлик фирмаларининг ҳам бозэрда мустаҳкам ўрин топишида уларнинг маҳсулот (иш, хизмат)ларининг сифати муҳим аҳамиятга эга. Ички аудит транснационал фирмалар ишлаб чиқариш-молия фаолиятининг муҳим омилидир. Масалан, «Истмэн Кодак» олий сифатли спорт моллари сотици ва хизмат кўрсатиш бўйича жаҳонда етакчи ўрин эгаллайди. Унда ички аудитнинг ташкил қилинганига 60 йилдан ошган. Унинг учун масъулият Рочестер (Нью-Йорк штати) даги *умумий аудит бўлимига* юкландган [8].

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

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

Бозор муносабатларининг ривожланиши за иқтисодиётнинг эркинлаштирилиши натижасида аудиторлик фаолияти тез суръатлар билан ривожланиб, тафтиш тушунчасини сиқиб чиқармокда.

Аудит ва тафтиш тушунчалари кенг маънода хўжалик юритувчи субъектлар молия-хўжалик фаолияти устидан ўрнатиладиган иқтисодий назоратни ташкил этиш усуллари ҳисобланади. Аудит ўтказишда хўжжатли ва ҳақиқий тафтишининг айrim амаллари, айrim ҳисоб обьектларини тафтиш қилиш усулларидан фойдаланилади.

Молиявий ҳисоботларни тузишни тафтиш қилишда маълум изоҳлар берилган ҳолда аудиторлик фаолияти стандартлари ва нормалари қўлланилиши мумкин. Аудит ва тафтишининг бундай ўхшаш жиҳатлари кўп, аммо принципиал фарқлари ҳам мавжуд. Шунинг учун ҳам иқтисодий назорат шакллари ва методларининг ривожланиши истиқболларни тадқиқ қилишда аудит ва тафтиш ўртасидаги тафовутларни очиб бериш муҳим аҳамиятга эга. Бундай тафовутларни қўйидаги белгила-ри бўйича туркумлаш мумкин:

### 1.1-жадвал

#### Аудит ва тафтиш ўртасидаги тафовутлар

Фарқ қиласиган белгилар 1	Аудит 2	Тафтиш 3
Мақсадларига кўра	Хўжалик юритувчи субъект молия-хўжалик фаолиятидаги камчиликларни унинг ажralmas элементи сифатида аниқлашга йўл қўймасликини таъминлаш, сугурутавий баҳолаш ва тан олиш.	Камчиликларни олдини олиш ва бартараф қилиш учун уларни аниқлаш, иул қўймасликини таминалаш ва баҳолаш.
Хўкумий жиҳатлари бўйича	Фуқаролик хўкуми: хўжалик шартномаларига асосан амалга оширилади.	Маъмурий хўкуқ: конунлар, йўрикномалар, юқори ёки давлат ташкилотларицинг буйруқларига асосан амалга оширилади.
Гносеологик (билиш) жиҳатлари бўйича	Мижоз корхона бухгадтерия ҳисоботидаги ахборотларнинг ҳақиқийлигини исботлаш	Содир этилган муомалалар конунийлиги ва ходимлар томонидан ўғирликлар йўқлигини аниқлаш.

1	2	3
Услубий жиҳатлар бўйича	Услубий жиҳатлари ўхшаш, аммо қўйилган мақсадлар хилма-хиллигидан келиб чиқиб ҳар хил нисбатларда қўлланилади.	
Объектлари бўйича	Мижоз-корхона тўлов лаёқатини издан чиқарадиган, унинг молиявий ахволини ёмонлаштирадиган барча вазиятлар объектлари ҳисобланади.	Амалдаги қонунчилик ва корхона ҳисоб сиёстасининг бузилишига олиб келадиган барча вазиятлар объектлари ҳисобланади
Бошқарув шаклига кўра	Алоқалар горизонтал ва ихтиёрий	Алоқалар вертикал, маъмурий тайинлаш ва маъбурний тартибида.
Хизматлар учун ҳақ тўлаш принципларига кўра	Ҳақни мижоз-корхона ёки унинг розилигига кўра аудиторлик хуносасини олишга эҳтиёжи бўлган орган тўлади.	Ҳақни юқори ташкилот ёки давлат, жумладан қонунчилик органи ҳам тўлади.
Амалий вазифалар бўйича	Янги пассив манбалар (инвесторлар, Кредиторлар)ни жалб қилиш, тўлов лаёқатини мустаҳкамлашга доир вазифаларни мижоз-корхона ҳал қиласди.	Корхона активларининг сақланиши, суйистеъмол қилишларнинг олдини олиш ва тўсқинлик қилиш бўйича вазифаларни хўжалик тизими ҳал қиласди.
Етарлилик даражасига кўра	Харажатлар ва натижалар нисбатига қараб оқилона етарлилик принципи амал қиласди.	Энг юқори даражадаги аниқлик ва айборд шахсларни, ҳамда сўралган зарар қўламини аниқлаш принципи амал қиласди
Натижаларига кўра	Аудиторлик ҳисботи ва аудиторлик хуносаси тузиш билан якунлагади	Тағтиш далолатномалари, ташкилий хуносалар, жарима солиш, маъбурий кўрсатмалар ва уларнинг бажарилишини текшириш.

Аудит ва тафтиш ўртасидаги юқорида санаб ўтилган тафовутлар умумий тарзда айрим дарслик ва қўлланмаларда келтирилган [13, 17, 33, 35]. Ҳозирги пайтда буларни умум қабул қилинган қарашлар деб ҳисоблаш мумкин.

Республикамиз мустақилликка эришиб, бозор иқтисодиётiga ўтиш ва иқтисодиётнинг эркинлаштирилиши натижасида

тафтишнинг ўрнини аудит эгаллаши жадаллашди. Аммо тафтиш бутунлай йўқолиб кетмади ва кейинчалик республикамизда иқтисодиётни давлат томонидан тартибга солишнинг мустаҳкамланишига қараб сақланиб қолади. Ушбу фикрмуроҳазалар аудит ва тафтици иқтисодий назорат нуқтai назаридан қаралганида, мутлақо мусгақил тушунчалар эканлигини тасдиқлади.

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

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

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

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

## 1.2. Аудиторлик фаолиятининг моҳияти, мақсади ва вазифалари.

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

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

«аудит – бу мустақил малакали мутахассислар томонидан корхонанинг молиявий ҳисоботини ёки у билан боғлиқ молиявий ахборотни ушбу ҳисобот ёки ахборотнинг қонун ва бошқа норматив ҳужжатларга мувофиқлик даражаси тўғрисида холоса чиқариш мақсадида тадқиқ этилишидир». [16]

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

Аудиторлик фаолияти деганда аудиторлик ташкилотларининг аудиторлик текширувларини ўтказиш ва ушбу қонуннинг 17-моддасида назарда тутилган профессионал хизматлар кўрсатиш борасидаги тадбиркорлик фаолияти тушунилади. (3)

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

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

Аудитор – аудитор малака сертификатига эга бўлган жисмоний шахсdir.

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

Аудитор аудиторлик текширувини сифатсиз ўтказганлиги, тижорат сирини ошкор этганлиги ҳамда бошқа ҳатти-ҳаракатлари оқибатида аудиторлик ташкилотига зарар етказганлиги учун қонун ҳужжатларига мувофиқ аудиторлик ташкилоти олдида жавобгар бўлади (3).

Шунингдек, Конуннинг 4-моддасига мувофиқ «аудитор ёрдамчиси аудитор малака сертификатига эга бўлмаган ва аудиторлик ҳисботида, аудиторлик холосасида, аудиторнинг эксперт холосасида ҳамда аудиторлик текширувни ўтказиш

билин боғлиқ бўлган бошқа расмий ҳужжатда имзо чекиши хукуқига эга бўлмаган тарзда аудиторнинг топшириғига биноан аудиторлик текшируvida иштирок этётган жисмоний шахсдир».

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

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

Аудиторнинг ёрдамчиси сифатида ишланган вақт аудитор малака сертификатини олиш учун зарур бўладиган иш стажига қўшилади. [3]

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

Аудиторлик фаолиятининг мақсад ва вазифалари тавсифдан келиб чиқиб, уни қўйидагича таснифлаш мумкин (1.1 - чизма).

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

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

Бухгалтерлик амалиётини ўрганиш шуни кўрсатмоқдаки, айрим корхоналарда бухгалтерлар малакаси етишмаслиги оқибатида дастлабки ҳужжатларга ишлов бериш, гурухлаш ва



### *1.1.-чизма. Аудиторлық фаолиятининг умумий таснифи.*

бухгалтерия ҳисоби счёtlарида тўғри (ёки бутунлай) акс этирмасдан (асосан пул ва ҳисоб-китоб муюмалалари), уларни девонхона папкаларида сақлаб қўйиш билан чекланилади. Натижада, ҳисботларни тузишда кўплаб чалкашликлар, ноаниқликлар, жорий ҳисоб маълумотлари ва ҳисбот кўрсаткичларидаги номувофиқликлар юзага келади. Агар бухгалтерлик ҳисобини ташкил этиш ва юритишга талаб даражасида эътибор қилинганида, бундай чалкашликлар пайдо бўлмас эди.

Шунинг учун бухгалтерлик ҳисобининг қай даражада ташкил этилганлиги ва юритилаётганлигини, бухгалтерларнинг малакаси ва интизомини, дастлабки ҳужжатларга ишлов берилиш сифати ва корхона молия-хўжалик фаолияти ҳамда

унинг натижаларини акс эттирувчи бухгалтерлик ёзувларининг тўғрилигини аниқламасдан, юқорида қайд этилган асосий вазифани ҳал этиш мумкин эмас.

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

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

### **1.3. Хорижда аудиторлик фаолияти ва аудитнинг халқаро стандартлари.**

#### **1.3.1. Хорижда аудиторлик фаолиятининг шаклланиши.**

Бозор иқтисодиёти тарақкий этган Европа ва Америка мамлакатларида аудиторлик фаолияти кўп асрлик тажрибага эга. Аудит ривожланган ҳукуқий иқтисодиёт ва замонавий ҳукуқий жамият сифатида айнан Европада шаклланган (унинг тарихи жуда катта бўлиб, алоҳида тадқиқот обьекти бўлиши мумкин).

Аудитнинг халқаро назарияси ва амалиёти рақобатли кураш шароитида юзага келган. Халқаро амалиётда буларнинг барчаси ушбу материалларни тегишли тадқиқотлар ва кенг оммавий муҳокамалар билан бирга олиб борилган. Натижада, ҳозирги даврга келиб аудитнинг мустаҳкам халқаро ҳукуқий асоси яратилди, уни ташкил этишининг батафсил шакллари ишлаб чиқилди, аудиторлар учун кенг кўламдати услубий ма-

териаллар нашр қилинмоқда ва доимий равишда тўлдириб борилмоқда. Уларда аудиторлик фаолиятининг асосий тушунчалари, терминлари ва категориялари таърифланган ва туркумланган.

Республиқамиздаги аудиторлик ташкилотларининг тўплланган тажрибаларини ўрганиш шуни кўрсатмоқдаки, у аниқ яққол ифодаланган миллий хусусиятларга эга. Шу билан бирга, хорижий манбалардаги қондалар Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг барпо бўлиши ва ривожлантирилиши учун фойдали ҳамда қизиқарли эканлигини таъкидлаш жоиздир. Чунончи, бизнинг республиқамизда ҳам ҳалқаро тажрибани ҳисобга олган ҳолда Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги томонидан 1999-2003 йилларда 18 та аудиторлик фаолияти миллий стандарти (АФМС) ишлаб чиқилди ва Адлия Вазирлигига рўйхатдан ўтказилиб, аудиторлик амалиётида кўлланмоқда ҳамда уларни ишлаб чиқиш давом этмоқда (бу ҳақда китобнинг 1.4-бўлимида батағсилроқ маълумот берилган).

Хорижий муалиффлар [10, 12, 14] аудитнинг даставвал гарбда ҳам фақат бухгалтерия ҳужжатлари ва ҳисботларини текшириш ва тасдиқлашдан иборат фаолият сифатида шаклланганлигини тан оладилар. Аудиторлар асосан дастлабки ҳужжатларни, бухгалтерия ҳисоби регистрларини, ҳамда улар асосида тузилган молиявий ҳисботларни текширган ва тасдиқлаган (ёки тасдиқламаган). Масалан, Рой Додж «... аудиторлик фаолияти сўнгти 25 йилда уч эволюцион босқични босиб ўтган: биринчи – тасдиқловчи аудит; иккинчи – системали йўналтирилган аудит; ва ниҳоят, сўнгтиси, учинчиси – рискка (*аудитор таваккалчилигининг ҳавф-хатари* – Д.Р.) асосланган аудит. Сўнгги икки босқич биздан китобдан бош кўтариш ва дикқат-эътиборни бизнеснинг ўзига қаратишни талаб қиласди» деб таъкидлаган. (12. 20 б.).

Демак, кейинчалик аудиторлик фаолияти маълум бир тизимга солинган (аниқ мақсадга йўналтирилган). Бунда амалиётдаги профессионал-аудиторлар бухгалтерия ҳужжатлари ва ёзувларини тузувчи ҳамда кўлловчи кишилар орасидаги (ўз мижозлари бизнесининг ташкилотчилари ва ижрочилари ўтасидаги) муносабатларни анча ўргана бошлаганлар. Улар ҳатоларнинг олдини олиш мақсадида ҳар бир мижоз-корхона бошқарув тизимининг ва биринчи навбатда ички назорат ти-

зими, хусусан, ички аудитнинг самарадорлигини оширишга асосий эътиборни қарата бошладилар.

Агар мижоз-корхонадаги ички назорат маълум даражада бўш бўлса, агар у бутун текшириладиган давр учун ҳисоботдаги кўплаб хатолар ва ноаниқларни бартараф этишга ёрдам бермаса, у ҳолда амалиётчи аудигорлар системали йўналтирилган аудит принципларига риоя қилган ҳолда кўрсатилган камчиликларни тугатиш бўйича мижозга кенг кўламдаги тавсиялар бериб, унга конструктив ёрдам кўрсатади. Бу эса ҳисобнинг аниқлиги ва ҳисбот маълумотларининг ишончлилигига ижобий таъсир кўрсатади. Шундай қилиб, аудиторлик фаолиятига системали ёндашув аудит сифатининг кафолатига айланган.

Ва ниҳоят, замонавий аудит, асосан ҳалқаро амалиётда – **риск (таваккалчилик)ка асосланган аудит** вужудга келган. Бу нафақат тасдиқловчи аудитнинг, балки мақсадли-системали аудитнинг ҳам, аммо кўпроқ статистик ёки ностатистик танлаб текширишга асосланган жараёндир. Бизнинг республика-мизда аудиторлик фаолиятига статистик усусларни тадбиқ қилиш, аникроғи аудиторлик статистикасини фан тармоғи сифатида шакллантиришга илмий негиз мавжуд [32] ва уни ривожлантириш истиқболга эга.

Фарб мамлакатларида, масалан, АҚШда, бухгалтерия ҳисобининг умумқабул қилинган принциплари – БХУП – (GAAP – Generally Accepted Accounting Principles) тизимига риоя қилиши барча бухгалтерлар ва аудиторлар учун мажбурий ҳисобланади. АҚШ нинг ўзида бухгалтерия ҳисоби стандартлари узоқ вақт оммавий муҳокама қилинганидан сўнг, мустақил кенгаш – Financial Accounting Standards Board (FASB) томонидан тасдиқланади.

Бухгалтерия ҳисоби стандартлари билан бирга аудит стандартлари ҳам қўлланилади. АҚШда улар аудитнинг умумқабул қилинган стандартлари – АУС (GAAS – Generally Accepted Auditing Standards) деб аталади. Улар аудиторлик текширувларини ташкил этиш ва ўтказишда ҳамда учрайдиган муаммомоларни ҳал этишда қўлланилади. Стандартлар Америка қасамёд қилган бухгалтерлар институти – АҚБИ (AICPA – American Institute of certified Public Accountants)нинг маҳсус бўлими томонидан ишлаб чиқилган. Улар мамлакатдаги барча бухгалтерлар учун мажбурий ҳисобланади. Стандартларга риоя

қилинмаган ҳолларда судлар ва аудиторлар устидан назорат қилувчи бошқа органлар улар фаолиятини тұхтатишга ҳақылайды.

### **1.3.2. Хориждаги аудиторлар ва аудиторлык фирмалари.**

Германияда аудиторлык фаолияти «Аудиторларнинг профессионал устави тұғрисидаги қонун»га (24.07.1961 й) мувофиқ амалга оширилди. Ушбу қонунга мувофиқ, аудитор деб, мазкур касбни жамоатчылық олдода ошкора бажара оладыдан ва тегишли имтихонни топшириш орқали ўзининг шахсий ва профессионал лаёқатини тасдиқлаган шахс тан олинади.

Аудитор профессионал фаолиятининг мазмуни иқтисодий соңада аудиторлык текширувларини амалга ошириш; солик масалалари бўйича консалтинг хизмати кўрсатиш; ишлаб чиқаришни бошқариш соҳасида эксперт сифатида ишлаши ва васийлик фаолиятидан иборат.

Германияда аудиторлык фаолияти билан шуғулланиш хукукини олиш билан бөглиқ саволлар мажмуй пухта ишлаб чиқылган. Малака имтихонларини ўтказиш учун Федерал ерлар олий маъмуриятининг вакилларидан раис тайинланади. Барча комиссия аъзолари томонидан эътиroz билдирилмаса, даъвогарларни имтихонга кўйиш ҳақида раис томонидан қарор қабул қилинади.

Аудиторлык фаолиятини профессионал бошқариш учун Аудиторлар Палатаси ташкил этилган. Аудиторлар фаолияти назорат қилиш Палата ва суд органлари томонидан амалга оширилди.

Францияда аудиторлык фаолияти 12 август 1969 йилда қабул қилинган декрет ва 24 январ 1994 йилдаги хукумат қарорига мувофиқ амалга оширилди. Бу йўналишдаги асосий ишлар профессионал ташкилот — **счетлар бўйича комиссарларнинг миллӣ компанийси** томонидан бажарилади.

Компаниянинг асосий мақсади — аудиторларнинг ўз профессионал фаолиятини амалга оширишлари устидан назорат ўрнатиш, аъзоларининг обрў-эътиборини ва мустақиллигини ҳимоя қилишдан иборат. Компания аудиторларни икки дараҷада бирлаштиради. Минтақавий даражада профессионаллик фаолиятини ташкил этиш ва тартибга солиш билан минтақавий компаниялар шуғулланадилар. Улар аудиторларни рўйхат-

га оладиган миңтақавий комиссиялар ва миңтақавий судинизом Палаталари билан ҳамкорликда иш олиб борадилар. Миллий даражада эса, Компания Рұйхаттаға олиш бүйічка **Миллий Комиссия ва Миллий интизом Палатаси** билан ҳамкорлик қиласы.

Бизнинг мамлакатимиздан анча олдин бозор иқтисодиёттика ўтиб бошлаган Хитойда эса 1982 йилларда аудиторлик маъмурияти яратылған. Бундан ташқари аудитни ривожлантириш дастури асосида Хитой 180 млн. доллар олган ва ўзлаштирган [33]. Бу борада профессор Сайдкарим Қодирхонов фикрига қўшилиш мумкин: «Хитойда 1983 йилдаги аудиторлик маъмуриятига асос солинган вақтдан бошлаб маҳаллий ва марказий даражада 3000 дан ортиқ давлат аудиторлик ташкилотлари яратылған. Уларда 30000 га яқин хизматчилар банд. Давлат муассасалари тармоқлари ва корхоналари чегарасида 10000 дан ортиқ ички аудиторлик хизматларини бажарувчи ташкилотлар ташкил қилингандар. Хитойда бухгалтерликка ихтиосиданаётган 70 дан ортиқ фирмалар мавжуд. У ерда аудиторлик тезлик билан такомиллаштирилмоқда» [34].

Хорижда мустақил аудиторлар якка ҳолда фаолият кўрсатишлари мумкин. Аммо улар кўп ҳолларда фирмалар ва ташкилотларга бирлашиб (бу самаралироқ бўлганлиги учун), улар ҳар хил номланади. Масалан, ҳалқаро амалиётда ва замонавий иқтисодий адабиётларда дипломли бухгалтерлар фирмалари (Англиядада CA firms) ёки дипломли жамоатчи бухгалтерларнинг фирмалари (АҚШда CPA firms) ва бошқалар тўғрисида маълумотлар учрайди.

Фарб мамлакатларида ўн минглаб аудиторлик фирмалари (фақат АҚШнинг ўзида қирқ беш мингдан кўп [6.19]) фаолият кўрсатадилар. Булар хилма-хил бўлиб, бир кишидан ёки бир неча қасамёд қўлган бухгалтерлардан иборат (бундай фирмалар 90-95%). Хусусий фирмалардан тортиб, то трансмилий корпорациялар ҳисобланган ва ҳалқаро аудит амалиётида ҳал қилиувчи рол Ўйнайдиган, йирик аудиторлик фирмалари ҳам мавжуд. Фарbdаги йирик корпорациялар томонидан аудиторлик хизмати бозорида хукмронлик ўрнатилиши ва ўтган XX асрда капиталнинг байналминаллашиши ҳам аудиторлик фирмаларининг ролини янада оширди. Биринчи трансмилий аудиторлик корпорациялари, монополистлар ву-

жудга келди ва кучли мавқега эга бўлдилар (асосан, иккинчи жаҳон урушидан кейин). Бунга мисол «катта саккизлик» бўлиб, у кейинчалик тегишли ўзгариш (трансформация)лардан сўнг, аввал «олтилик»ка айланган ва 1998 йилдан бошлаб эса «катта бешлик» деб аталмоқда. Кўплаб мамлакатларнинг обрўли профессионал ва ишчан нашрлари вақти-вақти билан етакчи аудиторлик-консультацион фирмаларнинг (миллий ҳамда трансмиллий) рўйхатини эълон қилиб турадилар. Ушбу рўйхатларнинг кўпчилиги уларнинг фаолияти тўғрисидаги ҳар хил статистик маълумотларни ўз ичига олади. Бу маълумотлар вақти-вақти билан янгиланиб турилади.

Бундай нашрлар кўп ҳолларда уларнинг муаллифларига аудиторлик-консультацион фирмаларни маълум кўрсаткичлар бўйича табақалаштиришга имкон беради. Кўлинча аудиторлик фирмаларини бундай табақалаштириш йиллик даромад ҳажми ёки аудиторлар сони ва ҳ.к. бўйича амалга оширилади. Ҳозирда етакчи аудиторлик-консультацион фирмаларга айланган, трансмиллий корпорациялар бўйича, бундай рўйхатларда, одатда, улар фаолият кўрсатаётган мамлакатлар сони ҳам кўрсатилади. Албатта, ушбу кўрсаткичлар кўпинча нафакат статикани, балки шунга ўхшаш рейтинг кўрсаткичларида келтириладиган динамикани ҳам тавсифлайди.

Шундай қилиб, аудиторлик фаолиятининг ривожланиши йирик *трансмиллий фирмаларнинг* вужудга келишига олиб келди. Бундай аудиторлик фирмалари ичida энг йириклари қўйидагилар:

1. «Прайс Уотерхаус Куперс (Price Waterhouse Coopers) – Англия-Америка
2. «Делоит ва Туш» (Deloitte and Touch) – Америка-Япония
3. “Эрнст ва Янг” (Ernst and Young) – Шотландия
4. “КПМГ” (KPMG), шу жумладан Peat Marwick, ВДО ва бошқалар.

Улар ҳамидекан ҳам бутун дунёда обрў қозонган монополистлар бўлиб, санаб ўтилган тўртта фирма жамланган ҳолда – ҳалқаро аудиторлик-консультацион бизнеснинг тан олинган ва тажрибали лидери ҳисобланади.

Юқорида қайд қилинган фирмаларнинг ҳар бири турли мамлакатларда кўплаб офисларга эга бўлиб, уларнинг барчаси қасамёд қилган бухгалтерлар институтининг аъзоси ҳисобла-

нади. «Катта бешлик» йирик мижозларнинг тахминан 90% ига хизмат кўрсатади. Бу фирмалар йирик ҳалқаро лойиҳаларни бажариш имконига эга бўлиб, деярли барча турдаги консультация-аудиторлик хизматларини кўрсатади. Агар ўз ходимлари етишмаса, бошқа фирмалардан зарур мутахассислари, шу жумладан бундай лойиҳаларни бажаришда иштирок этиш учун иқтисодий-хукукий хусусиятлари билан яхши таниш бўлган тадбиркорлар ёки, у ёки бу мамлакатнинг ҳокимият ходимлари ҳам жалб қилинади.

Аммо улар ҳам Farb мамлакатларида бутун аудиторлик бозорини қамраб ололмайди. Бундай йирик, жаҳон аудиторлик фаолиятида ҳал қилувчи рол ўйнайдиган ва трансмиллий корпорациялар ҳисобланган фирмалардан ташқари, деярли ҳамма мамлакатларда ўрта фирмалар, ҳамда аудитдан ажralиб чиқсан аутсайдерлар мавжуд. Бундай унча катта бўлмаган аудиторлик фирмалари давлат томонидан қўллаб-кувватланса улар яхши фаолият кўрсатадилар.

### **1.3.3. Аудитнинг ҳалқаро стандартлари.**

Аудитнинг Ҳалқаро Стандартлари – АХС (International Standards of Auditing – ISAs). Бухгалтерларнинг Ҳалқаро Федерацииси БХФ (International Federation Accountants – IFAC) таркибидаги Аудиторлик Амалиёти бўйича Ҳалқаро Комитет – ААХК (International Auditing Practice Committee) томонидан ишлаб чиқилади. IFAC 1977 йил 7 октябрда ташкил топган. Ушбу Федерацияга дунёдаги 100 дан ортиқ мамлакатларнинг, шу жумладан Ўзбекистоннинг ҳам, миллий бухгалтерлик жамоат ташкилотлари аъзо бўлиб кирган.

Аудитнинг Ҳалқаро Стандартларига мувофиқ аудиторлик фаолиятининг асосий принциплари Кўйидагилардан иборат: **ҳалоллик, ҳаққонийлик, мустақиллик, маҳфийлик ва пухта билимга эгаллик (компетентлилик).**

Стандартлаштириладиган ҳар бир объект бўйича 100 та рақам (позиция) берилган. Стандартлаш объектлари 11 та бўлгани учун жами 1100 стандарт ишлаб чиқилиши мумкин. Амалиётда бундай миқдордаги стандартлар учун эҳтиёж бўлмаганлиги сабабли уларнинг кўпчилигидан фойдаланилмайди. Масалан, «Режалаштириш» (300-399) деб номланган стандартлаш обьекти учта стандартдан иборат: 300-«Режалаш-

тириш», 310- «Бизнесни билиш», 320-«Аудитда жиддийлик». Демак, режалаштириш масалалари бўйича яна 7 та стандарт қабул қилиш мумкин. Бундан ташқари, ҳар бир стандартга 10 тагача субстандарт очиш мумкин. Бизга маълум бўлган манбалар асосида Аудитнинг Халқаро Стандартларини ва уларнинг қисқача мазмунини кўйидаги жадвал кўринишида келтирамиз (1.2-жадвал).

Ушбу стандартлар халқаро миқёсда аудиторлик фаолиятининг сифати ва мавқеини оширишда муҳим аҳамият касб этади. Бу стандартлар ва меъёрлар бир қанча соҳалар бўйича ишлаб чиқилади:

- а) аудит бўйича халқаро меъёрлар;
- б) бошқарув ҳисобининг халқаро амалий қоидалари;
- в) жамоат сектори бўйича халқаро меъёрлар.

IFAC ҳисоб ва аудитга доир барча фаолиятини ўзининг комитетлари орқали ташкил этади ва амалга оширади. Ҳозирги вақтда булар жумласига: аудиторлик амалиёти бўйича комитет, ўқитищ бўйича комитет, этика (ахлоқ) бўйича комитет, молиявий ҳисоб ва бошқарув ҳисоби бўйича комитет, режалаштириш бўйича комитет, жамоат сектори бўйича комитет ва бошқалар.

Бутун дунё аудиторлари мазмунан ўхшаш ишни бажарсаларда, ҳар бир мамлакатда аудиторлик фаолиятини ташкил этиш ўзининг миллий хусусиятларига эга бўлиши мумкин. Аудиторлик фаолиятининг халқаро стандартлари ва меъёрлари эса у ёки бу мамлакатнинг миллий стандартлари ва меъёрларини бекор қилмайди.

Кўплаб мамлакатлар (Ўзбекистон 1999 йилдан бошлаб) ўзларининг миллий стандартларини ва бошқа меъерий хужжатларини ишлаб чиқмоқдалар. Улар IFACнинг асосий талабларини таъминлаш заруратига йўналтирилган ўз аудиторлик услубиятига эга.

1	2	3	4	5
7	230	Documentation	Хүржгэлтишириш	Илчүү хүржгэлтишини шакт вэ мазмунуу, улараа күймөдлигэн махфийлийк, саклаш, мижозиниг хүржгэлтишириш сакраб түриш талабыар бөрүлгэн; аудиторний ишчи хүржгэлтишириш тааны ташкиятуунинг хүржгэлтишириш мулкий хүсүүк бөлгилэнгэн.
8	240	Fraud and Error	Калдлоблык ва хато	Аудитор ва мижоз-коркона разбирягтиниг ма-сунгатылары белгилэнгэн; калдлоблык ёки хато мавжудилгини аникташга имкон берадиган, аникуланган калдлоблык ёки хатони хүржгэлтириш, текширув ишлэрини түхтэтиш таргблари бөлгилэнгэн.
9	250	Consideration of Laws and Regulation in an Audit of Financial Statements	Молчийн хисобот аудитидээ Конгут ва Концаларын хисобга олиш	Мижоз ташкиялотийн Конгучилгикxa риоя өдлийн учун масульяят бөлгилэнгэн, аудиторийнг конунчилгик ва мэйерий хүржгэлтишарга риоя өдлийн учун, аниксандан номуувижилсарни хүжкатлаштириш учун масульяят даражаси үрнэгилэн; текширув ишлэрини түхтэтиш имконийтия асосланган
<b>III. PLANNING III. РЕЖАЛАНТИРИШ (300-399)</b>				
10	300	Planning	Режалантириш	Аудитни режалантириши асосий комидлар, реха ва текширув дасхуртии түзүү тартиби баён этилгэн
11	310	Knowledge of the business	Бизнесни билиш	Мижозни бизнесий хакууда майлгумог ониш ва ушбу ахамиятлийдэн фойдаланши тартиби бөрүлгэн
12	320	Audit Materiality	Аудитла ахамиятлийк	Ахамиятлийк тушунчлэсн, ахамиятчилжик ва аудиторик хатарининг үзэрэ болгисгүйг тарифиран-гэн; ахамиятлийк даражаскин ногури аннкүаш ва бүндай мавьумотга ийл өбнүүшининг натижага тавьсир бөлгилэнгэн.

## 1.2-жадвага

### Аудиттинг Халкаро Стандартлари\*

Аудиттинг Халкаро Стандартлари (International Standards of Auditing – ISAs)				
Nº	№	Инглизча номи	Ўзбекча гарижаси	Стандарттинг мазмуни
1	2	3	4	5
<b>I. INTRODUCTORY MATTERS</b>				
<b>I. КИРИН КИСМИ</b>				
(100-199)				
1	100	Preface to ISAs and RSSs	Аудиттинг халкаро стандартлари ва бирга амалга ошириладиган хизметларга сўз боши	
2	110	Glossary of Terms	Атамалар листи	
3	120	Framework of ISAs	АХСНИНГ УМУМИЙ ТУЗУММАСИ	
<b>II. RESPONSIBILITIES</b>				
<b>II. МАСЪУЛИЯТ</b>				
(200-299)				
4	200	Objectives and General Principles Governing an Audit of Financial Statements	Аудиттингтинг максади ва мөлчиявий ҳисобот аудитини тартибга солувчи тамоиллар	Аудиттингтинг умумий максадлари ва принциплари, аудиттинг кўлами белгиланган; асоссанган ишонч тушунчаси берилган; хисобот тузни учун маслият белгиланган
5	210	Terms of Audit Engagement	Аудит ўтказиш бўйича келишиб шартлари	Аудит ўтказиш бўйича шартлари ва муддатларни кабул килиш ёки шартарни хаккига хаттинг мазмуни белтиланган
6	220	Quality Control For Audit Work	Аудиторлик ишнинг скоратни назорат келиш	Аудиторлик фирмалари каби, якка аудиторлар учун ҳам баҳариладиган ишлар сифатига кўйиладиган талаблар белтиланган

1	2	3	4	5
18	510	Initial Engagements-Opening Balances	Бирлесмеч келишүүлөр - башлангыч колдуктар	Бухгалтерия жиесеботтары бүйиче башлангыч колдуктарга нисбетан бажарыладыган аудиторлик акылдары ва аудиторнинг хисоботы ва хуносасини түзүш тартиби берилгандан
19	520	Analytical Procedures	Таҳчилий амалдар	Таҳчилий амалдарни мөхюнти ва максади берилгандан; аудитчи режешатыришда күлләнилдиган таҳчилий амалдар аниқланган; мөхюнтан текширүүр үтказыла таңдилин амалдарни ажамиятты таңсифланган; аудиторик текширүүрүн икүнлашыла таҳчилий амалдарни ажамиятты аниқланган; таҳчилий амалдарни ишениликтүүлүк дараахаси ўнаңырган; гайры оддий вазияттарни күриб чыкып тартиби белгилендиган
20	530	Audit Sampling	Аудиторик танлаш	Аудиторик делил-исбогтар танлов усулдары бүйиче түркүмлөнүштүү аниқланган (назорат тест-дари ва мөхүйттөн текширүүлүрни күлләш); аудиторик жөргөн күрткүрүштөн күрткүрүштөн күктөм назаридан күрткүрүштөн күрткүрүштөн ишеничилги зарнан олиш ва тест үкүзүштүү элементтарни танлаш усулбүи берилгандан (барча элементтарни танлаш, аларим элементтарни танлаш, аудиторлик танлаш); статистик ва ностатистик танлаш усуллары күрткүрүштөн танлашадыган түзламарни шаклангырып тартиби берилгандан (бөш түрлөм, стратификация, энг күммөттүү элементтарни танлаш); танлаш күлмөми ва элементтарни танлаш оиш услугуби аниқланган; аудиторлик акылдарини бажарыш күриб чыкылган юзага көлдөктөн жетолпарни мөхюнти ва сабаблары да танлаш маткыларини бахолаш утранылган.

1	2	3	4	5
<b>IV. INTERNAL CONTROL</b> <b>IV. ИЧКИ НАЗОРАТ</b>				
13	400	Risk Assessment and Internal Control	Ички хатар түшүнчесига таъриф берилганд; бул- гагтерия хисоби ва ички назорат тизимини тах- лып қилиш тартиби аниқланган; назорет хатарни нинг мазмунин очиб берилганд; ичиш ва назорат хатарни баходаш үтгаслағы боғликтик аниқ- ланган; аниқланмаслык хатар таърифлантан; ки- чик бизнес корхоналари узун, хисоб ба ичиш назорат тизимдә камчылыштар аниқланғанды аудитор иш гүтиши учун хатарлык даражасы үрнатылған	
14	401	Auditing in Computer Information Systems Environment	КАПДА иштеш шароиттана аудитордан талаб клиникалык профессионал билүм на тажриба белгіләнгән; аудиттүреже заңдастырылып тартылы- ған; хатарни баходаш ва азигр үтказиш тартибы белгіләнганд	
15	402	Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations	Хизмет күргөзүүчү ташкилот билан мунобаттар ни үрнэгүй тартиби аниқланган; мижоз сервис ташкылдарни күзмөттөн фойдаланылса ауди- тордук шахсарлар азигр үтказыш хүснүүлүктөрүн түрөлдүрүүштүүлүк түзүү тартиби берилганд	
<b>V. AUDIT EVIDENCE – ИСБОТЛАР</b>				
16	500	Audit Evidence	Аудитордук далил – исбогтар	Аудитордук далил – исбогтарнин етарилик да- ражасы ва уларни олиш амелдлары белгиләнганд
17	501	Audit Evidence – Additional Considerations for Specific Items	Аудитордук далил- исбогтар – айрым үзага хос масалаларни күштүмчэ үрганиш	Күйнеки масалалар аниқланган; аудиторнинг ин- вентаризацияда катнашыны; сөгөнчө таслоқтады; судаңауыш ишшари юзатында сурвномалар түзүү, узок муддәттө менестрияларни баходаш ва очиб берүүш; Филиаллар ва шубка корхоналар түтүрсисләти ахборолтурун тауыл көлүш

1	2	3	4	5
25	580	Management Representations	Rahbariyatning olibdiyrikni	Менежерлар тономидан бухгалтерия хисаботла-рини тузиш учун уларнинг масуллиятларини түшенишга ёндашувлар аникстан; мижоз ташкилот рахбариятининг таким этган аудиторлик исботлардан фойдаланиши эктиимиоти аниқданган; мижоз ташкилот рахбариятниң ўржатлаштиришга ёндашишлари шакллантирилган; агар мижоз ташкилот рахбарият ёзған ўзжат беришдан бош торгаса, аудиторнинг иш туви вариантири берилган
<b>VI. USING WORK OF OTHERS</b>				
<b>VI. БОШКАЛАР ИШИДАН ФОЙДАЛАНИШI</b>				
26	600	Using the Work of Another Auditor	Бошкада аудитор хизматидан фойдаланиши	Асосий ва жалб килинган аудиторлар тушунчаси берилган; асосий аудитор бажхаринин язомы бўлган амалий, асосий ва жалб килинган аудитор үргасинаги кооперациялаш чегаралари аниқланган; асосий ва жалб килинган аудиторлар томонидан аудиторлик хисаботининг айrim бўлимларини тузилига ёндашишлар курслатилган; улар ўртида маъсумиятларни тақсимлаш тартиби берилган
27	610	Considering the Work of Internal Auditor	Ички аудит хизмати ишинин ўрганиш	Ички аудитининг кўлами ва аниқланган; ички ва ташқада аудиторларни ўзаро муносабатлари белтилантган; ички аудиторнинг ишларини ўрганиш ва дастлабки баҳолашга ёндашишлар курслатилган; ички ва ташқада аудиторлар ишларининг давомийлиги ва хажмини мувофиқлаштириш бўйича чеклашлар берилган; ички назорат тизимини баҳолаш ва тест синовидан ўказишга ёндашишлар ёрганинган

1	2	3	4	5
21	540	Audit of Accounting Estimates	<b>Бухгалтерник хисобда бахоланылган киймагтар аудити</b>	Бухгалтерник бахолаштарни мөнхтүү, шунингдек, ударнинг хакиийлүгүн таҳмин килиш учун аудиторлик амалдари аниятан, мижоз ташкилоччын раҳбарият томоғынан, фойдаланылган урганиш ва тест үткәшиш амаллари берилганд; мустақил бахолаштардан фойдаланыш эхимбизи ўрнагынан; аудиторик амалларини натижаларини бахолаш услуги берилганд.
22	550	Related Parties	<b>Бөгликтомонлар</b>	Узаро бөгликтомонлардың (кариндоси ёки тобе ташкилоллар) мавжуддиги жөндили ахбороттарни очиб берилгана күнделидан тааллупар берилганд; узаро бөгликтомонлардың бўйдан амалга оширилган турдаган "муаммаларни турлари" ва аудиторик бу муаммаларни текширишга ёнашувлари аниқланган; раҳбариятнинг мазкур тоифадаги ахбороттарнинг тақдим этиш бўйича мажбуриятлари, заманда кариндош ёки тобе ташкилоллар билан амалга ошириладиган муаммалар акс этирилиши лозим бўлган хисобот ва хулосаларнинг турдари аниқланган
23	560	Subsequent Events	<b>Кейинти ходисалар</b>	Сўнги ходисаларга тариф берилганд. Баланс тузиминдан сунг, лекин аудиторлик хулоаси тузилгунчадан сунг, лекин бухгалтерия хисоботини акционерлар мажлисига тақдим этилгунчача бўлган ходисалар; бухгалтерия хисоботини акционерлар мажлисига тақдим этиш санасидан кейинни ходисалар
24	570	Going Concern	Узлуксиз фаолият	Бегутхос шартлаётган коррона тушигуласи берилганд; корхонанин камиде 12 ой фаолият курсатиши жакшыла таҳмин килиш учун тўплам учун керак бўлган аудиторлик исботлар берилганд; мазсур фактичи аудиторлик хулоасасида акс этириши гартиби курсалган

1	2	3	4	5
32	800	The Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements	Махсус аудиторик топшырылар бүйиче аудитор күлөсаси	Махсус (алохина) аудит бүйиче аудиторик хуто-сасыга таасиуктуу таирілдір вә умумий комадалар берилганды; бухгалтерия хисоботининг халқаро ۋا-милдай стандаларни тарабаларига ноктуюфык ту-зынтан хисоботтар бүйиче аудиторик хулоаси тузиш тартиби белгилендиган; бухгалтерия хисобо-тирик айрым бүлиmlарни бүйиче хулоса берини имкониеттүү асосслантган; шартномаларни түри ту-зинш бүйиче аудитор Фикертирик шакалдантириши тартиби берилганды; хисобатында вариантында ту-зынтан бухгалтерия хисоботи бүйиче аудиторик хулоаси имкониеттүү берилганды.
33	810	The Examination of Prospective Financial Information	Прогноз күннэйтгэн молиявий акбороттарни ўраниш	Проттоз күннэйтгэн молиявий акбороттарни аудит ки-линиң оозым бүлгөн омилдердин аудитор ўргани-ёттан дарда аудитор учун тааб күннэйтгэн монидан күлгөннөлдүлгөн амалдар ва акбороттар-ни бағасын очып берил жамда такым этиш за-рурати күрсатылган; проттоз күннэйтгэн молиявий акборот бүйиче аудиторик хулоасининг шакли көлтирилганды.
<b>IX. RELATED SERVICES</b>				<b>IX. БИРГАЛИКДА КҮРСАТЫЛАДЫГАН ХИЗМАТТАР</b>
34	910	Engagements to Review Financial Statements	Молиявий хисоботи техникии бүйиче топшырылар	Бухгалтерия хисоботинин күриб чыккана аудитор жаб жилиш мақсады аникланган; умумий при-циптар, текширүүлөр күлеми; ишончлык дара-жасы; жалб күлини мудаллары; режалаштириши; бонкадар (муттасисистар) томондан баражылда-лган ишлар; хужжатаптириши ишончликини исбеттеди.

1	2	3	4	5
28	620	Using the Work of an Expert	Эксперт ишидан фойдаланын холосасидаги такдымынан	Эксперт ишидан фойдаланын пухта билиши (компингент- лilikti) ва хакканийдигига күйилдиган таба- лар, унинг иш жажан белгиланган; эксперт иши- ни бекешшега ёндешишшадар берилтән; аудиторик холосасыда унинг иштеге таңын шәхтимөмөн ани- ланган

## VII. AUDIT CONCLUSIONS AND REPORTINGS

### VII. АУДИТОРИК ХОЛОСАЛАРИ ВА ХИСОБОТ ТАКДИМ ЭТИШ

29	700	The Auditor's Report Financial Statements	Молиявий хисобот буның аудиторик хисоботты	Аудиторлик холосасыннан ассоций элементтери берилған; уннинг вариантилары көлтирилтән, шу холосадан ижобий аудиторик холосасыдан фарқ қиласынан; ижобий аудиторик холосасынан фарқ қиласынан күйилдиган холосаларни гүашыга тасир күр- сатыши мүмкін бүтән холаттар аникланған
30	710	Comparatives	Таккостануучи күрсектіктер	Бухгалтерия хисобитинин үшаш майдумоттары- ра тақкостаны масалалары аникланған (динамика- да)
31	720	Other Information in Documents Containing Auditor Financial Statements	Текширилдиган молиявий хисобот билан богын күржаттарда акс этирилған бошқа ахбороттар	Аудиторнинг бошқа ахборотларни ола олиш им- кониятты белгиланған; бошқа ахбороттар түшүн- чеси көриб чиқылған; кагта хатолар леб хисобла- ниши мүмкін болған факттар көтүрілдік (тасо- дифик сәндаған сүйт аудиторнинг бошқа ахбороттар- ни ола олиш имконияттары аникланған.

## VIII. SPECIALIZED AREAS

### VIII. ИХТИСОСЛАЙШЫРЫЛАН СОХАЛАР

<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
40	1003	CIS – Environment Database Systems	Компьютерлашган ахборот тизими (КАТ) мухити – математикалар базаси тизими	Тизимлар ва уларнинг асосий тасвистлари, ҳамда аудит амалларига тасвири келитирилан
41	1004	The Relationship Between Bank Supervisors and External Auditor	Банк назоратчилар ва ташки аудиторлар ўргасидаги ўзаро муносабатлар	Банк раҳбариятининг маъбулиятини, раҳбарият бошлигининг ва банк ташки аудиториининг ролни муносабатлар белтиланган; аудиториарнинг ролни ва тасвирни раҳбарият жараёния ууш сифатида баҳоланиши мумкин бўлган даражаларга оширилиши мумкин бўлган мезонларга мувофиқ берилган; аудиториининг тасвири кенгайтиришини мумкин бўлган йўналышлар анисланган; банкнинг раҳбарлик органлари ва аудиторлик касбийнинг вакилилари ўргасидаги музокарани давом этиришини зарурлиги асосланган.
42	1005	Particular considerations in the audit of small business	Кичик бизнес аудитининг хусусиятлари	Кичик бизнес корхоналарининг тасвифи ва Уларнинг аудит ўтиказишга тасвири аникланган
43	1006	The Audit of International Commercial Banks	Халқаро тиҳорат банкири аудити	Аудиторлик жараёнининг маъсади ва хусусиятилари, аудитни режалаштириши муддати тартиби (мижоз максадларига эришиш, аудитнинг умумий режасини ривожлантириш, аудитга жадоб йўлинишган шахслар ишларига муроффаляштириши); ички назоратнинг ишонччилик даржаси куриб чиқилган (тавърифлар, хужжаганийтириш, назорат амалдарини тест синонваридан ўқазиш, ички назорат амалдарини бахаринiga қўйилган чеклашлар, этроф муҳит оидиятнинг тасвирини ўрганиш, тестларнинг моҳиятини, моҳияти бўйича давомийлитетини ва муддатларини аниклаш); мояхиднан текшириш амалдарини бахаринига маҳсус амаллари аудитига таалукли аудиторлик амаллари ва қонидапарни; булгатерия хисоботи бўйича хуоси тузки гартири берилган.

1	2	3	4	5
35	920	Engagements to Perform Agree – Upon Procedures Regarding financial Information	Молиявий ахбороттар билан болғык, келишилтән амалдарни бажарып, мұндағы мәдениеттің жареңи, бүйіч амалдарни бажарып, мұндағы мәдениеттің жареңи, жаһажатшырыш амалдар ва дақыл исботлар, аудитор хисоботтің шақырылған	Бухгалтерия хисобети бүйіч көсиштілгән амалдарни бажарып, мұндағы мәдениеттің шақырылған; аудитор жағб. килишинин мақсады, бажарып, мұндағы мәдениеттің жареңін анықтауда, амалдар хисобет шақырылған
36	930	Engagements to Compile financial Information	Молиявий ахбороттарни ушау бүйіч топтырықтар	Аудитор жағб. килишинин мақсады, бажарып, мұндағы мәдениеттің жареңін анықтауда, амалдар хисобет шақырылған
<b>X. INTERNATIONAL AUDITING PRACTICE STATEMENTS ХАЛДАР О АУДИТОРИК АМАДЕИТ БҮЙІЧА НІЗОМ</b>				
37	1000	Inter-Bank Confirmation Procedures	Банк и чындағы тасдиқлаш амалдары	Тасдиқлаш амалдардан фойдаланып зарурати анықталған; тасдиқловчи халықаралық тайёрланы ва жұнғатыш қамда жаоб оның күрио чықыран;
38	1001	CIS – Environment – Stand – Alone Micro computers	Компьютерлаштан ахборот тизими (КАТ) мұндағы – алохана микро-компьютерлар	Компьютер тизимиаралынг жүсекшегер, үдеріннің конфигурациясы ва тасвиғи күрио чықыран; ички назарет компьютер мұндағы амалдарнин бағын берилған (компьютерлерден фойдаланынша рафа-рияттинг рұжаты, жақын мавжуддаты, дастурдардағы мәзірлердегі сакланыши, компьютер табым-наты ва мәзірлердегі көсемдегендегендегенде 6). Шундайда компьютерлердегі тизимдердегі жи-соб ва ички назарет тизимнега тасиры (дайындар тасымалы, назарет амалдарни күдәш, компьютер мұндағыннан аудит амалдарына тасиры) үрганынан
39	1002	CIS – Environment – On – Line Computer System		Компьютерлаштан ахборот тизими (КАТ) мұндағы – “ОН-ЛАЙЕ” режимнедегі компьютер тизимнеге тасиры















1	2	3	4	5
44	1007	Communications with Management	Рахбарият билан муносабатлар	Юридик ва професионал талабтар аниказдан (специалистлар, аудит үтказучи муддатчари, менежерлар тақдимоти) аудит үтказаш науи яңулаш чөйнүү рахбарият, хамда иккى назорат бүйүмүү вакылдары билан мүлкөт тартиби баён этилганд
45	1008	Risk Assessments and Internal Control – CIS Characteristics and Considerations	Хатарни баҳолаш ва ички назорат. Компьютерлардың алборог тизими ва у билдиң бөлмөк масалалар тасвиши	Ахбороттарга ишлов берини жарасындар, бажарылган амаларни ишләп чыкып мөнкити, ташкилдий гузулма аниказдан; албороттарни компьтерлештирлигендеги ишлов мүхиттеги ишчи назораттын хүсусияттарын, хамда компьютер назораттагы натижаларини күриш чыкып за күлгөн, компьютер мүхити самараодорлыгыны баҳолаш
46	1009	Computer – Assisted Audit Techniques	Компьютерлар ёрдамида аудит үтказын техникасы	Компьютер услугалари баёни берилганд, компьютерлештирлигандеги ишкөндүлүктөрдөн стандарттардын күспөлөнүүчүүлөр, хамда кичик корхоналарда компьютердөйлөнүүн имконнанын стандарттаридан фойдаланып имконнанын стандарттаридан 310-“Бизнесчилик” 400-“Рискин баһолаш ва иккى назорат”, 250-“Молдайлык” хисобот аудитида конкуренциянын Фондатаканын, улардан фондаштырларни күлгөн бүйнин күн-күнүрлөр берилганд, мөнкити текширүүлөр байни, алтроф-мөнкити тасвирчы хакымы рахбариятта маалымат ва текшүүрүлөр натижалары ҳаџда хүлгөс баһилганд.
47	1010	The audit of Financial Statements in the context of environment	Алтроф мүнкүт шароиттада мөлдөмий хисобот аудити	“Муажзам 2000” шароиттада хисобот түзүш максади, маасбулатияларини тасымалтай тартиби, мижоз-тапшылтада рахбарияттингүйн түбүн мүнкиммө билан танинчылар тартиби, мазкур масалада бүйнча мижоз-тапшылтада рахбариятка ва у билдиң болгилук шахстарга хисобот түзүш услуги күрбүл чыкыткан, ундуу муаммонунг аудиторлик хулюсасыга потенциал тасирининг баёни берилганд.
48	1011	Recommendations for the headmaster staff and Auditors concerning “Problems 2008”	“Муажзам 2000” бүйнчы рахбарият ва аудиторлар тасвишилар	

### 1.3.4. Мустақил аудиторларнинг ҳалқаро ташкилотлари.

Европада бухгалтерлар ва аудиторларнинг иккита профессионал ташкилоти салмоқли ўрин эгаллайди. Бу бухгалтерия ҳисоби стандартлари бўйича ҳалқаро комитет – БХСХК (International Accounting Standards Committee – IASC) ва Европа эксперт бухгалтерларининг федерацияси ЕЭБФ (Federation des Experts Comptables European – FEE). FEE 1987 йил 1 январда ташкил топган ва штаб-квартираси Брюсселда жойлашган.

Миллий анъаналар, шунингдек аудиторлар жамоат ташкилотлари ҳам аудиторлик фаолиятининг барпо бўлиши ва ривожланишида жуда катта рол ўйнайди. Масалан, Америкадаги қасамёд қылган бухгалтерлар институти – АҚБИ (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) АҚШда аудиторлик фаолиятининг ривожланишига улкан таъсир кўрсатган. Унга куйидаги мажбуриятлар юкландган:

- қасамёд қылган бухгалтерлар учун профессионал талабларни белгилаш;
- бухгалтерия ҳисоби ва аудит билан боғлиқ мавзуларда тадқиқотлар ўтказиш ва асарлар чоп қилиш;
- маъмурият учун консультация хизматлари;
- солиққа тортиш соҳасидаги консультация хизматлари ва б.

Аудиторлик фаолиятининг ривожланишига кўплаб бошқа муассасалар, ассоциациялар ва институтлар ҳам таъсир кўрсатган. Улардан ҳар бири маълум вазифаларни бажариш учун яратилган бўлиб, уларда аудиторлик фаолиятига жуда ҳам хилма-хил ёндошувлар мавжуд. Шубҳасиз, энг муҳимларидан бири қимматли қоғозлар ва биржа операциялари бўйича комиссия – ҚҚБОК (Securities and Exchange Commission – SEC) бўлиб, у молия бозорининг ривожланиши учун масъул ҳисобланади.

Булардан ташқари, АҚШда марказий ҳисоб бошқармаси (ёки умумий бухгалтерия ҳисоботи бошқармаси) – МҲБ (General Accounting Office – GAO) ҳам мавжуд. Бу федерал ҳукумат қонунчилик шаҳобчасининг идорадан ташқари хизмати бўлиб ҳисобланади. Ўзбекистонда бу борада ҳисоб палатаси ташкил этилган. GAO фақат АҚШ Конгресси олдидағигина масъул ҳисобланади. Унга бош назоратчи раҳбарлик қилиб, у Конгресс олдида ҳисбот беради. GAO аудитор ходимлари

нинг асосий мажбурияти – айнан Конгресс учун аудиторларни тасдиқлаш функциясини бажаришдир. АҚШ нинг ҳар хил хукумат муассасалари Конгресс учун молиявий ахборотларнинг айрим турларини (шу жумладан, бюджет маблағлари нинг сарфланиши, давлат буюртмаларининг бажарилиши ҳақида ҳам) вақти-вақти билан тақдим қилиб туради. Улар томонидан тайёрган ахборотларнинг катта қисми Конгрессга тақдим қилинишидан олдин ГАО мутахассислари томонидан аудиторлик текширувидан ўтказилади. Хукумат муассасаларининг харажат ва даромадлари қонун ҳужжатлари билан белгиланганлиги сабабли, ушбу аудиторлик текширувлар мазмуни – бухгалтерия ҳисоботи билан якунланган анъанавий аудит эмас, балки мувофиқлик аудитидир. ГАО аудиторларининг бошқа мажбуриятлари ҳам асосан мустақил аудиторлик фирмалари мутахассислариники каби бажарилади.

АҚШдаги аудиторларни бирлаштириб турган, юқорида санаб ўтилган ташкилотлардан ташқари, куйидагиларни ҳам келтириш мумкин:

1. Бухгалтерларнинг Америка Ассоциацияси – БАА (American Accounting Association – AAA). Бу ташкилот асосан бухгалтерлик ҳисоби, аудит ва молиявий таҳлил ўқитувчиларини бирлаштиради.
2. АҚШ бухгалтерларининг миллий ассоциацияси – АБМА (National Association of Accountants – NAA). Бу моддий ишлаб чиқаришининг турли тармоқларида, фойда келтирмайдиган корхоналарда, банкларда, суругта компанияларида ва бошқаларда ишлайдиган бухгалтерларнинг идорадан ташқари ассоциациясидир.
3. Молия ходимлари институти – МХИ (Financial Executives Institute – FEI). У асосан молиявий директорлар ва бош бухгалтерларни бирлаштиради.
4. Давлат муассасалари бухгалтерларининг ассоциацияси – ДМБА (Association of Government Accountants – AGA). Ушбу ассоциацияда давлат (федераль, айрим ҳолларда муниципиал) муассасалари, хизматлар ва агентликларнинг бухгалтерлари бирлашадилар.
5. Компьютерлаштирилган аудит бўйича мутахассислар ассоциацияси – КАМА(EDP Auditors Association) ва бошқалар. Англияда қасамёл қилган бухгалтерларни бирлаштирувчи, куйидаги асосий ташкилотлар мавжуд:

1. Англия ва Уэльс қасамёд қылган бухгалтерларининг институти – АУҚБИ(The Institute Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW, ёки ACA, ёки FCA);
2. Дипломли бухгалтерларнинг жамоат ассоциацияси – ДБЖА (The Chartered Association of Certified Accountants – CACB ёки ACCA, FCCA);
3. Бухгалтер-аналитикларнинг жамоат институти – ДБЖА (The Chartered Institute of Management Accountants – CIMA, ёки ACMA, FCMA);
4. Миллий молия ва бухгалтерлик ҳисоби жамоат институти – ММБХЖИ (The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy- CIPFA, ёки IPFA);
5. Шотландия қасамёд қылган бухгалтерлар институти (The Institute of Chartered Accountants of Scotland–ICAS, ёки CA);
6. Ирландия қасамёд қылган бухгалтерлари институти (The Institute of Chartered Accountants of Ireland –ICAI, ёки FCA);

### **1.3.3. Ички аудиторларнинг профессионал ташкилотлари.**

Ташкі (мустақил) аудиторлар ўз фаолиятида күп жиҳатдан ички аудит натижаларига таянади. Умуман олганда ички аудиторлар ўзлари ишлайдиган корхоналар фаолиятни текширади. Аммо, улар қоидага кўра, корхона маъмурити (директорлар кенгаши) таркибига кирадилар. Бундай назорат (ўз-ўзини назорат қилиш) шакли АҚШда ўтган, XX асрнинг 30 йилларида юзага келиб, кейинчалик Фарбий Европа ва Японияда тарқалган.

Хозирги вақтга келиб күп ҳолларда ички аудиторларнинг функциялари, ҳатто ўз компанияси таркибий бўлинмалари бухгалтерия ҳисоботларини текшириш доирасидан ҳам четга чиқади. Ички аудиторлар корхонанинг иқтисодий сиёсати ва бошқарув масалаларида кўпроқ иштирок этмоқдалар. Ички аудиторлар юқори малакали мутахассислар бўлиб, ўз мақомига кўра катта ваколатларга эга. Уларнинг мажбуриятлари доирасига кўпроқ қуйидагилар киради:

*операцион аудит* –бошқарув масалалари бўйича корхонанинг турли таркибий бўлинмаларига маслаҳат бериш каби фаолият (масалан, маркетинг ишларини баҳолаш, корхона таркибий тузилмасини баҳолаш ва ш. к.);

**мувофиқлик аудити** – ушбу корхона бүлинмалари фаолияти, унинг маъмурияти ва зарур бўлганда юқори органлар томонидан белгилантган ёки қонун ҳужжатларида кўрсатилган қоидаларга мувофиқлигини текширишдан иборат. Масалан, тузилган шартномаларни юридик талаблар нуқтаи назаридан текшириш ва баҳолаш, рискларни камайтириш ва ҳ.к.

АҚШда ички аудиторларнинг профессионал ташкилотлари 1941 йилда ташкил топган бўлиб, Ички аудиторлар институти – ИАИ (IAI – Institute of Internal Auditors) деб номланган. У ҳеч қанча вақт ўтмасдан «Тараққиётга ҳамкорлик орқали эришилади» деган шиор билан чиқкан. Ўтган асрнинг 70 йилларида институт ўзининг халқаро марказини Флорида штатига кўчирған. Ушбу институт фаолияти қўйидагилар негизида курилган:

- а) ички аудиторларнинг умумкасбий билимлари;
- б) професионалликни узлуксиз ривожлантириш дастури;
- в) иқтисодий кодекс;
- г) професионал меъёrlар;
- д) сертификациялаш дастури.

Ички аудиторларнинг бундай бирлашиши уларнинг тарқоқ кучларини ўз манфаатларини ҳимоя қилиш мақсадида бирлаштириш, ҳамда малака маҳоратини янада ривожлантириш ва фаолият самарадорлигини ошириш зарурлигидан келиб чиқкан. Институт ички адиторлар фаолиятини мувофиқлаштиради ва тартибга солиб туради, умумтаълим фаолиятини таъминлайди ва мазкур профессионал амалиёт меъёrlарини ишлаб чиқади. У ўз функцияларини ва ички аудиторлар хизматларини доимий равишда кенгайтириб келмоқда.

Институт ички аудиторларнинг профессионал оламида юқори обрўга эга. Унинг дунё бўйича 100 дан ортиқ мамлакатларда ишлайдиган аъзолари бор. Институтнинг АҚШдаги бўлимларидан ташқари Австралия, ХХР, Хиндистон, Истроил, Япония, Малайзия, Янги Зеландия, Жанубий Африка Республикаси, Англия ва Шимолий Ирландия каби мамлакатларда миллый институтлари мавжуд.

#### **1.4. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятини мезёрий-ҳуқуқий тартибга солиш тизими, унинг элементлари ва аудиторлик фаолиятининг миллӣ стандартлари**

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

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

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

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

Бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ҳисбот тузиш аудиторлик ташкилоти томонидан амалга ошириладиган микро- фирмаларнинг молия-ҳўжалик фаолияти солиқ органлари ва бошқа назорат органлари томонидан тегишли аудиторлик ташкилоти албагта жалб қилинган ҳолда текширилади. Бунда молиявий ҳисботнинг тӯғрилиги учун аудиторлик ташкилоти жавоб беради. (4)

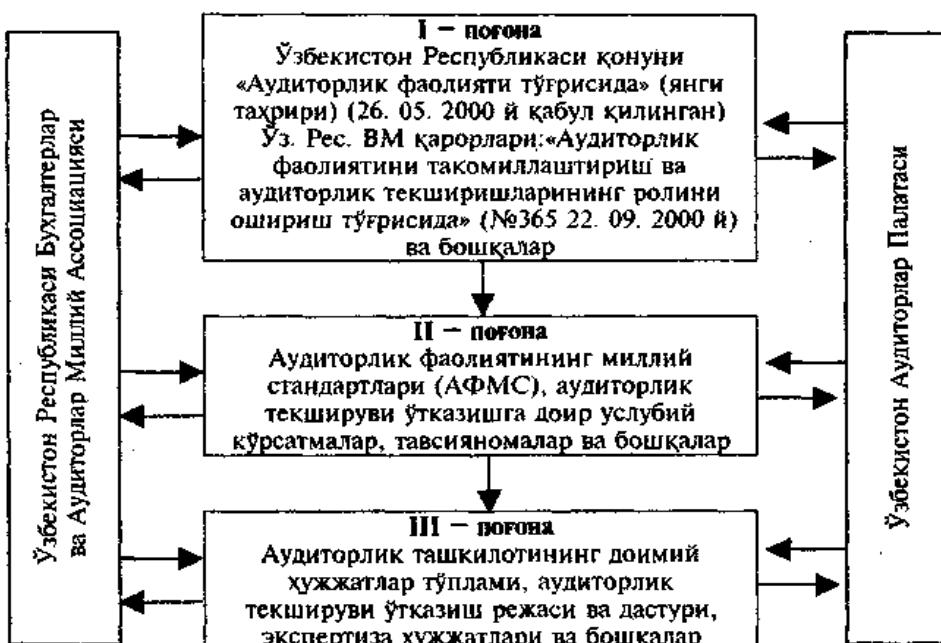
Қарорнинг 3-бандига мувофиқ Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги аудиторлик фаолиятини лицензиялаш мах-

сус ваколатли давлат органи этиб тасдиқланган ва унга күйидаги функциялар юклатилган:

- ўз ваколатлари доирасида аудиторлик фаолиятини тартибга солувчи меъерий хужжатларни, шу жумладан аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларини ишлаб чиқиш ва тасдиқлаш;
- аудиторлик ташкилотлари томонидан лицензия талаблари ва шартларига риоя қилинишини назорат қилиш;
- аудиторларнинг республика жамоат бирлашмаси билан келишган ҳолда аудиторлар малака сертификатини олиш учун ўқитиш дастурларини ва малака имтиҳонлари топшириш тартибини тасдиқлаш;
- аудиторлик фаолиятини амалга оширишга берилган лицензиянинг, аудиторлар малака сертификатининг амал қилишини тұхтатиб туриш, тұхтатиши ва бекор қилиш;
- малака сертификатига эга бўлган аудиторлар реестрини ва аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун берилган лицензияга эга бўлган аудиторлик ташкилотлари ҳисобини юритиши.

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

Аудиторлик фаолиятини меъерий тартибга солиши тизимининг иккинчи логонаси – **аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларини** (АФМС) ва бошқа меъерий хужжатларни ўз ичига олади. **Аудиторлик фаолияти миллий стандартлари** (АФМС) – бу барча аудиторлик ташкилотлари ўзларининг профессионал фаолиялари жараёнида риоя қилишлари лозим бўлган ягона асосий тамоиллардир. Стандартлар Узбекистон Республикаси Молиявий Вазирлигига Бухгалтерия ҳисоби, ҳисоботи ва аудит услугиети бошқармаси томонидан ишлаб чиқилиб тасдиқланади ва Адлия Вазирлигига рўйхатга олинади. Узбекистон Республикаси Аудиторлик фаолияти Миллий Стандартлари (АФМС) Аудитнинг Халқаро Стандартлари – АХС (International Standards of Auditing - ISAs) негизида ишлаб чиқилади ва асосан аудиторлик текширувларини ўтказиш қойдаларини белгилайди. Бу қойдалар молия-хўжалик фаолиятининг барча субъектларида бир хил қўлланилади.



#### 1.2 – чизма. *Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини мезъерий тартибга солиш тизими ва унинг элементлари.*

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

Аудиторлик стандартларининг аҳамияти қўйидагилардан иборат:

- уларга риоя қилинганда аудиторлик текширувларининг юқори сифатли бўлиши таъминланади;
- аудиторлик амалиётига янги илмий ютуқларни жорий қилишга ёрдам беради;
- муайян вазиятларда аудиторлар қандай иш тутишларини белгилаб беради. (1.3.-жадвал).

## 1.3-жадвал

**Хозиргача аудиторлик фаолияттига доир масалаларни акс эттирувчи күйидаги миеллий стандартлар қабул қилинган:**

№	Стандартнинг № ва номи	Ўз. Р. МВ тасдиқлаган сана ва №	Ўз. Р АВ да рўйхатга олинган сана ва №	Кучга кирган санаси
1	2	3	4	5
1.	№3- АФМС «Аудитни режалаштириш»	14. 10. 1999 №54	10. II. 1999 №837	01. 01. 2000
2.	№5- АФМС «Аудитор ишининг сифатини назорат қилиш»	04. 08. 1999 №62	03. 09. 1999 №811	01. 01. 2000
3.	№6- АФМС «Аудитни хужжатлаштириш»	04. 08. 1999 №61	03. 09. 1999 №812	01. 01. 2000
4.	№9- АФМС «Жиддийлик ва аудиторлик риски»	04. 08. 1999 №63	03. 09. 1999 №813	01. 01. 2000
5.	№10- АФМС «Молиявий ҳисобот таркибидаги бошқа ахборотлар»	09. 09. 1999 №75	23. 09. 1999 №822	01. 01. 2000
6.	№11- АФМС «Мальумотларни компьютерда ишлаш (МКИ) шароитида аудит ўтказиш»	09. 09. 1999 №76	23. 09. 1999 №823	01. 01. 2000
7.	№13- АФМС «Таҳлилий амаллар»	04. 08. 1999 №64	03. 09. 1999 №814	01. 01. 2000
8.	№14- АФМС «Аудиторлик танлаш»	27. 07. 1999 №59	03. 09. 1999 №815	01. 01. 2000
9.	№16- АФМС «Эксперт ишидан фойдаланиш»	27. 07. 1999 №60	03. 09. 1999 №816	01. 01. 2000
10.	№24- АФМС «Молиявий ҳисоботнинг бузуб кўрсатилганилиги аникланганида аудиторлик ташкилотининг иш тутиши»	31. 05. 2001 №49	30. 06. 2001 №1045	10. 07. 2001
11.	№25-АФМС-«Аудиторлик текшируви ўтказилишда норматив хукукий хужжатларга риоя этилишини текшириш»	27.01.2003 №14	28.02.2003 №1223	10.03.2003
12.	№31-АФМС «Хўжалик юритувчи субъект фаолияти (бизнеси) билан танишиш»*	30. 05. 2001 №48	21. 06. 2001 № 1043	01. 07. 2001
13.	№50-АФМС «Аудиторлик далиллар»	03. 04. 2002 № 48	18. 04. 2002 № 1128	29. 04. 2002

1	2	3	4	5
14.	№55 АФМС – «Ўзаро бөглиқ шахслар ўртасидаги битимлар бўйича аудиторлик далилларини олиш босқичларис»	27.01.2003. №15	3.03.2003. №1224	10.03.2003
15.	№56 АФМС –«Молиявий ҳисобот тузилганидан кейинги ҳодисалар»	9.04.2003. №54	23.04.2003. №12	23.04.2003.
16.	№60-АФМС-«Бошқа аудитор иши натижаларидан фойдаланиш»	27.01.2003. №16	20.02.2003. №1221	2.03.2003
17.	№70-АФМС» Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот ҳақидаги аудиторлик хуносаси»	14. 02. 2001 №20	10. 03. 2001 №1016	20. 03. 2001
18.	№80-АФМС –«Максус масалани текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботи»	27.01.2003. №13	19.02.2003. №1220	1.03.2003
19.	№90-АФМС «Аудиторлик ташкилотларининг профессионал хизматлари»	14 феврал 2001 №19	10. 03. 2001 №1017	21. 03. 2001

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

Аудиторлик ташкилотлари ўз фаолиятини амалга оширишда мустақиллар. [3]

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

I. *Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудитораарининг миллий ассоциацияси (ЎБАМА)* – бухгалтерлар, аудиторлар, илмий ва педагогик ҳодимлар, солиқлар бўйича маслаҳатчиларнинг республика жамоат ташкилоти бўлиб, ўз аъзоларини улар манфатлари ва мақсадларининг умумийлиги, ҳудудий ёки профессионал тамоиллар бўйича бирлаштиради.

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

Ассоциация бухгалтерия ҳисоби, аудиторлик фаолияти, солиқса тортиш, хусусийлаштириш, құмматли қофозлар бозори, корхоналар молия- хўжалик фаолиятининг таҳлили ва мо-

лиявий менежмент бўйича қонунчилик ва меъёрий хужжатларни ишлаб чиқишида иштирок этади. Шу билан бирга юқорида санаб ўтилган масалалар бўйича маслаҳатлар беради ва «ҳаммаси бухгалтерлар учун» номли ойлик бюллетен, ўкув, меъёрий ҳамда услубий адабиётлар нашр қиласи.

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

Аудиторлар Палатасининг асосий вазифаларига қўйидагилар киради:

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

## 1.5. Аудиторлик текшируви ва аудиторлик ташкилотларининг профессионал хизматлари

### 1.5.1. Мажбурий аудиторлик текшируви.

Аудиторлик текшируви қай тарзда ўтказилишига кўра мажбурий ва ташаббус тарзидаги (ихтиёрий) аудиторлик тек-

ширувларга бўлинади. Шунингдек, аудиторлик текшируви назорат қилувчи ёки хукукни муҳофаза қилиш органларининг ташаббусига кўра ҳам ўтказилиши мумкин.

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

акциядорлик жамиятлари;

банклар ва бошқа кредит ташкилотлари;

сугурта ташкилотлари;

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

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

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

устав фондида давлатга тегишли улуш бўлган хўжалик юритувчи субъектлар. [3]

Агар хўжалик юритувчи субъект ҳисобот йилидан кейинги Йилнинг 1 майигача йиллик молиявий ҳисоботини аудиторлик текширувидан ўтказмаган ва аудиторлик хulosасига эга бўлмаса, у мажбурий аудиторлик текшируви ўтказилишидан бўйин товлаган ҳисобланади.

«Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонуннинг 10-моддасига мувофиқ мажбурий аудиторлик текширувидан ўтказилиши лозим бўлган барча хўжалик юритувчи субъектлар олдинги йил учун йиллик молиявий ҳисоботларини жорий Йилнинг 1 майигача аудиторлик текширувидан ўтказадилар.

Аудиторлик текшируви яқунланганидан сўнг хўжалик юритувчи субъект аудиторлик хulosасининг белгиланган тартибда тасдиқланган бир нусханинг 15 кун ичida тегишли солиқ орғанларига топшириши лозим. Агар аудиторлик хulosасининг бундай нусхасини солиқ органига ўз вақтида тақдим этилмаса, хўжалик юритувчи субъект солиқ органига бунинг сабаби кўрсатилган тушунтириш хати тақдим этади.

Мажбурий аудиторлик текширувидан бўйин товлаган хўжалик юритувчи субъектларга солиқ органи томонидан жа-

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

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

Мажбурий аудиторлик текширувидан бўйин товлаганлиги учун ундириладиган жарималар ставкалари хўжалик юритувчи субъектларнинг ҳисбот йили охирида маҳсулот (иш, хизмат)лар сотишдан олинган ялпи тушумининг миқдорига қараб энг кам ойлик ҳақининг 100 бараваридан 500 бараваригача табақалаштирилган (1.4-жадвал).

#### *1.4-жадвал*

#### **Мажбурий аудиторлик текширувидан бўйин товлаганлик учун табақалаштирилган жарима ставкалари:**

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

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

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

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

### **1.5.2. Ташаббус тарзидаги (ихтиёрий) аудиторлик текшируви.**

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

Ташаббус тарзидаги аудиторлик текшируванинг предмети, муддатлари ва бошқа шартлари аудиторлик текшируванинг буюртмачиси билан аудиторлик ташкилотлари ўтрасида тузиладиган аудиторлик текширувани ўтказиш тўғрисидаги шартномалә белгилаб қўйилади». [3]

Ташаббус тарзидаги (ихтиёрий) аудиторлик текшируви одатда хўжалик юритувчи субъектнинг қарорига кўра ўтказилиди. Ташаббус тарзидаги аудиторлик текшируви ўтказиша хўжалик юритувчи субъект ўз олдига асосан қуидагиларни мақсад қилиб қўйиши мумкин:

- бухгалтерия ҳисобини ташкил этишининг амалдаги қонунчиликка мувофиқигини аниқлаш;
- бутун бухгалтерия ҳисоби тизимини ёки унинг айрим бўлимларининг аҳволини назорат ва таҳлил қилиш;
- бухгалтерия ҳисоби бўйича иш юритишни ташкил этиш;
- бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш, юритиш ва ҳисбот тузиш ишларининг меърий таъминланганлигини аниқлаш;
- ҳисобни компьютерлаштиришда қўлланиладиган восита ва услубларни баҳолаш;
- солиқ қонунчилигига риоя қилиниши ва солиқقا тортишга доир ҳисоб-китоблар аҳволини текшириш ва ҳ. к.

Ташаббус тарзидаги аудиторлик текшируви ҳар хил сабабларга кўра ўтказилиши мумкин. Биринчидан, бозор иқтисадиётига ўтиш муносабати билан хусусийлаштирилган ва акциядорлик жамиятларига айлантирилган кўплаб собиқ давлат корхоналари маҳсус идоравий давлат назорат органлари томонидан текширилиши барҳам топди. Шунингдек, мулкчилик ва муносабатларнинг янги турлари ҳисоб обеъктларига айланди. Иккинчидан, мулк эгалари, инвесторлар ва акциядорларнинг корхона молия-хўжалик фаолиятининг аҳволи тўғрисидаги холис ахборотларни талаб қилишлари. Шунингдек, бухгалтер ходимларининг бекарорлиги яъни ўзгариб (алмашланиб) ту-

риши, улар малакасининг пастлиги ва бошқалар. Учинчидан, иқтисодиётнинг эркинлаштирилиши ва ислоҳотларнинг чукурлаштирилиши муносабати билан меъёрий ҳужжатларнинг тез-тез ўзгариб туриши ва янгиларининг қабул қилиниши ва ҳ. к. Бундай муаммолар билан тӯқнашаётган корхоналарда малакали аудиторлик хизматларига эҳтиёж кучайиб, уларнинг раҳбарлари мустақил аудиторлик ташкилотларига ёрдам сўраб мурожаат қилмоқдалар. Юқорида таъкидланганидек, мажбурий аудиторлик текшируви тўлиқ (комплекс) ўтказилади. Ташаббус тарзидаги яъни ихтиёрий аудит эса тўлиқ ёки қисман ўтказилиши мумкин. Шунингдек, ташаббус тарзидаги аудитда текширувлар чукурлиги ҳам ҳар хил бўлиши мумкин. Масалан: ҳисоб маълумотларини дастлабки ҳужжатлардан бошлаб тўла ва ёппасига текшириш; дастлабки ҳисоб маълумотларини ёки фақат ҳисоб регистрлари ва ҳисботлардаги маълумотларни танлаб текшириш.

Текширув мижоз-корхонанинг ҳисоб сиёсатини ўрганиш ва баҳолашдан бошланади. (бу ҳақда З-бобда батафсил маълумот берилади).

### **1.5.3. Назорат қилувчи ёки хукуқни муҳофаза қилувчи органлар ташаббусига кўра аудит ўтказиш хусусиятлари.**

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

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

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

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

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

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

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

Ҳукуқни муҳофаза қилиш органларининг ташаббусига кўра ўтказилган текширувлар натижалари бўйича тузилган аудиторлик хulosаси Ўзбекистон Республикаси жиноят-процессуал кодексига мувофиқ тайланган суд-бухгалтерия экспертизаси хulosасига тенглаштирилади.

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

Хулоса тузиш учун зарур бўлган дастлабки ва йиғма бухгалтерия хужжатлари, ҳисоб регистрлари ва ҳисобот шакллари экспертиза обьектлари бўлиб ҳисобланади. Шунингдек, экспертиза ўтказиш жараёнида тафтиш далолатномаси, эксперт хулосалари, айланувчилар, жабрланувчилар ва гуваҳларнинг

кўрсатмалари ва ишдаги бошқа материалларда келтирилган маълумотлардан ҳам фойдаланиш мумкин.

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

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

#### **1.5.4. Аудиторлик ташкилотларининг профессионал хизматлари**

Аудиторлик ташкилотлари мажбурий ва ташаббус тарзи-даги (ихтиёрий) аудиторлик текширувлидан ташқари, Ўзбе-

кистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тӯғрисида»ги қонуни ва N 90-«Аудиторлик ташкилотларининг профессионал хизматлари» номли аудиторлик фаолияти миллий стандарти(АФМС)да кўрсатилган, исталган профессионал хизматларни кўрсатишлари мумкин. Бундай хизматларга қуидаги лар киради:

- а) бухгалтерия ҳисобини йўлга қўйиш, қайта тиклаш ва юритиш;
- б) молиявий ҳисоботни тузиш;
- в) миллий молиявий ҳисоботни бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартларига ўтказиш;
- г) ҳўжалик юритувчи субъектларнинг молия-ҳўжалик фаолиятини таҳдил қилиш;
- д) бухгалтерия ҳисоби, солиқ солиш, режалаштириш, менеджмент ва молия-ҳўжалик фаолиятининг бошқа масалалари юзасидан консалтинг хизмати;
- е) солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар бўйича ҳисобкитоблар ва декларацияларни тузиш;
- ж) аудиторлик ташкилотлари аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларида назарда тутилган бошқа профессионал хизматларни ҳам кўрсатишлари мумкин. [3]

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

Аудиторлик ташкилоти юқори сифатли профессиоナル хизмат кўрсатишга эришиши учун ўз фаолиятини шундай ташкил этиши керак-ки, унинг иш бажариш ёки хизмат кўрсатишда қатнашаётган ходимлари қуидаги талабларга жавоб бериши лозим:

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

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

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

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

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

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

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

Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида» ги қонуннинг 7- моддасига мувофиқ ўзининг бухгалтерия хизматига эга бўлмаган ташкилотда бухгалтерия ҳисоби шартнома асосида ихтисослаштирилган бухгалтерия маркази ёки таркибига бухгалтерия субъекти ҳам кирадиган хўжалик бирлашмасининг ҳисобга олиш бўлими томонидан амалга оширилади. [2] Шу муносабат билан аудиторлик ташкилотлари бун-

дай ихтисослаштирилган ташкилот ролини муваффақият билан бажаришлари мумкин.

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

Агар мижоз-корхона профессионал хизматлар учун шартнома тузилётган пайтда зарур ташкилий техникалар – компьютерлар, принтерлар, алоқа воситаларига эга бўлмаса, у ҳолда аудиторлик ташкилоти ходимлари ўз мижози учун қуай техник воситаларни танлаш бўйича тавсия бериши ёки танлаб, ўрнатиб ва дастур таъминотини тузиб бериши, ҳамда маълумотлар базасини тўлдиришга доир ишларни бажариши мумкин.

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

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

Ушбу профессионал хизмат баёнидан кўриниб турибди-

ки, буюртмачи-корхонада, бухгалтерия хизмати йүқ, натижада ҳисбөт түзиш, солиқ декларацияларини түлгэшиш, бухгалтерия ҳисбөтлари ва солиқ декларацияларини давлат солиқ инспекцияси (ДСИ) ва бошқа муассасаларда ҳимоя қилишини топшириш мүмкін бўлған малакали ҳодими ҳам йўқ. Шунинг учун қоидага кўра, мижоз-корхона бухгалтерлик (молиявий) ҳисбөтни түзиш, бухгалтерлик (молиявий) ҳисбөтлар ва солиқ декларацияларини давлат солиқ инспекцияси (ДСИ) да ҳимоя қилиш каби хизмат турларини ҳам шартномага киритиши мүмкин.

**б) молиявий ҳисбөтни түзиш.** Профессионал хизматнинг ушбу тури асосан икки хил бўлиши мүмкин. Биринчидан, аудиторлик ташкилоти томонидан бухгалтерлик ҳисбини юритишига доир бажарилган ишлар мажмунинг якунида ҳисбөт ҳам тузиб берилиши мүмкин. Иккинчи ҳолатда аудиторлик ташкилотининг мустақил иши сифатида яъни ғуортмачи томонидан тақдим этилган бухгалтерлик регистрларининг маълумотлари асосида фақаттана ҳисбөтнинг ўзи тузиб берилиши ҳам мүмкин.

Аудиторлик ташкилотлар мижоз-корхонага бухгалтерлик (молиявий) ҳисбөтни тузиб бериш билан бирга бюджетдан ташқари фонdlар ва статистика органларига топшириладиган ҳисбөтларни түзиш бўйича ҳам хизмат кўрсатиши мүмкин.

**в) Миллий молиявий ҳисбөтни бухгалтерия ҳисби ҳалқаро стандартларига ўтказиш.**

Миллий иқтисодиётга хорижий инвестицияларни жалб этиш иқтисодиётни эркинлаштириш ва ислоҳотларни чукурлаштиришнинг муҳим белгиларидан бири ҳисбланади. Бу ишни муваффақиятли амалга ошириш учун миллий корхоналаримиз молиявий ҳисбөтларини хорижий инвесторлар «ўқий оладиган тил»га — молиявий ҳисбөтнинг ҳалқаро стандартлари (МХХС) га ёки инвестор фаолият кўрсатаётган мамлакатдаги умум қабул қилинган ҳисоб принциплари (масалан, GAAP тизими)га ўтказиш зарур. Бунинг учун аудитор МХХС ёки инвестор мамлакатидаги GAAP тизимини, уларнинг хусусиятларини ва бизнинг миллий молиявий ҳисбөтларимиз билан қиёсий таҳлилини чукур билиши зарур.

Миллий иқтисодиётимизга инвестицияларни жалб қилишдан мақсад фақат ўзаро манфаатларни қондириш эмас, балки инвесторнинг инвестиция обьекти ҳисбланган корхонада ҳисбөтнинг тузиши мүмкин.

на фаолиятига таъсир кўрсатадиган, ўзаро муносабатларни ўрнатишидан иборат.

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

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

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

**д) бухгалтерия ҳисоби, солиқда тортиш, режалаптириш, менежмент ва молия-ҳўжалик фаолиятининг бошқа масалалари юзасидан консалтинг хизмати.** Ушбу масалаларга доир про-

фессионал хизматлар: солиққа тортиш бүйича түшүнтиришлар (ёзма ва оғзаки шаклда) тайёрлаш, солиқ қонунчилигини бузгалик учун жарима ҳисоб-китоби ҳамда жарима үндеришиңнинг түғрилигини (ёки нотүғрилигини) асослаш, дастлабки ҳисобни ташкил этиш, мижознинг бошқа хұжалик юритувчи субъектлар билан тузиладиган хұжалик шартномалари (бителләри)ни такомиллаштириш каби ишларни ўз ичига олади.

Хозирги бозор конъюнктурасидан фойдаланиб тезроқ бойлик орттиришни ўйламасдан, корхонани узоқ йиллар давомида жиддий ва барқарор ривожлантиришни мақсад қилиб қўйган тадбиркорлар янгидан тузатиши шартномалари ва бителләрни олдиндан экспертиза қилдиришдан манфаатдорлар.

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

Шунинг учун хозирги пайтда профессионал хизматларнинг юқорида қайд қилинган турлари бүйича консалтинг хизматига талаб ошмоқда. Агар мижоз-корхоналар бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботларини топширмасдан бурун кансалтинг хизмати бүйича аудиторлик ташкилотига мурожаат қиласа, йўл қўйилиб келаётган хато-камчиликларни ўз вақтида бартараф қилиб, қабул қилинган ҳисоб сиёсатидан четта чиқмасликлари мумкин.

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

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

Бундан ташқари, маълумки, агар давлат статистика орғанлари ва бюджетдан ташқари фондларга (бандлик хизмати ва ҳ. к.) тегишли ҳисбет шакллари топширилганилиги тўғрисида бухгалтерлик (молиявий) ҳисбет муқовасига белги қўйилмаган бўлса, уни солиқ инспекцияси қабул қilmайди.

Бундай барча ишларни яғни солиқлар ва бошқа мажбурий тұловлар бүйічә ҳисоб-китоблар, ҳисоботлар ва декларацияларни түзиш, ҳамда тегишли органларга топширишни аудиторлик ташкилоти тұлық үз зиммасига олади.

Шунингдек, аудиторлик ташкилоти солиқ инспекциясінің текширув далолатномаларини ҳам ўрганиб, агар ноҳақ камчиликлар күрсатылған бўлса, улар бўйича эътиroz хати тайёрлаши мумкин.

Ҳисоботларни муваффақиятли топшириш ва химоя қилиш, аудиторлик ташкилоти ҳисоботларни түзишга доир ишларни малакали ва сифатли бажарғанлигидан далолат беради, ҳамда профессионал хизмат бозорида унинг обрўсини оширади.

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

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

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

Юқорида келтирилган профессионал хизматлардан ташқари аудиторлик ташкилоти белгиланған тартибда бухгалтерия ҳисоби, аудит, молия-хўжалик фаолияти таҳдили, солиқка тортиш бўйича ўкув кўлланмалар ва ўкув-услубий материаллар тайёрлаши ҳамда чоп эттириши мумкин. Бу тарздаги хизматлар, одатда, мазкур масалалар бўйича босмахона, услубий тавсиялар ва бошқа оммабол адабиётларни ишлаб чиқа ола-

диган муаллифлар ҳамда таҳририят жамоасига эга йирик аудиторлик ташкилотлари томонидан бажарилади.

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

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

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

## **1.6. Аудиторлик ташкилотининг ҳукуқлари, мажбуриятлари ва жавобгарлиги.**

Аудиторлик ташкилоти мустақил ҳўжалик юритувчи субъект сифатида «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ти қонуннинг 6-моддасига мувофиқ қўйидаги ҳукуқларга эга:

аудиторлик текшируви ўтказиши тўғрисида қарор қабул қилиш учун ҳўжалик юритувчи субъектнинг таъсис ҳужжатлари ҳамда бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот ҳужжатлари билан олдиндан танишиб чиқиш;

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

аудиторлик текширувини ўтказиши давомида юзага келган масалалар бўйича ҳўжалик юритувчи субъектнинг моддий жа-

вобгар шахсларидан оғзаки ва ёзма тушунтиришлар олиш ҳамда аудиторлик текшируви учун зарур бўлган қўшимча маълумотларни олиш;

учинчи шахслар томонидан ёзма тасдиқланган ахборотни ҳўжалик юритувчи субъектдан олиш;

ишенчли аудиторлик хуносасини тузиш учун зарур бўлган барча ахборот ҳўжалик юритувчи субъект томонидан тақдим этилмаган тақдирда аудиторлик текшируви ўтказишдан бош тортиш;

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

аудиторлик ташкилоти қонун ҳужжатларига мувофиқ бошқа ҳуқуқларга ҳам эга бўлиши мумкин (3).

Аудиторлик текшируви ўтказиш тўғрисида қарор қабул қилиш учун ҳўжалик юритувчи субъектнинг таъсис ҳужжатлари ҳамда бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот ҳужжатлари билан олдиндан танишиб чиқади.

Ҳўжалик юритувчи субъектнинг таъсис ҳужжатлари яъни устави ва таъсис шартномаси билан танишиш аудиторга бўлгуси мижозининг юридик мақоми, фаолият тури, предмети ва таъсисчилари тўғрисида аниқ тасаввурга эга бўлиш имконини беради. Бунда аудитор корхонанинг асосий устав фаолияти, уставнинг қачон ва қайси давлат органида рўйхатга олинганилиги ҳамда нотариал идора томонидан тасдиқланганига эътибор бериши керак. Шунингдек, таъсис шартномасига мувофиқ таъсисчилари кимлар, уларнинг юридик мақоми, устав капиталидаги иштироки (улуши), молия-ҳўжалик фаолияти бўйича ҳуқуқ ва мажбуриятлари билан танишади.

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

Аудиторлик текшируви ўтказилаётган ҳўжалик юритувчи субъект амалга ошираётган молия-ҳўжалик фаолияти билан боғлиқ ҳужжатларни тўлиқ ҳажмда олиш, шунингдек ушбу

хужжатларда ҳисобга олинган ҳар қандай мол-мулкнинг амалда мавжудлигини ҳамда ҳар қандай мажбуриятларнинг амалдаги ҳолатини текшириш.

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

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

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

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

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

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

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

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

Шунингдек, аудиторлик ташкилотининг зиммасига қўйидаги мажбуриятлар юклатилади:

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

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

хўжалик юритувчи субъектнинг сўровига биноан аудиторлик текширувани ўтказиши бўйича қонун ҳужжатларининг талаблари тўғрисидаги, аудиторнинг эътиrozлари асосланилган қонун ҳужжатларининг нормалари тўғрисидаги ахборотни тақдим этиши;

аудиторлик текширувани амалга оширишда олинган ахборотларнинг маҳфийлигига риоя этиши;

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

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

Аудиторлик ташкилоти зиммасида қонун ҳужжатларига мувофиқ бошқа мажбуриятлар ҳам бўлиши мумкин. [3]

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

Аудиторлик текширувини сифатсиз ўтказганлик ёки лозим даражада ўтказмаганлик оқибатида хўжалик юритувчи субъектга ва (ёки) аудиторлик текширувининг буюртмачисига етказилган зарар, ўз жумладан бой берилган фойда, қонун хужжатларида белгиланган тартибда қопланиши шарт. [3]

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

Аудиторлик фасиятини амалга ошириш учун лицензия уни берган давлат органи томонидан қўйидаги ҳолларда бекор қилиниши мумкин:

аудиторлик ташкилоти лицензияни бекор қилиш тўғрисида ариза билан мурожат қилганда;

лицензия соҳта хужжатлардан фойдаланилган ҳолда олинганилиги факти аниқланганда;

махсус ваколатли давлат органининг лицензия бериш тўғрисидаги қарор қабул қилингани ҳақида хабарнома юборилган (топширилган) пайтдан эътиборан уч ой муддат ичida махсус ваколатли давлат органига лицензия берганлик учун давлат бози тўланганлигини тасдиқловчи хужжатни тақдим этмаган ёки лицензия шартномасини имзоламаган бўлса.

### Ўз-ўзини текшириш учун саволлар

1. Аудитни вужудга келтирган шарт-шароитлар нимадан иборат?
2. Аудиторлик фаолияти дастлаб қайси мамлакатларда пайдо бўлган?
3. Аудиторлик фаолияти қайси мамлакатларда тараққий этган?
4. Аудиторлик фаолиятининг моҳияти, мақсади ва вазифалари нималардан иборат?
5. Аудиторлик фаолиятининг ҳалқаро стандартлари нима?
6. Ўзбекитонда аудиторлик фаолиятини тартибга солиш тизимини тавсифланг.
7. Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари нима?
8. Аудиторлик фаолиятининг таснифи (аудиторлик текшируви ва професионал хизматлар).
9. Мажбурий аудиторлик текширувини тавсифланг.
10. Ташаббус тарзидаги аудиторлик текшируви нима?
11. Назорат қилувчи ёки ҳуқуқни муҳофаза қилиш органлари ташаббусига кўра аудит ўтказишнинг хусусиятлари нималардан иборат?
12. Аудиторлик ташкилотларининг ҳуқуқлари, мажбуриятлари ва жавобгарликлари нималардан иборат?

## 2 БОБ. АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИДА ЖИДДИЙЛИК ВА РИСК

*Тагида қисман ҳақиқат учқуни  
йүқ хатолик энг хатарлы хатоликдир.  
Адам Смит*

### **2.1. Жиддийлик тушунчаси, жиддийлик даражаси, уни аниқлаш ва аудит ўтказишида қўллаш.**

#### **2.1.1. Жиддийлик тушунчаси ва унинг аудитдаги аҳамияти.**

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

Жиддийлик тушунчаси аудитга оид манбаалар (иљмий асарлар, ўқув адабиётлари, стандартлар ва б.)да умумий негизга асосланган ҳолда турлича таърифланган. Масалан, профессор М. М. Тўлаҳўжаева таърифига кўра, «Ҳисоботдаги фойдаланувчиларни қарорлар қабул қилишда чалгитиши мумкин

бўлган, оқибатда бефойда молиявий сарф-харажатлар, нобудгарчиликка ва заарларга олиб келадиган хато ва тушириб қолдиришлар жиддий, муҳим (моддий) ҳисобланади»(17, 107-б.). Умумий аудиторлик амалиётида жиддийлик чегараларини қўйидагича белгилаш қабул қилинган:

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

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

Агар хато бухгалтерия ҳисоботи кўрсаткичларини сезиларли даражада чалкаштиrsa ва мазкур ҳисбот кўрсаткичидан фойдаланувчининг шу ҳисбботга асосан қабул қилган қарорига таъсир кўрсатса, унинг аниқданмаслиги ( билмасдан ўтказиб юборилиши) жиддий ҳисобланади. Бухгалтерия ҳисбботида йигиндиси катта суммани ташкил этадиган бир нечта сезиларсиз хатолар бўладиган вазиятлар ҳам учрайди. Аудитор битта жиддий бўлмаган хатони аниқлаб, бу ҳақда аудиторлик хulosасида билдириши ва салбий аудиторлик хulosаси тузиши ҳам мумкин. Ҳақиқатда эса, бухгалтерия ҳисбботида жамланганида жиддий тус оладиган бир нечта аҳамиятсиз хатолар бўлиши мумкин.

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

Стандартда таъқидланишича, барча жиддий ҳолатларда молиявий ҳисбботнинг ишончлилиги деганда ундаги кўрсат-

кўрсаткичлар аниқлигининг шундай даражаси (*чегараси – Д. Р.*) тушуниладики, бу ҳисоботдан малакали фойдаланувчилар тўғри хulosаларга келиш ва тўғри қарорлар қабул қилиш имконига эга бўлади.

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

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

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

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

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

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

Аудитор қуйидаги ҳолларда жиддийликни кўриб чиқиши лозим:

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

#### **2.1.2. Жиддийлик даражаси, уни аниқлашда кўлланиладиган асосий кўрсаткичлар тизимини шакллантириш тартиби ва аграр сектор корхоналарига хос айrim хусусиятлари.**

№ 9 – «Жиддийлик ва аудиторлик риски» номли АФМС га мувофиқ жиддийлик даражаси деганда молиявий ҳисботдаги хатонинг, ушбу ҳисботдан фойдаланувчи унга асосан тўғри хулоса ва қарор қабул қилишига моненлик қиласлаган чегараси тушунилади (8 банди).

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

Бизнинг фикримизча, стандартнинг 9 бандида хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисботининг ишончлилигини тавсифлайдиган энг муҳим кўрсаткичларни ва уларга нисбатан қўлланиладиган фоиз (%) кўрсаткичларини келтириш за-

рур. Жиддийлик даражасининг абсолют миқдорини топишда аудитор аудит қилинадиган хўжалик юритувчи субъект ҳисботовининг ишончлилигини тавсифлайдиган энг муҳим кўрсаткичларни асос қилиб олиши зарур. Бундай кўрсаткичлар кейинчалик шартли равишида *молиявий ҳисботовинг асосий кўрсаткичлари* деб аталади. Улар аниқланганидан сўнг тегишли тарзда хужжатлаштирилади ва текширувда доимий асос сифатида кўлланилади.

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

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

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

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

Жиддийлик даражасини аниқлашда, одатда, иккита омил ҳисобга олинади: хатонинг абсолют ва нисбий миқдори. Ха-

тонинг абсолют миқдори – бу аудиторнинг субъектив фикри бўлиб, маълум суммадаги хато сумманинг аҳамиятлилигига кўра бошқа вазиятларга боғлиқ бўлмаган ҳолда жiddий деб тан олинниши мумкин. Нисбий миқдор эса қабул қилинган тегишили миқдорий мезонга нисбатан фоиз ҳисобида аниқланади.

Аудитор жиддийлик даражасини аниқлашда жорий йилнинг асесий кўрсаткичлари каби, жорий ва ўтган йилларнинг ўртача кўрсаткичларидан ҳам, шунингдек маълум бир шаклга келтирилиши мумкин бўлган исталган ҳисоб-китоб амалларидан ҳам фойдаланиши мумкин. Мазкур муайян текширув учун жиддийлик даражасининг ягона кўрсаткичи каби, жиддийлик даражасини белгилайдиган ҳар хил кўрсаткичлар йигиндисидан ҳам фойдаланишига рухсат этилади. Жиддийлик даражасини аниқлашда қўлланиладиган ҳар хил кўрсаткичлар йигиндисидан иборат тўпламдаги кўрсаткичларнинг ҳар биря бухгалтерлик ҳисоби счёtlарининг маълум бир гурӯхини, баланс моддасини, ҳисобот кўрсаткичларини баҳолаш учун мўлжалланган бўлиши лозим.

Энг муҳим кўрсаткичлар сифатида куйидагиларни олиш ва уларга нисбатан қўлланиладиган фоизларни тавсия сифатида белгилаш мумкин (2-1-жадвал). Ушбу кўрсаткичлар куйидаги жадвалга туширилиб (2-графа), қабул қилинган жиддийлик даражаси (%) га мувофиқ (3-графа) жиддийлик даражасининг абсолют миқдори (4-графа) ҳисоблаб чиқарилади.

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

## 2. I-жадвал

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

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

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

Ушбу кўрсаткичларни батафсилоқ кўриб чиқамиз.

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

Бу иккала кўрсаткич ҳам асосан савдо, енгил саноат ва озиқ-овқат саноати корхоналарининг молиявий ҳисоботлари учун жиддий кўрсаткич бўлиши мумкин. Кишлоқ хўжалик кор-

корхоналарида эса баланс активидаги I бўлимнинг жами (120-сатр), II бўлимнинг жами (380-сатр) ва пассивдаги II бўлим жами (690-сатр) энг жиддий асосий кўрсаткичлар бўлиши мумкин. Баланс активидаги I бўлимни жиддий кўрсаткич деб олишнинг сабаби амалиётда кўпчилик қишлоқ хўжалик корхоналарида узоқ муддатли активлар ҳаққоний қайта баҳоланмаган ва бозор баҳосидан кескин фарқ қиласидан ҳолатлар учрайди.

II-«Жорий активлар» бўлимини аудитда жиддий кўрсаткич сифатида қўллаш аграр сектор корхоналарида асосан «Тугалланмаган ишлаб чиқариш» моддаси (150-сатр) билан боғлиқ. Чунки, амалиётда кўпчилик қишлоқ хўжалик корхоналарида айрим субъектив сабабларга кўра жорий йилда ишлаб чиқарилган маҳсулотларга тегишли харажатлар, гўёки тугалланмаган ишлаб чиқариш ҳисобланниб, баланс активида сунъий равишда оширилган ноҳақ суммани юзага келтиради. №4-«Товар-моддий заҳиралар» ва №21- «Хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий-хўжалик фаолияти бухгалтерия ҳисоби счетлар режаси ва уни қўллаш бўйича йўриқнома» номли БХМС ларга мувофиқ эса тугалланмаган ишлаб чиқариш ҳам товар-моддий заҳиралар қолдиги ҳисобланади. Бошқача қилиб айтганда, ҳақиқатда йўқ нарса корхона маблаги сифатида кўрсатилади. Бу ҳол биринчидан, аудиторлик фаолиятида жиддий кўрсаткич ҳисобланса, иккинчидан корхона молиявий ҳолатини баҳолайдиган мезонларнинг бузилишига олиб келади.

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

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

Юқорида баён этилган шарт-шароитлар, хусусан, хўжалик юритувчи субъектнинг қайси тармоқга тегишилиги, мулкчилик шакли, ташкилий-иктисодий тавсифлари ва бошқалардан келиб чиқиб, аудиторлик ташкилоти аудитни режалаштириш учун муҳим кўрсаткичларни танлаш ва жиддий-

лик даражасини ҳисоб-китоб қилиш учун ўзининг ички стандартларини (услуб ва шаклларини) ишлаб чиқиши зарур.

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

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

- 3-устундаги коэффициентларни ўзгартириш;
- 1-устунда келтирилган кўрсаткичларни алмаштириш, янгиларини киритиш ёки айримларни чиқариб ташлаш;
- жиддийлик кўрсаткичини аниқлашда ўртача миқдор чиқариш тартибини ўзгартиш;
- ўтган йиллардаги молиявий кўрсаткичларни инобатга олиш ва уларнинг ўзгариш динамикасини ҳисобга олган ҳолда иш тутиш;
- битта жиддийлик кўрсаткичини эмас, балки баланснинг ҳар хил моддалари учун бир неча кўрсаткичларни олиш;
- жадвални мустақил ишлаб чиқиш ва жиддийлик даражасини ҳисоб-китоб қилиш бўйича ўзининг схемасини киритиш.

Жиддийлик даражаси кўрсаткичлари ва унинг ягона (умумлаштирувчи) кўрсаткичини аниқлаш, унинг аҳамияти тўғрисида баён этилган фикр-мулоҳазаларни мустаҳкамлаш учун 2.1-жадвалда тавсия этилган услуб бўйича қўйида жиддийлик даражасини ҳисоб-китоб қилинганинг бир неча усулларини келтирамиз:

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

**Иккинчи усулга** мувофиқ юқорида тавсия қилинган барча күрсаткичлар ҳисоблаб чиқарилиб, энг кичик сумма асосий күрсакчылар деб қабул қилинади. бунинг учун қуидаги ҳисобкитоблар бажарилади. (2.2-жадвал).

2.2-жадвал  
**Жиддийлик даражасини ҳисобланыш жадвали.**

Асосий күрсаткичлар	Асосий күрсакчылар күйматы, м. с.	%	Жиддийлик даражаси суммаси, м. с.
Маҳсулот(иш, хизмат)ларни сотишдан олинган түшум	723491, 0	5	36175, 0
Сотилган маҳсулот (иш, хизмат) ларнинг ишлаб чиқарыш таннархи	177826, 0	3	5335, 0
Жами давр харажатлари	32833, 0	3	985, 0
Баланснинг жами суммаси	241567, 0	2	4831, 0
Корхонанинг хусусий капитали (баланс пассиви 1 бўлими)	135945, 0	10	13595, 0
Корхонанинг умумий харажатлари	322762, 0	2	6455, 0
Тақсимланмаган фойда	23819, 0	2	476, 0

Бунинг учун хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботидан олинган асосий күрсаткичлар 2.2-жадвалнинг 2-устунига ёзилади. 3-устунидаги күрсаткичлар (%) аудиторлик ташкилотининг ички стандарти(йўриқномаси)да аниқланган бўлиши ва доимий кўлланилиши лозим. 4-устундаги күрсаткичлар 2-устундаги күрсаткичларни 3-устундаги күрсаткичлар (%) га кўпайтириб, 100 га бўлиш йўли билан аниқланади.

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

**Учинчи** усул 4-устундаги күрсаткичларнинг ўртача миқдори қуидаги аниқланади:

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

Энг паст күрсаткич ўртача күрсаткичдан қанчага фарқ қилишини аниқлаймиз:

**(19499, 0-476, 0):19499, 0x100% = 97, 60%**

Энг юқори күрсаткичнинг ўртачадан фарқи:

**(36175, 0-19499, 0):19499, 0x100% = 85, 5%**

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

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

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

**(20000, 0-19968, 05):20000, 0x100% = 0, 1% ни ташкил этиб,  
20% лик кўрсаткич доирасида.**

Фараз қиласлий, агар аудитор 20000, 0 минг сўмлик хатони ўтказиб юбориши мумкин бўлса, у ҳолда ушбу сумма актив ва пассив ўртасида тенг тақсимланиши лозим. (яъни ҳам актив бўйича, ҳам пассив бўйича йўл кўйилган хато 10000, 0 минг сўмдан тўғри келади). Аудитор ўзининг амалий иш тажрибаси ва корхона фаолиятининг хусусиятларидан келиб чиқсан ҳолда хатони тақсимлашнинг бошқача нисбатини ҳам қўллаши мумкин. Шундан сўнг олдин жиддийлик даражаси баланс активи ва пассивнинг аҳамиятли моддалари ўртасида, уларнинг жами суммадаги улушларига мутаносиб равишда тақсимланади (2.3-жадвал).

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

Агар аудит ўтказиши жараёнида аниқланган ва тахмин қилинган хатолар кўп ёки кам, аммо умуман олганда катталиги бўйича жиддийлик даражасига яқин ва (ёки) хўжалик юритувчи субъектнинг ҳисоб юритишида ва молиявий ҳисботни тайёрлашида тегишли меъёрий хужжатлардан четга чиқиши, бироқ четга чиқишлиар сўзсиз жиддий деб тан олинмайди, аудитор ўзининг профессионал фикр-мулоҳазаларидан фойдаланган ҳолда, масъулиятни ўз зиммасига олиши лозим ва мазкур вазиятда текширилаётган бухгалтерия ҳисботидаги

жиддий камчиликлар ҳақида хулоса қилиши ёхуд тегишли фикрларни аудиторлик хуносасига киритишнинг зарурлиги ҳақида қарор қабул қилиши керак.

### 2.3-жадвал.

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

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

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

Аудиторлик ташкилоти томонидан ўрнатиладиган *асосий кўрсаткичлар тизими ва жиддийлик даражаси* ҳужжатлар би-

лан расмийлаштирилади ҳамда аудиторлик ташкилотининг ижро органи томонидан тасдиқланади.

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

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

- молиявий ҳисбот асосий кўрсаткичларини ёки баланс моддаларини аниқлаш тартибига таъсир қиласидан, бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортишни ислоҳ қилишга доир ўзгаришлар;
- жиддийлик даражасини аниқлаш услублари олдига кўйиладиган талабларни белгилайдиган, аудитга доир қонунчиликдаги ўзгаришлар;
- аудиторлик ташкилоти ихтисослашувининг ўзгариши;
- аудиторлик текширувидан ўтказилиши лозим бўлган хўжалик юритувчи субъектлар таркибидаги ўзгаришлар, уларнинг ишлаб чиқариш тури ёки тармоғига тегишилигининг ўзгариши;
- аудиторлик ташкилоти раҳбариятининг ўзгариши.

Жиддийлик даражаси бухгалтерия ҳисоби юритиладиган ва бухгалтерия ҳисботи тузиладиган валютада ифодаланиши лозим. Жиддийлик даражаси ҳар бир аудиторлик текшируви учун текширувни режалаштириш босқичи якунланганидан сўнг аниқланган бўлиши лозим. Аниқланган жиддийлик даражасининг қиймати аудиторлик текширувнинг умумий режасида<sup>\*</sup> ҳам акс эттирилган бўлиши керак. Агар мижоз-корхона вакиллари жиддийлик даражасининг аудиторлик ташкилоти томонидан аниқланши тартиби билан қизиқиб қолишиса, у

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

холда аудиторлар уларга ушбу ахборотни тақдим этишлари зарур.

### **2.1.3. Жиддийлик даражасини аудитда құлдаш тартиби.**

Аудитор қуидаги ҳолларда жиддийлик даражасини иnobатта олиши лозим:

- режалаштириш босқичида - құлланиладиган аудиторлык амалларининг мазмуни, вақт сарфини ва ҳажмини аниқлашда;
- муайян аудиторлык амалларини бажариш вақтида;
- аудитни яқунлаш босқичида аникланган чалкашліклар ва хато-камчилікларнинг бухгалтерия ҳисоботи күрсаткычлари ишончлилигига таъсирини баҳолашда.

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

Аудиторлык фаолиятида кузатиладиган бир неча ҳолатларни кўриб чиқамиз:

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

- аудит жараёнда белгилаб қўйилган тафовутлар ва тахмин қилинаётган чалкашліклар суммаларининг йиғиндиси жиддийлик даражасидан анча кам бўлса;
- хўжалик юритувчи субъектнинг ҳисоб юритиш ва молиявий ҳисоботни тузишдаги тегишли мөъёрий хужжатлар талабларидан четта чиқишилари аудиторнинг профессионал фикрига кўра жиддий ҳисобланмаганда.

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

- аудит ўтказиш жараёнда белгилаб қўйилган ва тахмин қилинаётган камчиліклар суммаси жиддийлик даражасидан анча кўп бўлганида;

- хұжалик юритувчи субъектнинг ҳисоб юритиши ва молиявий ҳисоботни түзишда тегишли меъерий ҳужжатлар талабларидан четга чиқишлари аудиторнинг профессионал фикрига күра жиддий ҳисбланғанда.

3. Үзининг профессионал фикр-мулоҳазаларидан фойдаланыб, аудитор мазкур вазиятда текширилаётган молиявий ҳисоботда жиддий хато – камчиликлар мавжудлиги түғрисида хulosа қилиш ёки қымаслик ҳақида бир қарорға келиши, ёхуд агар қуйидаги шартлардан биттаси бажарылса, тегишли изоҳларни аудиторлық хulosасига киритиш зарурлиги ҳақида хulosа қилиши ва мастьулиятни ўз зиммасига олиши лозим:

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

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

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

## **2.2. Аудиторлик риски тушунчаси, аудиторлик рискларининг мақбул тўплами, унинг элементлари ва уларни баҳолаш.**

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

Аудит ва молияга оид айrim манбаларда «risk» атамаси турлича таржима қилиб қўлланилмоқда («таваккалчилик», «хатарлилик», «хавф- хатар», «таҳлика», «FOB» ва ҳ. к.). Ауди-

торлик фаолиятига нисбатан бундай таржималар «риск» атамасининг асл моҳиятини тўлиқ очиб бермайди. Бу борада биз профессор Т. С. Маликов фикрига кўшиламиз (31. 5-бет). Умуман мураккаб илмий атамаларни уларнинг моҳиятини ифодаламайдиган таржималар билан алмаштирмасдан, биринчи марта кўлланилганида изоҳлаган ҳолда, кейинчалик аслини кўллаш мақсадга мувофиқ.

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

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

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

Умуман *аудиторлик рискининг мақбула тўпламига* куйидаги шарт-шароитлар асосий таъсирини кўрсатади.

1. *Мижоз-корхона фаолияти(бизнеси)нинг кўлами.* Мижоз-корхонада содир бўладиган хўжалик муомалаларининг

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

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

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

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

Демак, *аудиторлик рискларнинг мақбул тўплами деганда, ўтказилган аудиторлик текширувлари натижасида янгиш мулоҳазага келиши ва натижада, потўғри аудиторлик холосаси тузиш эҳтимоли(хавфи) тушунилади.*

## 2.2.2. Аудиторлик рисклар мақбул түпламишынг элементлари ва уларни баҳолаш.

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

Умумий аудиторлик амалиётида *аудиторлик рискларининг мақбул түплами*га қуидагича ёндашув ишлаб чиқилган ва улар инглиз тилидаги аббревиатураси (бош ҳарфлари) бўйича қуидаги формула кўринишида ифодаланган:

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

DAR (Desired audit risk) – АРМТ (аудиторлик рискларининг мақбул түплами);

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

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

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

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

$$APMT = IXP \times HP \times AP$$

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

Биринчи гурухга киравчи омиллар ишлаб чиқаришни юритиш шарт-шароитлари ва услублари билан боғлиқ бўлиб, уларга қуидагилар киради:

Қаттиқ рақобат; ишлаб чиқариш технологиясининг тез ўзгариб туриши; янги ахборот-коммунақация технологияларининг жорий этилиши; тармоқнинг умумий ахволи ва бан-

кротликлар сони; қонунчилликнинг тез-тез ўзгариб туриши; қонунда белгиланган чеклашлар ёки атроф мұхитни мұхофаза қилиш билан ёхуд бошқа шарт-шароитлар билан боғлиқ чеклашлар.

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

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

Ички хўжалик рискларига таъсир кўрсатувчи омилларга қуидагилар ҳам киритилиши мүмкин:

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

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

Кутулмаган ва изоҳлаб бўлмайдиган мумалалар, ҳужжатларнинг тўлиқсизлиги, уларни расмийлаштириш ва тузатишга раҳбариятнинг норозилиги, ҳамда текширувни тез якунлаш мақсадида мижознинг аудиторга тазийқ ўтказиши, ноқулай шароитларда ишлаш, кутулмагандага текширув муддатини кечикириш, аудитор сўровларига раҳбариятнинг нотўри жавоб берииши каби сабаблар бўйича аудиторлик далил-исботларини олиш билан боғлиқ мураккабликларни ҳам таъкидлаш зарур.

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

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

сотиладиган маҳсулотлар миқдори ва сифатининг пасайиши;

ишлаб-чиқариш жараёнидаги катта ўзгаришлар;

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

маркетинг сиёсатининг самараасизлиги, ишлаб чиқариш кувватларидан етарли даражада фойдаланмаслик, ишлаб чиқаришни ривожлантириш олдига нореал мақсадлар қўйилиши;

эскирган қурилмаларнинг суст алмаштирилиши ва амортизация ажратмаларини ҳисоблаш суръатларининг пасайиши. Ушбу гуруҳга, изоҳлаб бўлмайдиган вазиятлар масалан счётлар бўйича күтилмаган қолдиклар, инвентаризация натижалари бўйича күтилмаган тафовутлар, күтилмаган айланувчанлик коэффиценти, бундан таш-қари эса йирик ёки күтилмаган мұомалалар, асосан йил охирига жиддий натижалар билан чик'дан мұомалаларни ўам киритиш зарур.

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

Олтинчи гуруҳ омиллар ликвидлик ва молиялаштириш билан боғлиқ ҳолда вужудга келади; айланма маблагларнинг етишмаслиги, қарз маблагларни жалб қилиш билан боғлиқ мұомалалар.

Еттинчи гурӯҳга тааллукли омиллар фавқулодда заарлар билан боғлиқ бўлиб, улар харид ва сотиш шартномалари, учинчи шахсларга берилган кафолатлар, ижара шартномалари, хорижлик ҳамкорлар билан муомалалар, қандайдир ис-тиносно тарзидағи вазиятлар муносабати билан вужудга келади.

Тадбиркорлик риски ҳам ички хўжалик рискининг таркибий қисми ҳисобланади. У аудиторлик текшируви натижаларидан манфаатдор бўлган мижозлар ва бошқа томонларнинг даъво қўзгатиши; ҳам корхона ичиди, ҳам бутун тармоқда вужудга келган мураккаб вазиятдан келиб чиқиб аудиторлик фаолиятидан кўрилган заарлар эҳтимоли билан боғлиқ. Тадбиркорлик рискини баҳолаш мезонлари жадвалда келтирилган (2.4-жадвал)

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

*Сиёсий омилларга:* тармоқларни тартибга солиш, қонунчилик, солиққа тортиши;

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

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

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

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

## 2.4-жадвал.

**Тадбиркорлик рискинни баҳолаш мезонлари.\***

Риск омиллари	Тадбиркорлик рискининг даражаси	
Корхона фаолият кўрсатадиган иккисодий вазиятни аниқлаш.	Соглом	Депрессия, стагнация
Корхона фаолият кўрсатадиган тармоқ тавсифи	Барқарор, ташқи шарт-шароитлар таъсирини секин қабул қиласи	Нисбатан янги, ташқи ўзгаришларга таъсиричан
Корхона бошқарув сиёсати	Пассив	Актив
Назорат тизими	Маъмурий назорат яхши йўлга кўйилган	Назорат бўш; бошқарув тизилмаси кучли марказлаштирилган
Утган даврлар учун аудиторлик текширувичлар натижалари	Ижобий хулоса	Аудиторлик текширувичлар бўлмаган, ўказилган бўлса ҳам уларнинг натижаси бўйича ёки салбий хулоса беришдан бош тортиган; аудиторлар тез-тез ўзгариб туради.
Раҳбарият ўзгариши	Юқори	Паст
Корхонанинг молиявий аҳволи	Ишончли	Барқарор эмас
Судлашув ҳолатларининг вужудга келиш эҳтимоли	Жиддий эмас	Жиддий
Бошқарувчилар ва мулкдорларнинг обўр - эътибори	Яхши	Емон
Уларнинг иш тажрибаси	Юқори даражада	Паст даражада
Мулкчилик шакли	Очиқ турдаги акциядорлик жамияти (ОТАЖ)	Епиқ турдаги акциядорлик жамияти (ЕТАЖ)
Мижознинг аудиторлар роли ва маъсулиятларини тушуниши	Аниқ	Ноаниқ
Манбаатлар зиддияти, тартибга солиш муаммолари	Жиддий эмас	Жиддий
Мазъур турдаги бизнеснинг корхона фаолият кўрсатадиган худудга кириб келиш даражаси	Паст	Юқори

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

**Мижоз-корхонанинг имкониятлари ва хато-камчиликларини тахлил қилиц; қуйидагиларни эътиборга олишни тақозо этади;** бозордаги динамика (ўсиш, пасайиш, конъюнктура-нинг ўзгариши); технологиядаги ўзгаришлар (янги маҳсулотлар яратиш); иқтисодий аҳвол(кўтарилиш, пасайиш); ижтимоий омиллар (шаклланган ижтимоий инситутлар ва муносабатлар); экология каби масалаларни назарда тутади.

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

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

Мижоз-корхона маъмурияти самарали ички назорат тизимини ишлаб чиқишида қуйидагиларни эътиборга олиши лозим: корхона мулклари ва ҳужжатларининг сақланиши; бошқарув учун ишонарли маълумот олиш; ишлаб чиқариш самародорлигини ошириш; қонун ҳужжатлари талаблари ва ҳисобсиёстининг қоидаларига риоя қилиниши.

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

Ички назорат тизимини ўрганишда қуйидаги 4 та асосий тамойилга таянилади:

1. Ички назорат тизимининг ташкил этилиши ва фаолият кўрсатиши учун маъмурият жавобгарлиги;
2. Ички назорат тизими тўлиқ бўлмасаям молиявий ҳисоботнинг етарли даражадаги ҳаққонийлиги ва ишончлилигига ишонч ҳосил қилиши.
3. Мавжуд чеклашлар: агар ички назорат тизими, унинг ишлаб чиқариш ва амалда қўлланиш ҳусусиятлари ҳисобга олинмаса, уни самарали деб тан олиш мумкин эмас;

4. Ахборотни ишлаш услуги: ички назорат тизими ахборотлар күлдә ишланганида ҳам, компьютерда ишланганида ҳам, самарали ишлов беришина таъминлаши лозим.

*Назорат мұхити, ҳисоб тизими ва назорат амаллари* ички назорат тизимининг мұхим элементлари ҳисобланади. (Булар 3 бөб 3.5-мавзуда батағсиял баён қилинган).

**Аниқланмаслик риски (AP)** - яғни хатолар ва молиявий ҳисоботдаги камчиликларнинг аниқланмаслик (күзга ташланмаслик) риски (DR-Detection risk) – бу аудиторлык текшируви жараёнида құлланиладиган аудиторлык амалларнинг бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботта ҳақиқатан мавжуд бўлган ҳар бири алоҳида-алоҳида ёки биргаликда жиддий ҳисобланган хатолар ҳамда камчиликларни аниқлаш имкони йўқлигининг эҳтимолидир. Бундай эҳтимоллик аудитор томонидан субъектив тарзда аниқланади. Шунингдек, аудитор ишларининг сифат кўрсаткичи, аудиторнинг малакаси ва муайян аудиторлык текширувининг ўтказилиш хусусиятларига боғлиқ.

Аниқланмаслик рискини икки гурухга бўлиш мумкин:

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

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

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

Таъкидлаш жоизки, аудиторлык рискларининг мақбул тўпламини ташкил этувчи элементлар (IR, CR, DR)ни таҳлил қилишдан асосий мақсад **аниқланмаслик риски (DR)** ни баҳо-

лашдан иборат. Ушбу фикрни тасдиқлаш учун аудиторлик рисклар мақбул түплами(DAR)нинг таркибий қисмларини чукурроқ ўрганишга доир бир неча мисоллар келтирамиз.

**I-мисол.** Аудит ўтказилиши режалашибиётган корхонада риск даражаси паст бўлиб, аудиторлик рисклар мақбул түпламининг энг юқори чегараси 5% га teng. Корхона халқ хўжалигининг нисбатан барқарор тармоғида фаолият кўрсатганилиги учун ички хўжалик риски (IR) 70%га teng деб олинди. Назорат воситалари риски (CR) эса 40% га teng деб баҳоланганд. Чунки мижоз-корхонада ички назорат тизимининг яхши йўлга қўйилганилиги ва олдинги ўтказилган аудиторлик текширувларининг натижаларига кўра аудиторлар томонидан жиддий камчиликлар кўрсатилмаганлиги аниқланган:

Юқорида таҳдил қилинган формулага мувофиқ аниқланмаслик риски:

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

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

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

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

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

Бу мисолда моҳияттан ўтказиладиган текширув (тест) лардан кутылайтган ишончлилик даражаси 93,1% га тенг (100,0%-6,9%). Демак, аудитор танлаш күләмнин көнгайтириши зарур.

Ички хұжалик риски ва назорат воситалари рискининг түрли комбинациялари билан аниқланмаслик риски ўртасида ўзаро тескари боғлиқлик мавжуд. (2.5-жадвал).

#### 2.5-жадвал

##### **Аудиторлык рисклар түплами элементларининг хар хил даражадаги ўзаро боғлиқлигі.**

CR IR	юқори	ўртача	паст
	Бунда рухсат этилиши мүмкін бўлган аниқланмаслик рискининг даражалари қўйидагича:		
юқори	энг паст	пастроқ	ўртача
ўрта	пастроқ	ўртача	юқори
паст	ўртача	юқори	энг юқори

Бу боғлиқликни қўйидагича таснифлаш мүмкін:

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

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

#### **2.2.3. Жиддийлик даражаси ва аудиторлык риски тушунчаларининг ўзаро боғлиқлигі.**

Аудитор аудитни режалаштиришда молиявий ҳисоботда жиддий чалкашларга олиб келадиган фактларни ҳисобга олиши лозим. У жиддийлик даражасининг қандай кўрсаткичини қабул қилишини ва бухгалтерия счетларидаги қолдиқлар ҳамда оборотларнинг ҳусусиятларини таҳдил қилиш асосида молиявий ҳисоботнинг қайси моддаларини маҳсус эътибор билан ўрганишини ва қандай ҳолларда аудиторлык танлаш (танлаб текшириш) усуллари ҳамда таҳлилий амалларни кўллаган ҳолда умумий аудиторлык рискини мақбул бўлган даражагача пасайтиришни ҳал этиши лозим.

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

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

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

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

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

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

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

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

Жиддийлик ва риск даражасини баҳолаш аудиторлык текширувнинг муҳим босқичларидан бири бўлиб ҳисобланади. Унинг малакали амалга оширилиши нафақат сифатли аудиторлик ҳисботи ва хуносаси тузиш, балки аудиторлик

торлик ташкилоти каби, мижоз-ташкилотнинг ҳам барқарор ривожланишга замин яратади. Аудиторлик текширув муваффақиятли ақунланиб, солиқ органлари томонидан мижоз-корхонага эътиrozлар билдирилмаса, аудиторлик ташкилоти нафақат даромад олади, унинг обрў-эътибори ҳам ошади. Натижада, аудиторлик ташкилоти ўз мижозларини сақлаб қолишига ва янгиларини ортиришга, ҳамда аудиторлик хизмати бозорида юқори рейтингта муваффақ бўлади.

### **Ўз-ўзинни текшириш учун саволлар**

1. Жиддийлик тушунчаси ва унинг аудитдаги аҳамияти нимадан иборат?
2. Жиддийлик даражаси қандай аниқланади?
3. Нима утун аудитда жиддийлик даражаси қўлланилади?
4. Аудиторлик риски тушунчасини тавсифланг.
5. Аудиторлик рискларининг мақбул тўплами нима ва унга қандай шартшароитлар таъсир кўрсатади?
6. Ички хўжалик рискининг мазмунини тавсифланг.
7. Назорат воситалари рискини тавсифланг.
8. Аниқланмаслик риски нима?
9. Ички хўжалик риски ва назорат воситалари рискининг турли комбинациялари билан аудиторлик риски ўртасида қандай боғлиқлик мавжуд?
10. Жиддийлик даражаси ва аудиторлик риски ўртасида қандай боғлиқлик мавжуд?



### **3. БОБ. АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИНИ РЕЖАЛАШТИРИШ ВА ТАШКИЛ ЭТИШ**

*Режасиз одам маълум фактлар  
кўчасида ҳам осонгина адашади.  
Д. И. Менделеев*

#### **3.1. Аудиторлик фаолиятини режалаштиришининг мақсади, вазифалари, босқичлари ва асосий тамоилилари.**

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

Аудитни режалаштириш чоғида аудиторлик ташкилоти томонидан қўлланиладиган меъёрлар №3 «*Аудитни режалаштириш*» номли аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти (АФМС) билан белгиланади. Юқорида таъкидланганидек, аудит режасини пухта тузмасдан сифатли аудиторлик текшируви ўтказиш мумкин эмас. Шу боисдан ушбу стандартга батаф-силрок тўхталиб ўтамиз. Амалда, аудитни режалаштириш жараёни аудиторлик ташкилоти билан хўжалик юритувчи субъект ўртасида шартнома тузилгунга қадар бошланади. Бу ҳолат кўп ҳолларда, агар мижоз билан шартнома тузилмаса, аудитни режалаштириш билан боғлиқ ҳаражатлар қайси манбалар ҳисобидан маблағ билан таъминланиши тўғрисидаги савонни

юзага келтиради. Кейинчалик шартнома тузилған ҳолда аудитни дастлабки режалаштиришга доир ишлар қиймати ўтказылады, акс ҳолда у аудиторлык ташкилотининг маблағлари ҳисобидан амалға оширилиши лозим. Режалаштириш аудиторлык текширувани бошлангич босқичи бўлиб, аудиторлар режа тузулгунга қадар бевосита текширув жараёнини бошламасликлари лозим. Стандартта мувофиқ аудитни режалаштириш қуйидаги босқичларга бўлинади:

- аудитни дастлабки режалаштириш;
- аудитнинг умумий режасини тайёрлаш ва тузиш;
- аудит дастурини тайёрлаш ва тузиш.

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

Агар әудиторлык ташкилотининг кўпчилик мижозлари кичик ва ўрта бизнес корхоналарига таалукли бўлса, у ҳолда унчалик катта бўлмаган тузатишлар киритилганида кўпчилик корхоналарни текшириш учун мос келадиган намунавий аудит режаси ишлаб чиқиши ва режалаштириш чоғида аудит дастурини батафсил тузишга маҳсус эътибор қаратиш зарур. Бундай намунавий режалар бир нечта бўлиб, улар бир-бирлашибдан турли бизнесга эга корхоналар учун фарқ қилишлари мумкин. Масалан, савдо корхоналари, ишлаб чиқариш ва хизмат кўрсатиш корхоналари ва хоказо. Шунингдек аудитор қандайдир бошқа тамойиллар бўйича умумий намунавий режалар ҳам тузиши мумкин. Агар умумий аудит режаси сифатида намунавий режа танланса, у ҳолда режалаштириш чоғида асосий эътиборни аудит дастурини тузишга қаратиш зарур. Режалаштириш аудиторлык гуруҳи раҳбари томонидан аудит ўтказишнинг умумий тамойиллари каби, хусусий тамойилларига ҳам мувофиқ амалға оширилиши лозим. Улар:

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

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

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

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

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

Аудитнинг умумий режаси: мижоз фаолияти билан танишиш, дастлабки режалаштириш, текшириладиган хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизимини баҳолаш, танлаш ҳажми ва жиддийлик даражасини аниқлаш, аудит дастурини тайёрлаш, аудитни бевосита ўтказиш жараёни (дастурни бажариш), бажарилган ишлар натижаларини таҳлил қилиш, барча оралиқ ва умумий хужжатларни тайёрлаш, текширув натижаларини мижозга тақдим этиш ва ҳоказоларни ўз ичига олган ҳолда аудит ўтказишнинг барча босқичларини акс этитириши лозим. (3.1-жадвал).

Стандартда кўрсатилишича, аудитор умумий режада аудит ўтказиш муддатлари ва аудит ўтказиш графигини тузишни, аудиторлик ҳисоботи (хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига ёзма аҳборот) ва аудиторлик хулосаси тузишни назарда тутиши лозим. Режалаштириш чоғида аудитор қўйидагиларни ҳисобга олиши зарур:

- келгуси даврдаги вақт сарфи ҳисоб-китоби (такрорий аудит ўтказиш ҳолларида) ва ҳақиқий меҳнат харажатлари;
- муҳимлик даражаси;
- аудиторлик гурухини тузиш, аудит ўтказишга жалб қилинадиган аудиторлар сони ва малакаси;

- аудиторларни, уларнинг малакавий даражалари ва лавозимларига мувофиқ аудит ўтказиладиган муайян участкаларга тақсимлаш;
- аудиторлик гурухининг барча аъзоларига йўл - йўриқ кўрсатиш, уларни мижознинг молия-хўжалик фаолияти билан танишириш;
- аудиторлик гуруҳи раҳбарининг режа бажарилиши ва ёрдамчи аудиторлар ишлари сифати устидан назорат ўрнатиши;
- аудиторлик амалларини бажариш билан боғлиқ услугий масалаларни тушунтириш.

### 3.1-жадвал

#### Корхонада аудиторлик текшируви ўтказиш намунавий умумий режаси

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


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

Аудиторлик ташкилоти номидан  
 аудиторлик хуносасини имзолаш ҳукуқига эга раҳбар  
 Аудиторлик гурухининг раҳбари

## *Камшыров В.*

100

АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИНИ РЕЖАЛАШТИРИШ ВА ТАШКИЛ ЭТИШ

Аудиторлик текширувани амалга ошириш чогида күп ҳолларда мижоз фаолиятини 100% тұлық текшириш мүмкін бўлмайди. Шу боисдан режада *аудиторлик танлаш* қай тарзда амалга оширилишини кўрсатиш зарур (бу ҳақда 5 бобда маълумот берилади).

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

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

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

Аудитор ўз ишини шундай режалаштириши лозимки,

бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботларини, молия-хўжалик мувалаларининг ишончлилигини ва қонунийлигини, ҳамда улар бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттирилишининг тўғрилигили ўз вақтида ва сифатли аудиторлик текширувидан ўтказилади.

Аудитни режалаштириш қуйидагиларни таъминлаши лозим:

- а) бухгалтерлик ҳисоби ва ҳисоботининг ҳолати ҳамда ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида зарур ахборотларни олиш;
- б) бажарилиши лозим бўлган назорат амалларининг мазмунини, ўтказиш вақтини ва ҳажмини аниқлаш;

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

Кутилаётган ишлар режасида қуйидаги кўрсаткичлар акс эттирилади:

- аудит ўтказиш мулдати ва ишларнинг давомийлиги;
- бажариладиган ишлар ҳажми;
- аудитор кўллайдиган усуллар ва амаллар.

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

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

- аудиторлик текшируви ўтказиш шартномаси шартларини ўрганиши;
- ўтказиладиган аудитнинг энг муҳим масалаларини ажратиб олиши;
- максус эътибор талаб қиласидиган шартларни аниқлаши;
- текшириладиган корхона фаолиятининг предметини ҳисобга олган ҳолда янги қонунлар, низомлар, йўриқномалар ва бошқа алоқадор меъёрий ҳужжатларнинг аудитга таъсирини ўрганиши;
- текшириладиган корхонанинг ҳисоб тизими ва ички аудит тизимининг ишончлилик даражасини аниқлаши;
- ички аудиторларнинг ишларини ва уларни аудитга жалб қилиш мумкинлигини таҳлил қилиши;

- корхонанинг алоҳида балансга ажралиб чиқарилган филиаллари, ваколатхоналари, бўлимлари ва маҳсус бўлинмалирида аудит ўтказиш мақсадгага мувофиқлигини ўрганиши;
- экспертларни жалб қилиш зарурлигини аниқланниши лозим.

Аудиторлик текшируви чоғида аудит режасига тузатишлар киритилиши мумкин.

Аудиторлар текширув вақтида улар томонидан бажариладиган ишларнинг ҳажми ва сифатини тасдиқлайдиган, асосий хужжатлардан бўлиб ҳисобланган, иш хужжатларини тузишлари лозим. Бу хужжатлар ихтиёрий шаклда тузилиб, уларда мижоз тўғрисидаги зарур маълумотлар; бажариладиган ишларнинг батафсил баёни бўлиши лозим. Хусусан қўйилагилар кўрсатилади: текширув ўтказиш услуги (ёппасига ёки танлаб), ёки текшириладиган хужжатларнинг ҳажми; текширув натижасида аниқланган камчиликлар; текширувга тақдим этилмаган дастлабки ва бошқа хужжатлар рўйхати; амалдаги қонунчиликка мос келмасликлар; аниқланган камчиликларни бартараф қилиш усуллари тўғрисида аудиторнинг фикрлари; мижозининг молия-хўжалик фаолиятини яхшилашга қаратилган бошқа тавсиялар. (Иш хужжатлари тўғрисида 4.7-мавзуда батафсил маълумот берилади).

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

Иш хужжатлари аудитнинг яхши режалаштирилганлигини, тўпланган маълумотлар ишонарлилигини, аудиторлик хulosасининг амалга оширилган аудит натижаларига мувофиқлигини тасдиқлаши лозим. Зарур ҳолларда аудитор ҳақиқатан ҳам айнан шундай аудиторлик хulosаси тузиш учун етарли гувоҳликлар тўпланганлигини ҳам баҳолаши зарур.

Иш хужжатларидаги тафсилотларнинг тасдиқланган молиявий ҳисоботдаги маълумотлардан фарқ қиласлиги ўта муҳимдир. Аудиторлик хulosалари яққол ва икки хил маъно билдирилдиган бўлиши лозим.

Иш хужжатларида акс эттирилган ёзувларга асосан аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хulosаси тузилади (Аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хulosаси тузиш XV бобда батаф-

сил ёритилган). Аудиторнинг иш ҳужжатлари махфий хисобланади. Аудит якуланганидан сўнг иш ҳужжатларини ҳимоялаш бўйича барча зарурий чоралар кўрилиши керак. Иш ҳужжатлари бегона шахсларга, агар бошқа ҳолатлар Ўзбекистон Республикаси қонунчлигига кўзда тутилмаган бўлса, фақат мижоз-корхонанинг розилиги билан берилиши мумкин.

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

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

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

Доимий тўпламда қўйидагилар сақланиши лозим:

- *таъсис ҳужжатларининг нусхалари ёки баёни;*
- *корхонанинг давлат рўйхатидан ўтганилиги ҳақида маълумотлар;*
- *корхонанинг маслаҳатчилари ҳақида маълумотлар;*
- *корхонанинг банкдаги счётлари ҳақида маълумотлар;*
- *текшириладиган корхонанинг бошқа юридик ва жисмоний*

*шахслар (мол етказиб берувчилар ва пудратчилар, сугурта компаниялари, харидорлар ва буюртмачилар ва бошқалар) билан тузилган турғи шартномалари ҳамда меҳнат шартномаларининг нусхалари;*

- *ташқи текширувлар(бошқа аудиторлар, солиқ инспекцияси ва иш. ў.)нинг текширув материаллари.*

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

### **3.2. Текшириладиган корхона (мижоз) фаолиятини ўрганиш (баён қилиш).**

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

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

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

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

Корхоналарга нисбатан қўлланиладиган қонунлар нафақат мулкчилик шакиларига, балки қарорлар қабул қилиш жараёнларининг ташкил этилиши ва у ёки бу ҳужжатларни

имзолаш учун жавобгар шахсларнинг таркибига ҳам боғлиқ. Бошқарув жараёнини билиш нафақат аудиторга зарур бўлган материалларни тўплаш учун, балки унинг ҳисоботидан асосий фойдаланувчиларни аниқлаб, унинг ишларидағи хатарли вазиятларни тўғри баҳолашда ҳам унга ёрдам беради. Аудитор мулкчилик шакли ва тузилишини ўрганиши учун куйидаги маълумотларни тўплаш зарур:

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

Текшириладиган корхонанинг мақсадларини таҳлил қилиш, унинг муомалаларини яхши тушунишга имкон бериб, текшириладиган ҳисббот ҳақида тўғри фикр шакллантирилиши учун зарурдир. Чунончи, агар аудитор ишини режалаштириш чогида мулк эгаларининг корхонани тутатмоқчи эканликлари аниқланса, бунда у корхона ҳисбботига нисбатан фаолият қилаётган корхона принципини қўлламаслиги ҳақида аудиторлик ҳисбботига таъкидлаш киритишга тайёrlаниши зарур. Маймурият ва мулк эгаларининг келгусидаги муомалаларга тааллуқли мақсадларини билиш шу мижоз билан кейинчалик ҳамкорлик қилиш учун тўғри стратегия ишлаб чиқиша, шунингдек унга бухгалтерлик ҳисоби, аудит ва консалтинг соҳасидаги ҳақиқатан зарур бўлган хизматларни тақлиф этишда ёрдам беради. Корхонанинг мақсадларини аниқлаш учун қуйидагиларни билиш зарур: маҳсулотлар ва хизматларнинг асосий турлари; бошқа корхоналар, гуруҳлар

билинг бирлашишга оид ёки корхонанинг сотиб олиш, сотиш бўйича режалари; илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик соҳасидаги йирик корхоналар; режалаштирилган капитал қўйилмалар; янги бозорларга чиқиш режалари; ахборот технологиясидаги ўзгаришлар, солиқларни режалаштириш стратегияси.

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

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

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

Текшириладиган корхонанинг ҳисоб юритиш сиёсатини билиш аудиторга ҳар хил счёtlарни текширишнинг самарали методларини ишлаб чиқиш имконини беради. Ҳисоб юритиш сиёсатини тушуниш учун қўйидагиларни кўриб чиқиш зарур: ҳисоб юритиш сиёсатини қабул қилиш тартиби; ҳисоб юритиш сиёсатига ўзгартиришлар киритиш; талаб этиши мумкин бўлган, корхона фаолиятида ва қонунчиликда руй бериши кутилаётган ўзгаришлар; ҳисоб юритиш сиёсатининг амалдаги қонунчилликка мослиги, ҳисоб юритиш сиёсатининг мазкур тармоқ учун хослиги. (ҳисоб юритиш сиёсатини текшириш тартиби 3.4-мавзуда батафсил баён қилинган).

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

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

Аудитор ахборотларни тўплашни ўзига тушунарли методлар билан амалга ошириши лозим.

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

Шунингдек, корхона фаолияти ҳақидаги унинг ҳисботида (бухгалтерлик ҳисботлари ва аналитик ёзувлар; директорлар, бошқарув ва акциядорлик кенгашининг мажлис баённомалари; ички аудиторнинг ва тафтиш комиссиясининг ҳисботлари, лавозим йўрикномалари), ташқи ахборот манбалари (матбуотда чиққан нашр маҳсулотлари, маълумотлар базаси, аналитик нашрлар, қонунчиликка оид ва бошқа меъёрий бюллетенлар) келтирилган маълумотларни таҳлил қилиши лозим.

Аудитор олинган маълумотларни ёзib боради ва корхонага таъсир қилувчи омиллар ҳамда аниқланган таҳликали ҳолатлар баён қилинган ҳолда бўлимларга бўлинган маҳсус ёзув кўриннишида расмийлаштиради.

### **3. 3. Бухгалтерлик ҳисбонинг ташкил этилишини ўрганиш (баён қилиш).**

Аудитор корхонанинг молия-хўжалик фаолиятини текширишни бошлашдан олдин бухгалтерлик ҳисби қандай

ташкыл этилганлиги ва юритилаётганлигини ўрганиши лозим. Бунда у корхонада құлланилаёттан назорат воситаларини ўрганади ва баҳолайди, улар асосида тахмин қилинаёттан аудиторлик амалларининг мазмуни, миқёси ва қилинадиган харжатларни аниқлади.

Энг мұхими, аудитор амалдаги бухгалтерлик ҳисоби тизими текширилаёттан хұжалик юритувчи субъекттің хұжалик фаолиятини ишонарлы акс эттириши ҳамда текширилаёттан корхонадаги мавжуд назорат воситаларига қай даражада таяна олишига ишонч ҳосил қилиши лозим. Шунингдек, ҳисоб тизимини, яғни ҳужжатлар айланиш режа-графигининг тузилишини, бухгалтерия ходимларининг хизмат вазифалари қандай тақсимланыётганлитики күрсатиши, корхонанинг асосий муомалаларини акс эттириш учун қандай счёtlар корреспонденциялари (ұзаро боғланишлари) қабул қилинганлиги ва қандай ҳисоб регистрларидан фойдаланилаёттанлиги каби масалаларни баён қилиш лозим.

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

Бухгалтерлик ҳисоби тизимини баён қилиш қуйидаги

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

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

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

Хукумат, молия ва статистик органларининг меъёрий хужжатлари билан бир қаторда, ўрганилаётган соҳадаги текширилаётган корхоналарнинг хусусиятларини ифодалайдиган таъсис хужжатларига алоҳида аҳамият берилади.

Мазкур масала бўйича аудитор қуйидагиларни текшириши лозим:

Бухгалтерлик ҳисобини ташкил этиш ва юритишга доир йўриқномалар ва кўрсатмалар счётлар режасини қўллашнинг тўғрилигин; ҳисобнинг журнал-ордер ёки жадвал-автоматлаштирилган шаклларидан қўлланиладиган шаклни юритиш қоидаларига риоя қилиниши; дастлабки хужжатларнинг бухгалте-

рияга ўз вақтида келиб тушиши ва ҳужжатлар оборотининг ташкил этилиши: ҳисоб регистрларининг ўз вақтида ва тўғри қўлланилиши синтетик ҳисоб маълумотларининг аналитик ҳисоб маълумотларига мос келиши: дастлабки ҳужжатларга автоматлаштирилган ишлов бериш усулларининг қўлланилиши (иш ҳаки, материаллар, ишлаб чиқариш харажатлари ва ш. к.) ишлаб чиқариш харажатларини ҳисобга олишининг тўғрилиги; давр сарфларини ҳисобга олишининг тўғрилиги; ишлаб чиқаришга сарфланган материалларни баҳолашнинг тўғрилиги; балансдаги барча моддаларнинг инвентаризация қилинишини тўғри ташкил этилиши, шунингдек, инвентаризацияни ва унинг натижаларини ҳисоб ва ҳисоботда ўз вақтида ҳамда тўлик акс эттирилиши: бош бухгалтер томонидан материаллар, молиявий ва меҳнат ресурсларидан фойдаланиш, бухгалтерлик ҳисобини ташкил этиш ва юритишнинг қонунийлиги устидан назорат ўрнатилиши; банкларга, солиқ органларига, акциядорларга ва бошқаларга тақдим этиладиган баланс ва бошқа ҳисобот шаклларига бухгалтерлик ҳисоби маълумотларининг тўғри келиши; бюджет билан ҳисоб-китобларнинг тўғрилиги ва ўз вақтидалиги; фойда (даромад)ни аниқлашнинг тўғрилиги; фойданни тақсимлаш ва резервлар яратишнинг тўғрилиги.

Булардан ташқари аудитор қуидагиларни ҳам текшириши зарур:

- бухгалтерия аппарати ишининг тўғри ташкил этилганлиги;
- бухгалтерия ходимлари лавозим йўриқномаларининг мавжудлиги;
- бажарилган иш учун ҳар бир ходим жавоб берадиган қилиб, хизмат вазифаларининг бухгалтерия ходимлари ўртасида тақсимланганлиги;
- аудиторлик текшируви ўтказилаётган ташкилот (фирма) раҳбарияти томонидан ишни бажарувчи мансабдор шахслар, омбор мудирлари, механиклар ва бошқалар)нинг дастлабки ҳисоботлар ва ҳужжатларни тақдим этиш графикининг тасдиқланганлиги, графикка риоя қилиш устидан назорат ўрнатилиши ва уни бузган айбдор шахсларга нисбатан интизом чоралари ва бошқа чораларнинг қўлланилиши; бухгалтерия ичida айрим иш турларининг бажарилиш муддатлари кўрсатилган, ҳужжатлар айланиши графикининг борлиги (иш ҳаки ҳисоб-китоби ведомостлари,

моддий қийматликлар ҳаракатининг йигма ведомости, асосий воситалар ва номоддий активларга эскириш ҳисоблаш ведомости, ҳисоб регистрларини якуний (йиллик) ҳисбботлари тузиш); бухгалтерия ходимлари жорий иш жараёнида зарур бўлган, тегишли қўлланмалар, йўриқномалар ва ҳисоб-китоб жадваллари билан таъминланганлиги;

- бош бўхгалтер томонидан унга тўлиқ берилган молиявий назоратчилик ҳуқуқларининг амалга оширилиши, бухгалтерлик ҳисоби ва ҳисбботига доир бош бўхгалтернинг фармойишлари, шунингдек, хусусан молия-хўжалик муомалаларини расмийлаштириш ва талаб қилинадиган ҳужжатлар ва маълумотларни бухгалтерияга тақдим этиш, корхонанинг барча ходимлари учун мажбурийлиги каби корхонадаги ички тартибга риоя қилиниши, юқорида кўрсатилган ҳисоб, ҳисббот ва молиявий назорат масалалари га доир бош бўхгалтер фармойиши ва кўрсатмаларининг бажарилмаганлиги ёки бузилганлиги учун айбдор ходимларга нисбатан аудит ўтказилаётган корхона раҳбарияти томонидан ҳайфсан ёки мукофотдан (тўлиқ ёки қисман) маҳрум этиш чораларининг қўлланилиши; бухгалтерия ходимлари билан бошқа бўлинмалар ўргасида ўзаро муносабатларининг тўғри йўлга кўйилганлиги, бош бўхгалтер бошқа бўлинмалар раҳбарлари билан ҳамкорликда аудит ўтказилаётган корхона молиявий хўжалик ҳисоби, ҳисбботи маълумотларига асосан таҳдил қилиши;
- баланснинг асосий материаллар, пул маблағлари ва ҳисбобитоб моддаларини инвентаризация қилиш; бухгалтерия ҳисбботлари ва баланслари тўғрисидаги Низомда белгиланган тартиби ва муддатларига риоя қилиниши; ўтказилган инвентаризация ва унинг сифати қандайлиги, инвентаризация натижасида барча баланс моддалари ҳаққонийлигининг таъминланганлиги;
- бухгалтерлик ҳисоби ва назоратнинг ташкил этилиши пул маблағлари ва материал қийматликлар камомади, этишмовчилиги ва ноқонуний сарфланиши ва бошқа камчилик ҳамда суйистеъмол қилишларнинг олдини олишни таъминлаши, дастлабки ҳужжатларни сифатли расмийлаштириш ва уларнинг ишонарлилиги устидан пухта назорат ўрнатиш; хўжалик муомалаларини, пул маблағлари ва мулқлар, материал қийматликлар мавжудлиги ва сақлани-

- шини даврий инвентаризацияси ва түсатдан ўтказилган текширишлар натижалари ва шу кабилар;
- тузилган даврий ва йиллик ҳисоботлар маълумотларининг бухгалтерлик ва статистик ҳисбот маълумотларига тўғри келиши.

Ҳар бир аудитор, гарчи битта аудиторлик текшируvida тўлиқ иштирок эттан бўлса ҳам, бухгалтерия ҳисобини тартибга солиши ва солиқقا тортишнинг мавжуд тизимида исталган хўжалик юритувчи субъект бухгалтерлик (молиявий) ҳисботининг у ёки бу даражадаги хатоларга йўл қўймаслиги ўта мураккаб эканлигини тушуниб етади.

Аудитор бундай хатоларни аниқлаганида қўйидаги вазифаларни ҳал этиши лозим:

- бухгалтерлик ҳисботидаги хатоларнинг баёнини ёзиш;
- бухгалтерлик ҳисоби ва ҳисботини ташкил этиш ҳамда юритишнинг қонунчилик билан белгилантан қоидалари хўжалик юритувчи субъект ходимлари томонидан билмасдан ёки атайлаб бузилган ҳоллар аниқланганнида аудиторлик ташкилоти қандай иш тутиши хусусиятларини аниқлаш;
- бухгалтерия ҳисботининг ишончлилигига таъсир қиласидан хатолар аудитор томонидан аниқланганлиги муносабати билан хўжалик юритувчи субъект ва аудиторлик ташкилоти масъулияtlарини бир-биридан ажратиб белгилаш;
- бухгалтерлик (молиявий) ҳисботнинг бузиб кўрсатилиш хавф-хатари омилларини аниқлаш.

Кўпинча аудитор аудит ўтказиш чоғида бухгалтерлик (молиявий) ҳисботларга қандай мақсадларда атайлаб хатолар киритилганлигини аниқлашга уриниб, унга хос бўлмаган функцияларни зиммасига олишига ҳаракат қиласи (балки бухгалтерлик ҳисботи маълумотларидан фойдаланувчиларни чалғитиш учун гаразли мақсадлар кўзланган бўлиши мумкин).

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

Ҳар бир аудитор ўз тажрибасидан келиб чиқиб, муайян текшириладиган корхона учун бухгалтерлик ҳисбининг қай-

си бўлимлари энг хатарли эканлигини яққол тасаввур қилиб, аудитни режалаштиришда ўз ишини шундай тарзда эҳтиёт-корлик билан қилиши керакки, нотўғри аудиторлик хulosаси тузиш ва тақдим қилиш хавф-хатари имкон қадар камайсин.

Агар раҳбариятта тақдим қилинган аҳборотлар натижалари бўйича бухгалтерлик ҳисоботига тегишли ўзгартишлар киритилмаган бўлса, у ҳолда аудитор аудит жараёнида аниқланган бухгалтерлик ҳисоботидаги бузуб кўрсатилган фактлар тўғрисидаги маълумотларни аудиторлик хulosасига киритиши керак.

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

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

Аудитор хўжалик фаолиятини текширишда қўйидагиларни таҳдил қилиши лозим:

- корхонанинг ўз устав фаолияти ва хўжалик дастурининг бажарилиши;
- устав капиталини ташкил этишнинг тўғрилиги ва унинг ўз фаолияти мақсадларига мувофиқ ишлатилиши;
- корхонада маҳсулотларни етказиб бериш бўйича шартнома мажбуриятларининг бажарилишини ишонарли, тезкор ҳисобга олишнинг ташкил этилиши, тайёр маҳсулотлар етказиб бериш мажбуриятларнинг бажарилишини ҳисобга олган ҳолда корхона ходимлари томонидан белгиланган тартибга риоя қилиниши;
- маҳсулотларни тўлиқ ва ўз вактида етказиб бермаганлик натижасида кўрилган йўқотишлар (жарималар, пениялар, неустойкалар ва бошқалар);
- чиқарилаётган маҳсулогларни янгилашга доир кўзланган тадбирларнинг бажарилиши; маҳсулот сифати кўрсаткичлари, брак ва сифатсиз маҳсулот етказиб берганлик учун кўрилган заарлар;

- маҳсулот чиқариш ритми, ритмсиз ишлаш сабаблари, суткалик графиклар бажарилмаслиги оқибатида кўрилган заррлар;
- хом ашёлар, материаллар ва ишлаб чиқариш чиқитларидан оқилона фойдаланиш;
- корхона жамоаси мақсадларнинг тизими, ҳар бир ходимга вазифаларнинг оқилона тақсимланиши;
- ҳам иқтисодий, ҳам ижтимоий мақсадларга етишища барча ходимлар (ишчидан тортиб бош директоргача) иқтисодий манфаатларни таъминлайдиган меҳнатга ҳақ тўлаш тизими;
- маҳсулот чиқариш ва сотиш ҳақидаги ҳисобот маълумотларининг бухгалтерлик ҳисоби ва дастлабки ҳужжатлар маълумотларига тўғри келиши;
- маҳсулотлар ҳисботига ҳисобот даврида тайёрланиб туғлланмаган маҳсулотларнинг киритилмаганлиги ва ҳисботларда бошқа қўшиб ёзиш ҳамда чалкашликларга йўл қўйилмаганлиги.

### **3.4. Корхона ҳисоб сиёсатини ўрганиш (баён қилиш).**

№ 1 - «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисбот» номли Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисоби миллий стандартига мувофиқ *ҳисоб сиёсати* хўжалик юритувчи субъект раҳбари томонидан бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисботни тайёрлаш ҳамда тузиш учун фойдаланиладиган маҳсус тамоиллар, қоидалар ва амалий ёндашувлар тўпламини информадайди.

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

Ҳисоб сиёсатини шакллантириш ва унга риоя қилиниши масалалари аудитнинг аҳамиятли соҳаларидан бўлиб, бухгалтерия ҳисботларининг ишончлилигига сезиларли даражада таъсир кўрсатади. Шу боисдан ҳисоб сиёсати бухгалтерия ҳисоби ва ҳисботларини аудиторлик текширувидан ўтказишнинг барча босқичларида - аудитни режалаштиришдан то ау-

диторлик холосасини тузгунга қадар мұхим текширув объекті бўлиб ҳисобланади.

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

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

Ҳисоб сиёсатининг мазмунини ифодалайдиган маълумот манбалари кўйидагилардан иборат:

- текшириладиган корхонанинг ҳисоб сиёсати тўғрисидаги бўйруқ (фармойиш);
- бухгалтерия ҳисобининг ишчи счёtlар режаси;
- тасдиқланган дастлабки ҳужжатлар шакллари ва ички бухгалтерия ҳисоботлари учун ҳужжатлар шаклларининг рўйхати;
- ҳужжатлар айланиш режа-графиги ва ҳисоб ахборотларига ишлов бериш технологиялари;
- айрим кўrsаткичларни ҳисобга олиш бўйича тасдиқланган услубиёт ва текшириладиган корхона ҳисоб сиёсати тўғрисидаги бўйруққа бошқа иловалар;
- кўйидаги масалаларни баён қиласидиган (очиб берадиган) тушунтириш хати.

Корхонанинг ҳисоб сиёсатига тааллуқли маълумотлар: ҳисоб сиёсатини шакллантиришда танлаб олинадиган, ўтган йилгидан фарқ қиласидиган бухгалтерия ҳисобини юритиш усувлари;

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

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

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

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

Ҳисоб сиёсатини аудиторлик текширувидан ўтказишнинг мақсади - «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот» номли №1 БХМС талабларидан келиб чиқсан ҳолда корхона бухгалтерия ҳисоботининг ишончлилиги тўғрисида хуоса тузийдан иборат бўлиб, ҳисоб сиёсати №1 БХМСга мувофиқ уларни бажаришни таъминлаши лозим. Шунингдек, бухгалтерия ҳисоботининг ишончлилиги тўғрисида фикр шакллантиришда қуидаги ҳолатлар ҳам инобатга олиниши зарур:

- корхоналарнинг мулкий ҳолисслиги;
- ҳисоб сиёсатини қўллашнинг изчилилиги;
- хўжалик фаолияти фактларининг аниқлиги.

Аудиторлик текширувини ўтказишда қуидагиларни ҳам аниқлаш зарур:

- ҳисоб сиёсатига доир фармойиш хужжатларининг мавжудлиги ва уларнинг таркиби;
- ҳисоб сиёсатига доир ҳужжатлар шакллари ва қабул

- Қилиш муддатларининг меъерий хужжатлар талабларига мувофиқлиги;
- меъерий хужжатлар билан белгиланган ҳисоб усулларидан фарқ қиласидан, лекин корхонанинг мулкий ҳолатини ва молиявий натижаларини ишонарли акс эттиришга имкон берадиган усуллар мавжудлиги;
  - ҳисоб сиёсатини шакллантириш чоғида танланган, бухгалтерия ҳисботларидан фойдаланувчилар томонидан корхона молиявий ҳолатини баҳолаш ва қарор қабул қилишга сезиларли таъсир қўрсатадиган бухгалтерия ҳисобини юритиш усулларининг моҳияти тўлиқ очиб берилганлиги;
  - ҳисоб сиёсатига риоя қилиш.
  - Аудитор №1 БХМС да белгиланган, ҳисоб сиёсатини қабул қилиш тартибига риоя қилинаётганлигини текшириши лозим:
  - ҳисоб сиёсатини қабул қилиш тўгерисида корхона раҳбарининг буйруғи (фармойиши) чиқарилганлиги (№1 БХМС 55 банди).

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

- ишчи счёtlар режаси, намунавий қабул қилинмаган дастлабки хужжатлар шакллари, хужжатлар айланиши режаграфиги ва ҳисоб ахборотларига ишлов бериш технологияси, инвентаризация ўтказиш ва хўжалик муюмалаларини назорат қилиш тартиби ва бошқалар тасдиқланганлиги.
- ҳисоб сиёсатига киритиладиган қўшимча ва ўзгартишлар тўгерисида буйруқ чиқарилганлиги (№1 БХМС 56. 1, 56. 2, 56. 3, 56. 4 бандлари).

№1 БХМС 56 бандига мувофиқ ҳисоб сиёсати календар йили давомида ўзгартирилмайди. Фақат хўжалик юритувчи субъектни қайта ташкил этилиш (бирлашиш, бўлиниш, қўшиб олиш), мулкорлар алмашиши, Узбекистон Республикаси қонунчилиги ёки Ўзбекистон Республикасида бухгалтерия ҳисобининг ўзгариши ва бухгалтерия ҳисобининг янги услуб-

лари ишлаб чиқылған ҳолларда ҳисоб сиёсати ўзгартирилиши мүмкін (№1 БХМС 56. 1, 56. 2, 56. 3, 56. 4).

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

Ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқни таҳлил қилиш чоғида аудитор қўйидагиларни аниқлайди:

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

Ушбу мақсадда ҳисоб сиёсати тўғрисидаги тақдим этилган буйруқ (фармойиш) тест синовидан ўтказилади. Бунинг учун аудитор текшириладиган корхона раҳбарига тахминан қўйидаги мазмундаги анкетани тўлғазишини тавсия қиласи (3.2-жадвал).

Ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқларни аудиторлар томонидан тест синовидан ўтказиш амалиёти шунн кўрсатмоқда-ки, айрим хўжалик юритувчи субъектлар бу ҳужжатга ҳисоб сиёсатига тааллуқли бўлмаган нарсаларни ҳам киритадилар. Масалан, ходимларга иш ҳақи бериш мурдатлари, таътиллар давомийлиги, меъридан ошиқ хизмат сафари ҳаржатлари ва ҳоказо. Бундай ахборотлар корхонанинг бошқа ички ҳужжатларида акс эттирилади. Айрим корхоналар бухгалтерия ҳисобининг барча мүмкін бўлган унсурлари бўйича бухгалтерия ҳисоби услубларини, улар олдин қўлланганлиги ва кейинчалик қўлланishi зарурлигига қарамасдан буйруқка киритишлари оқибатида хато-камчиликларга йўл қўядилар.

## 3.2-жадвал.

**Хисоб сиёсати түгрисидаги буйруқтун дастлабки  
текшириш учун анкета-тест(намуна)**

Текшириладиган объект	Жавоб		Эс-латма
	Ха	Йүк	
1	2	3	4
<b>Ташкилий – техник</b>			
1. Хисоб юритишнинг ташкилий шакли қандай?			
а) бош бухгалтер бошқардиган таркибий бўлинма.			
б) штатдаги бухгалтер лавозими			
в) ихтисослаштирилган ташкилот билан тузилган шартнома асосида.			
г) ҳисоб раҳбар томонидан юритилди			
2. Тасдиқланганми?			
➤ бухгалтерия түгрисида Низом.			
➤ хизмат вазифалари рўйхати			
3. Кўлданиладиган бухгалтерия ҳисоби шакли:			
➤ журнал-ордер шакли.			
➤ мемориал-ордер шакли			
➤ соддалаштирилган ҳисоб тизими.			
➤ компьютерлаштирилган.			
4. Ишчи счётлар режаси ишлаб чиқилган ва тасдиқланганми?			
5. Хужжатлар айланниш қоидалари ва ҳисоб ахборотларига ишлов бериш технологияси:			
➤ дастлабки хужжатларнинг унификацияланган шаклларини қўллаш.			
➤ намунавий шакллари мавжуд бўлмаган дастлабки хужжатлар шаклларини тасдиқлаш.			
➤ бошлангич хужжатларни имзолаш хукуқига эга шахслар рўйхатини тасдиқлаш.			
➤ хужжатлар айланниш режа-графигини тасдиқлаш.			
➤ бухгалтерия хужжатларини саклаш муддатларини ҳисобга олган ҳолда хужжатлар жилларининг рўйхатини ишлаб чиқиши.			
Хужжатларни саклаш учун масъул шахсларни аниқлаш.			
6. Мулкларни баҳолаш:			
➤ ҳарид учун қилинадиган ишлаб-чиқариш харажатларини жамлаш йўли билан тўлов ҳисобига сотиб олинган.			
➤ кирим қилинган пайтдаги бозор баҳоси бўйича текинга олинган.			
➤ корхонанинг ўзида ишлаб чиқарилган унинг ҳақиқий таннаҳри бўйича.			
7. Инвентаризация ўтказиш тартиби:			
➤ муддатларини белгилаш.			
➤ доимий фаолият кўрсатадиган комиссия тузиш.			
➤ инвентаризация ўтказиш түгрисида буйруқ тайёрлаш.			

1	2	3	4
8. Ҳисобот ҳажми, тақдим қилиш муддатлари ва манзилгоҳи: ҳисоботни бухгалтерия ҳисобига оид меъерий хужжатларда белгиланган ҳажм ва муддатларда тузиш. Ийлилк молиявий ҳисоботни тақдим қилиш: а) солиқ органларига; б) корхона тасисчиларига; в) давлат статистика органларига; г) қонун ҳужжатларига мувофиқ бошқа органларга;			
9. Аудиторлик ташкилоти билан ўзаро муносабатлар тизими.			
10. Доимий фаолият кўрсатадиган комиссия таркиби-ни тузиш: ➢ домоддий активлардан фойдаланиш муддатларини белгилаш учун; ➢ асосий воситаларнинг мақсадга мувофиқлиги ва яроқсизлигини аниqlаш учун.			
11. Ҳисобдор шахслар рўйхати ва бўнак ҳисоботларини тақдим қилиш муддатларини тасдиқлаш.			
12. Вакиллик харажатлари сметасини тасдиқлаш  II. Бухгалтерия ҳисобини юритиш усуслари. 1. Асосий ва айланма маблағлар ўртасидаги қиймат чегарасини белгилаш. 2. Асосий воситаларга амортизация ҳисоблаш усула-ри: 3. Асосий воситаларни таъмирлашни ҳисобга олиш тартиби: ➢ Таъмирлаш меъерига қараб. 4. Асосий воситаларни қайта баҳолаш 5. Номоддий активларга амортизация ҳисоблаш тарти-би: 6. Материалларни сотиб олиш ва тайёрлашни ҳисобга олиш тартиби: 7. Ишлаб чиқаришга берилган материалларни ҳисобдан ўчириш усуслари: ➢ ҳар бир бирлигининг танинхи бўйича. ➢ ўргача танинхи бўйича (AVECO). ➢ моддий ишлаб чиқариш заҳираларининг биринчи сотиб олинган танинхи бўйича навбати билан (FIFO)			
8. Товарларни тайёрлаш ва омборга ташиб келтириш сарфларини ҳисобга олиш: ➢ товарларни тайёрлаш ва ташиб келтириш ха-ражатлари муомала сарфлари таркибида (9411 сақлаш ва ташиш харажатлари счёти) «Транспорт харажатлари» моддаси бўйича; ➢ омбордаги товарлар қолдигига тўғри келадиган муомала сарфларининг суммаси транспорт харажатларининг ўртача фоизи бўйича			

1	2	3	4
9. Харажатларни ва муомала сарфларини ҳисобга олиш услуги: ➤ Махсулот (иш, хизмат)лар таннархини шакллантирадиган харажатларни ҳисобга олиш (2010, 2310, 2510) баланс счётларыда амалга оширилади. ➤ түлиқ бўлмаган ишлаб чиқариш таннархи.			
10. Умумишлиб чиқариш харажатларини тақсимлаш ва ҳисобдан ўчириш тартиби.			
11. Келгуси давр сарфларини ҳисобдан ўчириш тартиби: ➤ бир текисда; ➤ маҳсулот ҳажмига мутаносиб равишида.			
12. Бошқарув ва тижорат сарфларини тан олиш тартиби: ➤ ҳисобот йилида улар түлиқ тан олинади. ➤ сотилган ва сотилмаган товарлар (маҳсулотлар) ўргасида тақсимланади.			
13. Келгуси давр сарфлари ва тўловлари учун резервlar яратиш тартиби.			
14. Фойдани тақсимлаш ва ишлатищни ҳисобга олиш вариантлари: ➤ корхона махсус максадлар учун мўлжалланган фондлар ташкил қилимайди. ➤ соф фойда фондларга тақсимланади.			
Дебитор ва кредитор қарзларни ҳисобдан ўчириш тартиби:			
III. Ҳисоб сиёсатининг содиққа тортишга доир жиҳатлари.			
1. Корхонада даромадни тан олиш тартиби: ➤ пул маблағларининг корхона ҳисоб-китоб счётига ёки кассасига келиш меъёрига қараб (касса усули) ➤ ҳақиқатан маҳсулот (иш, хизмат)ларни сотиш ва харидорларга ҳисоб-китоб хужжатларини тақдим қилиш меъёрига қараб (ҳисоблаш усули)			
2. Кўшилган қиймат солиги (KKC)га тортиладиган товарларни сотишида ишлатиладиган моддий ресурслар бўйича ККСни алоҳида ҳисобга олиш тартиби.			
3. ККСни ҳисоблаш учун харажатларни алоҳида (ажратиб) ҳисобга олиш тартиби			
IV. Ҳисоб сиёсати тўғрисидаги бўйруқ (фармойиш) билан танишиш тартиби:			

Бундай тартибда тест синови ўтказиш аудиторга энг аввали, ҳисоб сиёсатининг қайси жиҳатлари түлиқ ёритилмаганилиги ва қамраб олинмаганилиги тўғрисида хulosса қилишга ёрдам беради. Кўп ҳолларда қуйидаги масалалар ҳисоб сиёсатида ўз аксини топмайди:

### I. Ташкилий - техник масалалар.

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

### II. Услубий масалалар.

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

### III. Солиққа оид масалалар.

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

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

- ҳўжалик юритувчи субъект томонидан бухгалтерия ҳисоби усулларини танлаш;
- бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботига доир меъёрий ҳужжатларда белгиланган вариантлар;
- меъёрий ҳужжатларда келтирилмаган қоидалар баёни;
- қонунчиликдаги зиддиятлар ва такомиллашмаганликдан келиб чиқадиган ҳолатлар;
- ҳўжалик юритиши хусусиятлари, қайси тармоққа қарашли-

лик ва бошқа шарт-шароитлардан келиб чиқадиган ҳисоб юритиш услубларини қўллаш хусусиятлари.

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

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

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

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

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

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

Аудитор хўжалик юритувчи субъектда алоҳида ажralиб чиқсан, маҳсулотларини мустақил сотадиган, алоҳида балансга ва банкда ҳисоб-китоб счётига эга бўлинмалар бўлганида,

танланган ҳисоб сиёсатини изчил кўллаш талабларига алоҳида эътибор қаратиши лозим. Аудиторлик текширувлари тажрибаси шуни кўрсатмоқда-ки, хўжалик юритувчи субъект томонидан қабул қилинган ҳисоб сиёсати алоҳида ажralиб чиққан таркибий бўлинмаларда йил давомида ҳамма вақт ҳам изчил қўлланилмайди.

Ҳисоб сиёсати тўғрисидаги ахборотлар, бухгалтерия ҳисоботига бериладиган тушунтиришларнинг муҳим таркибий қисми сифатида аудиторлик текшируви обьектларидан бири ҳисобланади.

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

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

Бошқа томондан, аудитор бухгалтерия ҳисоботининг ишончлилиги ва унинг корхонадаги ҳақиқий аҳволига мос келиши ҳақида фикр-мулоҳазалар билдириши зарур. Ҳисоб сиёсати акс этирилишининг ишончлилиги тўғрисида аудиторнинг фикри корхона контрагентлари хуносалари ва ҳатти-харакатларининг асоси ҳисобланади. Бухгалтерия ҳисоботларидан фойдаланувчилар нафақат рақамларнинг, балки уларга берилган изоҳларга ҳам яъни ҳисоб сиёсатининг моҳиятини очиб берадиган ахборотларнинг ишончлилигиға ҳам ишонч ҳосил қалиши лозим. Чунки уларга асосан молиявий ҳисобот шакллантирилади. Масалан, Ўзбекистон Республикаси Адлия

Вазирлиги төмөннідан №486 – рақам билан рүйхатта олинган №4 –«Товар-моддий захираларни ҳисобга олиш» номлы БХМС нинг 26 ва 27 бандларига мувофиқ корхонанинг молиявий ҳисоботида товар-моддий захираларни ҳисобга олишга доир ахборотлар баён қилиниши лозим.

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

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

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

### **3.5. Ички назорат тизиминиң ўрганиш (баён қилиш).**

Аудитор ички назорат тизимининг ишончлилигини ва текшириш ўтказишида унга таяниш мумкинлиги ҳақида асосли қарор қабул қила олиши учун бу тизимни ўрганади. Назорат тизимининг ишончлилиги, унинг ҳисоб юритишида муайян шахслар қасдан қилиши мумкин бўлган, шунингдек тасодифий йўл қўйиладиган хатоларнинг олдини олиш ва аниқлаш лаёқатидан иборат. Агар аудиторнинг фикрича, ички назорат тизими ишончли бўлса, бунда у текширув объектларидан би-

рортаси бўйича счёtlар ёки муомалаларни текширишни тўлиқ ёки қисман ички назорат тизимининг ишлашини текшириш натижаси билан алмаштириши мумкин. Агар, ички назорат тизими ишончли ва сезиларли даражада издан чиқмасдан ишлаётганинги аниқланса, у бундай тизимдаги бухгалтерлик маълумотларида ҳам катта хатолар йўқ, деб тахмин қилишга ҳақлидир. Агар, мабодо ички назорат тизими самарасиз бўлса, аудитор унинг камчиликларидан келиб чиқадиган хатарли вазиятларни бартараф қилиш учун тестлар сони ва уни танлаш ҳажмини кўпайтириши лозим. Ички назорат тизимини кўриб чиқишида, аудитор аввало, корхона маъмуриятининг ички назоратга муносабатини, яъни корхона раҳбарининг фикрлаш хусусиятларини, уларнинг раҳбарлик қилиш услубини, аниқ молиявий ҳисботтага муносабатини ўрганади. Аудитор корхона атрофидаги ишчанлик мұхитини ҳам инкор қиласынни лозим. Ўрганишнинг ушбу босқичида аудитор мижоз билан тузилган шартномадан келиб чиқадиган таҳликали вазиятларни баҳолаиша тўплаган маълумотларидан фойдаланади. Лекин, у агар бутун аудитнинг таҳликали вазиятларини қулай деб баҳолаган бўлса, шунингдек, корхонанинг ички назорат тизимини ҳам ишончли деб билмаслиги лозим. Режалаштириш пайтида ички назорат тизими фаолиятининг барча томонларини бағафсил таҳдил қилиб чиқиш лозим. Аудитор олингандан маълумотларни ягона тизимга келтириш учун қисқача ҳисбот тайёрлаб, унда куйндагиларни баён қиласи: корхонанинг фаолият қилиш соҳаси ва принциплари; раҳбариятнинг ишончли ҳисоб ва назорат тизимини яратишга оид мажбуриятлари; раҳбариятнинг корхона фаолиятини назорат қила олиш лаёқати.

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

Тўгри йўлга қўйилган ички назорат тизими хатолар вужудга келишини бартараф этиб, натижада, нотўғри, бефойда қарорлар қабул қилиш ҳамда зарарлар вужудга келишини им-

кон қадар қамайтиради. Бу кўзда тутилмаган хатоларга ҳам, атайлаб қилингандарига ҳам, тўлиғича тааллуклидир. Бунинг устига ички назорат яхши йўлга қўйилганда тасодифий хатолар осон аниқланади, атайлаб қасдан қилинган хатолар эса фақат пухта ўйланган доимий текширув ва масъулиятларни тақсимлаш тизими ёрдамида бартараф қилиниши мумкин.

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

*Ички назорат тизими*- бу бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг тўғрилигини таъминлашга қаратилган, ҳамда корхона ресурсларидан мақсаддага мувофиқ оқилона фойдаланишига имкон яратадиган доимий, кундалик ишлар мажмуидир.

Яхши ташкил этилган ички назорат тизими қуйидаги элементлари билан тавсифланади:

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

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

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

Аудитор ички назорат тизимини ўрганиш ва баҳолаш жаёнини ўтказиш ҳамда хужжатлаштиришда қуйидаги намунавий шакллардан фойдаланиши зарур:

- маҳсус ишлаб чиқилган тестлар;
- раҳбар ходимлар ва бухгалтерия ходимларининг фикрларини аниқлаш учун намунавий саволлар рўйхати;

- махсус бланқалар ва текширув варақалари; блоксхемалар ва графиклар;
  - камчиликлар рўйхати, баённомалар ёки далолатномалар.
- Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунида ички назоратга таалукли қандайдир махсус талаблар йўқ. Шунинг учун аудитор ички назорат тизимини баҳолашда иккита омилга таянади:
- ички назоратнинг мақсади Корхона раҳбарияти учун ҳам, аудитор учун ҳам бир хил - бухгалтерия ҳисоботининг ишончлилиги ва объективлигини таъминлаш;
  - аудиторлик ҳисоботининг таҳлилий қисмida ички назорат ҳолатини экспертиза қилиш натижаларини акс эттириш зарур.

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

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

Ички назорат тизимини баҳолашнинг навбатдаги мақсади - бу уни такомиллаштириш бўйича конструктив таклифлар ишлаб чиқишидир. Аудитор ички назорат тизимини ишлаб чиқишида фаол иштирок этиб, ўз таклифларини мижозга

тақдим этиладиган махсус хатда баён қиласи. Аудиторлар ушбу таклифларни аудиторлик текшируванинг элементи сифатида расман қабул қилиб, уларни консультация хизматлари қаторига киритмайди. Берилган таклифларга риоя қилиш ёки қилмасликни мижознинг ўзи ҳал этади. Таклифлар баён қилинган хат аудит жараёни якунланганидан сўнг ёзилади.

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

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

Хабардор қилиши зарур бўлган фактлар бу ички назорат тизимининг сезиларли камчиликлариdir. Улар шу билан тасифланадики, ички назорат тизими айрим элементларининг тузулмаси ёки фаолият кўрсатиши, текшириладиган молиявий ҳисботларда катта хатолар ёки ахборотларнинг бузуб кўрсатилиши юзага келиши мумкин ва бу хатолар корхона ходимлари томонидан ўзларининг кундалик вазифаларини бажариш чогида аниқлаш эҳтимолини пасайтирамайди. Аудитор негатив фактларни махсус излаши лозим эмас, аммо агар уларни аниқласа, бу ҳақда раҳбариятга ёзма ёки оғзаки билдириши лозим.

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

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

Ички назорат тизими тузулмаси учта таркибий қисмга бўлинган:

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

Ушбу учала таркибий қисм ўзаро боғлиқликда ахборотлардаги жiddий хатоларнинг олдини олиш, аниқлаш ва тузатишини таъминлайди.

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

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

Назорат муҳити қўйидаги элементлардан иборат:

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

Рахбарлар ва мененжерларнинг назоратга муносабати назорат муҳитига энг катта таъсир кўрсатади. Бошқарувнинг

юқори поғонаси хизматчиларнинг назоратта муносабатини белгилайди. Яхши бошқарув мұхити юқори даражадаги ички коммуникация тизимини таъминлайдиган, директорлар Кенгаши ҳузуридаги аудиторлик инспекциясининг самарали ишлашига ёрдам берадиган, бюджетлар тизими (бизнес-режа ёки смета) ва уларнинг бажарилиши түргисидаги ҳисоботлардан фойдаланадиган, ички аудитнинг самарадорлигини таъминлайдиган бошқарув тизими билан тавсифланади. Кейинчалик, назорат мұхити корхона ходимларининг компетентлилиги, хизмат вазифаларининг тақсимланиши, активлар, ҳужжатларни олиш ғимқони ва ҳисоб ёзувларини вақти-вақти билан таққослаб туриш билан аникланади. Назорат функцияларини амалга оширувчи ходимлар компетентлилиги корхона ички назорат тизимининг асосий белгиси ҳисобланади. Корхонанинг кадрлар билан bogliq muammolari ички назорат тизимиға салбий таъсир күрсатади. Агар бухгалтерлар тез-тез алмаштириб турилса, бу ҳисоб ва назорат функциялари етарли тажрибага эга бўлмаган ва бунинг оқибатида кўплаб хатоларга йўл қўядиган одамлар томонидан бажарилишига олиб келади. Янги раҳбарлар ва мансабдор шахслар корхонадаги ҳисоб тизими билан етарли даражада таниш бўлмаслиги мумкин. Айрим ҳолларда бухгалтерия ходимлари юқори бошқарув бўгини томонидан топширилган ноқонуний ҳисоб амалларини бажаришни ҳоҳдамаганликлари учун ҳам ишдан бўшаб кетадилар. Шунинг учун ҳам бухгалтерия ходимларининг тез-тез алмаштирилиб туриши ноҳуш факт деб баҳоланади.

Ички назорат тизими самарали бўлиши учун функционал масъулиятлар ёки хизмат вазифаларининг етарли даражада тақсимланиши жуда мұхимдир. Бу назорат амаллари самарадорлигининг мұхим шарти ҳисобланади. Булар куйидагилардан иборат:

- ҳўжалик муомалаларини амалга оширишга рухсат этиш. Бу вазифани ҳўжалик муомалаларини расмийлаштириш ҳукуқига эга ходимлар бажарадилар. Рухсат этиш маълум турдаги муомалалар (масалан, барча турдаги сотиш)га тааллуқли, умумий, ёки маҳсус (масалан, мұхим активни сотишга рухсат этиш) бўлиши мумкин.
- ҳўжалик муомалаларини рўйхатга олиш. Кўпчилик корхоналарда ҳўжалик муомалаларини ёзиш (ҳисоб юритиш) ва ҳисобот ишлари компьютер ёрдамида бажарилади;

- хұжалик фаолиятида корхона маблағарининг сақланиши-ни таъминлаш. Бунда корхонага тегишли активларга ҳақиқатда егалик қилиш ёки улар устидан назорат үрнатиш на-зарда тутилади;
- счёtlарда акс эттирилган суммаларни ва ҳақиқатда мавжуд активларни вақти-вақти билан таққослаб туриш. Бу ерда активларни мунтазам инвентаризация қилиш ва тафовуттар аниқланган ҳолларда тегишли чораларни күллаш ту-шунилади.

Хизмат вазифаларининг мос келмаслиги - бу шундай комбинация бўлиб, унда хатога йўл қўйган ёки ахборотни бузиб кўрсатган хизматчи ўзининг оддий фаолияти чорига бу фактларни яшириши мумкин. Вазифалар шундай тақсимла-ниши керакки, хизматчилардан ҳеч бири юқорида санаб ўтилган тўртта функцияниң икки ёки ундан ортигини ба-жармаслиги лозим. Биринчи ва тўртинчи функциялар бо-шқарув, иккинчи функция ҳисоб, учинчиси эса сақлаш функ-цияси ҳисобланади. Бу функцияларни турли шахслар ва бўлинмалар ўртасида тақсимлаш иккита афзалликка эга.

1. ишларни мувофиқлаштириш (битта хўжалик мумом-ласининг турли жиҳатларини кўриб чиқиши) ҳисобига атайлаб қилинмайдиган хатоларни аниқлаш ва тўғрилаш осонлашади.

2. ахборотларни бузиб кўрсатиш қўйинроқ бўлади, чун-ки бу икки ёки ундан ортиқ ишчи шахсларниң тил бирикти-ришини талаб этади.

Назорат қилиб туриш назорат мұхитининг мұхим элементтери ҳисобланади. Корхонада ҳисоб функциялари ва назорат амалларини корхона ходимлари ва компьютер тизими бажа-риши мумкин. Менежерлар томонидан бу функциялар бажа-рилиши устидан назорат үрнатилишини таъминлаш эътиборга молик. Кредитлаш бўйича менежерлар иши устидан назоратни амалга оширувчи назоратчи, масалан, дебиторлар счёtlаридаги сальдоларни назорат счёти маълумотларига вақти-вақти билан таққослаб туриши мумкин. Бўлинмалар раҳбарлари ёки назоратчилари хизматчилар томонидан топилган хатоларни тузатишлари, шунингдек, корхонадаги ҳисоб тизими-га тааллуқли қарорлар қабул қилиши ва рухсат этиши мум-кин. Назорат үрнатиш бошқарув назоратининг мұхим восита-си ва бутун ички назорат тизими фаолият кўрсатишининг шартни ҳисобланади.

**3.6. Корхонани аудиторлик текширувидан ўтказиш иш дастури ва аудиторлик хизмати кўрсатниш ҳақида шартнома ҳамда бошқа зарур ҳужжатларни тузиш**

**3.3-жадвал**

**Корхонада аудиторлик текшируви ўтказиш намунавий иш дастури**

Аудитнинг умумий дастури

Текшириладиган ташкилот

Аудит даври

Киши-соатлар миқдори

Аудиторлик гуруҳининг раҳбари

Аудиторлик гуруҳининг таркиби

Режалаштирилган аудиторлик риски

Режалаштирилган жиддийлик даражаси


№	Аудит бўлимлари бўйича аудиторлик амаллари рўйхати	Ўтказиш даври	Бажарувни Аудитор-ниг ишти ҳужжатлари Эслатма			
			3	4	5	6
I	Корхонадаги бухгалтерлик ҳисоби ва ички аудитнинг ҳолати, ташкил этилиши ҳамда молиявий ҳисоботнинг сифатини аудиторлик баҳолаш (экспертиза қилиш). <b>Текшириладиган объекслар:</b>					
1	таъсис ҳужжатларининг мавжудлиги ва устав капиталига доир баланс мълумотларининг хаққонийлиги.					
2	бухгалтерия ҳисоби регистрлари, оборот - сальдо балансларини таълаб текшириш.					
3	мулклар, дебитор ва кредитор қарзлар, сўмдаги ва валюта маблагарини инвентаризация мълумотлари.					
4	олдинги даврлардаги солиқ инспекцияси ва аудиторлар томонидан ўтказилган текширувларнинг далолатномалари ҳамда аудиторлик хуносалари.					
5	бухгалтерлик ҳисобини автоматлаштириш ва компьютерлаштиришнинг аҳволи;					
6	ички аудитнинг ташкил этилиши;					
7	ҳисоб ва ҳисботга оид қонунчиликка риоя қилинishi.					
II	Корхонанинг молия - хўжалик фаолиятини аудиторлик текширувидан ўтказиш. <b>Текшириладиган объекслар:</b>					

1	2	3	4	5	6
1	тасис ҳужжатлари, корхонадаги ички ташкилий муносабатларни белгилайдиган, хусусан, унинг молиявий фаолиятини тартибга солиб турадиган меъёрий ҳужжатлар;				
2	устав капиталининг шаклланиши ва ўзгариши;				
3	кредит ресурсларининг мавжудлиги ва ишлатилиши;				
4	касса, ҳисоб - китоб счёти, валюта счёти ва банкдаги бошқа счётларда сакланадиган пул маблағлари, пул ҳужжатлари ва қатий ҳисобда турадиган бланкалар;				
5	асосий воситалар, номоддий активлар ва товар материал заҳиралар, (сақданишнинг ташкил этилишини экспертиза қилиш ва инвентаризация ўтказиш учун алоҳида ҳақ тўланади);				
6	асосий воситалар ва номоддий активлар эскириши;				
7	капитал қўйилмалар ва таъмирлаш харажатлари;				
8	ҳисоб-китоблар: а) меҳнатга ҳақ тўлашга доир, б) ҳисобдор шахслар билан, в) мол етказиб берувчилар ва пудратчилар, харидорлар, турли дебитор ва кредиторлар билан, г) бюджет билан, ижтимоий ва тиббий сугуртага доир, Нафақа фонди ва Бандлик фонди (хизмати) билан;				
9	ишлаб чиқариш харажатлари ва ҳар хил сарфлар.				
10	корхона даромадлари;				
11	якуний молиявий натижалар ва уларнинг ишлатилиши.				
III	Аниқланган камчиликларни бартараф қилиш бўйича консультатицион хизматлар (маслаҳатлар) ва тавсиялар.				

Аудиторлик ташкилоти номидан

аудиторлик ҳуносасини имзолаш ҳукуқига эга раҳбар

Аудиторлик гурухининг раҳбари

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

Тавсиялар ишлаб чиқиш анча кўп вақт сарфлашни талаб этса ва қўшимча ҳисоб-китоблар ҳамда корхонанинг ишлаб

чиқариш ва молиявий фаолиятини чуқур таҳлил қилиш билан боғлиқ бўлса, учинчى босқични алоҳида ажратиб кўрсатиш зарур.

Томонлар ўргасида келишилган дастур бажарадиган ишлар (хизматлар) ҳажми ва қийматини аниқлашда асос бўлиб, қўйидаги шартнома билан расмийлаштирилади:

## АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИ ЎТКАЗИШ ТЎҒРИСИДА ШАРТНОМА

Ушбу шартнома «\_\_\_\_\_» 200\_\_\_\_ й. «Агроаудитинформ» аудиторлик фирмаси (кейинги уринларда «Бажарувчи») номидан фирма Низоми асосида иш юритувчи, директор \_\_\_\_\_ ва \_\_\_\_\_ (кейинги уринларда «Буюртмачи») номидан \_\_\_\_\_ асосида иш юритувчи \_\_\_\_\_ иккинчى томон бўлиб, ушбу шартномани қўйидагилар тўғрисида туздик:

### I. ШАРТНОМА ПРЕДМЕТИ.

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

---

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

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

4. Шартнома бўйича тўланадиган сумма

---

(рақам ва сўз билан)

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

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

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

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

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

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

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

11. Томонлар жавобгарлиги.

---

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

12. Шартноманинг амал қилиш муддати.

Бошланиши «\_\_\_\_\_» 200 й.

Тугалланиши «\_\_\_\_\_» 200 й.

**14. Томонларнинг манзилгоҳлари, телефонлари ва реквизитлари.**

Бажарувчи: \_\_\_\_\_  
 Ҳисоб рақами \_\_\_\_\_ МФО \_\_\_\_\_  
 Банк \_\_\_\_\_  
 Бажарувчи: \_\_\_\_\_ Буюрмачи: \_\_\_\_\_  
 М. Ў. \_\_\_\_\_ М. Ў. \_\_\_\_\_

**Ўз-ўзини текшириш учун саволлар.**

1. Аудиторлик фаолиятини режалаштиришнинг мақсади ва босқичларини таърифланг?
2. Аудиторлик фаолиятини режалаштиришда қандай тамойиллар қўлланилади?
3. Мижоз-корхона фаолиятини ўрганиш нима?
4. Нима учун аудитни режалаштириша бухгалтерия ҳисобининг ташкил этилиши ўрганилади?
5. Аудитни режалаштиришда корхона ҳисоб сийёсатини ўрганиш нима учун зарур?
6. Ички назорат тизими нима ва аудитни режалаштиришда унинг аҳамияти?
7. Аудитнинг умумий режаси ва дастури қандай тартибда тузилади?

## 4 БОБ. АУДИТОРЛИК ДАЛИЛЛАР

*Хақиқий билимнинг манбаси-фактларда.  
Пьер Буаст*

### 4.1. Аудиторлик далиллар тушунчаси, уларнинг тайинланиши ва олдига кўйиладиган талаблар.

Аудитнинг халқаро стандартлари – AIC (International Standards of Auditing – ISAs) да стандартлаш обьекти сифатида V – «Аудиторлик далиллар» (500-599) номли маҳсус бўлим ахратилган. Ушбу бўлим 9 та стандартни ўз ичига олади:

- № 500 – «Аудиторлик далиллар» (Audit Evidence)
- № 510 – «Бирламчи келишувлар – бошланғич қолдиқлар» (Initial Engagements Opening Balances)
- № 520 – Аналитик амаллар (Analytical Procedures)
- № 530 – Аудиторлик танлаш (Audit Sampling)
- № 540 – Бухгалтерлик ҳисобида баҳоланадиган қийматлар аудити (Audit of Accounting Estimates)
- № 550 – Беғлиқ томонлар (Related Parties)
- № 560 – Кейинги ҳодисалар (Subsequent Events)
- № 570 – Узлуксиз фаолият (Going Concern)
- № 580 – Раҳбариятнинг билдиригиси (Management Representations)

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

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

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

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

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

- счёtlар бўйича оборотлар ва қолдиқларнинг молиявий ҳисоботда тўғри акс этирилишини батафсил текшириш;
- таҳлилий амаллар;
- ички назорат воситаларини текшириш;

Аудиторлик далилларни тўплаш учун зарур бўлган аудиторлик амаллари ва уларнинг ҳажми аудит дастурида кўрсатилади.

Аудиторлик далиллар – бу аудиторлик ташкилоти томонидан аудиторлик текширувлар вақтида тўпланган ва аудиторлик хulosасини асословчи ахборотdir.

Демак, аудиторлик далиллар аудиторлик текшируви жаённида текширилаётган мижоз – корхона ва учинчи шахслардан олинган ахборотлар ҳамда уларни таҳлил қилиш натижалари бўлиб, молиявий ҳисоботнинг ишончлилиги тўғрисида аудиторлик хulosаси тузиш имконини беради.

Ушбу таъриф ва тавсифлардаги таянч тушунчаларни батафсил кўриб чиқамиз.

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

**Ахборот** – хўжалик фаолиятидаги фактлар тўғрисидаги хабарлар тўпламидир.

**Мижоз корхона** – аудиторлик хизмати кўрсатилаётган хўжалик юритувчи субъект.

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

**Таҳлил қилиш** – бу мижоз корхона бухгалтерия ҳисбо-

хисоботида фактларнинг аудитор томонидан мушоҳада қилиниши ва ўз фикрини шакллантириши.

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

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

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

Далилларнинг етарлилитини аниқлашда қуйидаги ҳолатларни ҳисобга олиш зарур: мустақил манбалар (учинчи шахслар)дан олинган далилларнинг мижоз-корхона ходимларидан олинган далилларга нисбатан ишончлироқ эканлиги; аудиторлик ташкилотининг мустақил текшируви ёки таҳлили натижага

сіда олинган маълумотларнинг учинчі шахслардан олинган маълумотларга қараганда ишончлироқ эканлиги; ҳужжатлар ва ёзма кўрсатмалар шаклидаги аудиторлик далилларининг оғзаки кўрсатмаларга қараганда ишончлироқ эканлиги. Ниҳоят, турли манбалардан олинган далиллардан фойдаланиш натижасида қилинган хуносаларни таққослаш имкониятларини ҳисобга олиш керак.

Амалдаги стандартларга мувофиқ аудиторлик баҳолаш учун зарур маълумотлар миқдори қатъий чегаралаб қўйилмаган. Шу боисдан аудитор ўзининг профессионал фикрига таянган ҳолда ҳўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботининг ишончлилиги тўғрисида хуносаси тузиш учун зарур бўладиган маълумотларнинг миқдори ҳақида мустақил қарор қабул қилиши лозим. Аудиторлик далилларининг ўз вақтида тўпланишига алоҳида эътибор бериш зарур. Акс ҳолда улар ошиқча ва кераксиз бўлиб қолади. Ўз вақтидалик ҳар бир аудиторлик далилнинг текширилаётган даврга бевосита тааллуклилиги, ёки мижоз-корхона фаолиятининг ҳисобот тузилганидан сўнг, аммо аудиторлик хуносаси тузилишидан олдин содир бўлган маълум бир жиддий ҳодисаларига тааллукли эканлигидан ҳам иборатдир. Тўпланган далиллар текширилаёттан ҳисобот тузилган санага қанчалик яқин бўлса, улар шунчалик ишонарли бўлади.

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

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

#### **4.2. Аудиторлик далилларнинг турлари.**

Аудиторлик текширувлар жараёнида тўпландиган далиллар турли-туман бўлиб, улар тuri, манбаси ва олинниш усулига рига кўра туркумланади.

Аудиторлик далиллар турларига кўра ёзма ва оғзаки далилларга бўлинади.

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

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

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

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

Аудиторлик далиллар олинниш усулига кўра қуидагида туркумланади: а) фактларни тасдиқлаш йўли билан олинган далиллар; б) хужжатлаштирилган фактларни аниқлаш йўли билан олинган далиллар; в) маҳсус ўтказилган таҳлил натижасида аниқланган далиллар.

Фактларни тасдиқлаш мулклар ва мажбуриятлар муайян турларининг мавжудлигини аниқлашдан иборат. Бу хўжалик фаолиятидаги фактлар бўлиб, уларни факт-вазиятлар деб ҳисоблаш мумкин; улар замонавий аудитнинг ажралмас қисми ҳисобланган инвентаризация йўли билан аниқланади.<sup>14</sup>

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

Маҳсус ўтказилган таҳлил натижасида фактларни аниқ-

лаш ҳужжатларда Келтирилган маълумотларни мантиқий жойлаштириш ва математик ҳисоб-китоб қилиш йўли билан амалга оширилади. Бундай аргументлаш рационал деб номланади ва у аудит жараёнида салмоқли ўрин тутади. Масалан: 1) 2910-«Омборлардаги товарлар» счетида корхона мулки ҳисобланган товарлар ҳисобга олиниши лозим; 2) аудитор ушбу товарлар учун корхонанинг мулкий ҳуқуқи мавжудлигини аниқлаши зарур; 3) тақдим этилган ҳужжатлар (шартномалар, товарлар ҳисоботи, банк кўчирмалари) ва мулкий ҳуқуқнинг корхонага ўтган пайтини аниқлаш асосида аудитор товарларнинг эгаси ҳақида хулоса қиласди.

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

#### **4.3. Аудиторлик далилларни олиш манбалари.**

Аудиторлик далиллар ҳужжатларни текшириш жараёнида; ҳўжалик юритувчи субъект ҳодимлари ва учинчи шахслардан ёзма ва оғзаки сўров ўtkазиш йўли билан; ҳисоб жараёнларининг бажарилиши ва ҳўжалик фаолияти устидан аудиторнинг бевосита кузатиши чоғида олиниши мумкин.

Аудиторлик далиллар бевосита олинадиган манбаларга кўйидагилар киради: мижоз корхона ва учинчи шахсларнинг ластлабки ҳужжатлари; мижоз корхона бухгалтерия ҳисоби регистрлари ва унинг молия ҳўжалик фаолиятининг таҳлил натижалари; мижоз корхона ҳодимлари ва учинчи шахсларнинг оғзаки билдиришлари; мижоз корхонанинг бир ҳужжатларини бошқалари билан солиштириш, ҳамда унинг ҳужжатларини учинчи шахсларнинг ҳужжатлари билан тақослаш; мижоз корхона активлари ва пассивларини инвентаризация қилиш натижалари ҳамда унинг молиявий ҳисоботлари.

Олинган далилларнинг сифати уларнинг манбаларига боғлиқ. Аудиторнинг бевосита кузатиши ва молия ҳўжалик муомалаларини ўрганиши натижасида олинган далиллар энг ишончли ҳисобланади. Шунингдек, мустақил манбалардан олинган, ҳужжатларга асосланган маълумотлар ҳам ишончли ҳисобланади. Мижоз корхонанинг ахборотларга ишлов бериш

тизимидан түпланганига қарамасдан, түпланган маълумотларга асосан аудитор томонидан олинган ва ишлов берилган маълумотларнинг далил кучи камроқ ҳисобланади. Мижоз корхонанинг ахборот тизимида тузилган, ишлов берилган ва сақланаётган ҳужжатлардаги ахборотларнинг далил кучи паст ҳисобланади. Бунда ички назорат тизимининг баҳоланишини инобатга олиш зарур. Агар ушбу тизим самарали бўлса, ундан олинган ахборотдан далил сифатида фойдаланиш мумкин.

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

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

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

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

#### **4.4. Аудиторлик амаллари ва аудиторлик далилларини тұплаш.**

Аудиторлар аудиторлик амалларини бажарып чөғида далилловчы маълумоттарни түпладылар. Аудиторлик амали бу майян аудит участкасида далилларни олиш учун аудитор томонидан амалга ошириладыган ишларнинг маълум тартиби ва кетма-кетлиги. Далилларни түплаш учун қандай аудитор-лик амаллари зарурлиги ва уларни қаңон бажаришни аудитор аудиторлик текширишлар дастурини тузиш чөғида мустақил ҳал қылады. Ўзбекистон Республикасининг аудиторлик фаолияти миллий стандартларига мувофиқ аудитор күйидагиларга асосан етарли далилларни түплаши лозим: ички назорат воситаларини текшириш; счётлар бўйича қолдиқлар ва оборотларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришнинг тўғрилигини текшириш; таҳлилий амаллар.

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

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

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

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

1. Аудиторлик далилларини тўплашнинг мақсадини шакл-

лантириш шартноманинг умумий аудит режаси ва аудиторлик текширувлар дастурига тааллукқы мақсадига бөлгүк. Шартномадан келиб чиққан ҳолда бошқа мақсадлар ҳам, жумладан ҳисобни ташкил этишининг самарадорлигини баҳолаш, тұлов лаёқатини, рентабелликни ва бошқаларни башоратлаш ҳам аникланиши мүмкін.

2. Тацланған аудиторлық амаллари №3-«Аудитни режалаштириш» номли АФМС га мувофиқ аудитор томонидан аудиторлық текшируви дастурида күрсатилиши лозим. Бунда аудиторлық амалларидан қайсиларини (назорат воситалари тести ёки моҳияттан текширишлар) ва қайси участкаларда күллаш мақсадга мувофиқлігини аниклаш зарур.

Етарли даражадаги ва ишонарлы далилларга эга бўлиш учун моҳияттан ўтказиладиган аудиторлық амаллари ва аналитик амаллардан фойдаланилади. Аудитор ҳисоб ва ҳисоботнинг маълум бўлимларини текширишда қўлланиладиган аудиторлық амалларини батафсил баёнини дастурда акс эттириши зарур. Бунда айрим муомалаларни текширишда қўлланиладиган амаллар мазмуни акс эттирилган, олдиндан ишлаб чиқилган тахминий рўйхатлардан фойдаланиш мүмкін.

3. Аудиторлық далилларини олиш усуслари (қайта ҳисоблаш, инвентаризация, хўжалик муоммалаларини ҳисобга олиш қоидаларига риоя қилиниши, тасдиқлаш, оғзаки сўров, хужжатларни текшириш, кузатиб чиқиш, аналитик амаллар) стандартда келтирилган.

Аудитор қўйидагиларни аниклайди: муайян вазиятда қандай усусларни кўллаши; у ёки бу усуслни қайси объектларга нисбатан (активлар, пассивлар, мажбуриятлар, субъектлар ва ҳоказо) кўллаш зарурлиги аудиторлық амалларини қандай кетма-кетликда бажаришни.

Аудитор томонидан олинган далилларнинг етарлилиги ва ишонарлилиги турли амаллар, усуслар ва зарур далилларни олиш манбаларини мувофиқлаштириш натижасида таъминланади.

4. Аудиторлық текширувлари учун ахборотларни тұплаш. Бунинг учун аудит дастуридаги ҳар бир бўлим бўйича норматив-саволнома ва ҳисоб-ҳисобот маълумотларининг зарур рўйхати тузилади. Норматив-саволнома маълумотлар рўйхати асос сифатида шакллантирилади. Аудитор бу рўйхатни текширув объектига нисбатан аниклаштиради. Текширувда иштирок этадиган ходимлар ушбу рўйхатдаги хужжатларнинг

мазмуни билан таништирилган бўлишлари лозим. Текширувни бошлашдан олдин ҳисоб ва ҳисббот маълумотлари, мижозкорхонадан талаб қилиб олинадиган ҳужжатлар ва регистрларнинг рўйхатини ҳам тузиш зарур.

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

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

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

Худоса қилиб айтганда, аудитор молиявий ҳисбботнинг ёки бу моддаси бўйича жиддий хатолар йўқлиги ҳақида ишонч ҳосил қилиши лозим.

#### **4.5. Аудиторлик далилларни олиш усуллари.**

Аудитор аудиторлик далилларини тўплашда ҳар хил усуллардан фойдаланади. №50-«Аудиторлик далиллар» номли АФМСда келтирилган асосий усулларнинг мазмунини кўриб чиқамиз. Булар: мижоз-корхонанинг арифметик ҳисоб-китобларини текшириш (қайта ҳисоблаш); инвентаризация; айrim ҳўжалик муомалаларини ҳисобга олиш қоидаларига риоя қилинишини текшириш; тасдиқлаш; ҳўжалик юритувчи субъект

ва мустақил (учинчи) томонлар ходимларинің оғзаки сұровдан үтказиш; хужжатларни текшириш; күриб чиқиши; таҳлилий амаллар; мүкобил баланс тузиш каби усуллардир.

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

№50-«Аудиторлик далиллар» номли АФМСда қайта ҳисоблашлар танлаб амалга оширилиши тавсия қилинган. Танлаш құлами ва унинг элементлари аудитор томонидан ички назорат тизимининг ахволини ҳисобға олған ҳолда мустақил аниқланади.

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

Қўлда тўлғазилган хужжатлар ва ҳисоб регистрлари (маълумтномалар ва ҳисоб-китоблар, касса ҳисботлари, бўнак ҳисботлари, ҳисоблашув-тўлов ведомостлари ва бошқалар) қайта ҳисоблашдан үтказилади.

Агар мижоз-корхонада ҳисоб ишлари компьютерлаштирилган бўлса, дастлабки хужжатлар ва ҳисоб реестрларидағи арифметик ҳисоблашларни текшириш зарурати ошади. Бу компьютер дастурларини аттайлаб нотўри тузиш ва арифметик хатоларни компьютер клавиатурасидан нотўри киритиш билан боғлиқ бўлиши мумкин. Арифметик ҳисоб-китобларни текшириш компьютер дастурига киритилған ҳисоб-китоблар алгоритмини назорат қилишиңи тақозо этади. Агар хўжалик юритувчи субъект бухгалтерия ҳисоби компьютерлаштирилган бўлса, ҳисоб-китобларни текшириш ҳам компьютердан фойдаланган ҳолда амалга оширилади.

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

Халқаро ва Миллий аудит стандартларига мувофиқ аудиторлар ўзлари инвентаризация үтказиши шарт эмас, аммо унинг үтказилиши устидан назорат қилиши лозим. Бу бутун ички назорат тизимининг ва айрим назорат воситаларининг

ишенчлилгини баҳолашга имкон беради. Масалан, мижозкорхонанинг жорий йилдаги ҳисоб сиёсатида мол-мулклар ва мажбуриятларни инвентаризация қилиш тартиби кўрсатилмаган бўлса, шунингдек, моддий жавобгар шахслар алмашганида ҳам йиллик молиявий ҳисоботни тузишдан олдин ҳам инвентаризация ўтказилмаган бўлса, бу ҳол аудиторга ички назорат тизимининг ишенчлилгини паст деб баҳолашга асос бўлади. Инвентаризация жараёнида аудитор хўжалик муомалаларини дастлабки хужжатларда ўз вақтида ва сифатли расмийлаштирилиши, моддий жавобгар шахслар томонидан моддий бойликларнинг ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботларни тузиш тартиби ва оператив ҳисоб юритиш тўғрисида, корхонанинг ўзига тегишли ва комиссияга қабул қилинган товарлари ҳамда материалларининг сақданиш тартиби тўғрисида маълумот олиши мумкин. Инвентаризация ўтказиш жараёнида ҳисобда акс эттирилмаган фактлар аниқланishi ҳам мумкин. Бу ҳолат моддий бойликларни сақлаш бўйича хизмат кўрсатиш, биноларни шартнома тузмасдан ижарага бериш ва шунга ўхшашлар билан боғлиқ.

Аудитор инвентаризация ўтказилишини кузатиша №19-«Инвентаризацияни ташкил этиш ва ўтказиш тартиби» номли АФЛС ва 1054-қарор ҳамда бошқа меъёрий хужжатлар талабларига риоя қўзинишини текширади.

Инвентаризация ўтказиш тартибига маълум талаблар кўйилади. Масалан, №19 БХМСга мувофиқ инвентаризация ўтказиш чоғида комиссия аъзоларидан бирортасининг иштирок этмаслиги унинг натижаларини ҳақиқий эмас деб ҳисоблашга асос бўлади. Инвентаризация жараёнида аниқланган моддий бойликлар камомади ва бузилишининг табиий камайиши меъёридан ошган қисмини ҳисобдан ўчириш учун тақдим қилинган хужжатларга, айбор шахсларнинг йўқлигини тасдиқлайдиган тергов ёки суд органларининг қарори, ёки етказилган зарарни айбор шахсадан ундиришнинг рад этилиши, ёки моддий бойликларнинг бузилиш фактини тасдиқловчи техник назорат бўлими ёки тегишли маҳсус ташкилотлардан олинган хуносалар илова қилинган бўлиши шарт.

Ҳисобот йилида ўтказилган инвентаризация натижаларининг маълумотлари Корхона томонидан маҳсус далолатномалар, қайдномалар ва бошқа тегишли хужжатларда умумлаштирилиши лозим.

Инвентаризациянинг ўтказилишини кузатиш, шунингдек

инвентаризация материалларини таҳлил қилиш аудиторга бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини ташкил этилишини тұғри баҳолаш имконини беради.

Алохида хұжалик муомалаларини ҳисобға олиш қоидала-рига риоя қилинишини текшириш бевосита ушбу ишларнинг бажарылыш пайтида амалға ошириладиган ҳисоб ишлари устидан назорат үрнатишни назарда тутади.

Аудитор у ёки бу хұжалик муомаласининг ҳужжатлар билан қандай расмийлаштириләтгәнлиги, ҳамда бундай фактларни ҳисоб регистрларida акс эттиришнинг кетма-кетлеги устидан назорат үрнатишни кузатади. Бу ички назоратнинг ахволи каби, бухгалтерия ҳисобини юритиши тартибига риоя қилинишини ҳам баҳолашға имкон беради.

Тасдиқлаш аудиторлык далили сифатида ҳисоб-китоб ва валюта счетларидаги, мол етказиб берувчилар, харидорлар, буюртмачилар, турли дебиторлар ва кредиторлар билан ҳисоб-китоблар ҳисобға олинадиган счетлардаги қолдиқларнинг ҳақ-қонийлиги тұғрисидаги маълумотларни олиш учун құлланылади.

№50 АФМСта мұвоғиқ: «аудиторлык ташкилоти пул маблаглари, ҳисоб-китоблар, дебиторлык ва кредиторлык қарзлар ҳисобға олинадиган счетларнинг қолдиқлари тұғрисидаги маълумотларнинг ҳақ-қонийлигини тасдиқловчи аудиторлык далилларини мустақил (учинчи) томонлардан ёзма равишида олиши лозим». Ҳисоб-китоб ва валюта счетларидаги қолдиқлар банк күчермалари билан, дебиторлык ва кредиторлык қарзларининг ҳақ-қонийлиги эса таққослаш далолатномалари билан тасдиқланади. Ҳисоб-китобларнинг ахволи, олди-сотди ишларининг шартларини ва шунга үхшашларни тасдиқловчи зарур маълумотларни олиш учун турли ташкилотларга сұровлар жүнатылади.

Маълумотларни тасдиқлаш учун жүнатыладиган сұровлар міжоз корхона раҳбарияти номидан тайёрланиб, унда тасдиқловчи жавобни аудиторлык ташкилотига жүнатиш сұралади. Шундай қилиб, міжоз-корхона томонидан маълумотни тасдиқлаш учун учинчи томонға жүнатылған сұровнинг ёзма тасдигини аудиторлык ташкилоти олади.

Зарур ҳолларда аудиторлык ташкилоти тасдиқлатиши учун сұров жүнатылған учинчи томон билан бевосита алоқа үрнатиши ҳам мүмкін.

Агар аудиторлык ташкилоти салбий жавоб олса ёки умуман жавоб олмаса, у ҳолда міжоз корхона маълумотларининг

хақонийлигини аниқлаштириш учун құшимча аудиторлик амалларини құллаши зарур.

Ходимлардан оғзаки сүров үтказиш – бу мижоз корхона ҳодимлари ёки учинчи шахслардан оғзаки мұлоқат ва жавобларни бақолаш йўли билан тасдиқловчи маълумотларни олиш усулидир. Мазкур усул аудиторга ички назорат тизимини бақолаш, риск чегараларини аниқлаш ва аудиторлик текширувинг стратегиясини ишлаб қиқиши чоғида фикр юритиш учун кенг құламдаги маълумотларни беради. Мижоз корхона ва учинчи томон ҳодимлари ҳамда раҳбарияти орасыда сүров үтказиш аудиторлик текширувинг барча босқичларида амалға оширилиши мүмкін.

Аудитни режалаштириш босқұчыда, хусусан мижоз корхона нининг қолати ва бизнесининг келажаги ҳамда ички назоратнинг ташкил этилиши түғрисида тасаввурға эга бўлиш зарур. Ушбу мақсадда корхона раҳбарияти орасыда сүров үтказилиши мүмкін. Олинган жавобларни таҳлил қилиш асосида текширув жараёнда кейинчалик бажарилган аудиторлик амалларининг натижасида тасдиқланадиган ёки тасдиқланмайдиган муайян жиҳатлар бўйича аудиторда аниқ фикр шаклланади.

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

№50-«Аудиторлик далиллар» номли АФМСга мувофиқ оғзаки сүров натижалари баённома ёки қисқача конспект кўринишида ёзib бориши зарур бўлиб, унда сүров үтказган аудиторнинг фамилияси, ҳамда сўралган шахснинг фамилияси, исми-шарифи кўрсатилган бўлиши шарт. Оғзаки сўровлар үтказиш учун ҳар хил муаммолар (масалан, айрим муоммаларни участкалар, фаолият турлари ёки бўлинмалар бўйича ҳужжатлар билан расмийлаштириш тартиби ва ҳужжатлар айланисини бақолаш) бўйича анкеталар олдиндан тайёрланган бўлиши мүмкін. Аудиторлик ташкилотлари саволлар рўйхати билан стандарт тестлар тайёрлаб, унда сўралган шахсларнинг жавоблари кўрсатилади.

Жавобларнинг аудитор томонидан баҳоланиши сўров ўтказиш жараёнининг муҳим қисми бўлиб, оғзаки сўровлар натижалари бўйича тайёрланган ёзма маълумот аудиторлик ташкилотининг бошқа ишчи хужжатларига қўшимча қилинади.

Хужжатларни текширишда аудитор кўриб чиқаётган маълум хужжатнинг ҳаққонийлигига ишонч ҳосил қилиши лозим. Ушбу мақсадда бухгалтерия ҳисобида маълум ёзувларни танлаб олиш ва хўжалик фаолиятида содир бўлган фактнинг ҳисобда акс эттирилиши кузатиб чиқилади.

Хужжат билан ишлашда унинг ким томонидан тузилганилиги муҳим аҳамиятга эга. Мижоз корхона томонидан тайёрланган ва ишлов берилган хужжатлар ички хужжатлар ҳисобланади. Аудиторлик ташкилотига қай даражада ишониш бундай хужжатларни тузиш ва ишлов бериш устидан ўрнатилган мижоз-корхона ички назорат воситаларининг ишончлилигига боғлиқ. Учинчи шахслар томонидан тайёрланган ва хўжалик юритувчи субъектларга юборилган ташқи хужжатлар ички хужжатларга қараганда ишончлироқ ҳисобланади.

Хужжатларни текшириш чоғида уларнинг ўз вақтида ва аниқ расмийлаштирилганлиги, мажбурий реквизитларнинг мавжудлиги ва тўғрилигини аниқлаш ҳам зарур. Аудиторлар хужжатларни текширувдан ўтказиша уларнинг бухгалтерия ҳисоби регистрларига ўз вақтида, аниқ ва тўлиқ акс эттирилишига ҳам эътибор беришлари керак.

**Кузатиб чиқиши** – бу синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларида дастлабки хужжатлар маълумотларининг акс эттирилишини, айрим дастлабки хужжатларни текширадиган, якуний счетлар корреспонденциясини топадиган ва хўжалик фаолиятининг тегишли фактлари бухгалтерия ҳисобида тўғри ёки нотўри акс эттирилганлигини текшириш жараёнидир.

Кузатиб чиқиши дастлабки хужжатлардан синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларига, бош дафтарга ва ҳисботларга томон, ёки кўп ҳолларда учрайдиган, тескари томон йўналишида амалга оширилади. Кузатиб чиқиш, хусусан, мижоз-корхона хужжатларida акс эттирилган нотипик моддалар ва ҳодисаларни ўрганишга имкон беради.

Аудитор кузатиб чиқиши учун дастлабки хужжатларни №14-«Аудиторлик танлаш» номли АФМСга мувофиқ танлаб олади.

**Таҳдилий амаллар** деганда аудитор томонидан олинган маълумотларни таҳдил қилиш ва баҳолаш, гайриоддий ва бух-

галтерия ҳисобида нотўғри акс эттирилган хўжалик фаолияти фактларини аниқлаш, ҳамда бундай хатолар ва чалкашликларнинг сабабларини аниқлаш мақсадида текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг муҳим молиявий ва иқтисодий кўрсаткичларини ўрганиш тушунилади.

Таҳлилий амаллар молиявий таҳлилнинг таққослаш, нисбатлар ва коэффициентларни баҳолаш каби элементлари ва усулларидан фойдаланишини назарда тутади.

Таҳлилий амалларнинг энг кўп тарқалгани таққослаш бўлиб ҳисобланади. Бунда қуйидагилар таққосланади: турли даврлар учун счетлардаги қолдиқлар; молиявий ҳисобот кўрсаткичлари бизнес-режа кўрсаткичлари билан; ҳисобот-нинг ҳар хил моддалар билан олдинги даврлар маълумотлари ўртасидаги нисбат; хўжалик юритувчи субъект молиявий кўрсаткичлари иқтисодиётнинг тегишли тармогидаги ўртача кўрсаткичлар билан; молиявий ахборотлар номолиявий ахборотлар (хўжалик юритувчи субъектнинг фаолияти тўғрисидаги унинг бухгалтерия ҳисоби тизимида бевосита акс эттирилмайдиган маълумотлар) билан.

Таҳлилий амаллар ҳисоб ва ҳисобот маълумотларини кўрсаткичлар орасидаги ўзаро боғлиқларни ўрганиш, ҳисобот маълумотларини ва уларнинг ўзгариш тенденцияларини таққослаш, ҳисобот моддалари ва кўрсаткичларининг кескин фарқ қилиш сабабларини ўрганишини назарда тутади.

Масалан, асосий воситалар қийматининг кўпайиши одатда амортизация суммаларининг кўпайишига ҳам олиб келади. Номувофиқлик аниқланганда аудитор тегишли далилларни топиши лозим. Айтайлик, асосий воситалар киримини текшириб мижоз-ташкилот мазкур активларни бюджетдан молиялаштириш ҳисобига совға шартномаси бўйича олганлигини аниқлади. Бундай объектлар бўйича эса амортизация ҳисобланмайди. Щундай қилиб аниқланган номувофиқликка аудитор томонидан қониқарли исбот топилган.

Таҳлилий амаллар аудитни режалаштириш чогида, текширув жараёнида ва уни якунлаш босқичида кўлланилади.

Аудитни режалаштириш чогида таҳлилий амалларни кўллаш, масалан, баланс структурасини аниқлаш, энг жиддий моддаларни ва моддалар нисбатидаги каби, бошқа даврлар билан солиштириш бўйича ҳам ўзгаришларни аниқлашга имкон беради. Бу ахборотлар риск зонасини аниқлаш ва бошқа аудиторлик амалларини режалаштириш чогида қўлланилади.

Хусусан, аудитор ҳисоботни дастлабки таҳдил қилиш маълумотларига қўра қайси ҳисбот моддаларини пухта текширувдан ўтказиш зарурлигини ҳал қиласди. Ҳисботда учрайдиган хатолар зонаси мижоз-корхонанинг жорий даврдаги дастлабки маълумотлари ва ўтган йиллардаги шунга ўхшашиб маълумотлар ёки таққослаш учун ишлатилган бошқа ахборотлар ўргасида кескин фарқларни топиш йўли билан аниқланishi мумкин. Кескин тафовутларнинг эҳтимолдан ҳоли бўлмаган сабабларидан бири ҳисоб ва ҳисботда атайлаб ёки билмасдан йўл қўйилган хатолар бўлиши мумкин.

Аудиторлик текширувлар чоғида таҳдилий амаллар бухгалтерия ҳисоби маълумотларини ҳақиқий маълумотлар ёки аудитор томонидан ҳисоблаб чиқилган суммалари билан таққослаш орқали ҳам қўлланилиши мумкин.

Аудитнинг якунловчи босқичида таҳдилий амалларни қўллаш ҳисоб ва ҳисботдаги аниқланган номувофиқликларга қўшимча далиллар олиш, ҳамда ушбу номувофиқликларнинг ҳисбот ишончлилигига таъсирини аниқлашга ҳам имкон беради.

Ҳақиқатга яқин таҳдилий амаллардан бири баланс ҳисобкитоблари ҳисобланади. Хусусан, аудитор тайёр маҳсулотларнинг ҳисбода ҳаққоний ва тўлиқ акс этирилиши тўғрисидаги далил-исботларга эга бўлиш учун тез-тез ҳом-ашёлар, материаллар ва тайёр маҳсулот олиниши балансини тузади.

Ҳом-ашё ва материаллар балансини тузиш қуйидагиларни назарда тутади: маҳсулотнинг бир бирлиги учун норма бўйича сарфланган ҳом-ашё ва материаллар ва ҳақиқатда олинган маҳсулотлар ҳисоб-китоби; ҳом-ашё ва материалларни ҳақиқий сарфи билан таққослаш; ҳом-ашё ва материалларни сарфлашда тафовутларни аниқлаш.

Тайёр маҳсулот балансини аниқлашда унинг ҳақиқий чиқиши маҳсулот бирлиги учун кетадиган ҳом-ашё ва материаллар нормасидан келиб чиқсан ҳолда ҳисоблаб чиқарилган нормативлари ва ҳом-ашё ва материалларнинг ҳақиқий сарфи билан таққосланади.

Бундай балансни тузиш ҳом-ашё, материаллар сарфи ва маҳсулот чиқиши (иш бажариш, хизмат қўрсатиш) нормативдан четта чиқишлиарни аниқлаш ва шу билан бирга молиявий натижани ҳисоблаб чиқаришнинг ҳаққонийлигига ишонч ҳосил қилишга имкон беради.

**Муқобил баланс тузиш – аудиторлик ишининг муҳим**

элементидир. У аудитни бошлашдан олдин синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларининг ёки бош дафтарнинг маълумотлари бўйича тузилади. Натижада, аудитор тасдиқланиши лозим бўлган балансга ўхшаш, янги балансга эга бўлади. Агар расмий ва муқобил баланслар ўртасида тафовутлар вужудга келса; бу тофовутлар мижоз-корхона ҳисоботида бош бухгалтернинг атайлаб қилган чалкашликларини билдиради.

Баён қилингандарни умумлаштириш асосида таъкидлаш зарурки, аудиторлик текширувларининг самараорлиги маълум даражада аудиторлик далилларни тўплашда қўлланиладиган усулларни қандай маҳорат билан қўллашга ҳам боелик.

#### **4.6. Эксперт ишидан аудиторлик далили сифатида фойдаланиш.**

Аудиторлик текшируви жараёнида аудиторга кўпинча нафакат компьютер технологияси соҳасидаги, балки мижознинг бизнесига бевосита алоқадор бўлган, бухгалтерияга таалкуқли бўлмаган маҳсус билимлар ҳам зарур бўлади. Бундай ҳолларда аудиторлик текшируви ўтиказишида фақат аудиторлик фирмасининг ходимлари эмас, балки пуррат шартномаси асосида четдан маҳсус эксперт мутахассислар ҳам жалб қилинади. Масалан, курувчи ташкилотлар каби, нефтни қайта ишлаш компаниялари, заргарлик буюмлари ишлаб чиқарувчи ва тиббий хизмат кўрсатувчи ташкилотларни ҳам текшириш зарурияти пайдо бўлиши мумкин. Бунда мазкур муайян соҳа эксперталари ёрдамига мурожаат қилиш зарур.

Аудиторлик ташкилоти қандай ҳолларда ва қай тарзда эксперт тайинлаши, эксперт ишларининг натижаларини расмийлаштиришга ғид қандай талаблар мавжудлиги ва улардан фойдаланиш тартиблари №16 «Эксперт ишларидан фойдаланиш» номли аудиторлик фаолиятининг миллий стандартигида баён қилинган. Стандартга мувофиқ мазкур аудиторлик ташкилотининг штатида турмайдиган, бухгалтерлик ҳисоби ва аудитдан бошқа (ташқари) маълум соҳаларда (маълум масалалар бўйича) етарли даражадаги билим ва (ёки) тажрибага эга, ушбу соҳага таалкуқли масалалар бўйича хulosса бера оладиган мутахассис эксперт ёб тан олинади.

Ушбу стандарт талаблари текширув натижалари бўйича расмий аудиторлик хulosаси тайёрлаш кўзда тутилган барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий, аудиторлик хulosasi

си бериш кўзда тугилмаган текширувлар, ҳамда професионал хизмат кўрсатувчи аудиторлик ташкилотлари учун эса тавсия тавсифига эга ҳисобланади. Аудиторлик ташкилоти муайян топширикни бажариш чоғида мазкур стандартнинг мажбурий талабларидан четга чиқиш ҳолатларида ушбу вазиятни ўзининг ишчи ҳужжатларида акс эттириши ва мижоз қорхона раҳбариятига тақдим этадиган ёзма ҳисботида кўрсатиши шарт. Аудиторлик ташкилотининг ўз юридик хизмати бўлмаган ёки масала унинг соҳасидан ташқарига чиқадиган бўлса, у ҳолда аудиторлик ташкилоти юридик шахс ҳисобланган, ихтисослаштирилган ташкилот хизматидан фойдаланиши мумкин.

Эксперт мижоз-корхона штатида турмаслиги муносабати билан, аудиторлик ташкилоти аудит ўтказиш чоғида унинг хизматидан фақат, текширилаётган ҳўжалик юритувчи субъект розилиги билан фойдаланиши мумкин.

Мижоз-корхона эксперт хизматидан фойдаланишни рад қилганида аудиторлик ташкилоти ўтказилган аудит натижалари бўйича салбий аудиторлик хуносаси тайёрлаш масаласини кўриб чиқади. Эксперт ишлари натижалари тўғрисидаги хуноса мазкур стандарт талабларига мувофиқ тайёрланиши ва расмийлаштирилиши лозим бўлиб, унинг мазмуни ва шакли эксперт хизмати кўрсатиши шартномасида кўзда тутилиши лозим. Шунингдек, бу шартномада эксперт хизматларининг мақсади ва ҳажми; муайян масалалар баёни (тафсилоти); зарур ҳолларда эксперт билан ҳўжалик юритувчи субъект ўтрасидаги ўзаро муносабатлар; ҳўжалик юритувчи субъект ахборотларининг махфийлиги; эксперт ўз ишида мақсад қилиб қўйган тахминлар ва услублар ҳамда уларнинг аудиторлик ташкилоти эксперт хизматидан фойдаланган олдинги даврларда қўлланилган тахминлар ва услубларга мос келиши тўғрисидаги маълумотлар ҳам келтирилиши зарур.

Пудрат шартномаси аудиторлик фиҳмасининг дирекцияси билан таклиф қилинаётган мутахассис (ёки у ишлайдиган корхона) ўртасида тузилади. Ушбу пудрат шартномасининг намунавий шакли қўйидагича:

**№\_\_\_\_\_ Экспертиза хизмати бўйича пудрат шартномаси**

«\_\_\_\_\_» 200\_ й

фирмаси, кейинги ўринда

«Буюртмачи» деб аталади, раҳбари \_\_\_\_\_  
 (насаби, исми, шарифи)  
 ва кейинчалик «Пудратчи» деб номланувчи \_\_\_\_\_  
 (насаби, исмишарифи)  
 ушбу шартномани туздилар:

1. № \_\_\_\_\_ «\_\_\_\_\_» 200\_ й. дан

(ишининг мазмуни)

2. Ишни бажариш муддати: бошланиши «\_\_\_\_\_» 200\_ й.  
 Якунланиш «\_\_\_\_\_» 200\_ й.  
 (Пудратчи ишни муддатидан олдин бажариш хуқуқига эга)

3. Тўланадиган ҳақ миқдори \_\_\_\_\_

(иши туталланганидан сўни бирданига, босқичма-босқич, бўнак бериш билан ва бошқалар)

Ҳақ тўлаш бажарилган ишлар учун даромад тушганидан сўнг, «Пудратчи», «Буюртмачи» бухгалтериясига ишни қабул қилиш далолатномасини, шунингдек пудрат учун карточка нарядини топширганида амалга оширилади.

4. Томонлар жавобгарлиги:

Пудрат шартномаси бўйича томонлар ўртасидаги муносабатлар Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодексининг моддалари билан тартибга солинади.

Мазкур шартноманинг 2 бандида кўрсатилган муддатлар кечикирилганда, «Буюртмачи» «Пудратчи» га ҳақни шартномадаг‘умумий сумманинг ҳар бир кечикирилган куни учун 0, 5 ҳоизи миқдорида камайтиришга ҳақли.

Пудратчи айби билан шартномани бажариш имкони бўлмаганда Буюртмачи шартномани ҳақ тўламасдан бузишга ҳақли.

Бошъа шартлари

«Буюртмачи»  
 Корхона раҳбари

имзо, мухр

«Пудратчи»  
 Паспорт серияси \_\_\_\_\_  
 № \_\_\_\_\_  
 ким томонидан берилган \_\_\_\_\_  
 Телефон № \_\_\_\_\_  
 Доимий яшаш жойи \_\_\_\_\_

Имзо

Бундай пудрат шартномаси бир неча бажарувчилар билан тузилиши мүмкін. Ударнинг ҳар биттасига қуидаги шаклдағи карточка наряд тұлғазилади.

### Карточка наряд

№ \_\_\_\_ « \_\_\_\_ » 200\_ йилда тузилған экспертиза хизмати бүйіча пудрат шартномаси асосида бажарилған ишлар учун

(иш түрі)

Пудратчи \_\_\_\_\_

(насаби, исеми шарифи)

Түгілған йили \_\_\_\_\_ паспорт серияси № \_\_\_\_\_

ким томонидан берилған \_\_\_\_\_

качон берилған \_\_\_\_\_ телефон № \_\_\_\_\_

Доимий иш жойи \_\_\_\_\_

(таңқилот номи, лавозими)

Хақ қисоблаб үтказиш учун халқ банки бўлимидағи

хисоб-китоб счёти \_\_\_\_\_

шахсий қисоб варагаси № \_\_\_\_\_

Наряд бүйіча бажарадиган иш номи	бажариш муддати	Бажариладиган ишининг шартнома муддати	нарядни олганликни тасдиқловчи имзо

### «БҮОРТМАЧИ»

Манзили \_\_\_\_\_

Масъул шахс  
имзоси \_\_\_\_\_

### «ПУДРАТЧИ»

Уй манзили \_\_\_\_\_

Асосий иш жойи манзили  
Имзоси \_\_\_\_\_

Пудрат шартномаси бүйіча бажарилған ишларни қабул қилиш ва толшириш қуидаги шаклдаги маҳсус далолатнома билан расмийлаштирилади.

Пудрат шартномаси бўйича маҳсулот(иш хизматларни)ни  
қабул қилиш-топшириш

### Д А Л О Л А Т Н О М А С И

№ \_\_\_\_\_ « \_\_\_\_ » 200\_ йил

Бизлар қўйида имзо чекувчилар: Буюртмачи вакили \_\_\_\_\_

фирма номи

аудиторлик фирмасининг директори \_\_\_\_\_  
насаби, исли шарифи

бир томондан ва пудратчининг вақили \_\_\_\_\_  
насаби, исли шарифи

иккинчи томондан туздик ушбу далолатномани  
шул ҳақдаким: \_\_\_\_\_

наряд бўйича бажарилган ишларнинг турлари ва номлари

санаб утилади.

Пудрат шартномаси шартларини конквиради ва талаб  
даражасида расмийлаштирилган.

Бажарилган ишларнинг шартнома қиймати \_\_\_\_\_  
суммаси сўз билан ёзилади.

сўмни ташкил этади. Иш \_\_\_\_\_ сўмга бажарилган.  
суммаси сўз билан ёзилади.

бажарилган муддати кўрсатилади.

Ишни тэлширдим:  
\Пудратчи вакили\  
Имзо:

Ишни қабул қилдим:  
Буюртмачи вакили  
Имзо:  
Мухр:

Экспертга асосан қўйидаги ишларни бажариш учун так-  
лиф қилиниши керак:

- 1) мулкларнинг айрим турларини баҳолаш (ер, бинолар,  
машина ва ускуналар, санъат асарлари, заргарлик буюмлари,  
қимматбаҳо тошлар ва б.);
- 2) мол-мулклар миқдори ва сифатини аниқлаш (кон-  
лардаги қазилма бойликлар захиралари, машина ва ускуна-  
ларнинг хизмат муддатлари ва б.);
- 3) маҳсус усувлар ва амаллар билан ҳисоб-китобларни  
амалга ошириш (актуар баҳолаш ва б.)

4) бажарилмаган шартномалар бўйича бажарилиши лозим бўлган, бажарилган ишлар ва хизматларнинг ҳажмини ўлчаш. Бу реализация қилингандигини тан олиш учун зарур;

5) таъсис шартномалари, меъёрий ҳужжатлар ва хўжалик шартномаларини юридик баҳолаш ва интерпретациялаш (талқин қилиш).

Аудиторлик текшируви жараёнида эксперт ишидан фойдаланиш тўғрисида аудиторлик ташкилоти ўрганиши лозим бўлган ҳолатларнинг тавсифи ва мураккаблиги, уларнинг жиддийлиги, ҳамда мақсадга мувофиқлиги, ушбу ҳолатларга нисбатан бошқа аудиторлик амалларини кўллаш мумкинлиги ва ишончлилигидан келиб чиқсан ҳолда қарор қабул қиласди.

Аудиторлик ташкилоти аудит ўтказиша хизматидан фойдаланган эксперт тегишли маҳсус малакага эга бўлиб, буни тасдиқловчи ҳужжат (малака аттестати, сертификат, лицензия, диплом ва ш. ў.) тақдим этиши лозим. Шунингдек, эксперт аудиторлик ташкилоти холоса олишни мўлжаллаган соҳада тегишли тажриба ва обрўга ҳам эга бўлиши ҳамда бу тавсиялар, мулоҳозалар, нашр қилинган ишлари, маълумотномалар билан тасдиқланган бўлиши керак.

Аудиторлик ташкилоти томонидан ишга жалб қилинган эксперт холис бўлиши лозим. Аудиторлик ташкилоти қоидага кўра, қуйидаги ҳолларда аудит ўтказиш чорида эксперт ишидан фойдаланмаслиги лозим:

Агар эксперт – жисмоний шахс аудиторлик ташкилоти аудит ўтказаётган корхонанинг раҳбари ёки асосий таъсисчиларидан бири ҳисобланса, ёки кўрсатилган шахслар билан яқин қариндошлик алоқаси бўлса (ота-онаси, эр-хотин, aka-ука, опа-сингил, ўғил, қизи шунингдек эр-хотинларининг ака-укалари, опа-сингиллари, ота-оналари ва болалари) ёки аудиторлик ташкилоти аудит ўтказаётган ҳўжалик юритувчи субъектнинг мансабдор шахси ёки штатдаги ходими ҳисобланса;

эксперт-хукуқий шахс аудиторлик ташкилоти томонидан аудит ўтказилаётган ҳўжалик юритувчи субъектнинг таъсисчisi, кредитори, суғурталовчиси ҳисобланса ёки ушбу ҳўжалик юритувчи субъект эксперт юридик шахснинг асосий таъсисчisi ҳисобланса. Агар эксперт тайинлаганидан сўнг юқорида кўрсатилган ҳолатлар маълум бўлса ёки вужудга келса, аудиторлик ташкилоти эксперт холосасини тасдиқладиган кўшимча ишларни амалга ошириши ёки бошқа эксперт тайин-

лаши лозим. Хўжалик юритувчи субъектнинг эксперт ишидан фойдаланишни рад қилиши ёзма равишда расмийлаштирилиши лозим. Бундай рад этиш ҳолларида аудиторлик ташкилоти ўтказилган аудит натижалари бўйича салбий хуоса тузиши мумкин.

Аудиторлик ташкилоти аудит ўтказишида эксперт ишидан текширилаётган мижоз-корхона ва эксперт ташкилоти ўргасида ёки аудиторлик ташкилоти ва эксперт ташкилоти ўргасида тузилган шартиларнома асосида фойдаланади.

Эксперт хизмати шартиларномада умумқабул қилинган шартилардан ташқари қуидагилар кўзда тутилган бўлиши лозим:

- эксперт ишининг мақсади ва ҳажми;
- аудиторлик ташкилоти эксперт хуосасидан кутаётган мурдабий масалаларнинг баёни;
- эксперт ташкилоти ва хўжалик юритувчи субъект ўргасида ўзаро муносабатлар баёни, агар бу талаб қилинса;
- хўжалик юритувчи субъект ахборотларининг маҳфийлиги;
- эксперт ўз ишида кўллашни мўлжаллаётган тахминлар ва усувлар, уларнинг олидинги даврларда кўлланилган тахминлар ва усувларга мос келиши (агар аудиторлик ташкилоти олдинги даврларда эксперт хизматларидан фойдаланган бўлса) тўғрисида маълумотлар.

Эксперт ўз ишининг натижаларини ёзма шаклдаги (хисобот, ҳисоб-китоб ва ш. к.) хуоса кўринишида тақдим этади.

Эксперт хуосаси тажрибали аудитор ва (ёки) бошқа эксперт танишиб чиқиб, эксперт томонидан бажарилган ишлар тўғрисида тасаввурга эга бўладиган даражада тўлиқ ва батафсил бўлиши лозим. Хусусан, эксперт хуосасида қуидагилар акс эттирилган бўлиши зарур:

- хўжалик юритувчи субъектнинг номи;
- иш бажарилган обьекти;
- бажарилган иш ҳажми ва экспертнинг масъулият чегараси;
- кўлланилган иш усувлари, шу жумладан уларнинг олдинги даврларда фойдаланилган усувларга мослиги (агар олдинги даврларда аудиторлик ташкилоти эксперт ишидан фойдаланган бўлса);
- ишни бажариш чоғида эксперт томонидан қабул қилинган тахминлар, шу жумладан уларни олдинги даврларда қабул қилинган тахминларга мослиги (агар олдинги даврларда аудиторлик ташкилоти эксперт ишидан фойдаланган бўлса);

- бажарилган иш билан бөглиқ бүлган хал этилмай қолған хар қандай жицдий шубхалар;
- бажарилган ишларнинг натижалари.

№16 АФМСда таъкидланишича, эксперт хulosаси учта қисмдан иборат: кириш, текшириш ва хотима.

Эксперт хulosасининг кириш қисмida куйидагилар кўрсатилади:

- эксперт ўз ишини бажарган хўжалик юритувчи субъектнинг номи;
- эксперт томонидан бажарилган ишлар номи ва бу ишларнинг баёни
- эксперт ҳақида маълумотлар: насаби, исми-шарифи; малякаси;
- материаларнинг ўрганиш учун қабул қилинган санаси;
- ўрганиш учун қабул қилинган материаллар номи;
- аудит ўтказилаётган вазият ва хulosса бериш учун ахамиятга эга бўлган бирламчи маълумотлар, уларнинг олиниш манбалари кўрсатилган холда;
- эксперт оддига кўйилган масалалар.

Эксперт хulosасида келтириладиган масалалар шакли эксперт хизмати кўрсатиш тўғрисидаги шартномада қандай берилган бўлса, шундай бўлиши лозим. Уларни аниқлаштириш зарур бўлганида эксперт масалани баён қилиши, сўнгра ўзининг компитенциясига мувофиқ вазифани қандай тушунганинги кўрсатади. Агар эксперт айрим масалаларни, унинг маҳсус билим доирасидан четта чиқишини (тўлиқ ёки қисман) аниқласа, бу ҳолни хulosада кўрсатади. Эксперт масалаларни гурухлаш ва уларни энг мақсадга мувофиқ ўрганиш тартибини таминлайдиган кетма-кетликда баён қилиш хукуқига эга. Агар масала эксперт ташаббусига кўра ўртага кўйилса, у ҳам кириш қисмida баён қилинади.

Эксперт хulosасининг текшириш қисмida изланиш жараёни ва унинг натижалари баён қилинади, ҳамда аниқланган фактларга тушунтириш берилади.

Эксперт томонидан ҳал этилган ҳар бир масалага изланиш қисмининг маълум бўлими мос келиши лозим. Ўзаро чамбарчас боғлиқ бўлган икки ва ундан ортиқ масалаларни бир вақтнинг ўзида ўрганиш зарур бўлганида, олинган натижалар битта бўлимда баён қилинади. Текшириш қисмida куйидагилар баён қилинади:

- текшириш усуллари маҳсус билимга эга бўлмаган шахслар учун тушунарли баён этилган ва зарур бўлганда эксперт хulosаларининг тўғрилигини мазкур изланишларни тақорорлаб текшириш мумкин бўлган даржада батафсил бўлиши зарур;
- таҳминларни ўрганиш чоғида қабул қилинган тушунтириш ва асослашлар;
- кўйилган масалаларни ҳад этишда эксперт томонидан қўлланилаган меъёрий ҳужжатлар, уларни нашр қилган орган ва санаси кўрсатилган ҳолда;
- ҳал қилувчи масалага доир хulosани асослайдиган, текшириш натижаларининг фикр мулоҳазалар батафсил баён қилинган эксперт баҳоси.

Маҳсус атамаларга изоҳ берилиши лозим. Агар кўйилган масалаларниң айримларига жавоб бериш имкони бўлмаса, хulosанинг изланиш қисмида эксперт бунинг сабабини кўрсатади.

Эксперт хulosасининг хотима қисмида кириш қисмида келтирилган масалаларниң жавоби тарзидаги хulosалар келтирилади.

Кўйилган масалаларниң ҳар биттасига аниқ жавоб берилиган бўлиши ёки текшириш жараёнида у ёки бу сабабларга кўра уни ҳал этиш имкони бўлмаганлиги кўрсатилиши лозим.

Эксперт олдига масала қилиб кўйилмаган, аммо текшириш чоғида аниқланган холатлар тўғрисидаги хulosалар эксперт хulosасининг сўнгига баён қилинади.

Агар эксперт хulosасининг хотима қисми унинг текшириш қисмида баён этилган тадқиқот натижаларининг батафсил баёнисиз тузилиши мумкин бўлмаса, хulosанинг текшириш қисмiga изоҳ бериб ўтиш мумкин.

Эксперт хulosасида келтирилган маълумотлар аниқ баён этилган бўлиб, уларниң шакли ва мазмуни яққол кўринадиган ҳамда турлича изоҳланмайдиган бўлиши лозим.

Эксперт хulosаси қоғозда ёки аудиторлик ташкилоти билан келишилган, аудиторлик ташкилотининг архивида ишчи ҳужжатларни сақлаш учун белгиланган вақт давомида, ундаги маълумотларни сақлашни таъминлайдиган бошқа ҳужжатда тайёрланиши мумкин.

Эксперт хulosасида қўйидаги мажбурий реквизитлар бўлиши лозим:

- хужжатнинг номи;
- хужжатнинг санаси;
- экспертнинг шахсий имзоси ва унинг расшифировка;
- юридик шахс ҳисобланган эксперт хulosаси унинг мухри билан тасдиқланиши лозим;

Эксперт ўз хulosасини камида уч нусхада тузиб, унинг битгасини аудиторлик ташкилоти текширув ўтказётган ҳужалик юритувчи субъектга, иккинчисини эса аудиторлик ташкилотига тақдим қиласди.

Эксперт ишларининг натижалари аудиторлик ташкилоти томонидан куйидаги жихатлари бўйича кўриб чиқилиши лозим:

- эксперт хulosаси учун асос бўлган маълумотлар;
- хулоса тузишда эксперт томонидан фойдаланилган тахминлар ва усувлар, шу жумладан уларнинг олдинги даврларда қўлланилган тахминлар ва усувларга мослиги (агар олдинги даврларда аудиторлик ташкилоти эксперт хизматидан фойдалантган бўлса);
- ўтказилган аудитнинг умумий натижалари.

Агар аудиторлик ташкилоти томонидан эксперт ишларининг натижаларини кўриб чиқиши чоғида эксперт хulosаси ва ҳўжалик юритувчи субъект маълумотлари ўртасида жиддий номувофиқликлар аниқлансанча ёки аудиторлик ташкилоти эксперт ишларининг натижаларини асоссиз деб топса, аудиторлик ташкилоти эксперт хulosасининг асослилигини таъминловчи қўшимча аудиторлик амалларини бажариши ёки бошқа эксперт тайинлаши лозим.

Эксперт хulosаси аудиторлик ташкилотининг ишчи хужжатлари қаторига қўшилади. Агар истисно ҳолатларда эксперт оғзаки тушунтиришлар берса, улар ҳам аудиторлик ташкилоти томонидан ишчи хужжатларда акс эттирилиши лозим.

Қандайдир ўрганилган ҳолатларни баҳолашда экспертнинг жиддий ишончизилигидан, ҳамда ҳўжалик юритувчи субъект ва эксперт ўртасида ёки аудиторлик ташкилоти ва эксперт ўртасидаги ечими топилмаган келишмовчиликлар натижасида эксперт хulosаси олиш имкони бўлмаса, аудиторлик ташкилоти салбий аудиторлик хulosаси тузиш тўғрисида билдириши мумкин.

Аудит ўтказиш чоғида эксперт хизматидан фойдаланиш, жумладан аудиторлик хulosасида бу тўғрида кўрсатиб ўтили-

ши, аудиторлык холосаси учун аудиторлык ташкилоти зиммасидан масъуяятні соқыт қилмайды.

#### **4.7. Аудиторлык ташкилотининг иш ҳужжатлари.**

Аудиторлык текширувлари бўйича аудиторлык ташкилоти томонидан иш ҳужжатларини тайёрлашга доир ягона талаблар №6 «Аудитни ҳужжатлаштириш» номли АФМСга мувофиқ белгиланган (Ўз.Р. МВ 61-сонли буйруғи билан 1999 йил 4 августда тасдиқланган ва Ўз. Р. АВ томонидан 812-рақам билан 1999 йил 3 сентябрда рўйхатга олинган). Ушбу талаблар, улар «тавсия тавсифига эга» деб кўрсатилган ҳолатлардан ташқари қолларда, барча аудиторлык ташкилотлари учун расмий аудиторлык холосаси тузишни кўзда тутадиган аудит ўтказиш чоғида мажбурий ҳисобланади. Натижалари бўйича расмий аудиторлык холосаси тузиш талаб қилинмайдиган аудиторлык текширувларини ўтказиш ва профессионал хизматлар кўрсатиш чоғида эса стандарт талаблари тавсия тавсифига эга ҳисобланади. Муайян топшириқларни бажариш чоғида мазкур стандартнинг мажбурий талаблардан четга чиқиш ҳоллари аудиторлык ташкилотининг ишчи ҳужжатларида акс эттирилиши ва аудиторлык текшируви ёки профессионал хизмат буюртмачиси ҳисобланган мижоз-корхона учун тайёрланган аудиторлык ҳисоботида кўрсатилиши лозим.

№6 «Аудитни ҳужжатлаштириш» номли АФМСга мувофиқ аудиторлык ташкилоти томонидан ўтказиладиган текширувлар чоғида олинган маълумотлар иш ҳужжатларида расмийлаштирилиб, ҳужжатлаштирилиб борилиши шарт. Стандартга мувофиқ аудитнинг иш ҳужжатлари кўйидагилардан иборат:

- а) аудит ўтказиш режаси ва дастури;
- б) аудиторлык ташкилоти томонидан қўлланилган амаллар ва улар натижаларининг баёни;
- в) ҳўжалик юритувчи субъектнинг тушунтиришлари, изоҳлари ва билдиришлари;
- г) ҳўжалик юритувчи субъект ҳужжатларининг нусхалари, шу жумладан фотонусхалари;
- д) ҳўжалик юритувчи субъект ички назорат тизими ва бухгалтерия ҳисоби ташкил этилишининг баёни;
- е) аудиторлык ташкилотининг таҳлилий ҳужжатлари;
- ж) бошқа ҳужжатлар.

Хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисеоботининг тўғрилиги ва бухгалтерия ҳисобини юритиш тартибининг қонун хужжатларида белгиланган талабларга мувофиқлиги тўғрисида аудиторлик хulosаси №70-«Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик хulosаси» номли АФМСга мувофиқ тузилади. (Ўз. Р. Адлия Вазирлигида 10. 03. 2001 й. 1016-рақам билан рўйхатга олинган).

Иш хужжатлар аудит ўтказаётган аудиторлик ташкилоти томонидан тузулиши, ёки аудит ўтказилаётган хўжалик юритувчи субъект, ёки бошқа шахслардан олиниши мумкин.

Аудитнинг иш хужжатлари қаторига киритиладиган хужжатларнинг таркиби, миқдори ва мазмуни аудиторлик ташкилоти томонидан қўйидаги шарт-шароитлардан келиб чиқсан ҳолда аниқланади:

- а) бажариладиган ишларнинг тавсифи;
- б) хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг тавсифи ва мураккаблиги;
- в) аудиторлик хulosасининг шакли;
- г) хўжалик юритувчи субъект ички назорат тизими ва бухгалтерия ҳисобининг аҳволи;
- д) айрим ишларни бажариш чоғида аудиторлик ташкилоти ходимларининг иши устидан зарур раҳбарлик ва назорат ўрнатилганилиги;
- е) аудит ўтказиш жараёнидаги маҳсус аудит методикаси ва технологиясидан фойдаланиш.

Иш хужжатлари таркибига киритиладиган хужжатларнинг намунавий рўйхати.

- 1) хўжалик юритувчи субъектнинг ташкилий-хукуқий ва ташкилий тузилмасига таалукли ахборотлар;
- 2) хўжалик юритувчи субъект таъсис хужжатлари ва бошқа зарур юридик хужжатлар (шартномалар, контрактлар, баённомалар ва ҳ.к.)нинг нусхалари ёки улардан кўчирмалар;
- 3) аудитни режалаштириш тўғрисидаги хужжатлар, жумладан аудит дастури ва унга киритилган ўзгаришлар;
- 4) бухгалтерлик ҳисоби ва ички назорат тизимини ўрганиш ҳамда баҳолаш тўғрисидаги далиллар (саволномалар, хужжатлар айланиш режа графиги, айрим масалалар баёни ва ҳ.к.);
- 5) бухгалтерлик ҳисоби счетлари бўйича хўжалик муоммалари ва қолдиқлар таҳлили;

6) хўжалик юритувчи субъект фаолиятидаги вазиятлар ва жиддий кўрсаткичларнинг таҳдили;

7) бажарилган аудиторлик амаллари ва улар натижаларининг тавсифи, ўтказиш мурдати ва ҳажми тўғрисидаги ёзувлар;

8) аудитор ёрдамчилари томонидан бажарилган ишларнинг аудиторлар томонидан назорат ва таҳдил қилиниши тўғрисидаги маълумотлар;

9) аудиторлик амаллари ким томонидан ва қачон бажарилганиги тўғрисида маълумотлар;

10) хўжалик юритувчи субъектни аудиторлик текширувидан ўтказиш билан боғлиқ бўлган, бошқа аудиторлик ташкилотлари, эксперталар ва учинчи шахслар билан ёзишмаларнинг нусхалари;

11) аудит жараёнида юзага келган масалалар, жумладан аудит ўтказиш шарт-шароитлари бўйича хўжалик юритувчи субъект билан учрашув пайтидаги муҳокамаларнинг ёзувлари ёки ёзишмаларнинг нусхалари;

12) хўжалик юритувчи субъектдан олинган тасдиқловчи хат;

13) аудит натижалари бўйича аудиторлик ташкилоти томонидан қилинган хуносалар;

14) хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерлик ва молиявий хужжатларидан нусхалар.

№б-«Аудитни хужжатлаштириш» номли АФМС да кўзда тутилган хужжатлар аудиторлик ташкилотининг ишчи хужжатлари қаторига киритилиши шарт.

Агар аудиторлик фаолиятини меъёрий тартибга солувчи хужжатларнинг маҳсус шакллари белгиланмаган бўлса, ишчи хўжжатлар шакли аудиторлик ташкилоти томонидан мустақил ишлаб чиқилади.

Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини тартибга соладиган меъёрий хужжатларда ишчи хужжатларнинг шакллари белгиланмаган бўлса, аудиторлик ташкилотлари уларнинг мустақил ишлаб чиқиши мумкин.

Иш хужжатлари аудиторлик текширувни ўтказган аудиторлик ташкилотининг мулки ҳисобланади. Хўжалик юритувчи субъектнинг хужжатларидан олинган нусхалар, жумладан фотонусхалар мазкур хўжалик юритувчи субъект розилиги билан аудиторлик ташкилотининг иш хужжатлари таркибига киритилиши мумкин.

Аудиторлик ташкилоти ўз ҳоҳишига кўра кўл остидаги иш хужжатларига нисбатан қонунчиликка, бошқа меъёрий хужжатларга ва қасб этикасига зид бўлмаган, ҳамда ҳўжалик юритувчи субъектнинг ва бошқа шахсларнинг қонун томондан ҳимоя қилинган ҳукуқлари ва манфаатларини бузмайдиган, исталган ҳатти-ҳаракатларни амалга ошириши мумкин.

Аудит ўтказилаётган ҳўжалик юритувчи субъект ва бошқа шахслар, жумладан солиқ ва бошқа давлат органлари Ўзбекистон Республикаси қонунчилигига кўзда тутилган ҳолатлардан ташқари, аудиторлик ташкилотидан иш хужжатларини ёки уларнинг нусхаларини тўлалигича ёки қисман талаб қилиш ҳукуқига эга эмас. Иш хужжатларидағи маълумотлар маҳфий ҳисобланади ва уларнинг аудиторлик ташкилоти томонидан ошкор қилиниши таъқиқланади.

Аудиторлик ташкилоти аудит ўтказилган ҳўжалик юритувчи субъектга иш хужжатларини тақдим қилишга мажбур эмас. Аудиторлик ташкилоти иш хужжатларини бошқа шахсларга, жумладан солиқ ва бошқа давлат органларига, Ўзбекистон Республикаси қонунчилигига тўғридан-тўғри кўрсатилган ҳолатлардан ташқари тақдим этиши мажбурий ҳисобланмайди ва бундай ҳукуққа эга эмас.

Аудиторлик ташкилоти томонидан иш хужжатларини тузиш, уларни ҳўжалик юритувчи субъект ва бошқа шахслардан олиш, текшириш, ишлов бериш, архивга топшириш, сақлаш ва маҳфийлигини таъминлаш тартиби аудиторлик ташкилоти томонидан №6-АФМС ва Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини тартибга соладиган бошқа меъёрий хужжатлар асосида белгиланади.

Иш хужжатларида қўйидагиларни таъминлаш учун зарур ва етарли бўлган барча маълумотлар бўлиши лозим:

- аудиторлик ташкилоти томонидан ўтказилган аудит натижалари бўйича аудиторлик хulosаси тузиш;
- аудиторлик текшируви аудиторлик ташкилоти томонидан Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини меъёрий тартибга соладиган ҳужжатларга мувофиқ ўтказилганлигининг тасдиғи;
- аудит жараёнининг бориши устидан аудиторлик ташкилоти томонидан назоратнинг амалга оширилиши;
- аудиторлик ташкилоти томонидан аудитнинг режалаштирилиши.

Иш хужжатларига қыйидагилар киради:

- аудитни режалаштириш түгрисидаги ёзувлар;
- бажарылған аудиторлык амалларининг тавсифи, ўтказилған вақти ва ҳажми түгрисидаги ёзувлар;
- аудит жараёнида олинган маълумотларга асосан қилинган хulosалар.

Аудитордан профессионал мулоҳаза талаб қиласидан барча жиддий масалалар, мазкур масалалар бўйича қилинган хulosалар билан биргаликда иш хужжатларида акс эттирилиши лозим.

Ишчи хужжатлар, тажрибали аудитор танишганида аудиторлик ташкилоти томонидан ўтказилған аудит түгрисида умумий тасаввурга эга бўлиши учун етарли даражада тўлиқ ва батафсил бўлиши лозим.

Иш хужжатларидаги маълумотлар яққол баён қилинган бўлиб, уларнинг шакли ва мазмуни аниқ бўлиши ҳамда ҳар хил тушуниш мумкин бўлмаслиги лозим. Иш хужжатлари ўз вақтида яъни аудит бошланишида, ўтказиш жараёнида ва якунида тузилиши лозим. Хўжалик юритувчи субъектга аудиторлик хulosасини тақдим этиш пайтига барча ишчи хужжатлар тузилган (олинган) ва уларни расмийлаштириш якунланган бўлиши лозим.

#### Ўз-ўзини текшириш учун саволлар:

1. Аудиторлик далиллари ва уларнинг турларини таърифланг.
2. Аудиторлик далилларини тўплашда қайси стандартлар қўлланилади?
3. Аудитор учун қайси аудиторлик далиллари мухимроқ ҳисобланади?
4. Аудиторлик далилларини олиш манбалари.
5. Аудиторлик далилларини тўплашнинг энт кўп қўлланиладиган усуллари ни айтинг.
6. Аудитор қандай ҳолларда аудиторлик далили сифатида эксперт ишидан фойдаланади?
7. Эксперт хulosасининг мазмуни ва тузилиши қандай?
8. Аудиторлик ташкилотининг иш хужжатлари нималардан иборат?
9. Аудитор иш хужжатларининг мажбурий реквизитларини кўрсатинг.

## **5 БОБ. АУДИТОРЛИК ТАНЛАШ (ТАНЛАБ ТЕКШИРИШ УСУЛИ)**

*Хеч бир фан математикалашмай  
такомилига ета олмайди.  
Леонардо Да Винчи*

### **5.1. Аудиторлик танлаш түшүнчеси.**

Корхонадаги бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат ахволининг аудитор томонидан түғри баҳоланиши унинг барча кейинги ишлари муваффақияттининг гаровидир. Чунки, агар аудиторда мижоз ҳисоботини ўрганиш ва ходимлар билан сұхбат ўтказиш натижасыда, ҳисобот түғри ва ишончли бирламчи маълумотлар асосида тузилгандыгы мутлақо ишонч ҳосил бўлса, у дастлабки ҳужжатлар ва ҳисоб регистрларини танлаб текширувдан ўтказиши мумкин.

Акс ҳолда, аудитор бирламчи маълумотларнинг түғри расмийлаштирилганлиги, бухгалтерия ходимларининг билим даражаси ва ички назоратнинг ташкил этилишига қониқиши ҳосил қиласа, у жуда пухта, одатда, ёппасига текширув ўтказиши лозим.

Корхонанинг бутун молия-хўжалик фаолиятини ёппасига текшириш жуда сермеҳнат ишдир. Аммо, аудитор касб этикасининг меъёрларига мувофиқ мижоз-корхона молиявий ҳисоботининг ишончли (ишончсиз) лигига тўла ишонч ҳосил қилиши ёки у тўғрисида фикр билдиришдан бош тортиши лозим.

Агар текшириладиган тўплам элементларининг сони статистик танлаш усулларини талаб қилмайдиган даражада кам бўлса, ёки аудиторлик танлаш усулини кўллаш ёппасига текширув ўтказишига қараганда самарасиз бўлса, аудиторлик ташкилоти бухгалтерия ҳисобидаги қолдикларни ва муомалаларнинг счёtlарда акс эттирилишини ёки назорат тизими воситаларини ёппасига текширувдан ўтказиши мумкин.

Аудитор кўп ҳолларда мижоз ҳисоботининг ишончлилигига ўртача даражада ишонч ҳосил қиласи. Бу айрим ҳисоб

бўлимлари бўйича ҳисоб яхши ташкил этилганлиги, малакали мутахассислар томонидан амалга оширилаётганлиги, автоматлаштирилаётганлиги бош бухгалтер ва ёндош ҳисоб бўлинмалари томонидан ички назоратнинг яхши йўлга қўйилганлиги билан, бошқалари бўйича эса бунга тескари аҳвол вужудга келганлиги билан изоҳданиши мумкин.

Айнан ҳисобот кўрсаткичларига нисбатан ишонч ҳосил қилиш даражаси ўртача бўлганда аудиторлик танлаш усулларини кўллаш зарур.

**Аудиторлик танлаш** – бу алоҳида ҳужжатлар, ёзувлар ва ҳоказолар кўринишидаги текшириладиган тўпламни шакллантириш учун маълум қоидалар асосида танлаб олинган элементлардир.

Аудитнинг халқаро амалиётида аудиторлик танлаш №530-«Аудиторлик танлаш» (Audit Sampling) номли халқаро стандартга мувофиқ амалга оширилади. Бизнинг мамлакатда эса, аудиторлик танлаш ишлари №14-«Аудиторлик танлаш» номли Аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти (АФМС) асосида бажарилади. Шунинг учун ушбу стандартта батафсилоқ тўхталиб ўтамиз. Стандартнинг мақсади аудиторлик ташкилоти учун текшириладиган тўпламдан маълумотларни танлаб олиш ва шу тарзда олинган ахборотларнинг натижаларини баҳолаш қоидаларини ўрнатишдан иборат.

Ўтказилган аудит натижалари бўйича расмий аудиторлик хуносаси беришини кўзда тутадиган аудиторлик текширувлари ни ўтказища, «тавсия тавсифига эга» деб кўрсатилган қоидалардан ташқари барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий ҳисобланади.

Танлаб текшириш икки турли бўлиши мумкин:

1. Мувофиқ (мос) келишни танлаб текшириш
2. Моҳиятан танлаб текшириш.

**Мувофиқликни танлаб текширишнинг вазифалари.** Текшириладиган ҳисобот даври ичда ички назорат меъёрларининг тез-тез бузилиб туришини аниқлашдан иборат. Бунга корхона раҳбариятининг четдан сотиб олинган товар-моддий заҳиралар ва чет ташкилотлар хизматлари учун тақдим этилган счет-фактураларни тўлашга рухсат этиши, корхонага сотиб олинаётган товар-моддий заҳираларни номлари, миқдори ва сифати бўйича уларнинг тегишли ҳужжатлари билан солиштириши мисол бўлади.

**Моҳияттан танлаб текширишнинг вазифаси** ички назоратнинг бузилишини қиймат ифодасида ўлчашдан иборат. Моҳияттан танлаб текшириш микдорий танлаб текшириш деб ҳам аталади. Бунга бухгалтерия ҳисоби счётларининг қолдикларини, дастлабки хужжатлардаги ёзувларни тасдиқлаш, учинчи шахслардан тасдиқлар олиш, хўжалик фаолияти кўрсаткичларини таҳдил қилиш мисол бўлади.

Бухгалтерия ҳисботининг муайян бўлимини текширувдан ўтказиш тартибини ишлаб чиқиша аудиторлик ташкилоти текширув мақсадларини ва ушбу мақсадга эришишни тъминлайдиган аудиторлик амалларини аниқлайди. Сўнгра аудитор эҳтимолдан ҳоли бўлмаган хатоларни аниқлаши, тўплаш талаб қилинадиган зарур далил-исботларни баҳолаши ва шунга асосан кўриб чиқладиган маълумотлар тўпламини аниқлаши зарур. Бу тўплам маълум тарзда идентификацияланадиган бирликлар йиғиндисидан ташкил топиши мумкин. Аудиторлик ташкилоти тўплам элементларини танлашни, аудит ўтказишдан қўйилган мақсадга эришишга имкон берувчи, энг самарали ва тежамли тарзда ўтказади.

Ҳар қандай танлаб текшириш қўйидагиларни ўз ичига олади:

- танлаш кўлами;
- кузатиш бирлиги;
- танлаш бирлиги;
- танлаш услублари;
- сайлаб олиш ҳажми;
- салмоқди (репрезентатив) танлаш;
- танланган маълумотларни текшириладиган тўпламга тадбиқ қилиш.

Текширув мақсадларига эришиш учун тегнишли текшириладиган тўпламни аниқлаш зарур. Чунки, танлаш асосида қилинадиган хulosса айнан шу тўпламга тааллукли бўлади.

**Текшириладиган тўплам** – бу маълум элементлар йиғиндисидир. Аудитда бухгалтерия ёзувлари (проводкалари), моддалар, ёзувлар тўплам элементлари сифатида танлаб олиниб, ушбу танлаш улар ҳақида маълумот бериши лозим.

Текшириладиган тўпламни шакллантириш учун мижозкорхонанинг барча хужжатлари *турли белгилар – хужжатлар тури, моддий жавобгар шахслар, вакътинчалик изчилиги ва бошқалар* бўйича маълумотлар ўхшаш бўлакларга бўлиб

чиқылади. Масалан, аудитор маълум суммадан юқори дебитор қарзлар ҳақидағи ахборотларни түплайдиган бўлса, у ҳолда дебиторлар билан ҳисоб-китобларга таалуқли бўлган, аммо белгиланган (шарт қилиб қўйилган) суммадан кам бўлмаган барча бухгалтерия хужжатлари, ёзувлар ва ҳоказолар түплами *текшириладиган тўплам* бўлиб ҳисобланади.

Бундай турдаги танловда танлаш бирлиги кузатиш бирлиги билан мос қелади. Бу мижоз корхонасида тайёрланган ёки мижознинг учинчи шахслардан олган хужжатлариdir. Танлаш бирлиги ва кузатиш бирлиги бир-биридан фарқ қиласи. Кузатиш бирлиги аудиторлик текшируvida шартли қабул қилинган. Бухгалтерия ҳисобининг ҳар қандай бўлими ёки соҳаси, хўжалик муомалаларининг тури кузатиш бирлиги бўлиши мумкин. Битта кузатиш бирлиги ичida ҳар хил танлаш бирликлари бўлиши мумкин. Танлаш бирлиги сифатида энг батафсил элемент аниқланганда танлов самарадорлиги ошади. Аммо, бунда ушбу элемент албатта текшириладиган бўлиши шарт.

## **5.2. Аудиторлик танлаш усуллари, танлаш услубини шакллантириш, танлаш рисклари ва натижаларини баҳолаш.**

Аудитни режалашибтириш босқичида аниқланган муҳимлик ва аудиторлик рискининг катта-кичиклигига боғлиқ ҳолда аудиторлик танлаш жараёни қай тарзда амалга оширилишини аниқлаш зарур. Ушбу жараёни амалга ошириш №14-«Аудиторлик танлаш» номли АФМСга мувофиқ тартибга солинади. Хусусан, ушбу стандартда аудиторлик танлаш мақсади, мөҳияти ва усуллари; танлаш тамойиллари, танлаш рисклари ва натижаларини баҳолаш масалалари баён этилган. Уларни батафсилроқ кўриб чиқамиз.

Аудиторлик танлаш текшириладиган тўплам обьектларининг 100 %дан кам қисмiga нисбатан аудиторлик амалларини қўллаш мақсадида ўтказилади. Текшириладиган тўплам деганда счёtlарнинг қолдиқларини ёки муомалаларни ташкил этувчи, счёtlар бўйича оборотларни ташкил этувчи бутун текшириладиган тўплам ҳақида фикр шакллантиришга имкон берадиган аудиторлик далил-исботларни тўплаш учун зарур бўладиган элементлар тушунилади.

Аудиторлик танлаш услубини шакллантириш учун ауди-

торлык ташкилоти молиявий ҳисоботтинг муайян бўлимини, текшириладиган тўпламни текшириш тартибини аниқлаши лозим. Текшириладиган элемент ушбу тўпламдан танлаб олиниади.

Танлов ўтказишида аудиторлик ташкилоти ўрганиладиган бутун тўпламни алоҳида гуруҳлар (куйи тўпламлар)га бўлиши мумкин. Ушбу гуруҳлар элементлари бир-бирига ўхшайди. Тўпламни бўлаклаш мезонлари, унинг қайси гуруҳга тегишли эканлигини аниқ кўрсата оладиган бўлиши лозим. Ушбу амал стратификация деб номланиб, маълумотларнинг тарқоқлигини пасайтиради. Бу эса ўз навбатида аудитор ишини енгиллаштириши мумкин.

Аудиторлик танлашга кўйиладиган муҳим талаблардан бири - **репрезентативлик**, яъни текшириладиган тўпламнинг барча элементларидан тенг микдорда танланиш эҳтимолининг таъминланишидир. Аудиторлик ташкилоти ушбу талабни таъминлаш учун куйидаги статистик усулларнинг бирортасидан фойдаланиши мумкин:

**1) Тасодифий танлаш.** Тасодифий сонлар жадвали бўйича ўтказилиши мумкин.

**2) Систематик танлаш.** Бунда элементлар тасодифан танланган маълум бир сондан бошлаб, ҳар бир доимий – интервалдан танлаб олиниади. Интервал ёки тўплам элементларининг сонига қараб, ёки уларнинг қийматига қараб тузилади. Масалан, мазкур тоифадаги хужжатларнинг ҳар ўнинчисини ўрганиш ёки элементлар тўплами қийматидан сальдо ёки оборотни шакллантирадиган юз минг (ёки миллион) сўмлик қиймат ифодаланган хужжат танланади.

**3) Ўйгунашган танлаш.** Тасодифий ва систематик танлаш усулларидан таркиб толган уйгунлик кўринишида бўлади.

Аудиторлик танлаш масаласига назарий жиҳатдан ёндашибилганда, ҳатто ушбу мақсад учун танлаш услубини ишлаб чиқадиган математиклар меҳнати талаб қилинсада, юқорида келтирилган танлаш усулларидан исталган бирини қўллаш унча мураккаб кўринмайди. Мураккаблик танлаш жараёнини бевосита амалиётда бажариш чогида вужудга келади.

Аудиторлик танлашда статистик усулларни қўллаш ҳар биридаги элементлар ўхшашиб хоссаларга эга бўлган тўпламлар (куйи тўпламлар)га нисбатан қўлланганда самарали бўлиши мумкин. Масалан, бу маҳсулот (иш, хизмат) ларни сотиш чо-

года харидорларга тақдим этиладиган счёт-фактураларни текширишда құлланилиши мүмкін. Чunksи, счёт-фактуралар яғона шаклға зәға, битта файлда сақланади ва кетма-кет тартиб рақами берилади. Аммо, мол етказиб берувчилардан олинган счет-фактураларни текширишда, уларнинг мол етказиб берувчилар томонидан рақамланиши ва тартиб рақамлари келип тушиш тартибига мөс келмаслиги билан боғлиқ мұаммолар юзага келади. Бу ҳолда аудитор, агар статистик танлаш усулдарини құлламоқчи бўлса, текшириладиган тўпламдаги барча счет-фактураларни ўзи рақамлаб чиқиши мүмкін (фақат текширув мақсадида). Кўп ҳолларда эса мижоз-корхонадаги хужжатлар айланыш графигининг тузилиши принципи статистик танлашни тўғри амалга оширишга салбий таъсир кўрсатади. Чunksи, хужжатларни архивга топширишда стратификациялашни амалга оширишга имкон берадиган бир хиллик бузилади.

Аудиторлик танлашда статистик усулларни құллаш кўпроқ мижоз-корхонада бухгалтерия ҳисоби компьютерлашган шароитда самара беради. Бу ҳолда текширишнинг компьютерлашган воситаларидан фойдаланиш имкони бўлади.

Текшириладиган тўпламдаги элементлар сони статистик усулларни құллаш самара бермайдиган даражада кам, ёки статистик усулларни құллаш ёппасига текширишдан кўра самарасиз бўлиши мүмкін. Бундай ҳолларда аудиторлик ташкилоти бухгалтерия ҳисоби счетларида қолдиқ ва оборотларнинг тўғри акс эттирилганлитини ёки назорат тизимини ёппасига текширади. Амалиётда кўп ҳолларда текшириладиган бош тўпламни 100% тўлиқ текшириш имкони йўқ ёки мақсадга мувофиқ бўлмайди. Бунда текшириладиган элементларни танлаш аудиторларнинг касб маҳоратига таянган ҳолда амалга ошириладиган ностатистик усуллар құлланилади. Танлаш кўлами мұхимлик даражасига боғлиқ бўлиши керак, яъни мұхимлик даражаси қанчалик паст бўлса, зарур бўладиган танлаш кўлами шунча юқори бўлади.

Ҳар қандай танлаш (статистик ёки ностатистик) учун аудиторлик ташкилоти қўйидагиларни бажариши лозим:

- танлашга тушган ҳар бир хатони таҳлил қилиш;
- танлаш жараёнида олинган натижаларни барча текшириладиган тўпламга тарқатиш (экстраполяция);
- танлаш рискларини баҳолаш.

Танловга түшгән хатоларни таҳлил қилишда аудиторлик ташкилоти биринчи навбатда уларнинг тавсифини аниқлаши лозим.

Аудиторлик танлаш жараёнида олинган натижаларни аудиторлик ташкилоти барча текшириладиган тўпламга тарқатиши лозим. Натижаларни бутун тўпламга тарқатиш услублари турлича бўлиши мумкин, аммо ҳамма вақт танловнинг тузилиш услубларига мос келиши керак. Агар текшириладиган тўплам қўйи тўпламларга бўлакланган бўлса, у ҳолда натижаларни тарқатиш уларнинг ҳар бирини бўйича амалга оширилади.

Аудиторлик ташкилоти танлов ҳажми (кўлами)ни аниқлаш чоғида танлаш рискларини, йўл қўйиладиган ва кутиладиган хатоларни аниқлаши лозим.

Танлаш рискининг мазмуни шундан иборатки, танлаб олинган маълумотлар асосида тузилган, маълум масалага доир аудиторнинг фикри худди шу масаланинг ўзи бўйича бутун тўпламни ўрганиш асосида тузилган фикрдан фарқ қиласи. Танлаш риски назорат воситаларини тест синовидан ўтказишидаги каби, счёtlар бўйича қолдиқ ва оборотларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришнинг тўғрилигини батафсил текширишда ҳам мавжуд. Аудиторлик амалиётида назорат воситаларини тест синовидан ўтказиши ва счёtlар бўйича қолдиқ ҳамда оборотларнинг тўғрилигини текшириш учун танлаш рисклари биринчи даражали ва иккинчи даражали тоифаларга бўлинади.

Назорат воситаларини тест синовидан ўтказишида танлаш рискларининг қуйидаги турлари мавжуд:

**а) биринчи тоифа рисклар** -танлаш натижалари назорат тизимининг ишончсизлигидан далолат бериб, айни пайтда ҳақиқатан бу тизим ишончли бўлганида тўғри гипотезани чиқариб ташлаш риски;

**б) иккинчи тоифа рисклар** -танлаш натижалари назорат тизимининг ишончлилигидан далолат бериб, айни пайда ушбу тизим ишончсиз бўлганида нотўғри гипотезани қабул қилиши эҳтимоли.

Счёtlар бўйича қолдиқ ва оборотларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришнинг тўғрилигини батафсил текширишда қуйидаги танлаш рисклари мавжуд:

**а) биринчи тоифа рисклар** -танлаш натижалари текшириладиган тўпламда жiddий хатолар мавжудлигидан далолат

бериб, айни пайтда ушбу түпламда бундай хатолар йўқ бўлганида тўғри гипотезани чиқариб ташлаш риски;

**б) иккинчи тоифа рисклар** -танлаш натижалари текшириладиган түпламда жиддий хатолар йўқлигидан далолат бериб, айни пайтда ушбу түпламда жиддий хатолар мавжуд бўлганида нотўғри гипотезани қабул қилиш риски.

Аудиторлик ташкилоти аудиторлик танлашнинг барча босқичларини ва унинг натижалари таҳлилини **аудиторниң иш хужжатларида** акс эттириши шарт.

#### **Ўз-ўзини текшириш учун саволлар.**

1. Аудиторлик танлаш тушунчасини таърифланг.
2. Мувофиқликни танлаб текширишнинг вазифаси нимадан иборат?
3. Моҳияти бўйича танлаб текширишнинг вазифаси нимадан иборат?
4. Танлаб текшириш усуллари қандай ҳолларда қўлланилади?
5. Аудиторлик танлаш рисклари ва натижалари қандай баҳоланади?

## 6 БОБ. АУДИТОРЛИК КАСБИГА МАЛАКАВИЙ ВА АҲЛОҚИЙ ТАЛАБЛАР

*Ҳар бир киши касб-корни мукаммал билмоғи, яхши тарбия олмоғи ва яхши хулқ-одоб, фазилатларга эга бўлмоғи керак.*

*Абу Наср Форобий*

### **6.1. Аудиторлик касбига малакавий талаблар ва аудиторлик фаолиятини лицензиялаш.**

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

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

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

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

Аудиторлик фаолиятини лицензиялаш – бу аудит соҳасидаги қонунчиликка риоя қилиниши устидан давлат назорати ўрнатиш услубидир. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг номи юқорида қайд этилган 365-сонли қарорига

мувофиқ «Аудиторлик фаолиятіні амалга ошириш учун аудиторлык ташкилотларига лицензия беріш түгрисіда НІЗОМ» тасдиқланған (3-иловаси).

Ушбу Низомга мувофиқ Ўзбекистон Республикасы худудыда аудиторлык фаолиятты билан аудиторлык фаолияттіні амалга ошириш учун маҳсус рұхсатнома (лицензия) мавжуд бўлган тақдирдагина амалга оширилади. Аудиторлык ташкилотларининг профессионал хизматлари эса бундан мустасно. Аудиторлык фаолияттіні лицензиялаш Молия Вазирлиги томонидан амалга оширилади.

Аудиторлык фаолияттіні амалга ошириш учун лицензия беріш, лицензия берішни рад этиш, лицензиянинг амал қилиш мұддатини тұхтатиши, бекор қилиш, тұхтатиб туриш ёки амал қилишини тиклаш түгрисидеги қарор Молия Вазирлигининг буйруғи билан расмийлаштирилади.

Аудиторлык ташкилотлары лицензия олиш учун Молия Вазирлигига тақдим қиладын аризага қойылады ҳужжатларни илова қиласылар:

1. Таъсис ҳужжатларининг (устав, таъсис шартномаси) нотариал идора томонидан тасдиқланған нусхалари ва Ўзбекистон Республикаси Адміністрациясының давлат рүйхатидан үтказилғанлығы түгрисіда гувоҳнома;

2. Камида иккі аудитор малага сертификатларининг тасдиқланған нусхалари;

3. Солиқ тұловчининг идентификация рақами (СТИР-ИНН) берилғанлығы түгрисіда Солиқ органдын берилген мәдениеттік документ;

4. Аризани күриб чиқыш учун йиғим тұланғанлыгини тасдиқловчи банкнинг тұлов ҳужжаты.

Ушбу ҳужжатлар бир нұсқада тақдим этилады ва булардан бошқа ҳужжатларни талаб этилишига йўл қўйилмайди.

Аудиторлык ташкилоти топширган ариза ва бошқа зарур ҳужжатлар лицензияловчы орган томонидан 15 күн ичиде күриб чиқылиб, лицензия беріш ёки лицензия берішни рад этиш түгрисіда қарор қабул қилиниши лозим. Ҳужжатлар лицензияловчы органлар томонидан күриб чиқылғанлығы учун аудиторлык ташкилоти томонидан энг кам иш ҳақининг (тұлов кунидаги) иккі баравари миқдорида йиғим тұланади.

Аудиторлык фаолияттіні амалга ошириш учун берилған лицензиянинг амал қилиш мұддати берилған санадан бошлаб

5 йил. Лицензия 5 йилдан кам муддатга фақат аудиторлик ташкилотининг аризасига кўра берилиши мумкин. Лицензия ягона (стандарт) шаклда берилади.

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

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

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

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

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

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

Лицензия берищни рад этиш учун асос бўлган сабабларни бартараф қилиш учун аудиторлик ташкилотига кўпи билан 15 кун муддат берилади.

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

Аудиторлик ташкилоти лицензиянинг амал қилиш муддати тугашидан икки ой олдин лицензияловчи органга лицензиянинг

амал қилиш муддатини узайтириш түғрисида ариза тақдим этади. Аризага қуйидаги хужжатлар илова қилиниши лозим:

- таъсис хужжатларининг нотариал идора томонидан тасдиқланган нусхалари (лицензиянинг амал қилиш муддатини узайтириш түғрисида ариза берилган санада уларга ўзгартиришлар киритилган тақдирда);
- аудиторлик ташкилоти таркибидаги аудиторлик текширувларини амалга оширувчи аудиторлар түғрисидаги маълумотлар;
- молиявий ҳолати түғрисида белгиланган шаклдаги маълумотнома;
- аризани қайта кўриб чиқиш учун йигим тўланганлигини тасдиқловчи хужжат;

Лицензиянинг амал қилиш муддатини узайтириш түғрисидаги аризани кўриб чиқиш учун аудиторлик ташкилоти томонидан бир энг кам иш ҳақи миқдорида йигим тўланади. Лицензиянинг амал қилиш муддатини узайтириш ёки узайтиришни рад этиш түғрисидаги қарор аудиторлик ташкилоти ариза топширган кундан бошлаб ўн қун ичida қабул қилиниши лозим. Лицензиянинг амал қилиш муддати тегишли давлат божи тўланган ҳолда 5 йилгacha муддатга узайтирилиши мумкин. Бу иш аудиторлик ташкилоти давлат божи тўлаганилиги түғрисидаги хужжатни тақдим этгандан сўнг 3 кун ичida амалга оширилиши лозим.

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

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

Хужжат лицензияловчи органга аудиторлик ташкилоти

5 йил. Лицензия 5 йилдан кам муддатга фақат аудиторлик ташкилотининг аризасига кўра берилиши мумкин. Лицензия ягона (стандарт) шаклда берилади.

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

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

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

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

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

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

Лицензия беришни рад этиш учун асос бўлган сабабларни бартараф қилиш учун аудиторлик ташкилотига кўпич билан 15 кун муддат берилади.

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

Аудиторлик ташкилоти лицензиянинг амал қилиш муддати туташидан иккى ой оддин лицензияловчи органга лицензиянинг

амал қилиш муддатини узайтириш түгрисида ариза тақдим этади. Аризага күйидаги ҳужжатлар илова қилиниши лозим:

- таъсис ҳужжатларининг нотариал идора томонидан тасдиқланган нусхалари (лицензиянинг амал қилиш муддатини узайтириш түгрисида ариза берилган санада уларга ўзгартиришлар киритилган тақдирда);
- аудиторлик ташкилоти таркибидаги аудиторлик текширувларини амалга оширувчи аудиторлар түгрисидаги маълумотлар;
- молиявий ҳолати түгрисида белгиланган шаклдаги маълумотнома;
- аризани қайта кўриб чиқиш учун йигим тўланганлигини тасдиқловчи ҳужжат;

Лицензиянинг амал қилиш муддатини узайтириш түгрисидаги аризани кўриб чиқиш учун аудиторлик ташкилоти томонидан бир энг кам иш ҳақи миқдорида йигим тўланади. Лицензиянинг амал қилиш муддатини узайтириш ёки узайтиришини рад этиш түгрисидаги қарор аудиторлик ташкилоти ариза топширган кундан бошлаб ўн кун ичida қабул қилиниши лозим. Лицензиянинг амал қилиш муддати тегишли давлат божи тўланган ҳолда 5 йилгача муддатга узайтирилиши мумкин. Бу иш аудиторлик ташкилоти давлат божи тўлаганилиги түгрисидаги ҳужжатни тақдим этгандан сўнг 3 кун ичida амалга оширилиши лозим.

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

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

Ҳужжат лицензияловчи органга аудиторлик ташкилоти

томонидан бевосита, ёхуд ҳужжатлар олинганилигини билдириб қўйиш шарти билан почта орқали етказиб берилади.

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

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

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

Лицензияни қайта расмийлаштирилганлиги ёки дубликат берилганлиги учун бир энг кам иш ҳақи миқдорида йигим лицензиялоччи органинг маҳсус ҳисоб рақамига ўтказилади. Ушбу тўловни ўтказилганлигини тасдиқловчи ҳужжат нусхаси лицензияни қайта расмийлаштириш учун берилган аризага илова қилинади.

Лицензияни қайта расмийлаштирилгунга қадар аудиторлик ташкилотига аудиторлик текширувни ўтказиш таъқиқланади.

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

- «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонунига, аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари, шунингдек, бошқа қонун ҳужжатлари талабларига риоя қилиш;
- штатида камида икки нафар аудитер бўлиши;
- аудиторлик текшируви ўтказиш чоғида олинган ахборотнинг маҳфийлигини таъминлаш;
- аудиторлик текширувлари ўтказиш бўйича шартнома мажбуриятларини ўз вактида ва сифатли бажариш;
- аудиторлик ташкилоти раҳбари лавозимига факат аудиторни тайинлаш;
- аудиторлик фаолиятини амалга ошириш чоғида мустақилликни таъминлаш;

- ишончлі аудиторлык ҳисоботи тузиш ва аудиторлык хуло-  
саси бериш;
- фақат аудиторлык фаолиятини амалга ошириш;
- қонун ұжжатларыда назарда тутилған устав капиталига  
эга бўлиш;
- фуқаролик масъулиятини сугурта қилиш полисига эга  
бўлиш;
- ўз почта манзил ўзгартырғаннеги тўғрисида 10 кун муд-  
датда "лицензияловчи органга билдириш хати юбориш;
- аудиторлык фаолиятини амалга ошириш билан боғлиқ  
бўлган бошқа ахборотни лицензияловчи орган талабига  
кўра тақдим этиш.

5.5 Лицензияловчи орган аудиторлык ташкилотлари томонидан лицензия шартномасида назарда тутилған лицензия талаблари ва шартларига риоя қилиниши устидан назоратни амалга оширади.

Аудиторлык ташкилоти томонидан лицензия талаблари ва шартлари бузилған ҳолларда лицензияловчи орган лицензиянинг амал қилишини тўхтатиб туришга ёки бутунлай тўхта-тишга ҳақлидир.

Аудиторлык ташкилоти томонидан лицензия талаблари ва шартлари бузилған, шунингдек аудиторлык ташкилоти томонидан лицензияловчи органинг аниқланган бузилишларни бартараф этиш тўғрисидаги қарори бажарилмаган ҳолларда лицензияловчи орган лицензиянинг амал қилишини тўхтатиб кўйиши мумкин.

Лицензияловчи орган лицензиянинг амал қилишини тўхтатиб кўйиш тўғрисида қарор қабул қилинганилиги ҳақида қарор қабул қилинганидан сўнг уч кун мобайнида аудиторлык ташкилотига билдириш хати юбориш шарт.

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

Лицензиянинг амал қилиши тўхтатиб кўйилған даврда аудиторлык ташкилоти томонидан фаолият амалга оширилганда қонун ұжжатларига мувофиқ жавобгарликка тортилади.

Лицензиянинг амал қилишини тўхтатиб кўйишга олиб келган ҳолатлар аудиторлык ташкилоти томонидан бартараф этилган тақдирда лицензияловчи орган ущбу ҳолатлар барта-

раф этилганлиги түгрисида тасдиқнома олинган пайтдан бошлаб 10 кун муддатда лицензиянинг амал қилишини тиклаш түгрисида қарор қабул қиласди. Башарти аудиторлик ташкилоти кўрсатиб ўтилган ҳолатларни белгиланган муддатда бартароф этмаган бўлса, лицензияловчи орган лицензиянинг амал қилишини бутунлай тўхтатади.

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

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

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

Лицензиянинг амал қилишини тўхтагиши учун асос бўлиб ҳисобланадиган лицензия талаблари ва шартларини бир марта кўпол равишда бузишга қўйидагилар киради:

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

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

- аудиторлик ташкилоти лицензияни бекор қилиш тўғрисида ариза билан мурожаат қилгандা;
- лицензия қалбаки ҳужжатлардан фойдаланган ҳолда олинганилиги факти аниқланганда;
- маҳсус ваколатли давлат органицинг лицензия бериш тўғрисидаги қарори ноқонунийлиги аниқланганда;
- агар аудиторлик ташкилоти лицензия бериш учун қарор қабул қилинганилиги тўғрисида билдириш хати юборилган (топширилган) пайтдан бошлаб уч ой давомида лицензияловчи органга давлат божи тўланганилигин тасдиқловчи ҳужжат тақдим этмаган бўлса, ёхуд лицензия битимини тасдиқламаган бўлса.

Лицензия суд қарорига кўра ҳам бекор қилиниши мумкин.

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

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

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

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

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

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

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

Давлат ҳоқимияти ва бошқаруви органларига реестрдан олинган ахборот белул тақдим этилади.

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

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

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

## 6.2. Аудиторлик ташкилоти ва аудиторларнинг мустақиллиги.

Аудиторлик фаолиятида мустақиллик Аудитнинг Халқаро Стандартлари – AIC(ISA)да белгиланган мұхим принципдердан бўлиб ҳисобланади. Аудиторлик ташкилоти ва аудиторларнинг мижоз-корхонага нисбатан мустақиллигини бел-

гиловчи асосий мезонлар “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикаси Қонунининг 16-моддасида келтирилган. Жумладан қуйидагиларга аудиторлик текшируви ўтказиш таъқиқланади:

- текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг раҳбарлари ва (ёки) бошқа мансабдор шахслари билан яқин қариндош бўлган шахсга;
- текширилаётган хўжалик юритувчи субъектда мулкий ёки шахсий номулкни манфаатлари бўлган шахсга;
- давлат ҳокимияти ва бошқарув органларининг, шунингдек хўжалик бошқарув органларининг мансабдор шахсларига;
- текширилаётган хўжалик юритувчи субъект ходимига;
- аудиторлик ташқилоти ва аудиторларга:
  - а) ўзлари мулкдори, қатнашчиси, акциядори, кредитори, сугурталовчиси бўлган хўжалик юритувчи субъектларга нисбатан, шунингдек ушбу аудиторлик ташқилотлари ва аудиторлар уларга нисбатан мулкдор, қатнашчи, акциядор ҳисобланадиган хўжалик юритувчи субъектларга нисбатан;
  - б) мулкдори, қатнашчиси, акциядори айни бир пайтнинг ўзида ушбу аудиторлик ташқилотининг мулкдори, қатнашчиси, акциядори бўлган хўжалик юритувчи субъектга нисбатан;
  - в) мазкур хўжалик юритувчи субъектга аудиторлик текшируви қамраб оладиган даврда профессионал хизматлар кўрсатганлар(3).

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

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

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

**Хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисботининг**

ишончлилигини тасдиқлаш учун маҳсус эксперталар ва бошқа соҳа мутахассисларини жалб қилиш талаб этилган ҳолларда ҳам аудиторларнинг текшириладиган хўжалик юритувчи субъектдан мустақил бўлиш мезонларига риоя қилиниши шарт.

### **6.3. Аудитор ахлоқи (этикаси).**

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

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

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

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

Кодекс лойиҳаси 18 та моддадан иборат бўлиб, аудитор-

лар олдига қўйиладиган аҳлоқий талаблар мазмуни ҳақида ушбу моддалар орқали тасаввурга эга бўлиш мумкин:

- 1-модда.* Вижонлилик ва объективлик.
- 2-модда.* Аҳлоқий низоларни ҳал этиш.
- 3-модда.* Профессионал компетентлилик.
- 4-модда.* Махфийлик.
- 5-модда.* Солиқ амалиёти.
- 6-модда.* Ҳалқаро фаолият.
- 7-модда.* Омма учун ахборотни тақдим этиш.
- 8-модда.* Мустақиллик.
- 9-модда.* Касбий лаёқатлилик ва аудитор бўлмаган шахслардан фойдаланишга боғлиқ мажбуриятлар.
- 10-модда.* Шартнома бўйича ва комиссион тўловлар.
- 11-модда.* Аудитор амалиётига мувофиқ келмайдиган фаолият.
- 12-модда.* Бошқа аудиторлар билан муносабатлар. Янги ходимларни қабул қилиш.
- 13-модда.* Реклама ва хизматларни тақлиф қилиш.
- 14-модда.* Манфаатлар низоси.
- 15-модда.* Ҳамкасбларни қўллаб-кувватлаш.
- 16-модда.* Профессионал компетентлилик.
- 17-модда.* Ахборотларни тақдим этиш.
- 18-модда.* Интизомий чоралар.

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

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

Аудитор учун энг юқори аҳлоқий меъёр ҳар қандай вазиятда ҳам қонунни устун қўйиш, ишончга сазовор аниқ дилилдарга асосланган аудиторлик холосаси тузиш, йўл қўйилган хато-камчиликларни таҳдил қилиб, уларни тузатиш йўллари-

ни аниқлаш, корхона молиявий аҳволини яхшилайдиган тавсиялар беришдан иборат. Бунинг учун аудиторнинг касб маҳорати виждан, ор-номус қаби аҳлоқий фазилатлар билан ҳам уйғулышган бўлмоги лозим.

Аудитор ҳамма вақт мустақил бўлиши керак. Бу принцип, агар аудиторлик ташкилоти ва мижоз-корхона ўртасидаги муносабатлар (молиявий, қариндош-уругчилик ёки шахсий тобелик, бошқарув органлари ёки умумий лойиҳаларда қатнашиш, бухгалтерия ҳисобини юритиш бўйича олдиндан хизмат кўрсатиш ва ҳ.к.) аудиторлик фаолияти натижаларига таъсир кўрсатадиган бўлса, аудиторлик ташкилоти аудит ўтказиш ёки профессионал хизмат кўрсатишдан воз кечиш лозимлигини билдиради.

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

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

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

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

Аудит ўтказиш ёки профессионал хизмат кўрсатишда аудитор ҳалол бўлиши, барча вужудга келган вазиятлар ва реал фактларни шахсий адватларга йўл қўймасдан, ҳолисона

фактларни шахсий адоватларга йўл қўймасдан, холисона ўрганиши, аудиторлик фаолиятининг халқаро ва миллий стандартлари талабларига риоя қилиши лозим. Агар у ҳалолликин рад этиб, тез бойлик ортириш мақсадида «имзосини сотиш» йўлига ўтиб олса, ўзининг касб маҳоратини йўқотади. Натижада, аудиторлик хизмати бозорида ўзига ўрин топа олмайди ва аудиторлик ҳамжамиятида беобру бўлиб қолади.

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

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

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

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

Аудиторлик ташкилоти ўз профессионал хизматларининг шарт-шароитлари ва ҳақ тўлаш тартибини мижоз-корхона би-

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

Аудиторлар ҳамкаслари билан яхши муносабатда бўлишлари, улар билағ аудиторлик тажрибаларини алмашинлари, улар фаолиятини асоссиз танқид қиласликлари лозим. Ҳамкасларининг камчиликларини кўрсатиш фақат дўстона ва самимий тарзда бўлиши керак.

Юқорида кўрсатилган аҳлоқ меъёrlарига риоя қилиш аудиторларнинг юқори аҳлоқи ва профессионал масъулиятлари жамоатчилик фикрида ушбу касбга ҳурмат ва ишончни саклашнинг объектив зарурлиги билан кафолатланади.

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

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

#### **6.4. Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш.**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Аудиторлик ташкилоти ичида ишлар сифатини назорат қилишга талаблар ва муайян аудиторлик текшируви чоғида ишнинг талаб даражасидалигини таъминлаш №5-«Аудитор ишининг сифатини назорат қилиш» номли АФМСда акс эт-

тирилган. Унга мувофиқ аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш қуйидаги шаклларда амалга оширилади:

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

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

Аудитор ёрдамчиси деганда професионаллик даражаси бўйича асосий аудитордан фарқ қиласидан ходим тушунилади.

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

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

**Аудиторлик ташкилотининг аудитор иши устидан назорати.** Аудиторлик ташкилотининг аудитор иши устидан назорати қуйидагилар воситасида амалга оширилади:

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

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

Аудитор ишлари сифатини назорат қилиш иккита асосий йўналишга эга:

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

Айрим аудиторлик текширувларини назорат қилиш қуйидаги түшүнчаларни ўз ичига олади:

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

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

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

Аудит сифатини умумий назорат қилиш қуйидаги элементларнинг мавжудлигига таянади:

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

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

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

**Назорат.** Қоида ва амаллар аудиторлик ташкилотининг жорий фаолияти унда ўрнатилган сифат стандартларига жавоб

бериши ҳақида асосли ишончни таъминлашлари лозим. Аудиторлик ташкилотининг назорат амалларини ўрнатиши учун жавобгарлиги, аудит ўтказувчи, режалаштириш ва контракт бўйича муайян мажбуриятларни, бажарувчи муайян шахслар жавобгарлигидан алоҳида ажратилган. Ушбу назорат талабини бажариш учун аудиторлик ташкилоти барча иш хужжатларини, ҳисботларни талааб қилишлари ва уларни текшириш учун тегишли назорат қилувчи ва техник ходимларга тақдим қилиши мумкин.

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

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

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

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

**Текшириб (назорат ўтказиб) туриш.** Коидалар ва амаллар аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш самарали ўтка-

зилаёттандырылғанда асослы ишончны таъминлашларды лозим. Ушбу талабны бажариш учун ҳар бир хизматчининг мажбуриятларини танлаш, ушбу мажбуриятларни бажариш билан боғлиқ бўлган, ёшқа ҳамкорлар ёки хизматчилар томонидан ўтказилган бўлиши лозим. Маъмурый ишлар ва ходимлар юритадиган ишларни ҳам назорат асосида текширилиши зарур. Аудиторлик ташкилоти томонидан назорат қилиб туриш натижаларини хужжатлар билан тасдиқлайдиган тавсиялар билдирилиши керак. Хужжатлар шакли ва ҳажми аудиторлик ташкилотининг катта-кичиқлиги, фаолият кўрсатувчи бўлимлар сони, фаолият тавсифи ва ёшқа омилларга боғлиқ.

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

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

- Аудиторлик ташкилотининг ҳажмига;
  - Аудиторлик ташкилоти хизматчилари ва функционал бўлинмәларининг мустақиллик даражасига;
  - Амалий фаолият моҳиятига, унинг: очиқ акциядорлик жамиятлари аудити; ёпиқ акциядорлик жамиятлари аудити; бухгалтерия ҳисоби ва хўжалик фаолияти таҳдиди соҳасидаги хизматлар; фойда солигининг ҳажмини аниқлашга доир хизматлар; ўзаро аудит ўтказиш бўйича мажбуриятлар каби компонентларини эътиборга олган ҳолда;
  - Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш қоидалари ва амалларини ишлаб чиқиц ва қўллаш билан боғлиқ бўлган, олинган фойдага нисбатан харажатлар даражасига.
- Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш қоидалари ва амалларини ўрнатишда аудиторлик ташкилоти томонидан куйидагилар амалга оширилиши зарур:
- Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш қоидалари ва усуулларини амалга ошириш бўйича малакали хизматчилар ўртасида вазифаларини тақсимлаш;

- Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш қоидалари ва амалларини хизматчилар эътиборига етказиш;
- Қоидалар ва амаллар, уларни қўллаш услубларига ва хизматчиларга етказиш амалиётига олдингидай мос келишкельмаслигини аниқлаш учун аудитор ишлари сифатини назорат қилиш тизимининг самарадорлигини текшириш.

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

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

#### **Ўз-ўзини текшириш учун саволлар.**

1. Аудиторлик касби олдига қандай малакавий талаблар кўйилади?
2. Аудиторларни сертификациялаш қандай тартибда ўтказилади?
3. Аудиторлик фаолиятини лицензиялаш қандай меъёрий ҳужжатлар асосида тартибга солинади?
4. Аудиторлик фаолиятини лицензиялаш қандай амалга оширилади?
5. Аудиторлик ташкилотининг мустақиллиги нима билан кафолатланади?
6. Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун лицензия бериш ва лицензияни бекор қилиш тартиби қандай?
7. Аудиторлик фаолиятининг асосий ахлоқ меъёрларини айтинг ва уларни тавсифланг.

# III

## БҮЛИМ

### ХҮЖАЛИК ЮРИТУВЧИ СУБЪЕКТЛАР МОЛИЯ-ХҮЖАЛИК ФАОЛИЯТИНИ АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИДАН ҮТКАЗИШ УСЛУБИЁТИ



- ❖ Корхона кассасидаги ва банкдаги счётлари-даги пул маблағлари аудити
- ❖ Молиявий құйилмалар (инвестициялар) аудити
- ❖ Ҳисоб-китоб муюмалалари, банк кредитла-ри ва бошқа қарзлар аудити
- ❖ Асосий воситалар аудити
- ❖ Номоддий активлар аудити
- ❖ Товар-моддий заҳираларни ҳисобга олиш, баҳолаш ва материаллар ҳаракати ҳақида-ги ҳисобот маълумотлари аудити
- ❖ Сарф-харажатларни, маҳсулотларни ҳи-собга олиш ва таннарх ҳисоблаш аудити
- ❖ Корхона хусусий капиталы аудити
- ❖ Аудитни якунлаш, аудиторлик ҳисоботи ва хуносасини түзиш

## П - Б Ў Л И М

---

### **ХЎЖАЛИК ЮРИТУВЧИ СУБЪЕКТЛАР МОЛИЯ-ХЎЖАЛИК ФАОЛИЯТИНИ АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИДАН ЎТКАЗИШ УСЛУБИЁТИ**

#### **7 БОБ. КОРХОНА КАССАСИДАГИ ВА БАНКДАГИ СЧЁТЛАРИДАГИ ПУЛ МАБЛАГЛАРИ АУДИТИ**

*Пул топгунча, ҳисоб топ.  
(Ўзбек халқ мақоли)*

##### **7.1. Аудитнинг мақсади, вазифалари ва маълумот манбалари.**

Пул маблағларини аудиторлик текширувидан ўтказишнинг асосий мақсади: кассадаги миллий ва хорижий валютадаги нақд пул маблағлари, банкдаги ҳисоб-китоб счёти, валюта счёtlари ва бошқа маҳсус счёtlарга доир муомалаларни аудиторлик текширувидан ўтказиб, молиявий ҳисботнинг «Пул маблағлари» бўлими бўйича маълумотларнинг ишончлилиги ва банкдаги счёtlасда пул маблағларини ҳисобга олиш услубиётининг Ўзбекистон Республикасида амал қилаётган меъерий ҳужжатларга мувофиқлиги тўғрисида хуоса шакллантириш, улар сақланиши ва ишлатилишининг мақсадга мувофиқлиги, самарадорлиги ҳамда қонунийлигини таъминлаш, шунингдек ҳисобга олишни такомиллаштиришдан иборат.

Ушбу мақсадни амалга ошириш учун куйидаги вазифаларни ҳал этиш зарур: инвентаризация ўтказиш йўли билан кассадаги мавжуд пул маблағлари, қимматли коғозлар миқдори ва суммаларининг ҳақиқий қолдигини аниклаш, касса муомалаларини ҳисобга олишда «Юридик шахслар томонидан касса муомалаларини амалга ошириш қоидлари»га (Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлиги рўйхатга олинган №565, 17 декабр 1998 й) қай даражада риоя қилинаётганлигини аниклаш; банк муассасасидаги ҳисоб-китоб, валюта ва бошқа маҳсус счёtlар бўйича амалга оширилган муомалаларни текшириб чиқиш; ўтказилган текшириш асосида оралиқ дало-латнома тузиш ва хуоса қилиш.

Банкдаги счёtlар бўйича муомалаларни текширишда аудитор куйидаги маълумот манбаларидан фойдаланади:

- ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги бўйруқнинг пул маблағлари ҳисобига доир бўлими;
- банкдаги ҳисоб-китоб, валюта ва бошқа маҳсус счёtlар бўйича муомалаларни амалга оширишни ва ушбу муомалаларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришни тартибга соловчи асосий меъёрий хужжатлар (Ўзбекистон Республикасида нақд пулсиз ҳисоб-китоблар тўғрисида Низом (янги таҳрири) (Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлигига рўйхатга олинган №496, 8 октябр 1999 й);
- бухгалтерия ҳисоботлари (бухгалтерия баланси (1-шакл) ва пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот (4-шакл);
- солиқ ҳисоботи (сўмдаги ва чет эл валютасидаги счёtlар тўғрисида маълумот);
- банкдаги счёtlарга бўйича муомалаларни ҳисобга оладиган синтетик ҳисоб регистрлари;
- банкдаги счёtlарга доир муомалаларни расмийлаштирадиган дастлабки хужжатлар;
- банкдаги счёtlарга доир муомалаларни акс эттириш учун қўлланиладиган ишчи счёtlар режаси;
- бухгалтерия ҳисобининг корхонада қўлланиладиган шакли ва банкдаги счёtlардаги маблағларни ҳисобга олишга доир регистрлар рўйхати;
- банкдаги счёtlардаги пул маблағларини ҳисобга олиш билан боғлиқ бўлган дастлабки хужжатларнинг хужжатлар айланиш графиги;
- банкдаги счёtlарга доир муомалалар бўйича пул ва ҳисоб-китоб хужжатларини имзолаш хукуқига эга шахслар рўйхати.

Аудитор (аудиторлар гурӯҳи) кассадаги пул маблағлари ва касса муомалаларини хужжатлар асосида текширишни бошлашдан оддин, одатда, кассадаги нақд пуллар, қимматли қоғозлар ва қатъий ҳисобот бланкларини төкширувдан ўтказади. Бунда пул маблағларини ҳисобга олишга доир Республика миздаги қонунлар ва меъёрий хужжатларга асосланиш зарур.

## 7.2. Касса, касса муомалалари ва пул хужжатлари аудити.

Кассани текширишни бошлаганда аудитор куйидагиларни аниқлаши лозим:

- текширилаётган корхонада битта ёки бир нечта кассир (ёки шунга ваколатли шахслар) ишлашини;
- кассирнинг фақат текширилаётган корхонада ишлаши ёки ўриндошлик асосида бошқа корхоналарга ҳам хизмат кўрсатиши;
- кассирнинг касса муомалаларини юритиш қоидалари билан танишганлиги;

Кассани текширганда аудитор куйидаги тартибга риоя қилиши лозим:

- кассани текшириш, текширилаётган корхона бош бухгалтери ва кассири иштирокида амалга оширилади, текшириш пайтида бошқа шахслар қатнашиши мумкин эмас;
- кассани текшириш пайтида барча касса муомалалари тўхтатилади. Кассани текшириш имкони бўлмай Қолганда ёки бир нечта касса бўлганда уларнинг барчаси аудитор томонидан муҳрланиб, калитлар кассирда, муҳр эса аудиторда сақланади;
- кассадаги нақд пуллар, қимматли қофозларни санаш аудитор, кассир ва бош бухгалтер томонидан амалга оширилади. Пуллар кассада таҳтланган (ўрамда) ёки тарқоқ ҳолда бўлишдан қатъий назар, барчаси саноқдан ўтказилиши шарт;
- санаши тугаганидан сўнг аудитор текширувда аниқланган пул маблагларининг суммаси ҳақида алоҳида (оралик) далолатнома тузади (1 йилов).
- турли шахсларнинг тилхатлари, тўлиқ расмийлаштирилмаган касса чиқим ордерлари, ведомостлар, счёtlар ва бошқа шунга ўхшаш ҳужжатлар кассадаги нақд пул қолдигига кўшилмайди ва аудитор томонидан исботловчи касса ҳужжати сифатида қабул қилинмайди. Шунингдек, кассадан нақд пул бериш бўйича кимга, кимнинг топшириги билан, қачон, қайси мақсадлар учун қанча суммада пул берилганлиги кўрсатилади ва шубҳали ҳужжатлар аниқланганида ҳам шундай қилинади;
- бошқа корхона, ташкилот ва шахсларнинг пуллари ҳамда қийматликчарини корхона кассасида сақлаш ман қилинганини сабабли, кассада сақланадаётган барча пул ва бошқа қийматликлар аудитор томонидан текширилаётган корхонага тегишли деб ҳисобланиши лозим;
- аудитор кассада ошиқча чиқсан пул ёки камомадни текшириш далолатномасида кўрсатади ва айни пайтда ошиқча чиқиш ёки камомад сабаблари ҳақида кассирдан ёзма тушунтириш хати олиш лозим.

Аудитор тұғри расмийлаштирилған касса ҳужжатларини кассирға ҳисобот түзиш ва унда текширув пайтида бұлған қолдиқни күрсатиш учун беради. Текширув пайтида кассада иш ҳақи тұлиқ тарқатилиб улгурмаган ведомостлар бор бұлса, аудитор бош бухгалтер ва кассирға ведомостларни белгиләнгән тартибда ҳисоботта құшишни таклиф этади. Агарда кассани текшириш, иш ҳақи тарқатиша даврига тұғри келиб, күп ходимларға иш ҳақи тарқатылмаган ведомостлар бұлса, бундай ведомостлар кассир ҳисоботига құшилмасдан, далолатномада касса ҳисоботига киритилмаган, қисман тұланған чиқым ҳужжатлари (тұлов ведомостлари) сифатида ёзіб құйилиши мүмкін. Бу ҳолда қар бир тұлов ведомостида қайси тартиб рақами бўйича иш ҳақи берилгандиги ва унинг жами суммаси күрсатилади. Ушбу ёзув кассир, бош бухгалтер ва аудитор имзолари билан тасдиқданади.

Шунингдек, кассани текширишда кассада сақланыёттан қимматли қоғозлар (акциялар, облигациялар, сертификатлар ва бошқалар), ЕММ талонлари, қатый ҳисобот бланкалари, санатория ва дам олиш үйлари йўлланмалари, авиаачипталар ва бошқа қимматли қоғозлар ҳам текширилиб, уларнинг мавжудлиги далолатномада күрсатилади.

Аудитор кассадаги пул маблагларини текшириш билан бирга айни пайтда сейфлар (ұтда ёнмайдиган шкафлар), кассанинг жиҳозланиши, иш кунининг охирида касса эшиклари ва сейфлар (шкафлар) муҳрланиши, сигнализация ўрнатилгандиги ва унинг ишлаши, кассани қўриқлашнинг ташкил этилиши, кассир «олинди», «тўланди» деган штамплар билан таъминлангандиги ҳам текширилади.

Бутун текширилаётган даврга тегишли барча касса ҳужжатлари ёппасига текширилиши шарт.

Аудитор банкдаги ҳисоб-китоб счётидан олинган пулларни тұлиқ ва ўз вақтида кирим қилингандигини текширишда муомалаларни ўзаро таққослаш усулини қўллайди. Бунда № 1-журнал ордерининг ведомост томонида 5010—«Миллий валютадаги пул маблаглари» счётининг дебети бўйича акс эттирилган суммаларни №2-журнал ордерда акс эттирилган. 5110—«Ҳисоб-китоб счёти»нинг кредит оборотлари билан солиштирилади улар бир-бирига тұғри келиши шарт.

Тұғри келмаслик ҳоллари учраганда суммалар касса кирим ордерлари, банк кўчирмалари, кассир ҳисоботлари, чек-

лар корешоклари билан солиширилади, зарур ҳолларда эса бевосита банк муассасасида текширилади.

Агар банк күчирмаларида ўчирилган, түғриланган, шунингдек, қолдиклар түгри келмаса, банкдаги ҳисоб-китоб счётидан ишоичли күчирмани олиш зарур.

Касса муомалаларини текширишда касса ҳисоботига иловада қилинган ҳужжатларнинг қўйидаги шаклларидан фойдаланилади: КО-3 ёки КО-3<sup>а</sup> шакл. «Кирим ва чиқим касса ҳужжатларини рўйхатга олиш журнали», ордерсиз расмийлаштириладиган пул кирими ҳужжатлари, КО-4 шакл «Касса дафтари», КО-5 шакл «Кассир томонидан қабул қилинган ва берилган пулларни ҳисобга олиш дафтари», 5010 «Миллый валютадаги пул маблағлари», 5020-«Хорижий валютадаги пул маблағлари», 5520-«Чек дафтарчалари», 5610-«Пул эквивалентлари», 5710-«Йўлдаги пул маблағлари» ва 5810-«Қимматли қоғозлар» счётлари юритиладиган ҳисоб регистрлари (Журнал-ордерлар, ведомостлар, дафтарлар, Бош дафтар, тегишли санага тузилган баланслар ва бошқалар).

Бунда касса ҳужжатларини расмийлаштиришга ҳам эътибор бериш зарур, хусусан ҳар бир ҳужжатда олувчилар имзоси борлиги; кирим ҳужжатларига «олинди» деган, чиқим ҳужжатларига эса «тўланди» деган штамплар босилганлиги ҳамда уларнинг санаси кўрсатилганлиги, шунингдек, уларда ўчирилган ва тузатилган излар йўқлиги аниқланиши лозим.

Амалиётда кассага доир сунистеъмол қилишлар асосан ишҳақи ва ҳисобдор суммалар бўйича кўп учрайди. Бунда ведомостларга «ўлик жонлар»ни киритиш, берилиши лозим бўлган жами суммани ошириб кўрсатиш, касса ҳисоботига қайта қўшиш мақсадида чиқим ҳужжатларини олдинги касса ҳисоботларидан чиқариб олиб, санасини ўзгартириш ва тузилаётган касса ҳисоботига киритиб, ундаги суммани иккинчи марта ҳисобдан чиқариш ҳоллари ҳам учрайди. Аудитёр булардан ташқари касса муомалаларини текшириш жараёнида қўйидагиларга ҳам алоҳида эътибор берishi лозим:

- текширилаётган кассанинг корхонада ҳар чоракда тўсатдан текширилиши;
- кассирнинг касса ҳисоботларини ўз вақтида топшириши;
- касса ҳисоботларида ва касса дафтарида ҳисоботларни ҳамда унга илова қилинган ҳужжатларни текширишга қабул қилинганлиги тўғрисида бош бухгалтер ёки муовиннинг имзоси борлиги;

- иш ҳақи бериш, хизмат сафари ва хўжалик сарфларига ва бошқа мақсадлар учун банкдан олинган пулларнинг мақсадга мувофиқ ишлатилиши;
- касса қодикларининг текширилаётган корхона учун банк төсонидан белгиланган лимитга тўғри келиши;
- берилмаган иш ҳақи суммалари ва реализациядан тушган нақд пул даромадларининг банкка ўз вақтида топширилиши;
- нақд пулларни бегона шахсларга ишончномасиз бериш ҳоллари ва шунга ўхшашлар;
- тўлғазилмаган чекларга раҳбар ва бош бухгалтер томонидан имзо қўйилиши ва чекларни кассирга банкдан пул олиш чоғида мустақил тўлдириш учун бериш ҳоллари;
- чек дафтарчasi бош бухгалтер сейфида сақданиши ўрнига амалдаги тартибни бузиб, кассирга бериб қўйилганлиги;
- корхонада «Касса кирим ва чиқим ҳужжатларини қайд қилиш дафтари» (КО-3 шакл) ва «Касса дафтари» (КО-4 шакл)нинг мавжудлиги, дафтарларнинг барча варакәдари рақамланиб, охирги бетида варакәлар сони қўрсатилганлиги, иш ўтказиб боғланганлиги ҳамда раҳбар ва бош бухгалтер имзоси билан тасдиқланиб муҳрланганлиги;
- касса ордерлари ва бошқа пул ҳужжатларида тегишли мансабдор шахслар ва пул олувчилик имзоларининг мавжудлиги ва уларнинг ҳақиқийлиги;
- касса ҳужжатларига маҳсус штамп босилиши;
- пул маблағлари, харажатлар ва бошқа баланс счётларига олиб борилиб ҳисобот тақдим этилмайдиган муомалаларнинг қонунийлиги;
- касса муомалаларига оид счётлар боғланишлари (корреспонденциялари) нинг тўғрилиги;
- тўланмаган суммаларнинг ўз вақтида депонентга ўтказилиши ва ҳ. к.

Аудитор бундай фактлар мавжуд бўлганда бу муомалаларнинг сабабини, улар кимнинг фармойиши билан амалга оширилганлиги ва бунинг орқасида сунистеъмол қилиш беркитилмаганлигини ҳам аниқлаши лозим.

Касса ҳужжатларини текшириш айни пайтда касса ва молия интизомини текшириш бўлиб ҳам ҳисобланади.

*I-илюса.*

**«Янги йўл» ширкат хўжалиги**

Мавжуд пул маблағларини инвентаризацияси тўғрисида

1 сонли ДАЛОЛАТНОМА

2002 йил 1 сентябр

ТИЛХАТ.

Инвентаризация бошланишидан олдин пул маблағларига доир барча кирим ва чиқим хужжатлари бухгалтерияга топширилди, менинг жавобгарлигимга келиб тушган барча пул маблағлари кирим қилинди, чикиб кетгандари эса чиқимга киритилди.

Кассир/имзо/Сафаров К.

Асос: «Аудит-сервис» аудиторлик фирмаси ва «Янги йўл» ширкат хўжалиги ўртасида 2002 йил 20 августда тузилган шартнома.

Инвентаризация ўтказишида «Аудит-сервис» аудитори Аллаёров Р. , кассир Сафаров К. , бош бухгалтер Примкулов Х. лар иштирок этдилар. 2002 йил 22 августдаги 10/150 сонли буйруқка асосан 2002 йил 1 сентябрь ҳолатидаги пул маблағларини рўйхатга олиш амалга оширилди.

Рўйхатга олишда куйидагилар аниқланди:

- 1) нақд пуллар 1540-00 (бир минг беш юз қирқ сўм 00 тийин)
- 2) почта маркалари 260-00 (икки юз олтмиш сўм 00 тийин)

Жами амалда мавжуд бўлган маблағ 1800-00 (бир минг саккиз юз сўм 00 тийин)

Ҳисоб маълумотига кўра 1800-00 (бир минг саккиз юз сўм 00 тийин)

Рўйхатга олиш натижалари.

Ортиқчалик - йўқ

Камомад- йўқ

Касса ордерларининг сўнгги рақамлари

Кирим ордери № 191, чиқим ордери № 189.

Далолатномада кўрсатилган пул маблағларини сақлаш менинг зиммамда эканлигини тасдиқлайман.

Кассир /имзо/ Сафаров К.

«Аудит-сервис» аудиторлик  
фирмаси аудитори Аллаёров Р.  
Бош бухгалтер Примкулов Х.  
Кассир Сафаров К.

### **7.3. Банкдаги счёtlарга доир муюмалалар аудити.**

#### **7.3.1. Банкдаги счёtlарга доир муюмалаларни ҳисобга олиш ва назорат қилишининг ҳолатини текшириш.**

Аудитор банкдаги счёtlарга доир муюмалалар аудитини банкдаги миллий ва чет эл валютасидаги пул маблағлари тўғрисидаги маълумотларни ҳамда уларга илова қилинган солик ҳисоботини текширишдан бошлайди. Бунда даставвал банкда очилган счёtlар сони ва рақами ҳамда қайси банкда очилганлигини аниқланади. Бу маълумотлар аудиторга барча счёtlар бўйича банк кўчирмаларини ва ҳар бир счёtlар бўйича ҳисоб регистрларини текшириш учун керак бўлади.

Сўнгра аудитор корхона ва банк ўргасидаги ўзаро муносабатларнинг юридик асосларини аниқлади, банк хизмати кўrsatiш тўғрисидаги шартноманинг Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодекси нормаларига мувофиқлигини текширади.

Банкдаги счёtlар бўйича пул маблағлари кирими ва чиқимига доир муюмалалар банкда тегишли дастлабки ҳужжатлар билан расмийлаштирилади. Ушбу дастлабки ҳужжатларнинг шакллари ва тўлдириш тартиби Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки йўриқномаларида белгиланган. Бундай ҳужжатларга қўйидагилар киради:

- банк кўчирмалари (банк томонидан тасдиқланиб илова қилинган ҳисоб-китоб тўлов ҳужжатларининг шакллари билан); тўлов топшириқномаси, тўлов талабномаси, тўлов топшириқнома-талабномаси, тўлов ордери, инкасса топшириқ: өмаси (фармойиши), ҳисоб-китоб счёtiга нақд пул топшириш учун ариза, валютани мажбурий сотиш учун топшириқнома, валюта сотиб олиш учун топшириқнома, резидентнинг сотиб олинган валютани сўмга айлантириш тўғрисидаги фармойиши ва бошқалар;
- банк ҳисоб-китоб ҳужжатларига илова қилинадиган ва амалга оширилган муюмалаларнинг қонунийлигини асо-словчи дастлабки ҳужжатлар.

Аудитор ҳужжатларнинг тўғри расмийлаштирилишини текширади, ҳужжатларни арифметик текширув ва банкдаги счёtlар бўйича амалга оширилган муюмалаларнинг қонунийлигини текширувдан ўтказади.

Аудитор банкдаги счёtlардан акцептсиз (розиликсиз) ҳи-

собдан чиқаришга доир мумалаларни текширишга алоҳида эътибор қаратиши лозим. Бундай ҳолатлар фақат суд қарори, бевосита қонун кўрсатмалари, мижознинг банк шартномаси асосида амалга оширилиши мумкин.

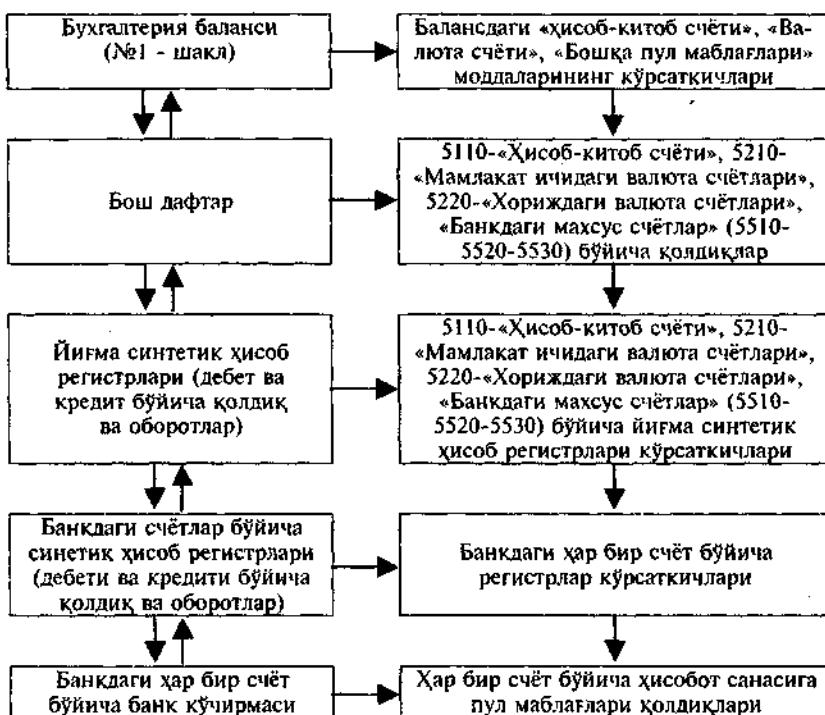
Банкдаги счёtlар бўйича мумалалар Ўзбекистон Республикаси Солиқ қонунчилигига мувофиқ солиқлар ёки йигимларни ундириш тўғрисидаги қарорни таъминлаш учун тўхтатилиши мумкин. Ушбу чеклашлар Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодексига мувофиқ ижро қилиш навбати солиқ тўлашга доир мажбуриятлардан олдин тўланадиган тўловларга тааллуқли эмас. Банкдаги мумалаларни тўхтатиш солиқ органидан бундай мумалаларни тўхтатиш тўғрисидаги қарор олинган пайтдан то ушбу қарор бекор қилингунга қадар амал қиласди.

Бухгалтерия ҳисоботининг ишончлилигини тасдиқлаш учун ундаги кўрсаткичларнинг синтетик ва аналитик ҳисоб, банк кўчирмаси маълумотларига мослигини текшириш керак. Бундай текширувни куйидаги чизма бўйича амалга ошириш мақсадга мувофиқ (7.1-чизма).

Текширув жараёнида бажариладиган амаллар аудиторнинг ишчи хужжати билан расмийлаштирилади. Тафовутлар аниқланганида фарқ суммаларини кўрсатиш ва уларнинг сабабларини очиб бериш зарур.

Шундай қилиб, банкдаги 5110 «Ҳисоб-китоб счёti», 5210 «Мамлакат ичидаги валюта счёtlари», 5220 «Хориждаги валюта счёtlари», 5510-«Аkkредитивлар», 5520 «Чек дафтарчалари» ва 5530 «Бошқа маҳсус счёtlар» бўйича амалга оширилган банк мумалаларини текширишда қўйидагиларни амалга ошириш зарур:

- корхонанинг нечта ҳисоб-китоб счёti, валюта счёti ва маҳсус счёti борлиги, шунингдек улар қайси банк мусассаларида очилганлигини аниқлаш;
- счёtlар сонини аниқлаб, баланснинг «Ҳисоб-китоб счёti», «Валюта счёti», «Банкдаги маҳсус счёtlар» -моддалари бўйича қолдиқларни ва бу счёtlар бўйича банк кўчирмаларидаги ушбу баланс санасига бўлган қолдиқларни солишириш, шунингдек, банк кўчирмаларида акс эттирилган суммаларни илова қилинган дастлабки хужжатларда акс эттирилган суммалар билан таққослаш лозим;



#### 7. I-чизма. Корхонанинг банкдаги счётлари бўйича аудит ўтказиш чизмаси.

- амалга оширилган муомалаларнинг Ўзбекистон Республикасида амал қилаётган қонунчилик ва меъёрий хужжатларга мувофиқлигини текшириш;
- банкдаги счётлардан олинган кўчирмалар ва кўчирмаларга илова қилинган, муомулаларни тасдиқловчи хужжатларнинг тўғри расмийлаштиришини текшириш;
- банк кўчирмаларида ва банкдаги пул маблағлари ҳисобга олинадиган регистрларда пул маблағларининг кирими ва чиқими бўйича оборотларни жамлашни ва кун охирига қолдиқ чиқаришнинг тўғрилигини арифметик текшириш;
- банк кўчирмаларидаги, бухгалтерия ҳисоби регистрларидаги ва Бош дафтардаги ёзувларни ҳамда Бош дафтардаги қолдиқлар ва баланс моддаларининг мослигини текшириш;

- банк мұомалаларининг бухгалтерия ҳисоби счётларида түгри акс эттирилғанлигини аниқлаш зарур. (Масалан: кассага олинған нақд пулдарни 5010 «Миллий валютадаги пул маблағлари» счёти дебетида акс эттириш ўрнига бошқа счётларга олиб бориши ҳолларига йўл қўйилмаганлигини аниқлаш);
- банк кўчирмасида акс эттирилған ҳар бир мұомала тегишли дастлабки ҳужжатлар (счёtlар, тўлов топшириқлари, тўлов талабномалари, шартномалар, акт процентовкалар ва бошқалар) билан тасдиқланиши лозим. Банк кўчирмаларига илова қилинган
- дастлабки ҳужжатлар кўйидаги тартибда гуруҳланади; олдин банк кўчирмаларига кирим ҳужжатлари, улардан кейин эса барча чиқум ҳужжатлари кетма-кет илова қилинади;
- банк кўчирмаларини бундай тартибда текшириш банк ҳужжатларини амалга оширилған мұомалаларнинг моҳиятига кўра текшириш билан бирга амалга оширилиши керак. Бунда аудитор қўйидагиларни аниқлаши лозим;
- товарсиз счёtlар ва бошқа ноқонуний мұомалалар бўйича бўнаклар (аванслар) ва тўловларнинг нотўғри ўтказилишига йўл қўйилмаётганлиги (текширилаетган корхонага алоқадор бўлмаган, бошқа корхоналар ҳаридлари ва сарфларига доир счёtlарни тўлаш ва ҳ. к.);
- Товар-материал қийматликларни мавсумий жамғариш, баражилған ишлар учун буюртмачилар томонидан тақдим қилинган счёtlарни тўлаш мақсадида олинған банк ссудаларидан ўз вақтида ва тўғри фойдаланиш ва ҳ. к., ссуда олиш учун тақдим қилинган ҳужжатларнинг тўғрилиги;
- банкдан олинған лимитланган ва лимитланмаган чек дафтарчаларининг ҳисобда тўғри акс эттирилғанлиги ва қонуний фойдаланилаётганлиги (уларнинг қатъий ҳисобда турладиган ҳужжатлар сифатида ҳисобга олиниши), улар ҳисобдор шахсларга тилҳат бўйича берилаётганлиги;
- ҳисобдор шахслар томонидан чек дафтарчаларининг ишлатилиши тўғрисида ҳисбот тузилиши, ҳисобдор шахслар ҳисботларидаги қолдиқ ва оборотларнинг маҳсус ссуда счёti бўйича қолдиқ ва оборотларга мос келиши;
- чекларнинг номерлари, саналари ва суммаларнинг транспорт ҳужжатларида кўрсатилиши ва ҳ. к. ;

- аккредитивлар оркали амалга ошириладиган муюмалаларнинг тўғрилиги ва қонунийлиги, шу билан бирга бундай ҳисоб-китобларни ҳам аниқлаш зарур;

Булардан ташқари, корхонанинг тўловга лаёқатсизлиги юзага келмаётганлиги ва бундай ҳолда корхонанинг молиявий аҳволини яхшилаш борасида қандай чоралар кўрилганлиги ҳам аниқланади.

Банк муюмалаларини текшириш чоғида аудитор 5710-«Йўлдаги пул жўнатмалари» счётида акс эттирилган суммаларнинг ҳаққонийлигини ҳам текшириш лозим. Кўпчилик ҳолларда буюртмачилар бажарилган ишлар учун олдиндан ўтказилган тўловлар муддати ўтиб кетганида дебитор қарзларни ҳисоботда камайтириб кўрсатиш мақсадида суммаларни 5710 счётга олиб борадилар.

Амалдаги тартибга кўра 5710 счётда банк муассасаси кассасига ёки почтага топширилиб, бироқ корхонанинг 5110 «Ҳисоб-китоб счёти» ёки маҳсус счётига келиб тушмаган пуллар (даромадлар) шунингдек, текширилаётган корхонага бошқа корхона ёки юқори ташкилотдан ўтказилган, лекин текширилаётган корхонанинг ҳисоб-китоб счётига ҳисобот ойида келиб тушмаган, яъни ой охирига Йўлда бўлган суммалар акс эттирилиши лозим. Бухгалтерлик ҳисобида 5710-счётга доир муюмалаларни акс эттириш учун қўйидаги ҳужжатлар асос бўлади; даромад топширилганда банк муасасаси кассаси ёки почта томонидан берилган, пул топширилганлиги ҳақидаги патта; пул муюмалаларини ўтказишда эса нулни қабул қилиб олган банк муассасаси ёки почта бўлим мининг номи, номери, санаси ва сумма кўрсатилган корхона авизоси.

5110-«Ҳисоб-китоб счёти» га келиб тушган пул маблағларини текширишда, уларни кирим қилишининг тўғрилиги ва тўлиқлиги аниқланади. Чунончи, касса муюмалаларини текшириш жараёнида барча банк кўчирмаларида банкка топширилган нақд пул бадаллари алоҳида белгилаб қўйилиши лозим.

Ҳисоб-китоб ва валюта счётларидан пул маблағларини ҳисобдан чиқариш бўйича банкдан олинган нақд пулларнинг ўз вақтида тўлиқ қабул қилиниши ҳамда мақсадга мувофиқ ишлатилишига алоҳида эътибор қаратиш зарур. Пул маблағларини ўтказиш, мол етказиб берувчиларга қарзларнинг қопланиши, улардан фойдаланишининг ҳаққонийлиги ва асослигини таъминлаш мақсадида ушбу счёtlар текширилади.

Аудитор акцептланған топшириқлар билан алоқа бўлими орқали пул ўтказилганда хатога йўл қўйилмаганligини ҳам текшириши лозим. Бунда жорий ва депонентланған иш ҳақи, ижро варақалари бўйича ушланған суммалар еки ҳисобдор суммалар ва ҳ. к. текширилади.

Пул ўтказилаётган вақтда ўтказилиш хусусиятлари ва ўтказилаётган сумма тўғрилиги (дастлабки ҳисоб ҳужжатларига солиштириш йўли билан) шунингдек, ўтказишларни оладиган шахслар рўйхатининг ишончлилиги текширилиши лозим.

### **7.3.2. 5110 - «Ҳисоб-китоб счёти»га доир муомалалар синтетик ҳисоби тўғрилиги ва тўлиқлигини текшириш.**

Аудитор даставвал, ҳисоб-китоб счёти билан боғлиқ бўлган банк муомалаларига доир намунавий бухгалтерия ёзувларининг таснифлагичи билан танишиб чиқиши зарур. Бу энг кўп учрайдиган муомалаларни аниқлаш ва счёtlар боғланишининг тўғрилигини текширишга имкон беради. Агар корхонада бундай таснифлагич йўқ бўлса, Бош дафтардаги счёtlар боғланишидан фойдаланиб, тегишли ахборотга эга бўлиш мумкин. Бунда корхона фаолиятига хос бўлмаган муомалаларга доир счёtlар боғланишига алоҳида эътибор қаратиш зарур.

Агар банк хизмати кўрсатиш шартномасида банк томонидан корхонанинг пул маблағларидан фойдаланиши кўзда тутилган бўлса, аудитор олинган фоизларнинг корхонада ҳар ойда даромад сифатида акс эттирилиши ёки уларнинг ҳисоб-китоб счётига ҳақиқатда ўтказилишига қараб акс эттирилишини текшириши лозим. Олинадиган фоизларни нотўғри акс эттириш нафақат ҳисбот давридаги молиявий натижаларнинг бузуб кўрсатилишига, балки корхонага нисбатан солиқ органи томонидан молиявий жазо чоралари (жарималар) кўлланилишига олиб келиши мумкин.

Шунингдек, аудитор ҳисоб-китоб счётига доир муомалалар аудитида қўйидагиларни ҳам текширади:

- ҳисоб регистрларини юритиш тартиби;
- банкда очилган ҳар бир ҳисоб-китоб счёти бўйича синтетик ҳисоб регистрининг юритилиши, йиғма регистр тузилиши;
- ҳисоб-китоб счётидаги пул маблағлари ҳаракатига доир муомалаларнинг синтетик ҳисоб регистрларида ўз вақтида

- акс эттирилиши; ҳар бир банк күчирмаси маълумотларининг ҳисоб регистрларига ёзиб борилиши;
- банк күчирмаси ва ҳисоб регистрларидағи суммалар тенглиги.

Сотилган маҳсулотлар, бажарилган иш ва кўрсатилган хизматлар ҳақини тўлаш ҳисобига харидорлар ва буюртмачилар томонидан ўтказилган пул маблагларининг тўлиқ кирим қилинишини текшириш чоғида 5110-«Ҳисоб-китоб счёти» нинг дебети бўйича ёзувлар 4010-«Харидорлар ва буюртмачилардан олинадиган счёtlар» бўйича ҳисоб регистрларининг кредит оборотлари таққосланиши зарур.

Банклар ва бошқа молия-кредит ташкилотларидан кредит кўринишида олинган пул маблағларининг кирими, пул маблағларининг бошқа ҳисоб-китоб счёtlаридан қабул қилиниши 6810-«Қисқа муддатли банк кредитлари», 6820-«Қисқа муддатли қарзлар», 7810-«Узоқ муддатли банк кредитлари», 7820-«Узоқ муддатли қарзлар», 5510-«Аkkредитивлар», 5520-«Чек дафтарчалар», 5530-«Бошқа маҳсус счёtlар», ҳамда банк кўчирмалари ва уларга илова қилинган ҳужжатлар бўйича бухгалтерия ҳисоби регистрларининг ёзувлари қарама-қарши солиштириш йўли билан текширилади.

Банк кассасига топшириладиган нақд пул маблағларининг тўлиқ кирим қилинишини текширишга аудитор алоҳида эътибор қаратиши лозим. Бунинг учун банк тўчирилмалари, уларга илова қилинган ҳужжатлар билан 5010-«Миллий валютадаги пул маблағлари» счётининг кредити бўйича юритиладиган ҳисоб регистри маълумотлари қарама-қарши текширилади.

Пул маблағларидан қанчалик ҳаққоний ва асосли фойдаланишни аниқлаш учун, уларнинг мол етказиб берувчилардан қарзларни қоплашга ҳисоб-китоб счётидан ўтказилишини, 6010-«Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счёtlар» счёти бўйича ҳисоб-китоб муомалаларини аудиторлик текширувидан ўтказиш бўлимида таҳлил қилиш керак.

5110 Ҳисоб-китоб счёti»нинг кредити ва 2010-«Асосий ишлаб чиқариш», 2310-«Ёрдамчи ишлаб чиқариш», 2510-«Умум ишлаб чиқариш харажатлари», 2720-«Бошқа ишлаб чиқаришлар» ва бошқа харажат счёtlарининг дебети бўйича муомалалар синчиклаб текширилиши керак. Чунки, мазкур ҳолатларда бажарилмаган ишлар ва кўрсатилмаган хизматлар учун пул ўтказиш яширинган бўлиши мумкин.

Банкдаги ҳисоб-китоб счётидан пул маблағларининг ҳисобдан ўчирилишини тасдиқловчи дастлабки ҳужжатларни, харажатларни ҳисобга оладиган счётлар билан боғлиқликда батафсил текшириш ва таҳлил қилиш, илмий-тадқиқот ишларига қилинган сарфларни, ижтимоий-маданий хизматлар учун тूлаш ва бошқа харажатларни ҳисобдан ўчиришга доир хатолар аниқлашга ёрдам беради. Бундай хатолар молиявий натижаларнинг бузуб кўрсатилишига ва солиқ билан боғлиқ ноҳуҳ оқибатларга олиб келиши мумкин.

Банкдаги ҳисоб-китоб счётидан ҳисобдан ўчирилган нақд пул суммалари (банк кўчирмаси ва унга илова қилинган ҳужжатлар, 5110-счётнинг кредит обороти юритиладиган регистр бўйича) ва нақд пул маблағларининг кассага киримини (кассир ҳисоботи ва 5010-счёт дебет обороти юритиладиган регистр бўйича) текшириш ҳисоб-китоб счётига доир муомалаларни аудиторлик текширувдан ўтказишда қарама-қарши текширув бўлиб ҳисобланади. Бунда аудитор томонидан қуйидагилар аниқланиши лозим:

- ҳисоб-китоб счётидан нақд пул маблағини ҳисобдан ўчириш муомаласи акс эттирилган банк кўчирмасига касса кирим ордери квитанцияси илова қилинганлиги ва унинг тўғри расмийлаштирилганлиги;
- 5110-«Ҳисоб-китоб счёти»нинг кредит обороти (2-журнал-ордер) ва 5010-«Миллий валютадаги пул маблағлари» счётининг дебет обороти (1-журнал-ордернинг ведомост томони) бўйича синтетик ҳисоб регистрлари ёзувларининг тенглиги текширилади.

Ҳисоб-китоб счётига доир муомалаларни текшириш чорида аниқланган камчиликларни аудитор иш ҳужжатларида қайд қилиб боради ва аудиторлик текширувининг мазкур бўлими бўйича тузиладиган оралиқ далолатнома билан расмийлаштиради ҳамда унга асосан аудиторлик ҳисоботида акс эттиради.

### **7.3.3. Валюта счётларига доир муомалалар синтетик ҳисобининг тўғрилигига ва тўлиқлигини текшириш.**

Корхона ва фирмалар хорижий валюталардаги пул маблағларининг тўлиқ киримга олинишини аниқлаш ва валюта муомалаларининг ҳисобда тўғри акс эттирилишини текшириш мухим масала ҳисобланади.

Корхоналар ташқи иқтисодий фаолиятни амалга ошириш чоғида маҳсулот (иш, хизмат) экспортидан даромад оладилар, импорт товарлар бўйича тўловларни амалга оширадилар, хорижга хизмат сафарлари бўйича сарфларни тўлайдилар ва Ўзбекистонда ҳамда чет эллардаги банкларда очилган валюта счёtlари орқали бошқа муомалаларни амалга оширадилар. Банкларда валюта счёtlарини очиш тартиби ва улар бўйича муомалаларни амалга ошириш Ўзбекистон Республикаси валюта қонунчилиги ҳамда Марказий Банкининг месъерий ҳужжатлари билан тартибга солинади.

Шуни алоҳида таъкидлаш лозимки, банк ҳужжатларида ҳалқаро ҳисоб-китоблар бўйича қолдиқлар ва муомалалар миллий валюта ва чет эл валюталари турлари: АҚШ доллари, немис маркаси, инглиз фунт стерлинги ва ҳ. к. бўйича кўrsатилади.

Амалдаги қонунчиликка мувофиқ юридик шахс-резидентлар кўйидаги валюта счёtlарига эга бўлишлари мумкин:

- транзит валюта счёti - экспортдан олинган валюта тушумни тўлиқ ҳажмда ҳисобга олиш учун мўлжалланган;
- маҳсус транзит валюта счёti - Ўзбекистон Республикаси валюта биржасида чет эл валютасини сўмга сотиб олиш ва уни яна сотишга доир муомалаларни ҳисобга олиш учун мўлжалланган;

Жорий валюта счёti юридик шахс экспортдан олинган тушумнинг бир қисмини мажбурий сотганидан сўнг унинг ихтиёрида қоладиган маблағларни ва валюта қонунчилигига мувофиқ счёtgа доир бошқа муомалаларни амалга ошириш учун мўлжалланган хориждаги валюта счёti Ўзбекистон Республикаси Марказий Банкининг Маҳсус руҳсатномасига мувофиқ хорижда ваколатхоналарига эга ташкилотлар учун очилади.

Банкдаги валюта счёtlари бўйича муомалаларни текшириш чоғида аудитор қўйидагиларга алоҳида эътибор қаратиши лозим:

- жорий валюта муомалалари ва капиталнинг ҳаракати билан боғлиқ валюта муомалалари ҳуқуқий режимига риоя қилиниши;
- валюта муомалаларини амалга ошириш учун Ўзбекистон Республикаси Марказий Банкининг лицензиясига эга бўлган, ваколатли банклар орқали валюта муомалаларини амалга ошириш;

- ваколатли банкларда айрим валюта муомалаларини амалга ошириш учун Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки томонидан бериладиган рухсатномалар ва лицензияларнинг мавжудлиги;
- юридик шахс-резидентлар томонидан улар ихтиёрида мавжуд бўлган, легал келиб чиқишига эга валюта маблағлари чегарасида чет эл валютасидаги ҳисоб-китобларни амалга ошириш;
- 5200-«Хорижий валютадаги пул маблағлари счёtlари» счёti бўйича очилган 5210 «Мамлакат ичидағи валюта счёtlари» ва 5220-«Хориждаги валюта счёtlари»даги валюта маблағларига доир муомалалар ҳисоби.

Валюта счёtlари бўйича муомалаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш банкда очилган, шу жумладан чет эллардаги ҳам, ҳар бир валюта счёti бўйича амалга оширилади.

Бунда шуни эътиборга олиш қеракки, агар Ўзбекистон корхонасининг хорижий банкда, Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки лицензияси бўйича очилган счёti бўлса, бу лицензия унга валюта тушумини қабул қилиш учун асос бўла олмайди. Шунинг учун Ўзбекистон Республикаси Марказий Банкида хорижий банкдаги счёtgа валютани ҳар бир кирими учун маҳсус рухсатнома бўлиши лозим.

Резидент бўлиб ҳисобланган, экспорт қилувчи ташкилотлар валюта тушуми қабул қилинишининг тўлиқлигиги ва тўғрилигини текширишда, ваколатли банклардаги уларнинг валюта счёtlари бўйича қўйидагиларни аниқлаш керак:

- ташкилот валюта тушумини чет эллик ҳамкорининг рекламациясини қониқтириш ҳисобига жарима тўлаш ёки зарарларни қоплаш, яъни ўзаро талабларни ҳисобга олиш тўғрисидаги талабларни;
- экспорт контрактларий каби, импорт контрактларини баражиш чоғида ҳам ўзаро қарз суришиш ҳолларига йўл қўйилмаганлиги;
- Ўзбекистон Республикасига ўтказилиши лозим бўлган ва хориждаги резидентнинг ихтиёрига ёки мулки қаторига ўтган тушумдан тўловлар амалга оширилмаганлиги. Олингандаромад пул ўтказиш амалга оширилгунга қадар фақат ушбу даромад олинган ташқи иқтисодий муомала билан бевосита боғлиқ бўлган банк комиссиялари ва чиқимларни тўлаш учун ишлатилиши мумкин.

Валюта тушумининг тўлиқ кирим қилинишини текшириш учун йил давомида тушган валюта суммаси экспорт қилинган товар қиймати билан таққосланади.

Валюта счётига доир муомалаларини текшириш чоғида валюта сотиш ва сотиб олишга доир муомалаларнинг тўғри акс эттирилганлигига алоҳида эътибор қаратиш лозим. Чунки корхоналар бухгалтерлари кўп ҳолларда ҳисобга олиш услугиётида ҳам, курс фарқларини ҳисоб-китоб қилишда ҳам валютани сўмга ҳисоблаб ўтказишида кўплаб хатоларга йўл кўядилар.

Валютани сотиб олишга доир муомалаларнинг валюта қонунчилигига ва бухгалтерия ҳисобида акс эттириш тартибига мувофиқлигини текшириш қўйидаги тартибда ўтказилади (7.1-жадвал).

Валюта қонунчилигига мувофиқ валюта сотиш қўйида-гича туркумланиши мумкин:

1. Мажбурий сотиш;
2. Қайтариб сотиш;
3. Эркин (ихтиёрий) сотиш.

Валютани мажбурий сотиш резидентларнинг товарлар (иш, хизмат, интеллектуал фаолият)ни экспорт қилишдан олинган, транзит валюта счётига кирим қилинган валюта тушумларини, ҳамда бўнаклар ва олдин тўловлар сифатида олинган киримларни ўз ичига олади.

Валютани қайтариб сотиш ички бозорда сотиб олинган ва маҳсус транзит счётга қабул қилинган валюталарни сотишни ўз ичига олади. Бу агар сотиб олинган валюта ҳамда маҳсус транзит счётига қабул қилинган ва резидент томонидан хизмат сафари харажатларини тўлаш учун ишлатилмаган валюталар маҳсус транзит счётдан мақсадли тайинланиши бўйича белгиланган муддатларда ҳисобдан ўчирилмаган ҳолларда.

Валютани ихтиёрий сотиш валюта тушумининг мажбурий сотиладиган суммасидан ошган суммасини ва жорий валюта счётидан валюта сотишни ўз ичига олади.

Валютани мажбурий ва қайтариб сотиш чоғида қонунчиликда белгиланган, сотиш тартибининг мажбурий шартлари каби, бу муомалаларни бухгалтерия ҳисобида акс эттириш ҳам текширилиши лозим. Валютани ихтиёрий сотишда эса асосан ушбу муомалаларнинг бухгалтерия ҳисобида акс эттириши текширилади.

## 7. I-жадвал

**Валюта сотиб олишга доир муюмалаларни текшириш тартиби.**

Текшириладиган масала	Қайси меъёрий хужжатта мувофиқ
<b>Валюта қонуичилигига риоя қилиниши.</b>	
1. Валютани сотиб олиш мақсади: ➢ жорий валюта муюмалаларни амалга ошириш учун; ➢ капиталнинг ҳарқати билан бөглиқ валюта муюмалаларни амалга ошириш учун.	
2. Капиталнинг ҳарқати билан бөглиқ валюта муюмаласи Ўзбекистон Республикаси Марказий Банкининг маҳсус рухсати (лицензияси) талаб қўлмайдиган муюмалалар қаторига кирадими	
3. Капиталнинг ҳарқати билан бөглиқ муюмалаларни амалга ошириш учун Марказий Банк рухсатномаси мавжудлиги	
4. Сотиб олинган валютанинг сотиб олиш учун топшириқда кўрсатилган асосга мувофиқ мақсадли тайинланниши бўйича ишлатилганлиги	
5. Маҳсус транзит счётдан валютани мақсадли тайинланниши бўйича ҳисобдан ўчириш муддатларига риоя қилиниши	
6. Сотиб олинган чет эл валютасини яна сотиш бўйича муюмалалар амалга оширилганлиги	
7. Импорт товарлар қўйматини божхонада расмийлаштирилгунга қадар валюта маблағларини сотиб олиш шартларига риоя қилиниши сўмдаги депозит очиш.	
<b>Муюмалаларниң бухгалтерия ҳисобида акс эттирилиши.</b>	
1. Валютани сотиб олишга доир муюмалаларни ҳисобга олиш учун фойдаланиладиган, ишчи счётлар режасида келтирилган счётлар	
2. Пулини тўлаш учун валюта сотиб олинадиган, сотиб олинган товар-моддий заҳиралар қўйматига банк комиссиян муроҷаотининг қўшилиши	
3. Банкка тўланган комиссиян муроҷаотининг 9620 счёт дебетига олиб борилиши	
4. Соликкә тортиладиган фойдани аниқлаш чоғида молиявий натижанинг 9620-счёт дебетига олиб борилган, комиссиян муроҷаотлар ва курс тафовутлари суммасига тузатилганлиги	
5. Валюта сотиб олишда чет эл валютасини сўмга ҳисоблаб ўтказиш санасини белтилашнинг тўғрилигини текшириш	
6. Валютанинг сўмга ҳисоблаб ўтказиш чоғида қўлзанилган Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки курсларининг тўғрилигини текшириш	
7. Валюта сотиб олишга доир муюмалаларни бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттириш бўйича счётлар боевланишини (корреспонденциясини) текшириш	

**Валютани сотишга доир муомалаларни текширишни куйидаги тартибда амалга ошириш мумкин (7.2-жадвал).**

Текшириладиган масала	Қайси меъёрий хужжатта мувофиқ
1. Сотиш турини аниқлаш: ➢ транзит валюта счётидан ма жбурий сотиш; ➢ маҳсус транзит счётидан қайтариб сотиш; ➢ ихтиёрий сотиш.	2
2. Транзит валюта счётига тушган тушум мажбурий сотиладими?	
3. Мажбурий сотиш ҳажманини аниқлашнинг тўғрилигини текшириш: ➢ валюта тушумининг 75%. ➢ валюта тушумининг 50%.	
4. Экспортдан олинган валюта тушумини сотиши муддатларига риоя килинишини текшириш	
5. Мажбурий сотиладиган экспорт даромадини хисоб-китоб қиласидаги базани аниқлашни текшириш	
6. Маҳсус транзит валюта счётидан валютани қайтариб сотиш учун зарур шарт-шароитлар мавжудлигини текшириш	
7. Валютани қайтариб сотиши муддатларига риоя қилинишини текшириш	
8. Корхона ўзининг маҳсус транзит валюта счётидан бошқа валюта счётларига валюта ни ўтказгандиги	
9. Валютани сотишга доир муомалаларнинг хужжатирилишини текшириш	

### 7.3-жадвал

**Валюта муомалаларини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш таътибини текшириш.**

Текшириладиган масала	Қайси меъёрий хужжатта мувофиқ
1. Корхонада валюта сотиши музомалаларини акс эттириш учун 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счётини кўллаш.	2
2. Валюта сотиши (ихтиёрий ва қайтариб сотиши) бўйича банкка тўланадиган комиссиян тўловни 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счётининг дебетига олиб боришини текшириш.	
3. Валютани мажбурий сотиши бўйича банкка тўланадиган комиссиян тўловнинг таънархга қўшилиши.	

1	2
4. Валюта муромаласи бўйича зарар кўрилганинг солиқса тортиласдиган фойданни аниқлаш чоригда молиявий натижага тузатилганлиги.	
5. Валюта сотишни ҳисобга олишга доир муромалалар бўйича чет эл валютасини сўмга ҳисоблаб ўтказишсанасини белгилашнинг тўғрилигини текшириш	
6. Чет эл валютасини сўмга ҳисоблаб ўтказишида Ўзбекистон Республикаси Марказий банки томонидан ўрнатилган валюта курсларини кўллашнинг тўғрилигини текшириш	
7. Валюта сотишни акс эттиришга доир счёtlарнинг ўзаро боғланishi (корреспонденцияси) тўғрилигини текшириш.	

### 7.3.4 Банкдаги маҳсус счёtlардаги пул маблағлари синтетик ҳисобининг тўғрилигини текшириш.

Корхоналар банкда ҳисоб-китоб счёti ва валюта счёtlардан ташқари маҳсус счёtlарга ҳам эга бўлишлари мумкин. Бундай счёtlар мамлакатимиздаги ва чет эллардаги аккредитивларда, чек дафтарчаларида, бошқа тўлов ҳужжатларида (векселлардан ташқари), жорий, алоҳида ва бошқа маҳсус счёtlарда сақданаётган миллий ва хорижий валюталардаги пул маблағларини ҳисобга олиш учун мўлжалланган. Банкда маҳсус счёtlарни очиш корхоналар ўргасида айrim ҳисоб-китобларни юритищ хусусиятларидан ҳам келиб чиқади. Аудиторлик текшируви ҳар бир маҳсус счёti бўйича ўтказилади.

Банкдаги маҳсус счёtlар бўйича муромалаларни ҳисобга олиш учун 5510-«Аkkредитивлар», 5520-«Чек дафтарчалари», 5530-«Бошқа маҳсус счёtlар» тайинланган бўлиб уларда пул маблағлари харакати ҳам сўмда, ҳам валютада акс эттирилади.

Алоҳида сақлаш талаб қилинадиган пул маблағлари харакатини назорат қилиш учун 5510, 5520 - счёtlар маълумотлари текширилади. Пул маблағларининг мақсадли тайинланишига кўра 5530-«Бошқа маҳсус счёtlар» счёtiга қуйидаги аналитик счёtlар очилиши мумкин:

- мақсадли (тадбирларни) маблағ билан таъминлашни (боалалар боғчаси, яслиларни сақлаш ва бошқалар) ҳисобга олиш учун;
- капитал кўйилмаларни маблағ билан таъминлашга маблағларни тўплаш учун;

- банк карталаридан фойдаланиб ҳисоб-китобларни амалга оширишда пул маблағларини сақлаш учун мўлжалланган банкдаги маҳсус карточка счёти.

Аудитор 5510, 5520 ва 5530 - счёtlар бўйича аналитик ҳисбонинг тузилиши пул маблағларининг мақсадли тайинланиш турлари бўйича мавжудлиги ва ҳаракати тўғрисидаги маълумотлар олиш имконининг таъминлашини текшириши лозим.

Маҳсус счёtlар бўйича муомалаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш юқорида баён қилинган умумий услубиёт бўйича амалга оширилади. 5510 - «Аkkредитивлар» счёtiга доир муомалаларни текширишда қўшимча равища ҳисоб-китобларнинг аккредитив шаклини қўллаш қоидаларига риоя қилинишини текшириш зарур:

- ҳисоб-китобларнинг мазкур шакли шартномада кўзда тутилганилиги;
- аккредитивларнинг амал қилиш муддатларига риоя қилиниши;
- аккредитивдан нақд пул маблағларининг тўланмаганлиги;
- аккредитивни ёпишни расмийлаштиришнинг тўғрилиги.

5530 - «Бошқа маҳсус счёtlар» счёti «маҳсус карточка счёti» аналитик счёti бўйича муомалаларни текширишда куйидагиларга эътибор қаратиш лозим:

- маҳсус карточка счёtinи очиш учун шартнома мавжудлиги, корхона корпоратив картасига эга шахслар рўйхати, берилган банк картасининг типлари;
- транс чегара тўловларини амалга ошириш чоғида амалдаги валюта қонунчилигига риоя қилиниши (Ўзбекистон Республикаси худудидан ташқаридаги чет эл валютасидаги ҳисоб-китоблар);
- нақд пулсиз ҳисоб-китобларни амалга ошириш учун Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки томонидан берилган руҳсатнома мавжудлиги;
- корпоратив карталар эгаларининг ҳисботлари мавжудлиги;
- иш ҳақи ва бошқа ижтимоий тўловларни тўлаш учун корпоратив карталар ишлатилмаганлиги;
- курс фарқларини тўлиқ акс эттириш ва ҳисоб-китоб қилиш тўғрилиги.

**Ўз-ўзини текшириш учун саволлар.**

1. Пул маблаглари аудитида қандай маълумот манбаларидан фойдаланилади?
2. Касса, ҳисоб-китоб счети, валюта счети ва бошқа маҳсус счетларни текшириша қандай меъёрий ҳужжатлар қўлланилади?
3. Касса муомалалари аудити қандай амалга оширилади? Унинг кассани тафтиш қилишдан фарқи нимада?
4. Пул ҳужжатлари ва қимматли қозголар қандай текширилади?
5. Касса муомалалари бўйича саволнома қандай мақсадлар учун тузилади?
6. Касса аудитида энг кўп учрайдиган хатоларни таърифланг.
7. Ҳисоб-китоб счети бўйича муомалаларни текшириш қандай амалга оширилади?
8. Валюта счети аудитининг хусусиятлари нималардан иборат?
9. Банкдаги маҳсус счетлар бўйича муомалалар қандай текширилади?

## 8 БОЗ. МОЛИЯВИЙ ҚҰЙИЛМАЛАР (ИНВЕСТИЦИЯЛАР) АУДИТИ

*Пулни берсанг пулга бер - пулнг күймас.  
(Ўзбек халқ мақоми)*

### 8.1. Молиявий құйилмалар тавсифи, аудитининг хусусияти, мақсади ва вазифалари.

Бозор иқтисодиётига ўтиш шароитида бозор муносабаттарининг тезлик билан ўзгаришига мослашиб ҳар бир корхона фаолияти муваффакиятининг гаровидир. Бунда нафақат ўз маҳсулотлари ва хизматларининг бозорда тутган ўрни (мав-кей) ни, шунингдек, харажатларни назорат қилиш билан чекланмасдан, балки қабул қилинган бошқарув қарорларининг самарадорлигини муттасил текшириш, ўзгарувчан бозор шароитида корхонанинг ўз хукуқ ва имкониятларидан қай дара жада фойдаланаётганини таҳдил қилиш ҳам зарур.

Корхонанинг вақтінча бўш тўрган пул маблағларидан самарали фойдаланиш усуllibаридан бири – бу уларни қимматли қофозлар сотиб олишга йўналтиришdir.

Маблағларни қимматли қофозларга йўналтириш ўз тавсифига кўра юқори таваккалчилик фаолияти билан боғлиқ бўлиб, таваккалчилик даражасини имкони борича пасайтириш мақсадида эмитентнинг молиявий ҳолатини ва бозор конъюнктурасини билиш фонд биржаси маълумотларини мунтазам равишда мониторинг қилиб туришни тақазо этади.

Маълумки, қимматли қофозлар муюмала жараённанда учта босқичдан ўтади. Булардан биринчиси, эмиссия босқичи бўлиб, унда қимматли қофозлар бирламчи жойлаштирилади ва ўзининг биринчи эгаси (андеррайтинг ёки инвестор)га ўтади. Иккинчи босқич деганда, уларнинг иккиламчи, яъни актив бозордаги ҳаракати тушунилади. Якуний – учинчи босқичда қимматли қофозларнинг сўндирилиши (эмитент томонидан қайтариб олиниши) амалга оширилади. Ушбу муюмала жараённанда қимматли қофозлар ҳаракати фонд биржаларида амалга оши-

рилиб, вақтга тескари мутаносиб (пропорционал) равища номинал ва ҳақиқий (бозор) нархлари ўзгаради. Ушбу ўзгариш иқтисодиётда бозор котировкаси деб ҳам аталади.

*Бозор котировкасига эга қимматли қоғозлар* деганда, фонд биржалари ва биржадан ташқари бозорларда фаол савдо қилинадиган акциялар ва облигациялар тушунилади, уларнинг котировкаси эса кенг чоп этилади. Бундай қимматли қоғозларнинг рўйхати қимматли қоғозлар (фонд) биржаси эксперт комиссияси томонидан эълон қилинади. Бунда қимматли қоғозлар жавоб бериши лозим бўлган куйидаги мезонларга қаралади: биржа савдосига рухсат этиш шартлари (листинг шартлари) га мос келиш; битта фонд биржасида расмий котировка қилишга рухсат этиш.

Корхонанинг қимматли қоғозлар листингига киритилиши тавсия этилаётган қимматли қоғозлар сифати ҳақида потенциал инвесторларга аниқ тасаввур беришдан иборат. Бозор иштирокчилари эмитентнинг иқтисодий ривожланиш истиқболларини ва шу билан бирга унинг қимматли қоғозлари ишончлилигини баҳолаш имкониятларига эга бўлишлари лозим.

Қимматли қоғозлар билан биржада савдо қилишга рухсат этиш учун корхона ишлаб чиқариш жараёнлари ва бошқа рувининг энг муҳим соҳаларини таҳдил қилиш зарурлигини алоҳида таъкидлаб ўтиш лозим. Бунда таҳдил куйидаги ахборотларни умумлаштириш ва ишлашга таянади: устав капиталининг миқдори, битта акцияга тўғри келадиган даромад, хавф-хатарни баҳолаш, бозорнинг ҳолати, ишлаб чиқариш самарадорлиги, тўлов қобилияти ва пул маблағлари билан таъминланганлик.

Хавф-хатарни баҳолаш иқтисодиёт учун мазкур тармоқ аҳамиятидан келиб чиқиб кузатилаётган тенденциялар, «бошлангич» ривожланишнинг осон ёки қийинлиги, даромад негизининг хилма-хиллиги, давлат томонидан тартибга солиб туришни ҳисобга олган ҳолда аниқланади. Шунингдек, корхона маҳсулотларининг ташқи бозордаги рақобатбардошлиги, инфляция ўсишининг кутилаётган суръатларини ва ишлаб чиқариш ташкилий-техникавий даражасининг кўрсаткичлари; капитал сифими, ҳом ашё ва меҳнат ресурслари билан таъминланганлик, ишлаб чиқаришнинг концентрациялашуви ва ихтисослашганлиги.

Бозорнинг ҳолати тўғрисидаги ахборот корхона маҳсулот-

ларини асосий йұналишлари бүйічә сотиши, үтмишдаги тажрибани ва келажақдати истиқболни ҳисобға олган ҳолда таҳлил қилишни күзде тутади. Маҳсулотлар ҳәттійлік циклинг узунылығы ёки қысқалығы, янгилиғи, мұхимлиғи позициясыдан туриб тадбиркорлық ва ишланмаларни ривожлантириш ҳамда маркетинг имкониятлари баҳоланади.

Ишлаб чиқариш самарадорларын таҳлил қилишда биринчи навбатда, ҳаражат ва натижалар нисбати, бу нисбатни бир меъерда тутиб түриш ва яхшилаш лаёқати баҳоланади.

Ишлаб чиқариш ҳаражатлары структураси батағсил таҳлил қилинганидан сүнг асосий ишлаб чиқариш фонdlарининг фаолияти, материал ва мәннат ресурслари күриб чиқылади.

Бошқарув самарадорларын баҳолашда: ишлаб чиқариш ва молиявий мұомалалар натижалары пухта таҳлил қилинади; корхона фаолиятини стратегик ва жорий режалаштиришнинг сифати; режаларнинг комплекслігі ва улар бажарилишининг сипати; ички бошқарув, молиявий, шунингдек ташқи назорат ҳам баҳоланади. Корхонаниң фирмалар билан күшилиб кетиши, бошқа компанияларни үзиге құшиб олиш, бошқа фирмаларни сотиб олиш ҳисобига көнгайиш имкониятлари күриб чиқылади. Номоддий активлар, бошқарув, ташкилий ресурслар, фирманиң бозордаги амалий шұхрати (Goodwill), сотиши шаҳобчаларини назорат қилиш ва шу кабилар алоқида баҳоланади. Ҳисобни таҳлил қилишда ҳисоб юритиш сиёсати, асосий воситалар ва номоддий активларға амортизация ҳисоблашда құлланиладиган методлар, моддий қыйматларнан баҳолаш, даромадларни аниклаш ва бошқалар умумий тарзда баҳоланади. Шунингдек, фирма молиявий ахволини акс эттиришнинг тұлалиги күриб чиқылади.

Даромадлилікни таҳлил қилиш корхонаниң узоқ келажақдаги даромадлилігіни, солиқларни тұлашда олдинги ва кейинги капиталға түғри келадиган даромадларни тавсифлайдиган асосий күрсаткыштарни күриб чиқыши назарда тутади. Инфляция ва үз-үзини молиялаштириш имкониятлари үсишининг тәсіри баҳоланади. Тұловга лаёқатлилікни таҳлил қилиш корхона қысқа муддатли ва узоқ муддатли қарзлары таркибини, кредитор қарзларни ўрганиб чиқыш, үз айланма маблағтарининг таркиби ва манбаларининг күшимча үсишини ўрганишдан иборат. Корхона жами қарзларининг үз капиталига нисбати динамикаси яғни капитал структураси коэф-

фицентлари; пул маблағлари ва бошқа жорий активларниң жорий мажбуриятларига нисбати, яъни тез ва мутлоқ ликвидлик коэффицентлари аниқланади ва баҳоланади.

Пул маблағлари билан таъминланганник корхонаниң барча эҳтиёжларини ўз маблағлари билан қондира олиш имконини билдиради. Бундай имкониятни баҳолаш бир неча йиллардаги нақд пуллар ҳаракати (cash flow) режасини ва ҳисоботини шунингдек, капитал қўйилмаларга бўлган эҳтиёжни ва бошқаларни таҳлил қилиш йўли билан амалга оширилади.

Кўриниб турибдики, ўз қимматли қофозларини биржага чиқариш ҳақида қарор қабул қиласан корхона бозорда яхши шароитларга шунингдек, яқин келажақдаги ривожлантиришнинг аниқ стратегияси, маҳсулот ишлаб чиқаришнинг замонавий технологияси, ишлаб чиқариш ва менежментнинг юқори савиядга ташкил этилишига эга бўлиши лозим.

Расмий равишда котировка қилишга рухсат этиш, корхонада мустақил аудиторлик компаниялари томонидан ишончлилиги тасдиқланган ҳисоботларни тақдим этиш бўйича маълум мажбуриятлар бажарилишини ва асосий ҳисбот кўрсаткичларини расмий биржа бўюлёттенларида чоп этилишини кўзда тутади.

Ушбу барча чораларнинг қатъийлиги акциядорларни максимал ҳимоя қилиш билан боғлиқ. Шунинг учун аудитор қимматли қофозларни инвентаризация қилишда уларнинг эмитентларини ва расмий биржа котировкасининг мавжудлигини пухта таҳлил қилиши зарур. Агар корхона маблағларига қўйилган қимматли қофозлар фонд биржаларида муомалада бўлмаса ва бозор котировкасига эга бўлмаса, у ҳолда аудитор бундай қимматли қофозларни сотиб олишда вужудга келадиган хавф-хатарларни баҳолаши зарур. Бунда аудитор қимматли қофозларнинг ҳақиқий сотиб олиш баҳосини уларнинг даромадлигини таҳлил қилишда асос бўладиган муқобил курси билан қиёсласи зарур. Афсуски, бизнинг амалиётимизда даромадлиликни бундай таҳлил қилиш ўтказилмаяпти. Шуни инобатга олган ҳолда, қимматли қофозлар бозори ривожланган мамлакатлар тажрибасидан фойдаланиш мумкин.

Бу қўйидагиларни кўзда тутади:

солиқлар чегириб ташланганидан сўнг таққосланувчан, тасодифий, вақти-вақти билан ўзгариб турмайдиган даромад

микдори аниқланади. Бу микдор битта акцияга ҳисоблаб чиқарилади;

таққосланыётган корхоналар акциялари бозорининг ўртаси фойдалилигига йуналтирилган фойда мультиликатори ҳисоблаб чиқарилади. Шу билан бирга мультиликаторга ўсиш динамикаси, капитал бозорида машҳурлик даражаси, молиявий шароитлар, дивидендлар ҳажми ва бошқа алоҳида ишлаб чиқарилган тармоқлар каби жабҳалар ҳам киритилади. Корхонада эмитентнинг молиявий ҳисботи йўқ бўлса, бундай таҳдилни ўтказиш имкони бўлмайди. Аудитор бу ҳолда биржада котировка қилинмаган акцияларга қўйилмалар қилиш ҳакида қарор нимала асосан қабул қилинганлиги, корхона раҳбарияти ва ички аудиторлик хизмати томонидан ҳисботлар ва эмитентнинг ҳозирги ва келажакдати молиявий ҳолати таҳдил қилинганлиги билан ҳам танишиши зарур.

Молиявий қўйилмалар инфляция шароитида пул маблаглари қадрсизланишининг олдини олиш, қўшимча даромад олиш ва бошқа корхона фаолияти устидан назорат ўрнатиш мақсадида амалга оширилади.

Молиявий қўйилмалар бухгалтерия ҳисботидаги «Узок муддатли молиявий қўйилмалар» ва «Қисқа муддатли молиявий қўйилмалар» моддалари кўрсаткичларининг ишончлилиги ва молиявий қўйилмаларни ҳисбага олиш ҳамда соликقا тортиш бўйича кўлланилаётган услубиётнинг Ўзбекистон Республикасида амал қилаётган меъёрий хужжатларга мувофиқлиги тўғрисида ҳолоса шакллантириш мақсадида аудиторлик текширувидан ўтказилади.

Молиявий қўйилмаларни аудиторлик текширувидан ўтказишнинг мақсади бошқа активлар текширувидаги каби куйидагиларни таъминлашдан иборат:

- **тўлақлиги** - барча молиявий қўйилмаларнинг бухгалтерия ҳисоби ва ҳисботида тўлиқ акс эттирилиши, ҳисбага олинмай қолган молиявий қўйилмалар йўқлиги;
- Корхона томонидан сотиб олинган қимматли қофозлар ва берилган қарзларнинг барчаси бухгалтерия ҳисоби ва ҳисботида тўлиқ акс эттирилиши;
- молиявий қўйилмалар ҳисбага олинадиган синтетик счёtlар қолдиғи ва оборотларининг тегишли аналитик ҳисоб счёtlари қолдиқ ва оборотларига мос келиши;
- счёtlар бўйича қолдиқ ва оборотларнинг бухгалтерия

- хисоби регистрларидан Бош дафтарга ва бухгалтерия хисоботларига түлиқ ҳажмда ўтказилиши;
- молиявий қўйилмалар кирими ва ҳисобдан ўчирилиш фактларининг барчаси бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботида акс эттирилиши;
  - молиявий қўйилмалар ҳаракатига доир барча муомалаларнинг бухгалтерия ҳисобида ўз вақтида рўйхатдан ўтказилиши;
  - **мавжудлиги** - барча молиявий қўйилмалар кархона учун аҳамиятли бўлиб, баланс тузиш санасига мавжуд ва келажакда даромад келтиради;
  - молиявий қўйилмалар мавжудлиги белгиланган тартибда ўтказилган инвентаризация ва зарур дастлабки ҳужжатлар билан тасдиқланган;
  - **хукуқ ва мажбуриятлар** - корхона молиявий қўйилмалар учун тегишли хукуқларга эга ва ушбу хукуқлар билан боғлиқ хавф-хатар учун масъулдир;
  - бухгалтерия ҳисобида акс эттирилган молиявий қўйилмалар (қимматли қоғозлар ва берилган қарзлар) корхонага қонун асосида тегишилдири;
  - бухгалтерия балансида акс эттирилган қимматли қоғозлар корхонага мулкий хукуқ асосида тегишли бўлиб, тегишли хукуқ талабларига мос шартномани амалга ошириш натижасида олган ҳамда корхона қимматли қоғозлар олинганинги тасдиқловчи барча зарур гувоҳликларга эга;
  - бухгалтерия ҳисоби счётларидаги барча ёзувлар амалдаги қонунчилик ва меъёрий ҳужжатлар талабларига мувофиқ расмийлаштирилган. Испотловчи ва дастлабки ҳужжатлар билан расмийлаштирилган;
  - молиявий қўйилмаларга доир барча муомалалар амалдаги қонунчиликка зид бўлмаган муносабатлар шароитидан келиб чиқади;
  - молиявий қўйилмалар билан боғлиқ муомалаларни амалга ошириш белгиланган тартибда ваколатли шахслар томонидан рухсат этилганлиги;
  - **баҳолашлар** - моливий қўйилмалар (қимматли қоғозлар) бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботида меъёрий ҳужжатлар талабларига мувофиқ баҳоланган;
  - чет эл валютасидаги қимматли қоғозларни сўмда баҳолаш амалдаги қонунчилик талабларига мувофиқ ўтказилган;

- қимматли қоғозларни сотиб олиш усулига құра уларнинг ҳақиқий қиймати мөндерий ҳужжатлар талабларига мувофиқ шакллантирилган;
- қимматли қоғозлар қиймати бухгалтерия ҳисоботига киритиш учун мөндерий ҳужжатлар талабларига мувофиқ ва түғри ҳисоблаб чиқарылған (бозор баҳоси пасайишини ҳисобға олған ҳолда);
- қиммәтли қоғозларни сотищдан олинган тушум бухгалтерия ҳисобида дастлабки ҳужжатлардаги маълумотларга мос баҳода акс эттирилған;
- аниқлігі - молиявий қўйилмаларга доир ҳаражатлар бухгалтерия ҳисоби қоидаларига мувофиқ ҳисобға олинган, бухгалтерия ҳисоботи маълумотлари синтетик ҳисоб регистрларидағи ёзувларга мос келади;
- дастлабки ҳужжатларда, бухгалтерия ҳисоби регистрларда, маълумотларни бухгалтерия ҳисоботларига ўтказиша кўрсат-кичларнинг арифметик аниқлігига риоя қилинган;
- чет эл валютасида ифодаланған қимматли қоғозларнинг сўмдаги қийматини аниқлашда Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки томонидан белгиланған ва муомала соидир бўлган кунда амалда бўлган чет эл валютаси курсидан фойдаланилган; бухгалтерия ҳисоботида ҳақиқий маълумотлар асосида аниқланған молиявий натижалар акс эттирилганлиги;
- ҳисоб даврининг чекланғанлиғи - молиявий қўйилмаларни ҳисобға қабул қилиш ва ҳисобдан чиқаришга доир барча муомалалар тегишли ҳисоб даврида ҳисобға олинган;
- тақдим қилиш ва баён қилиш - барча молиявий қўйилмалар түғри туркумланған ва бухгалтерия ҳисоботида моҳияти очиб берилган;
- молиявий қўйилмалар турлари ва қайтариш муддатларига құра туркумланған;
- молиявий қўйилмаларни сотиш ва қайтариш билан боғлиқ даромадлар ва ҳаражатлар молиявий натижалар түғрисидаги ҳисоботда түғри туркумланған;
- молиявий қўйилмалар түғрисидаги ахборотлар бухгалтерия ҳисоботларига бериладиган тушунтиришларда очиб берилған;

**3. I-жадвал.****Молиявий күйилмаларни аудиторлык текширувидан ўтказиш  
чөрида ҳал этиладиган вазифалар.**

Аудиторнинг вази- фалари	Текшириладиган масалалар
1. Молиявий күйил- маларни ҳисобга олиш ва назорат қи- лишининг ҳолатини текшириш.	Корхона активларини молиявий күйилмалар қато- рига олиб боришининг түгрилиги. Муомалаларни хужжатлаштириши текщириш. Молиявий күйилмаларни баҳоланинг түгрилиги. Молиявий күйилмаларни инвентаризация қилиш. Бухгалтерия ҳисоботи кўрсаткичларининг синтетик ва аналитик ҳисоб мальумотларига мослиги.
2. Молиявий күйил- малар ҳаракатини бухгалтерия ҳисоби- да акс эттиришга доир муомалалар синтетик ҳисоби- нинг тўлиқлиги ва тўгрилиги ҳамда со- лик қонунчилигига риоя қилинишини текшириш	Молиявий күйилмалар кирими ва ҳисобдан чиқарм- лишини синтетик ҳисоб регистрларидаги акс эттириш. Кимматли қоғозлар аналитик ҳисобини ташкил этиш. Молиявий күйилмаларни ҳисобдан чиқаришга доир муомалалар бўйича солиқ қонунчилигига риоя қили- ниши. Кимматли қоғозлар қадрсизланишининг олдини олиш мақсадида резерв ташкил этишга доир муомалаларни акс эттириш. Карз шартномаси бўйича берилган маблағлар ҳисоби.
3. Молиявий күйил- маларга доир даром- мадларнинг тўлиқ акс эттирилиши ва уларнинг солиқка тортилишини тек- шириш	Ҳисобланган даромадларни акс эттириш. Ушбу муомалаларни солиқка тортишнинг тўгрили- гини текшириш.

Текшириладиган масалалар бўйича етарли далилларга эга бўлиш кўрсатилган фактларни мустақил баҳолаш, йўл кў-  
йилган хато - камчиликларни ҳамда амалдаги меъёрий хуж-  
жатлар ва бухгалтерия ҳисоби қоидаларидан четга чиқишлилар-  
ни аниқлашга имкон беради.

**8. 2. Молиявий күйилмалар (инвестициялар)ни аудиторлык  
текширувидан ўтказишда қўлланиладиган  
мальумот манбалари.**

Молиявий кўйилмаларни аудиторлык текширувда фой-  
даланиладиган ахборот манбалари қуидагиларни ўз ичига  
олади:

- молиявий күйилмаларни бухгалтерлик ҳисобида акс эттириш ва солиққа торғышни, ҳамда аудиторлик текширувидан үтказишни тартибга соладиган мөһөрий хужжатлар;
- бухгалтерия ҳисоботлари;
- корхонанинг ҳисоб сиёсати түғрисидаги бўйруғи;
- молиявий күйилмаларни ҳисобга оладиган синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари;
- молиявий күйилмаларни акс эттирадиган дастлабки хужжатлар.

Корхонанинг ҳисоб сиёсати түғрисидаги бўйруғи бўйича аудитор қўйидагилар билан танишиши мумкин:

- бошқа корхоналарнинг устав капиталида иштирок этишдан олинган даромадларни оддий ёки операцион фаолиятдан олинган даромадлар қаторида тан олиш;
- молиявий күйилмаларни акс эттириш учун фойдаланиладиган ишчи счёtlар режаси;
- кўлланиладиган бухгалтерия ҳисоби шакли ва корхона бухгалтериясида тузиладиган ҳисоб регистрлари рўйхати;
- молиявий күйилмаларни ҳисобга олиш билан боғлиқ дастлабки хужжатларнинг хужжатлар айланиши (хужжатлар айланиш графиги) билан;
- корхонанинг молиявий күйилмалари, қарз шартномаларини расмийлаштиришга руҳсат этилган шахслар рўйхати;
- молиявий күйилмаларни ҳисобга олиш учун корхона томонидан ишлаб чиқилган ва тасдиқланган дастлабки хужжатлар шакллари;

Бухгалтерия ҳисобининг ягона журнал-ордер шаклидан фойдаланадиган корхоналарда журнал-ордерлар қўлланилиб, уларда ҳисобга қабул қилинган дастлабки хужжатлардаги ахборотлар тўпланади ва муомалалар акс эттирилади.

Молиявий күйилмаларни ҳисобга олишда компьютер дастурларидан фойдаланилганда счёtlар бўйича дебет ва кредит оборотларининг босмадан чиқарилган ёзма нусхасининг маълумоти тузилади.

Молиявий күйилмаларнинг аналитик ҳисоб регистри сифатида «Қимматли қоғозларни ҳисобга олиш дафтари» тавсия этилади.

Қимматли қоғозлар бўйича муомалалар аудити қўйидаги хужжатларга асосан амалга оширилади: таъсис шартномаси (бошқа корхоналар устав капиталига инвестициялар қилиш-

да), қимматли қоғозлар олди-сотти шартномаси, қарз шартномаси, депозит жамғарма учун шартнома, қимматли қоғозларни гаровга қўйиш шартномаси, оддий ширкат шартномаси (ҳамкорликдаги фаолият шартномаси) ва бошқалар. Аудитор ушбу кўрсатилган шартномалар қоидаларининг қимматли қоғозлар билан боғлиқ муомалаларни тартибга соладиган бошқа меъёрий-хукуқий хужжатлар талабларига мос келишини текшириши лозим.

Молиявий қўйилмалар аудитида маълумот манбаси сифатида фойдаланиладиган дастлабки хужжатларга қўйидагилар киради: қимматли қоғозларни қабул қилиш-топшириш далолатномаси, ҳамкорликдаги фаолиятга қўшиладиган улушни қабул қилиш-топшириш далолатномаси, умумий ишни юритувчи ҳамкор томонидан мулкларни қабул қилиш тўғрисидаги азвизо, пул шаклидаги улушларни ўтказиш тўғрисидаги тўлов-топшириқномаси ва банк кўчирмаси (нақд пулсиз ҳисоб-китобларда) ёки касса чиқим ордери ва касса кирим ордерининг квитанцияси (нақд пуллик ҳисоб-китобларда), қимматли қоғозлар қийматини тўлаш учун бериладиган мулклар (активларни расмийлаштириш счет-фактураси ва накладнойи, қимматли қоғозлар ва қатъий ҳисобда турадиган бланкаларнинг инвентаризация рўйхати ва бошқа хужжатлар.

### **8. 3. Молиявий қўйилмаларни инвентаризациядан ўтказини ва олдин ўтказилган инвентаризациялар тўғрилигини текшириш.**

Шуни таъкидлаш жоизки, молиявий қўйилмаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш методикаси ҳали Республика мизда тўлиқ ишлаб чиқилмаган.

Молиявий ҳисботлар инвестицион фаолиятнинг миёслари, йуналишлари ва тавсифини, унинг корхона молиявий фаолияти, истиқболига таъсирини очиб бериш учун хизмат қиласди. Улардан зарур ахборотларни олиш ташқи фойдаланувчиларда ва аналитикларда корхонанинг мулкий ва молиявий фаолияти ҳақида тўлиқ ва аниқ маълумот шаклланишига ёрдамлашади.

Бундай ахборотларга қўйидагилар тўғрисидаги маълумотлар киради: сотиб олинган қимматли қоғозлар умумий қиймати; қимматли қоғозлардан олинган даромад (дивиденdlар ва фоизлар); қимматли қоғозларни айрим тоифаларга тақсим-

лаш; котировкаси муттасил эълон қилинмайдиган қимматли қоғозларнинг таҳмин қилинаётган бозор қиймати (у ҳолда баҳолаш методлари ва усуллари корхона ҳисоб сиёсатидан келиб чиққан ҳолда баён қилингандар башқарув ходимларининг баҳолаши бўлиши мумкин); акция қийматининг ўзгаришлари; қимматли қоғозларни сотиш натижасида вужудга келган, кўзда тутилмаган даромадлар ва заарлар (агар улар сезиларли даражада бўлса); корхона инвестициясида салмоқли ўрин эгалловчи қимматли қоғозларга қилингандар кўйилмалар. Бундан ташқари, қимматли қоғозларга қилингандар тўғрисидаги маълумотларни тавсифлашда фойдаланилган усуллар мөҳияти маҳсус очиб берилиши лозим.

Бу маълумотлар бухгалтерлик ҳисоботининг қиймат кўрсаткичларини баҳолаш учун зарур. Қимматли қоғозлар аудити қимматли қоғозларга таалуқли бухгалтерлик ҳисоботи маълумотларининг хаққонийлигини текширишдан бошланади.

Бундай текширув корхонанинг накд пулларини текширишдаги каби инвентаризация (ашёвий рўйхат) ўтказиш йўли амалга оширилади. (№19-БҲМС 3. 30-3. 36 бандлари)

Қимматли қоғозларни инвентаризация (ашёвий рўйхат) қилиш кўйидаги вазифаларни ҳал этади: уларнинг ҳақиқатдаги мавжудлигини аниқлаш; ҳақиқатда мавжуд қолдиқларини бухгалтерлик ҳисоби маълумотлари билан таққослаш орқали, уларнинг сақланиши устидан назорат ўрнатиш; қимматли қоғозлардан олинадиган даромадларнинг тўлиқлиги ва ўз вақтидалигини текшириш; уларнинг сақланиши учун зарур шартшароитлар яратилганлигини текшириш (корхонада сақланганида); қимматли қоғозлар билан боғлиқ даромадлар ва йўқтишларни ҳисобда акс эттиришнинг ҳаққонийлигини аниқлаш.

Аудитор инвентаризацияни бошлашдан олдин қимматли қоғозлар бўйича ички аудитнинг аҳволи билан танишиши зарур. Чунончи, корхонанинг пул маблағлари бўйича маҳсус комиссияси ҳар ойда камидан бир марта пул маблағлари каби қимматли қоғозларни ҳам инвентаризация (ашёвий рўйхат) дан ўтказиши лозим. Бундан ташқари, йиллик бухгалтерлик ҳисоботини тузишдан олдин, моддий жавобгар шахслар алмасиши ҳолларида, ўғрилик, умарид кетиш, ўзлаштириш ёки суйистеъмол қилиш ҳолларида, ёнгин ёки табиий оғатдан сўнг инвентаризация (ашёвий рўйхат) ўтказилиши шарт. (№19-БҲМС 1. 5 банди)

Агар қимматли қоғозлар корхонанинг ўзида сақланса, уларни инвентаризациядан ўтказиш пул маблағларини инвентаризациядан ўтказиш билан бир пайтда амалга оширилади.

Корхона кассасида сақланыётган қимматли қоғозларни инвентаризация (ашёвий рўйхат) қилиш уларни варақмаварақ санаш йўли билан амалга оширилади. Бунда ҳар бир қимматли қоғозларнинг номинал қиймати, ҳақиқийлиги ва тўғри расмийлаштирилганлиги аниқланади. Текширув алоҳида ҳар бир эмитент бўйича далолатномада серияси, рақами ва умумий суммаси кўрсатилган ҳолда ўтказилади. Ҳар бир қимматли қоғознинг реквизитлари бухгалтерияда юритиладиган рўйхатлар, реестрлар ёки дафтарларнинг маълумотлари билан солиштирилади.

Қимматли қоғозлар маҳсус ташкилотларда сақланганида (банкларда, депозитарияларда, маҳсус жойларда) инвентаризация корхонанинг тегишли бухгалтерия ҳисоби счётларидаги қолдиқлар кўчирмаси маълумотлари билан солиштириш орқали амалга оширилади.

Масалан, депозитарийда сақлаш учун топширилган қимматли қоғозлар инвентаризацияси 0610-«Қимматли қоғозлар» ва 5810- «Қимматли қоғозлар» счётларидаги қолдиқ суммалари депозитарийлар маълумотлари билан таққослаш орқали амалга оширилади. Депозитарийлар маълумотлари инвентаризация ўтказилаётган пайтда депозитарийга юборилган сўров натижасида олиниши мумкин (№19-БХМС З. 35 банд).

Корхонага тегишли қимматли қоғозларни инвентаризация қилишда улар сотиб олиш қийматининг хаққонийлигини баҳолашга маҳсус эътибор берилиши лозим. Бунинг учун акциядорлик жамиятларининг чоп этиладиган бухгалтерлик ҳисбботларини олиш, шунингдек, бошқа қизиқтирган ҳисоб ва ҳисббот маълумотлари билан танишиш ҳуқуқига эга эканлигига эътибор бериш зарур.

Инвентаризация рўйхатида қимматли қоғоз эмитенти, номи, серияси, номери, номинал ва ҳақиқий қиймати, қайтариш муддатлари ва умумий суммаси кўрсатилади.

Бухгалтерия ҳисоби ва ҳисбботи маълумотларининг ишончлилигини тасдиқлаш учун аудитор молиявий кўйилмаларни инвентаризациядан ўтказишнинг тўғрилигини ҳам текширади.

Текширув чоғида қўйидагилар аниқланади:

«Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси қонунининг 11-моддаси талабларига риоя қилинаётганлиги;

корхонанинг ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги буйруғида молиявий қўйилмаларни инвентаризациядан ўтказишнинг муддатлари белгиланганлиги ва бу муддатларга риоя қилинаётгандигини;

инвентаризация хужжатларининг тўғри расмийлаштирилиши (корхонада инвентаризация рўйхатларининг унификацияланган шаклларидан фойдаланиш, қимматли қоғозлар корхона кассасида сақланилганида уларнинг ҳақиқатда маъжудлиги тўғрисидаги маълумотларни рўйхатта киритишнинг аниқлиги ва тўғрилиги таъминланганлиги ва ҳоказо).

Қимматли қоғозлар аудитининг кейинги босқичида ҳақиқатда маъжуд қимматли қоғозлар бухгалтерлик ҳисоби маълумотлари билан солишитиралади. Бунда аудитор қимматли қоғозларнинг ошиқ чиққанларини ҳам, кам чиққанларини ҳам ўзининг иш хужжатларida акс эттириши ва булар ҳақида корхона раҳбариятига билдириши лозим. Ўз навбатида корхона раҳбарияти бундай камомадларнинг вужудга келиш сабаблари ва бунга жавобгар шахсларни аниқлаш, ҳамда камомадларни бартараф этиш чораларини кўриши лозим; ошиқча чиққан қимматли қоғозларни кирим қилиш, этишмаган қимматли қоғозлар қиймати айбор шахслар томонидан қопланиши ёки корхонанинг молиявий натижаларига олиб борилиши мумкин. Бунда инвентаризация далолатномалари, таққослаш ведомостлари ва моддий жавобгар шахсларнинг турушунириш хатларига асосан кўйидаги бухгалтерлик проводкалари тузилади:

а) Ошиқча чиққанда: Дт 0610, 0620, 0630, 0640, 0690, 5810, 5830, 5890-счёtlар Кт 9590 счёт ошиқча чиққан қимматли қоғозларнинг номинал қийматига (турлари бўйича).

в) Камомад: Дт 9430 Кт 0610, 0620, 0630, 0640, 0690, 5810, 5830, 5890-счёtlар кам чиққан қимматли қоғозлар номинал қийматига.

с) Камомадларни қоплаш: Дт 4730 Кт 9430 номинал қийматига. Дт 4730 Кт 9590 этишмаган қимматли қоғозларнинг номинал қийматидан биржа қийматининг камомад аниқланган пайтдаги ошган суммасига.

д) Дт 5010, 6710 Кт 4730 этишмаган қимматли қоғозлар биржа қийматининг айбор шахс томонидан кассага нақд пул билан тўланиши ёки унинг ойлик маошидан ушлаб қолиниши.

е) Камомадларнинг корхона молиявий натижаларига олиб борилиши: Дт 9690 Кт 9430 етишмаган қимматли қоғозларнинг номинал қиймати.

Инвентаризацияда ошиқча ва кам чиққан қимматли қоғозларни ҳисобда акс эттиришнинг юқорида келтирилган тартиби шунга боғлиқки, ҳозирги вақтда қимматли қоғозлар балансда уларнинг сотиб олиш баҳоси бўйича акс эттирилиб, кейинчалик у номинал қийматига етказилади. Дт 0610, 0620, 0630, 0640, 0690, 5810, 5830, 5890-счёtlар Кт 5110, 5210, 5220 – сотиб олиш баҳоси; Дт 0610, 0620, 0630, 0640, 0690, 5810, 5830, 5890-счёtlар Кт 9590 номинал қийматининг ҳарид баҳосидан ошган қисми; Дт 9590 Кт 0610, 0620, 0630, 0640, 0690, 5810, 5830, 5890-счёtlар сотиб олиш қийматининг номинал қийматидан ошган қисми.

Молиявий қўйилмаларни инвентаризациядан ўтказишнинг хусусияти нафақат қимматли қоғозларнинг ҳақиқатда мавжудлиги, балки қимматли қоғозларни баҳолаш яъни уларнинг қийматини шакллантирувчи ҳақиқий харажатлар тўғрилигини аниқлашдан ҳам иборатдир. Аудитор қимматли қоғозлар бўйича олинган даромадларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришнинг ўз вақтидалиги ва тўлиқдигини текширишда инвентаризация маълумотларидан ҳам фойдаланади.

#### **8.4. Корхона активларини молиявий қўйилмалар қаторига қўшишининг тўғрилигини текшириш.**

Қимматли қоғозлар ва берилган қарзлар инвестор учун молиявий қўйилмалар обьекти бўлиб ҳисобланади. Узбекистон Республикаси «Қимматли қоғозлар бозори ва фонд биржаси тўғрисида»ги қонунга мувофиқ қимматли қоғозлар мулкий ҳукуқларни ёки уларни чиқарган шахслар ва уларнинг эгалари ўргасидаги қарз муносабатларини тасдиқлайдиган, дивиденdlар ёки фоизлар кўринишида даромад тўланишини ва ушбу ҳужжатлардан келиб чиқадиган ҳукуқларни ўтказиб бериш имкониятларини назарада тутувчи пул ҳужжатларидир.

Объектларнинг қимматли қоғозлар қаторига тўғри олиб борилгандигини текшириш чоғида корхонанинг қимматли қоғозлар учун ҳукуқи борлиги ва қимматли қоғозлар бўйича ҳукуқни бериш қоидаларига риоя қилинишини аниқлаш зарур.

Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодекси ва Қимматли қоғозлар бозори ва фонд биржаси тўғрисидаги қонунга мувофиқ қимматли қоғозларни туркумлаш юридик аҳамиятга эга.

Ўзбекистон Республикаси «Қимматли қоғозлар ва фонд биржаси» тўғрисидаги қонунида қимматли қоғозлар бозорида инвестор сифатида катнашадиган юридик ва жисмоний шахсларнинг хукуқлари аниқ белгиланган. Қимматли қоғозлар қаңдайдир мулк ёки пул суммасига эгалик хукуқини тасдиқловчи ва мулкий муносабатларни ифодаловчи ҳужжат бўлиб, улар тегишли ҳужжат тақдим қилинmasдан сотилиши ёки бошқа бир шахсга берилиши мумкин эмас. Қимматли қоғозларнинг асосий хусусияти ўз эгаларига мутасил ёки бир марталик даромад келтиришидир.

Қимматли қоғозлар икки гурӯхга бўлинади:

1. Мулкка эгалик қилиш муносабатларини ифодаловчи - акциялар ва пайлар;
2. Кредит муносабатларини ифодаловчи - облигациялар, оддий ва ўтказма векселлар, депозит ва жамгарма сертификатлар, ипотекалар ва бошқалар.

Акциялар ўз эгасининг акциядорлик жамияти капиталида қатнашишини тасдиқлайдиган ва ушбу жамият фойдасининг маълум бир қисмини дивиденд сифатида олиш хукуқини тъминлайдиган, жамиятни бошқариш, шунингдек, фойдани ва жамиятни тугатиш чорида мулкларни тақсимлашда қатнашиш хукуқини берадиган қимматли қоғозлардир.

Бухгалтерия ҳисоботлари портфель инвестициялар, яъни корхона томонидан сотиб олинган қарздорлик ва хисса қўшиш ҳақидаги қимматли қоғозлар тўғрисида қониқарли ахборот бериши лозим.

**Портфель инвестициялари** (инглиз. Portfolio investment) чет элдаги саноат, қишлоқ хўжалиги, транспорт, кредит ва бошқа корхоналарга қилинган узоқ муддатли капитал қўйилмалардир. Портфель инвестициялари одатда чет эл акциядорлик компанияларининг акция ва облигацияларини сотиб олиш шаклида амалга оширилади. Қоидага кўра портфел инвестициялари ҳажми корхона акциядорлик капиталининг 10 фоизидан ошмаслиги лозим. Бевосита инвестициялардан фарқли ўлароқ корхона фаолияти устидан бевосита назорат ўрнатиш ёки уларга эгалик қилиш хукуқини бермайди. Шу

билин бирга портфель инвестициялари, бошқача қилиб айтганда, молиявий инвестициялар юқори даражадаги ликвидлиги билан ҳам ажралиб туради.

«Портфель инвестициялари»нинг ўз-ўзини сугурта қилиш усууларидан бири олди-согтини рўйхатга оладиган агентларни танлаш ва уларнинг фаолиятини муттасил аудиторлик текширувидан ўтказишидир. Бу масалада Ўзбекистон қимматли қоғозлар бозорининг имкониятлари анча чегараланган, чунки муқобил депозитарийлар тармоғи ҳали етарли даражада ривожланмаган.

**Облигация** қимматли қоғозлар тури бўлиб, унинг эгаси томонидан пул маблаглари топширилганлиги ва унга қимматли қоғозлардаги кўрсатилган муддат давомида белгиланган фоиздаги даромадни ва унинг қийматини олиш хукуқини кафолатлайдиган тасдиқловчи хужжатдир. Корхона облигациялари акциялардан фарқи бўлиб, уларнинг эгаларига корхона бошқарувида иштирок этишга хукуқ бермайди.

Вексель ёзма равишдаги сўзсиз мажбурият ифодаланган гувоҳлик ёки вексель берувчининг вексель тақдим этувчига ёки векселда кўрсатилган шахсга белгиланган муддат ичида маълум суммани ёки уларнинг мажбуриятларини тўлаш учун берилган кўрсатмадир. Шу билан бирга вексель мустақил тўлов мажбурияти ҳам бўлиб, ҳисоб-китоб амалиётидаги каби бухгалтерлик ҳисоби векселлар бўйича қарзларни векселларни тўловга тақдим этиш ва қабул қилиш бўйича товар етказиб бериш билан боғлиқ бўлган бошқа турдаги қарз мажбуриятларидан ажралиб туришини билдиради.

**Оддий векселлар** юридик ёки жисмоний шахснинг маълум суммани белгиланган вақтда тўлаши ҳақидаги қарздорлик мажбуриятидир.

**Ўтказма векселлар** маълум суммани ўтказма векселни тақдим этувчига тўлаш учун қарздорга бериладиган фармойишидир.

Оддий векселдан фарқли ўлароқ, ўтказма векселлар қўлланиладиган ҳисоб-китобларда иккита эмас, балки кўп сонли юридик ва жисмоний шахслар иштирок этишлари мумкин.

Депозит сертификати Ўзбекистон Республикасининг 2 сентябрь 1993 йилдаги «Қимматли қоғозлар ва фонд биржаси ҳақидаги» қонунига мувофиқ маълум бир банкда депозит учун хукуқ (яъни банкнинг қарз мажбурияти) берадиган хужжатдир

ва 22 декабрь 1995 йилдаги «Ўзбекистон Республикасининг қонуний актларига ўзгаришлар ва қўшимчалар киритиш ҳақидаги» қонунига мувофиқ мамлакат ҳудудида қимматли қоғозларнинг ҳосилалари: опционалар, фьючерслар ва ордерлар муомалага чиқарилмоқда.

**Опцион** унинг этасига қимматли қоғозлар ёки товарларни контрактда кўрсатилган баҳода бўлгиланган муддатда сотиб олиш ёки олишдан воз кечиш хукуқини берадиган шартномалардир. Мазкур корхонада ходимларнинг маълум миқдордаги акцияларни имтиёзли асосда сотиб олиш хукуқлари; конвертацияланадиган имтиёзли акциялар ёки облигацияларни оддийларига алмаштириш хукуқлари; эмитентнинг облигацияларни оддийларига алмаштириш хукуқлари; эмитентнинг облигацияларни муддатидан олдин қоплаш хукуқлари ва бошқалар опцион ҳисобланади. Бу барча хукуқлар иккиламчи қимматли қоғоз ҳисобланган опцион шартномаси тузилганидан сўнг вужудга келади. Опционаларнинг икки тури мавжуд: 1-сотиши опционы (put) қимматли қоғозларни сотиши хукуки; 2-харид опционы (call) қимматли қоғозларни сотиб олиш хукуки.

**Фьючерслар** опционлардан фарқли ўлароқ, маълум қимматли қоғозларни ёки бошқа молиявий инструментларни ёки товарларни келгусида маълум бир санада, контрактда бўлгиланган баҳолар бўйича сотиш ёки сотиб олиш учун сўзсиз гувоҳлик берувчи иккиламчи қимматли қоғоздир.

Қимматли қоғозлар ҳосилаларидан олинадиган даромад битта ёки бир нечта бозор кўрсаткичлари (индекслар)га боғлиқ. Масалан, фьючерс муомалаларидан олинадиган даромад олди-соттими амалга оширишда товарнинг келгусидаги баҳоси қанчалик тўғри аниқланганлиги ва бу товарга талаб қандай эканлигига боғлиқ.

Корхоналар бўш турган пул маблағларини қимматли қоғозларга қўйишдан ташқари бошқа корхоналарнинг устав қапиталига улуш қўшиш (пай) шунингдек, юридик ва жисмоний шахсларга қарз бериш учун ҳам ишлатишлари мумкин.

Бундай барча молиявий инвестициялар уларнинг муддатига қараб кўйидаги счёtlарда ҳисобга олинади: а)қисқа муддатли молиявий қўйилмалар (I йилгача):

5810 «Қимматли қоғозлар»

5830 «Берилган қисқа муддатли қарзлар»

5890 «Бошқа жорий инвестициялар»

б) Узоқ муддатли молиявий құйилмалар» (1 йилдан ошиғи):

0610 «Қимматли қофозлар»

0620 «Шүбба корхоналарга инвестициялар»

0630 «Тобе корхоналарга инвестициялар»

0640 «Хорижий капиталға зға корхоналарга инвестиациялар»

0690 «Бошқа узоқ муддатли инвестициялар»

Корхоналар яқын вактларгача ўзларининг пул маблағларини асосан капитал құйилмаларга сарфлашлари мүмкін зди. Буш түрган пул маблағларидан фойдаланиш имкониятларининг пайдо бўлиши билан янги ҳисоб объектлари каби янги аудит объектлари ҳам вужудга келмокда.

Қимматли қофозларда ифодаланган хукуқдарни акс эттириш шакли бўйича улар ҳужжатлаштиришли ва ҳужжатлаштиришсиз турларига бўлинади.

Ҳужжатлаштиришли шаклда қимматли қофоз эгаси тегищли тарзда расмийлаштирилган қимматли қофоз сертификатини тақдим қилиш асосида аниқланади, бундай депонентга ўтказиш ҳолларида депо счёти бўйича ёзув асосида аниқланади. Бунда аудиторга қимматли қофоз сертификати ёки депо счётидан кўчирма тақдим қилиниши лозим.

Ҳужжатлаштиришсиз шаклида қимматли қофоз эгаси қимматли қофозлар эгалари реестридаги ёзувларга асосан, ёки қимматли қофозлар депонентланган ҳолларда депо счёти бўйича ёзувлар асосида аниқланади. Бунда аудиторга реестр ёки депо счётидан кўчирма тақдим қилиниши лозим.

Молиявий құйилмаларни ҳисобга олиш ва ҳисоботда акс эттириш услубиётига мувофиқ молиявий құйилмаларни турлари ва қайтариш муддатлари бўйича туркумлаш 8.2-жадвалда келтирилган.

## 8.2-жадвал.

**Молиявий күйилмаларнинг туркумланиши ва унинг ҳисобга олиш услубиётига таъсири.**

Туркумлаш белгилари	Туркумлаш грухлари	Молиявий күйилмалар ҳисобини ташкил этиш
1	2	3
Иқтисодий муносабатларни ифодалаш хусусиятига кўра	Мулкка эгалик муносабатларни ифодаловчи - акциялар ва пайлар	Муддатига кўра: узоқ муддатлилари 0610- счётда, қисқа муддатлилари 5810- счётда
Муддатига кўра	Кредит муносабатларни ифодаловчи – облигациялар, оддий ва ўтказма векселлар, депозит ва инвестицион сертификатлар, ипотекалар ва б.	Муддатига кўра: узоқ муддатлилари 0610- счётда, қисқа муддатлилари 5810- счётда
	Узоқ муддатли молиявий күйилмалар (коплаш муддати бир йилдан ошик ёки бир йилдан ошик муддат бўйича даромад олишни кўзлаб қилинган инвестициялар)	0610-0690 счётларда ҳисобга олинади.
	Қисқа муддатли молиявий күйилмалар (коплаш муддати бир йилдан ошмаган ёки бир йилдан ошмаган муддат бўйича даромад олишни кўзлаб қилинган инвестициялар)	5810, 5820 ва 5890 счётларда ҳисобга олинади
Турлари бўйича	Бошқа корхоналарнинг устав капиталига кўшилган бадаллар	
	Облигациялар, опцион, фьючерс, депозит ва жамғарма сертификатлари ва бошқа қимматли қоғозлар	0610 ва 5810-счётларда ҳисобга олинади
	Берилган қисқа муддатли қарзлар	5830 – счётда ҳисобга олинади

### **8.5. Молиявий қўйилмалар ҳисобига доир дастлабки ҳужжатларниг расмийлаштирилишини ва қимматли қоғозларни баҳолашнинг тўғрилигини текшириши.**

Молиявий қўйилмаларни ҳисобга олишда қўлланиладиган дастлабки ҳужжатларниг расмийлаштирилишини текширишда шуни ҳисобга олиш зарурки, қимматли қоғознинг ўзи - қатъий шаклдаги ҳужжат бўлиб, унинг шакли ва мажбурий реквизитлари қимматли қоғозларнинг маълум турлари учун қонунчилик билан белгиланган талабларга мос келиши лозим. Қимматли қоғозларда мажбурий реквизитларниг йўқлиги ёки қимматли қоғознинг белгиланган шаклга мос келмаслиги унинг яроқсизлигидан далолат беради. Шунинг учун аудитор қимматли қоғозлар бланкаларини шаклан текшириш билан бирга, моҳиятан ҳам текширудан ўтказади. Шунингдек, қимматли қоғозлар қиймат кўрсаткичлари арифметик текширувдан ҳам ўтказилиши зарур.

Молиявий қўйилмаларни ҳисобга олишда қўлланилган дастлабки ҳужжатларни текшириш ўта муҳим аҳамиятга эга. Чунки улар қимматли қоғозларга доир мулкий ҳукуқнинг бир субъектдан иккинчисга ўтишида маҳсус тартибни белгилайди.

Молиявий қўйилмаларни ҳисобга қабул қилиш учун асос бўлувчи ҳужжатларда муайян қимматли қоғозни сотиб олиш мақсади ва ундан фойдаланиш муддати кўрсатилиши шарт.

Молиявий қўйилмаларни баҳолаш ва қайта баҳолашнинг умумий қоидалари Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ти қонунда ва №12 «Молиявий инвестициялар ҳисоби» номли бухгалтерия ҳисоби миллий стнадартида белгиланган.

Олди-сотди шартномаси бўйича қимматли қоғозлар сотиб олинганида қилинган молиявий қўйилмалар инвестор учун қилинган ҳақиқий харажатлар суммасида бухгалтерия ҳисобига қабул қилинади.

Аудитор қимматли қоғозларни баҳолашни текширув чорида №12 «Молиявий инвестициялар ҳисоби» номли БҲМС нинг 9-19 бандларидаги қоидаларга асосланади. Қимматли қоғозларни сотиб олиш бўйича ҳақиқий харажатлар қуидагиларни ўз ичига олади: шартномага мувофиқ сотувчига тўланадиган суммалар; қимматли қоғозларни сотиб олиш билан боғлиқ информацион ва консультацион хизматлар учун ихтисос-

лаштирилган ташкилотлар ёки шахсларга тўланадиган суммалар; қимматли қоғозларни сотиб олишда иштирок қилган воситачи ташкилотларга тўланадиган тўловлар. Қимматли қоғозлар сотиб олиш учун, уларни бухгалтерия ҳисобига қабул қилгунга қадар ишлатилган қарз маблаглар бўйича фоизлар тўлаш учун қилинган сарфлар; қимматли қоғозларни сотиб олиш билан бевосита боғлиқ бўлган бошқа сарфлар.

Қимматли қоғозларни ҳисобга оладиган қийматини шакллантирувчи барча ҳақиқий харажатлар 0610-«Қимматли қоғозлар» ва 5810-«Қимматли қоғозлар» счетлар дебетида ҳисобга олинади. Аудитор қимматли қоғозлар сотиб олиш билан боғлиқ бўлган харажатлар таркибини, ушбу харажатларни молиявий қўйилмалар қийматига қўшишнинг қонунийлигини, бу харажатларнинг тегишли хужжатлар билан тасдиқланганини текширади.

Молиявий қўйилмаларнинг ҳисобга қабул қилинган баҳоси, қоидага кўра, ўзгатирилмайди. Қарзли қимматли қоғозлар бундан мустасно.

Қимматли қоғозлар шартномага мувофиқ текинга олинганида олинган вақтидаги бозор баҳоси бўйича баҳоланади.

Агар молиявий қўйилмалар чет эл валютасида амалга оширилса, бундай муомалаларнинг валюта муомалаларини тартибга соладиган меъёрий хужжатларга мувофиқдигини текшириш зарур.

Қиймати чет эл валютасида ифодаланган молиявий қўйилмалар Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки томонидан белгиланган, муомала содир бўлган кунда амал қилаётган валюта курси бўйича сўмга ҳисоблаб баҳоланади.

Аудитор қайтариш муддати бир йилдан ошиқ қимматли қоғозлар ҳам қайта баҳоланаётганлигини текшириш лозим. Чунки курс тафовутини қайта баҳолаш ва ҳисобда акс эттириш фақат қисқа муддатли молиявий қўйилмалар таркибида ҳисобга олинадиган қимматли қоғозлар, ҳамда корхона томонидан белгиланган тартибда депозитга жойлаштирилган пул маблаглари бўйича амалга оширилади. Есшқа корхоналарнинг устав капиталига қўшилган улушлар таъсис шартномасида белгиланган (келишилган) қиймат бўйича баҳоланади. Корхона мулкини бошқа корхона устав капиталига улуш сифатида беришда молиявий қўйилмалар шартнома қиймати ва берилган мулклар қиймати ўргасидаги фарқларни ҳисобда акс эттиришнинг тўғрилигини текшириш зарур.

### **8.6. Бухгалтерия ҳисоботи күрсаткичларининг синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари маълумотларига мослигини текшириш**

Бухгалтерия ҳисоботи күрсаткичларининг синтетик ва аналитик ҳисоб маълумотларига мослигини текшириш бухгалтерия балансининг «Узоқ муддатли молиявий кўйилмалар» (I бўлим) ва «Қисқа муддатли молиявий кўйилмалар» (II бўлим) сатрлари бўйича күрсаткичларни Бош дафтардаги: 0610, 0620, 0630, 0640, 0690, 5810, 5830, 5890-счёtlарнинг қолдиқлари билан таққослаш орқали амалга оширилади.

Молиявий кўйилмалар алоҳида турларининг мавжудлиги ва ҳисббот даври давомидаги ҳаракати тўғрисидаги ахборотлар бухгалтерия балансига бериладиган тушунтиришларда келтирилади. Молиявий кўйилмалар алоҳида турларининг ҳисббот даври боши ва охирига қолдиги тўғрисидаги күрсаткичлар 0610-0690 ва 5810, 5830, 5890-счёtlар бўйича синтетик ва аналитик ҳисоб маълумотлари билан солиштирилади.

Бухгалтерия ҳисбботи ва синтетик ҳамда аналитик ҳисоб регистрлари күрсаткичларини солиштириш натижаларини аудитор тегишли тарзда расмийлаштиради.

### **8.7. Қимматли қоғозларнинг аналитик ҳисобини, кирими ва чиқимиға доир муомалаларни текшириш.**

0610 - 0690 ва 5810, 5830 ва 5890 - счёtlар бўйича аналитик ҳисоб молиявий кўшилмаларнинг турлари ва обьектлари бўйича юритилади. Аудитор корхонанинг ҳисоб сиёсати тўғрисидаги бўйруғига илова қилинган ишчи счёtlар режасидаги молиявий кўйилмаларни ҳисобга олиш учун фойдаланиладиган счёtlар режаси билан танишади, ҳамда аналитик ҳисобнинг тузилиши қимматли қоғозларни сотувчи-корхоналар бўйича молиявий кўйилмалар тўғрисидаги, қарз олувчи - корхоналар бўйича мамлакат ҳудудидаги ва хориждаги обьектларга қилинган кўйилмалар тўғрисидаги ахборотлар қайдаражада таъминлашини баҳолаши керак.

Корхоналар қимматли қоғозларини кассасида ёки депозитарийларда (Давлат қисқа муддатли облигациялар (ДҚМО) эмитенти фақат Молия Вазирлиги бўлиб, улар валюта биржасидаги депозитарийда) сақланади. Улар корхонада сақланга-

нида қимматли қоғозлар бланкаларини (сертификатларини) масъул сақлаш учун корхона кассасида юритиладиган реестрнинг мавжудлигини текшириши лозим. Реестрда: қимматли қоғоз номи, номери, эмитент номи, қимматли қоғознинг номинал қиймати кўрсатилиши шарт.

Қимматли қоғозлар депозитарийларда сақланганида улар сақлаш учун берилган депозитарийнинг реквизитларини аналитик ҳисобда кўрсатган ҳолда, корхона бухгалтериясида ҳисобда акс эттирилиб борилади. Бундай ҳолда аудиторга депонент билан депозитарий ўргасидаги муносабатларни тартибга соладиган шартнома (депо счёти тўғрисидаги шартнома) тақдим қилиниши лозим.

Шартномада унинг предмети - қимматли қоғозлар сертификатларини сақлаш ёки қимматли қоғозлар учун ҳукуқни ҳисобга олиш бўйича хизмат кўрсатиш, ҳамда:

депонент томонидан унинг қимматли қоғозларини депозитарийга депонентлаш тўғрисидаги депозитарий ахборотларни бериш тартиби;

шартноманинг амал қилиш муддати;

депозитарий хизматлари учун шартномада белгиланган ҳақ тўлаш ҳажми ва тартиби;

депозитарийнинг депонентга ҳисбот бериш шакли ва даври;

депозитарийнинг мажбуриятлари аниқ кўрсатилган бўлиши лозим.

Депозитарий хизматлари учун тўланадиган ҳақ бўйича сарфлар 9420 - счёт дебети бўйича акс эттирилади. Депозитарий хизматлари бўйича тўланган ККС хизмат қийматига кўшиб акс эттирилади.

Аудитор корхонада «Қимматли қоғозларни ҳисобга олиш дафтари»нинг мавжудлигини аниқлайди. Унда корхонада сақланадиган барча қимматли қоғозлар рўйхатга олинган бўлиши лозим.

Молиявий қўйилмалар кирими ва чиқимиға доир муомалалар акс эттирилишини текшириш учун 0610-0620, 5810, 5830, 5890 ва 9220-счётлар бўйича ҳисоб регистрлари маълумотларидан фойдаланилади. Бунда аудитор корхонада ҳисоб услубиёти ва молиявий қўйилмалар суммасини шаклантирадиган ҳақиқий харажатларни акс эттириш талабларига риоя қилинишига ишонч ҳосил қилиш лозим.

Шунингдек, қимматли қоғозларни сотиб олиш қандай маблағлар ҳисобига амалга оширилганligини ҳам текшириш зарур. Масалан, пулни тұлаш ёки мулкларни бериш ҳисобига олинниши мүмкін. Агар қимматли қоғозлар қиймати мулклар билан тұланса, инвестор бундай муомалаларни ҳисобға олишда 9210- «Асосий воситаларнинг чиқими», 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счётларидан фойдаланиши лозим. Чунки қимматли қоғозлар қиймати мулклар билан тұланғанда ҳисобдан чиқарылған мулкларнинг баланс қиймати ва сотиб олинаеттеган қиймати қимматли қоғознинг сотиб олиш баҳоси ўртасидаги фарқ солиққа тортилады базага таъсир күрсатади.

Аудитор қимматли қоғозлар ҳисобға қабул қилинганидан сүнг қилинған харажатларнинг, молиявий күйилмалар қийматини күлайтирады жағдайда қимматли қоғозлар сифатида қимматли қоғозлар қиймати устига қүшилмаёттәнлигини ҳам текшириши лозим.

Масалан, аудиторлық текшируви жараёнида қимматли қоғозлар сотиб олиш учун кредит олинғанлиги маълум бўлганида.

#### **8.8. Молиявий күйилмаларнинг даромадлилiği, олинган даромадларнинг тұлиқ акс эттирилиши ва солиққа торғилишини текшириши.**

Корхонаниң молиявий күйилмалардан олады даромадлари 9520 - «Дивиденд қўринишидаги даромадлар», 9530 - «Фоиз қўринишидаги даромадлар» ва 9560 - «Қимматли қоғозларни қайта баҳолашдан олинады даромадлар» счётларидан ҳисобға олинади ва «Маҳсулот (иш, хизмат)лар танинрхига қўшилады» маҳсулот ишлаб чиқариш (иш бажариш, хизмат кўрсатиш) ва реализация харажатларининг таркиби ҳамда молия натижаларини шакллантириш тартиби тўғрисидаги Низом» га мувофиқ молиявий фаолиятдан олинған даромадлар қаторига киритилади.

«Харажатлар таркиби ..... тўғрисидаги Низом» да (В бўлими 3§ «Молиявий фаолиятдан олинады даромадлар», 3,5-модда «Қимматли қоғозларга қилинған күйилмалар», шуъба корхоналарга берилған маблағлар ва шу кабиларни қайта баҳолашдан олинған фойда, шунингдек, В. бўлими, 3§ «Молиявий фаолиятга доир чиқимлар», 3, 4-модда «Қимматли

қоғозларга қилинган қўйилмалар» (шўъба корхоналарга берилган маблағлар ва шу кабилар) ни қайта баҳолашдан кўрилган зарарлар қимматли қоғозларга қилинган қўйилмалар ва шўъба корхоналарга берилган маблағларни ҳар чоракда (йилда) қайта баҳолаш, яъни уларни балансда бозор баҳоси бўйича акс эттириш тавсия этилади. Аммо, бундай ҳисоб юритиш сиёсатига қимматли қоғозлар бозори кенг ривожланганда эришилиб, бозор қиймати ҳақида мунгизам ахборотлар мавжуд шароитда бўлиши мумкин.

Аудитор сотиб олинган қимматли қоғозлардан ташқари корхонанинг ўзида чиқарилган қимматли қоғозлар сақланиши ҳам мумкинлигини билиши зарур. Бундай қимматли қоғозлар ўз жамоаси аъзоларига сотилгунча ёки биржага берилгунга қадар 006-«Катъий ҳисобот бланкалари» деган балансдан ташқари счётда ҳисобга олинади.

Кўшимча даромад олиш мақсадида иккиласидан сотиши учун биржада сотиб олинган ёки жисмоний шахслардан (масалан, корхона ходими ишдан бўшаб кетаётганида) сотиб олинган корхона акциялари 8620-«Сотиб олинган хусусий акциялар – имтиёзли» счётида ҳисобга олинади ва қўйидаги бухгалтерия ёзуви билан расмийлаштирилади; Дт 8620-«Сотиб олинган хусусий акциялар – имтиёзли» счёти ва Кт 5010, 5110-счётлар – қимматли қоғозларнинг ҳарид қийматига. Корхона акцияларини иккиласидан сотиб қўйидагича акс эттирилади:

1. Дт 5010, 5110, 5210, 5220 Кт 9220- иккиласидан сотиб қийматига.

2. Дт 9220 Кт 5610 (максус субсчёт) қимматли қоғозларнинг ҳарид баҳоси.

3. Дт 9220 Кт 9590 иккиласидан сотиб қийматининг ҳарид баҳосидан ошган қисми.

Агар ҳарид қиймати иккиласидан сотиб қийматидан юқори бўлса, у ҳолда Дт 9690 Кт 9220 проводка тузилади. Аудитор бундай ҳолларда самарасиз молиявий муомалалар амалга оширилганлигининг объектив (балки субъектив) сабабларини аниқлаш, оқилона иш юритилганда йўл қўйилмаслиги мумкин йўқотишлар кўламини аниқлаши ва бу ҳақда директорлар кенгашида ёки акциядорлар мажлисида билдириши зарур.

Бошқа корхоналарнинг устав капиталига ҳисса қўшиш кўринишидаги қилинган молиявий қўйилмалар аудити ушбу

корхоналар уставларини таҳлил қилиб, даромад олиш шартларини ҳамда бундай қўйилмалар самарадорлигининг тўғрилиги ва ҳисобда тўлиқ акс эттирилганлигини аниқлашдан иборат.

Шунингдек, векселга берилган қарзлар ҳам молиявий қўйилмалар бўлиб ҳисобланади. Улар қўйидагича акс эттирилади: Дт 0610, 5810 Кт 5110, 5210, 5220 векселга берилган қарз суммасига.

Векселлар уларда акс эттирилган суммалар, яъни номинал қиймати ва сотиб олиш баҳоси ўртасидаги фарқдан даромад олиш мақсадида сотиб олинганида бухгалтерия ҳисобида қўйидагича акс эттирилади:

Дт 5810 Кт 5110, 5210, 5220 векселнинг сотиб олиш қийматига.

Дт 5810 Кт 9590 векселда кўрсатилган сумма ва сотиб олиш қиймати ўртасида фарқ даромадга олинганида.

Молиявий қўйилмалар бошқа корхоналар фаолиятида ҳисса қўшиб иштирок этиш, акциялар бўйича дивиденdlар ва облигациялар бўйича даромадлар олиш мақсадида амалга оширилиб, ҳисобда қўйидагича акс эттирилади:

Дт 5110, 5220, 5220 Кт 9520, (9530)- олинган дивиденdlар (фоизлар) суммасига.

Даромадларнинг тўлиқ акс эттирилганлигини текширишда, уларнинг миқдори бухгалтерияда ҳисобга олиш мақсадида қўйидаги шарт-шароитлар мавжуд бўлганда тан олинади:

- корхона ушбу даромадларни олиш хукуқига эга;
- даромадлар суммаси аниқланган бўлиши мумкин;
- муайян муомала натижасида корхона иктиносидий манфаатининг кўпайишига ишонч бўлганида.

Корхонанинг молиявий қўйилмалардан олган барча даромадлари солиқقا тортиш мақсадида иккита гурӯҳга бўлиниади:

- умум қабул қилинган тартибда реализациядан ташқари даромадлар таркибида солиқقا тортиладиган даромадлар (ҳамкорликдаги фаолиятдан олинган даромадлар);
- маҳсус тартибда солиқقا тортиладиган даромадлар. Буларга акциядор - корхонага тегишли ва бу қимматли қоғозлар этасининг эмитент - Корхона Фойдасини тақсимлашда иштирок этиш хукуқини тасдиқловчи акциялар бўйича олинган даромадлар;
- Ўзбекистон Республикаси давлат қимматли қоғозлари ва

маҳаллий органлар қимматли қоғозлари; Ўзбекистон Республикаси ҳудудида ташкил қилинган бошқа корхоналар устав капиталида ҳисса қўшиб иштирок этишдан олинган даромадлар. Бундай даромадлар белгиланган фоиз ставка бўйича солиқقا тортилади ва даромадларни тўлаш манбаларидан тўланади.

Молиявий қўйилмалар аудитининг якунловчи босқичи улар самарадорлигини таҳдил қилиш бўлиб, куйидаги коэффициентлар динамикасини аниқлаш ва таҳдил қилишдан иборат:

Дивиденд даромади	=	Битта акцияга тўғри келадиган бир йиллик дивиденда
		Битта акциянинг ўртача бозор баҳоси

Акциялар бозор баҳосининг баланс (номинал) қийматига =	Битта акциянинг бозор баҳоси
нисбати	Компания балансида акциянинг баҳоланиши (номинал қиймати)

Қимматли қоғозлар бозори ривожланган давлатларда дивиденд даромадининг 0, 15, 25 (яъни 15-25 фоизи) бўлиши нормал ҳолат бўлиб ҳисобланади. Инфляция кузатилаётган шароитда эса бу кўрсаткич бирдан катта (яъни 100 фоиз ва ундан юқори) бўлиши мумкин.

Акциялар бозор баҳосининг улар номинал қийматига нисбатан йилдан-йилга ўсиб бориши ҳам корхона раҳбариятининг оқилона иш юритаётгандигидан далолат беради.

#### **Ўз-ўзини текшириш учун саволлар.**

1. Молиявий қўйилмалар аудитининг мақсади ва вазифалари нималардан иборат?
2. Молиявий қўйилмаларни аудиторлик текширувидан ўтказишда қандай маълумот манбаларидан фойдаланилади?
3. Молиявий қўйилмалар аудитида қандай меъёрий ҳужжатлардан фойдаланилади?
4. Қимматли қоғозларни инвентаризация қилиш қандай хусусиятларга эга?
5. Молиявий қўйилмалар қандай тартибда аудиторлик текширувидан ўтказилади?
6. Корхона активларини молиявий қўйилмалар қаторига киритиш қандай текширилади?
7. Молиявий қўйилмалар ҳисобига доир дастлабки ҳужжатлар қандай текширилади?
8. Молиявий қўйилмалар аудитининг хусусиятлари нималардан иборат?
9. Қимматли қоғозларни баҳолашнинг тўғрилиги қандай текширилади?
10. Молиявий қўйилмалар аудитида кўп учрайдиган хатоларни айтинг.
11. Молиявий қўйилмаларнинг даромадлилиги ва олинган даромадларнинг тўлиқ акс эттирилиши ҳамда солиқقا тортилиши қандай текширилади?

## **9 БОБ. ҲИСОБ-КИТОБ МУОМАЛАЛАРИ, БАНК КРЕДИТЛАРИ ВА БОШҚА ҚАРЗЛАР АУДИТИ**

*Сизларнинг яхшиларинги ўз  
олган қарзларини чиройли адо  
этадиганларингиздир.  
(Ҳадисдан)*

### **9.1. Ички ҳисоб-китоблар аудити.**

#### **9.1.1. Ички ҳисоб-китоблар аудитининг мақсади, вазифалари ва маълумот манбалари.**

Ички ҳисоб-китоб муомалалари ходимлар ва ёллачган шахслар билан меҳнат ҳақи бўйича, ҳисобдор шахслар билан ва бошқа муомалалар бўйича ходимлар билан ҳисоб-китобларни ўз ичига олади. Бу ҳисоб-китоблар асосан нақд пул билан амалга оширилади. Шунинг учун ички ҳисоб-китоблар атайлаб ёки билмасдан кўп ҳато-камчиликларга йўл қўйиладиган соҳа бўлиб, аудитордан текширувда маҳсус эътибор қартишни талаб этади.

Ички ҳисоб-китобларни аудиторлик текширувидан ўтказишдан асосий мақсад бухгалтерлик ҳисоботидаги ички ҳисоб-китоб муомалаларига доир дебиторлар ва мажбуриятлар акс этириладиган бўлимнинг ишончлилиги, қўлланилётган ҳисоб ва солиқса тортиш услубиётининг амалдаги меъёрий ҳужжатларга мувофиқлиги тўғрисида фикр шакллантиришдан иборат.

Ички ҳисоб-китоб муомалаларини аудиторлик текширувидан ўтказишнинг мақсади қўйидагиларни аниқлашдан иборат:

*тўлиқлик* – барча муомалаларнинг бухгалтерия ҳисоботида акс этирилганлиги, ҳисобга олинмай қолган ҳисоб-китоблар йўқлиги;

*мавжудлик* – баланс тузиш санасига ички ҳисоб-китоблар (меҳнат ҳақи, ҳисобдор суммалар ва бошқалар) бўйича маж-

буриятлар мавжудлиги ва ушбу мажбурият суммаларнинг катта-кичиклиги;

**хуқук ва мажбуриятлар** – ички ҳисоб-китобларга доир мажбуриятлар суммалари қонунийлиги ва тўғрилиги учта (шаклан, қонунийлик ва ҳаққонийлик) мезонларидан келиб чиққан ҳолда;

**баҳолашлар** – ички ҳисоб-китобларга доир мажбуриятларнинг меъёрий ҳужжатларга мувофиқ равишда баҳоланганилиги;

**аниқлиги** – меҳнат ҳақи ва ундан ушланадиган суммалар, хизмат сафари бўйича суткалик харажатлар суммаси ва бошқаларнинг тўғри ҳисобланганлиги, бухгалтерлик ҳисботи маълумотларининг синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларидаги маълумотларга мослиги;

**ҳисоб даврининг чекланганлиги** – ички ҳисоб-китобларга доир барча мажбуриятлар қачон вужудга келган бўлса, айнан мана шу ҳисоб даврида акс эттирилганлиги;

**тақдим этиши ва баён қилиши** – ички ҳисоб-китобларга доир мажбуриятларнинг барчаси ҳисоб ва ҳисботга оид меъёрий ҳужжатларга мувофиқ баён қилинган, туркумланган ва тақдим қилинганлиги.

Кўйилган мақсадга эришиш учун аудиторлик текшируvida кўйидаги вазифалар ҳал этилиши лозим. (9.1-жадвал)

### 9.1-жадвал

#### Ички ҳисоб-китоблар аудитида ҳал этиладиган вазифалар

Аудитнинг вазифалари	Ички ҳисоб-китоблар муомаларини аудиторлик текширувидан ўтказиш бўйича саволлар
1	2
1. Ички ҳисоб-китобларга доир муомалаларни ҳисбога олиш ва ички назорат самарадорлигининг ҳолатини баҳолаш	<p>Меҳнат ҳақи тўлаш ва ҳисбодор суммаларни беришни белгиловчи ҳужжатларнинг мавжудлиги ва таҳлили.</p> <p>Кадрлар, иш вақти ва ишлаб чиқарилган маҳсулот (иш, хизмат) ҳисобини ҳужжатлаштиришнинг ташкил этилишини баҳолаш.</p> <p>Ҳақ тўлаш ва иш ҳақидан ушланадиган суммалар турларининг классификатори (туркумлагичи) мавжудлиги.</p> <p>Иш ҳақи ва ҳисбодор суммалар берилиши устидан Назорат.</p> <p>Ҳисбот қўрсаткичларининг синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари маълумотларига мослиги.</p>

1	2
2. Ҳодимлар билан меҳнат ҳақи бўйича ҳисоб-китоблар тўғрисидаги ҳисоб ва ҳисбот маълумотларининг ишончлилигини текшириш.	Ҳақ турлари бўйича иш ҳақи ҳисоблашнинг тўғрилиги. Иш ҳақидан ушланадиган суммалар тўғрилити. Иш ҳақи харажатларини танинрх таркибига кўшишининг асослилиги. Иш ҳақи ҳисоблаш ва ундан ушланадиган суммаларни бухгалтерия ҳисоби регистрларида акс эттириш. Солиқса тортиш максадида жами даромадни ҳисбога олишининг тўғрилиги.
3. Давлат бюджетидан ташқари фондлар, ижтимоий сугурта ва таъминот фондлари билан ҳисоб-китобларни ҳисоблашнинг тўғрилиги	Бюджетдан ташқари ижтимоий сугурта ва таъминот фондларига тўловларни ҳисоблаш базасини аниқлашнинг тўғрилиги. Ижтимоий сугурта ва таъминот фондлари билан ҳисоб-китобларни ҳисобда акс эттиришининг тўғрилиги.
4. Ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китобларга доир ҳисоб ва ҳисбот маълумотларининг ишончлилигини текшириш.	Ҳисобдор шахсларга бўнак беришнинг асосланганлиги. Бўнак ҳисоботларининг ўз вақтда тақдим этилиши. Ҳисобдор суммаларни ишлатишнинг ҳужжатлар билан асосланганлиги. Ҳисобдор суммаларни харажатлар таркибига кўшишининг асослилиги. Солиқса тортишнинг тўғрилиги. Ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китобларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришининг тўғрилиги.
5. Ҳодимлар билан бошқа муомалалар бўйича ҳисоб-китоблар тўғрисидаги ҳисоб ва ҳисбот маълумотларининг ишончлилигини текшириш.	Кредитга сотилган товарлар учун ҳисоб-китобларни ҳисбога олишининг тўғрилиги. Қарз беришнинг қонунийлиги ва асослилиги. Берилган қарзлар бўйича ҳисоб-китобларни ҳисбога олишининг тўғрилиги. Камомад ва ўғирликларнинг айбдор шахслар зиммасига тўлиқ олиб борилиши. Моддий зарарни қоплашга доир ҳисоб-китобларни ҳисбога олишининг тўғрилиги.
6. Ички ҳисоб-китоб муомалаларини текшириш чатижалари бўйича умумий хулоса	Текширув бўйича ишчи ҳужжатлар материаларини умумлаштириш ва таҳлил қилиш. Хатоларнинг катта-кичиклигини (жиддийлигини) аниқлаш. Хатоларнинг ҳисбот ишончлилигига таъсирини аниқлаш.

Аудитор текширув чоғида ҳисбот кўрсаткичларида жиддий ҳатолар йўқлигига етарли даражада ишонч ҳосил қилиши лозим. Даилил-исботларни тўплаш учун ҳар хил манбалардан шаклланадиган ахборот базасидан фойдаланилади. Аудитор

текширувни бошлашдан олдин ички ҳисоб-китобларни текшириш учун зарур бўлган меъёрий ҳужжатлар пакети, синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари ва бошлангич ҳужжатларни комплектлайди.

Ички ҳисоб-китоб муомалаларини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш ва солиққа тортиш бўйича белгиланган қоидада ўни тартибга солувчи **Меъёрий ҳужжатлар пакети** аудитор томонидан мижоз-корхона фаолиятининг хусусиятларини ҳисобга олган ҳолда шакллантирилади.

Ички ҳисоб-китоб муомалаларини ҳисобга оладиган счёtlар бўйича **синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари** корхонада қўлланиладиган ҳисоб шаклига (журнал-ордер, мемориал-ордер, жадвал-автоматлаштирилган ва б.) боғлиқ. Масалан, бухгалтерия ҳисоби журнал-ордер шаклида юритиладиган корхоналарда 7-ACK, 8-ACK ва 10-ACK журнал-ордерлар, жадвал-автоматлаштирилган (ёки компьютерлаштирилган) шаклида – 4210-«Меҳнат ҳақи бўйича берилган бўнак», 6510-«Суғурта бўйича тўловлар», 6710-«Меҳнат ҳақи бўйича ходимлар билан ҳисоб-китоблар», 6720-«Депонентланган меҳнат ҳақи», 4220-«Хизмат сафари учун берилган бўнаклар», 4230-«Умум хўжалик харажатлари учун берилган бўнаклар», 4290-«Ходимларга берилган бошқа бўнаклар», 6870-«Ҳисобдор шахслардан қарзлар», 4710- «Кредитга сотилган товарлар бўйича ходимларнинг қарзлари», 4720-«Берилган қарзар бўйича ходимларнинг қарзлари», 4730-«Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзлари» ва 4790-«Ходимларнинг бошқа қарзлари» счёtlари бўйича дебет ва кредит оборотининг машинаграммалари текширилади.

**Дастлабки ҳужжатлар** ички ҳисоб-китоб муомалаларини текширишда асосий маълумот манбааси ҳисобланади. Жумладан, **ходимлар ва ёлланган шахслар** билан ҳисоб-китобларни **текнифирища**: ишга қабул қилиш ва бошқа ишга ўtkазиш тўғрисидаги, таътилга чиқариш тўғрисидаги, меҳнат шартномасини тўхтатиш тўғрисидаги буйруқлар; контрактлар, меҳнат шартномалари; штатлар жадвали; шахсий карточкалар (T-2ш); иш зоҳрани ҳисобга олиш табели (T-13ш); меҳнатга лаёқатлизилик варақаси; ҳисоблашув-тўлов ведомости (T-49ш); ҳисоб-китоб ведомости (T-51ш); тўлов ведомости (T-53ш); шахсий ҳисоб варақ (T-54ш); ижро варақалари; даромад ва даромад солигини ҳисобга олиш бўйича солиқ карточкаси;

**ижтимоий сугурта ва таъминотта доир ҳисоб-китобларни текширишда:**

«Ижтимоий сугурта жамғармаси маблағлари бўйича ҳисоб-китоблар ведомости» (Ф. 4-ИСЖ), «Рўйхатга олинганлик тўғрисидаги маълумотлари», «Сугурта қилидирувчига ха-барнома», «Ижтимоий сугурта жамғармасига ўтказилган бадаллар ҳисобидан пенсия ва нафақаларни тўлаш бўйича ведомость»;

**ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китобларни текширишда:** бўнак (аванс) ҳисоботи; хизмат сафари гувоҳномаси; хизмат сафарига борувчи ва келувчи ходимларни рўйхатга олиш дафтири; 4220-«Хизмат сафари учун берилган бўнаклар», 4230-«Умумхўжалик харажатлари учун берилган бўнаклар» ва 6970-«Ҳисобдор шахслардан қарзлар» счёtlари бўйича инвен-тираизация рўйхатлари;

**Ходимлар билан бошқа муомалалар бўйича ҳисоб-китобларни текширишда:**

кредитта сотилган товарлар учун топшириқнома-мажбу-рият; қарз шартномаси; моддий зарарни қоплаш тўғрисидаги буйруқ (фармойиш); суд қарори; ижро варақалари; тўлов топшириклари; касса кирим ордерлари.

Дастлабки ҳужжатларни текширишда аудитор дастлабки ҳужжатларнинг белгиланган тартибда тасдиқланган намуна-вий шаклларидан фойдаланилганлигини ҳам аниқлаши зарур.

Ички ҳисоб-китоб муомалаларини аудиторлик текширу-видан ўтказиш ушбу муомалаларни ҳисобга олиш ва ички на-зоратнинг аҳволини олдиндан баҳолашни назарда тутади.

Бунда ходимларни ишга ёллаш ва ишдан бўшатишида қонунчиликка риоя қилинишини, рўйхатдаги ҳисоб ва назо-рат ходимларига хизмат вазифаларини, иш вақтини ва бажа-риладиган ишларни тақсимлаш ҳолати; меҳнатга ҳақ тўлаш, мукофотлаш ва моддий ёрдам тўғрисидаги низомларға риоя қилиниш ва бошқаларни аниқлайди.

Аудитор ички назоратнинг ҳолатини ўрганганидан сўнг («аъло», «яхши», «ўрга») ички ҳисоб-китоб муомалаларини текшириш учун танлаш ҳажмини аниқлайди.

**9.1.2 Меҳнат ҳақи бўйича ҳисоб-китоблар аудити.**

Корхоналар амалиётida меҳнатагга ҳақ тўлаш бўйича қуий-даги камчиликлар кўпроқ учрайди: ойлик маошлари ва став-

калар ҳажмининг штат жадвали ва лавозим маошлари схемасида белгиланганидан ошиб кетиши; иш ҳақига ҳар хил қўшимча ва устамаларнинг ноқонуний тайинланиши; қўшиб ёзишлар; ишбай расценкаларнинг ошириб кўрсатилиши; ишчилар ва муҳандис—техник ходимлар меҳнатига ҳақ тўлаш учун белгиланган иш ҳақи фонди ҳисобидан котибалар, шахсий ҳайдовчилар ва ҳар хил бошқарув хизмати ходимларига ҳақ тўлаш кабилар.

*Ноқонуний қўшимча ҳақ белгилаш, айрим ҳолларда ҳисобланган меҳнат ҳақини ўзлаштириш, ўзлаштириш мақсадида материал қийматликларни сотиб олиш ёки сметада кўзда тутилмаган харажатларни ёпиш учун сохта ходимларни ишга қабул қилиш ҳоллари ҳам учрайди. Аудитор дастлабки ҳужжатлар ва ҳисботларни бевосита иш жойларида пухта таҳлил қилиш йўли билан қўйидагиларни аниқлади: иш ҳақи тўлаш учун пул олишда банкка тақдим қилинадиган мълумотлар тўғрилиги ва олинган пул маблағларининг белгиланган мақсадда ишлатилиши, иш ҳақи фондидан ошиқча ҳақ тўлашга руҳсат бериш тартибига риоя қилиниши, иш ҳақи фонди маблағларининг ошиқча сарфланишига йўл қўйилиш сабаблари яъни бутунлай ногўри, қалбакилаштирилган, кўпчилик ҳолларда режа топшириқларини бажарганлик ва ошириб бажарганлик учун деб ноқонуний мукофот олиш мақсадида қилинадиган ҳисбот мълумотларини ошириб кўрсатиш кабилар. Қўшиб ёзиш оқибатида ҳақиқатда бажарилмаган ишларга иш ҳақи тўлаш, ҳем ашё, материаллар, ёқилғилар ва бошқа ресурсларни ҳисобдан чиқариш, натижада талон-тарож қилиш ҳоллари кўп учрайди.*

Ходимлар сони ва уларнинг тоифалари бўйича иш ҳақи фондининг ҳажми хўжаликнинг бизнес-режасида белгилана-ди. *Иш ҳақи қишлоқ хўжалигига маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархида салмоқли ўрин эгаллаганлиги сабабли аудитор иш ҳақи фондини текширишга алоҳида эътибор қаратиши лозим.*

Текширув бошланишидан олдин аудитор хўжаликда тасдиқланган иш ҳақи фондининг ҳажмини ва унинг бизнес-режага тўғри келишини аниқлаши зарур.

Иш ҳақи фондининг ҳақиқий сарфи «Ходимларнинг тоифалари ва ҳисобланган иш ҳақининг таркиби бўйича мълумот» (19-шакл бўйича ҳисоб-китоблар бажариладиган жадвал), «Ходимлар, ёлланган ва четдан жалб қилинган шахс-

лар иш ҳақи фондини ҳисобга олиш ведомости» (20-шакл), ҳисоб-китоб тўлов ведомостлари ва иш ҳақи ҳисоблаш учун асос бўлган бошқа дастлабки ҳужжатлар маълумотларига асосан текширилади. Текширилаётган давр (чораклик, йил) учун белгиланган иш ҳақи фондини ҳақиқатда ҳисобланган иш ҳақи суммалари билан таққослаш зарур. Бунинг натижасида иш ҳақи фондининг умумий тежалгани ёки ошиқча сарфлангани аниқланади. Агар йил давомида ишлаб чиқариш ҳажмининг ўзгарғанлиги сабабли дастлабки иш ҳақи фондига ўзгартиришлар киритилган бўлса, у ҳолда улар умумий тежаш ёки ошиқча сарфлашни аниқлашда инобатга олинади.

Текшириш жараёнида ҳисоблашув-тўлов ведомостлари маълумотларининг ҳар ойда банкка тақдим қилинадиган маълумотнома кўрсаткичларига мос келиши ҳам аниқланади. Маълумотномадаги ҳисобланган иш ҳақининг умумий суммаси шу ойдаги 21-шакл «Ходимлар билан ҳисоб-китоблар бўйича жамлама маълумот» нинг суммасига мос келиши керак.

Иш ҳақи бериш учун банкдаги 5110-«Ҳисоб-китоб счёти»дан олинган суммалар, шунингдек, ундан ушланиб, ўтказилган суммалар 21-шаклдаги ҳисоб-китоблар бажариладиган жадвалнинг тегишли маълумотлари билан мос келиши керак.

Иш ҳақи фондининг ошиқча сарфланиши маъмурий бошқарув, хўжалик ва хизмат кўрсатувчи ходимлар сонининг штат жадвалидагидан ошиб кетгандиги; лавозим маошлари, ставкалар ва расценкаларнинг ошириб юборилганлиги; машина ва механизмларда бажарилиши кўзда тутилган ишлар (фаллани ўриш, донни юклаш ва кўшимча ишлов бериш, яганалаш, чеканкалаш ва ҳ. к.) кўлда бажарилганда иш ҳажмининг кўшиб ёзилиши ва ҳоказолар. Айрим ҳолларда ошиқча сарфлар объектив сабаблар оқибатида содир бўлади, масалан, қор ёки ёмғир кўп ёққан пайтларда йўлларни тозалаш, молларга озуқа етказиб бериш ва бошқалар. Буларнинг барчаси пухта текширилиши зарур.

Аудитор хўжаликка четдан ишчиларни қанча, қачон ва қайси муддатга жалб қилинганлиги, улардан қандай фойдаланилганлиги ва уларга қандай тартибда меҳнат ҳақи тўланганини ҳам аниқдаши керак.

Меҳнатга ҳақ тўлаш масалалари етарли даражада мураккаб. Унда меҳнатнинг тавсифи, меҳнат харажатларини ва

унинг натижаларини улчаш ҳамда баҳолаш, расценкалар, мукофотлар ва ҳоказоларни белгилаш билан боғлиқ кўплаб ноzik ва ўзига хос тафсилотлари мавжуд. Шунинг учун аудитордан ушбу масалалар бўйича мезёрий база ва хисоб юритишнинг аҳволини аниқлаш, штатлар жадвали, корхона раҳбариятиning ходимларни ойлик маош тайинлаб ишга қабул қилиш тўғрисидаги буйруқлари (танлаб текширилади) Сўзингантнурат-шартномалари ва меҳнат битимларий, меҳнатга ҳақ тўлаш, мукофотлаш ва моддий ёрдам бериш тўғрисидаги низомларни ўрганиш талаб этилади. Сўнгра иш вақтини ҳисобга олиш табблари ва ишбай ишлар учун нарядлар, ҳисоблашув-тўлов ва тўлов ведомостлари, меҳнатга ҳақ тўлаш ҳамда уни тартибга солиш билан боғлиқ бошқа хужжатларнинг расмийлаштирилиши текширилади. Аудитор ушбу масалалар билан танишиб чиқиб, меҳнатга ҳақ тўлаш бўйича хисоб-китобларнинг асосий блокларини синчилаб текширади. Хусусан:

1. Корхона ходимларининг штат жадвалида белгиланган ойлик маошларига риоя қилиниши: штат жадвалининг бошқарув кенгаши ёки акциядорлар мажлисида тасдиқланганлиги; ўриндошлик асосида меҳнатга ҳақ тўлашнинг тўғрилиги; штат интизомига риоя қилиниши; меҳнат битимлари бўйича ҳақ тўлашнинг асослилиги.

2. Ишчиларга ишбай нарядлар бўйича ҳақ тўлашнинг тўғрилиги, хусусан, бажарилмаган ишлар учун қўшиб ёзиш ҳоллари йўқлиги, меҳнатга ҳақ тўлашнинг аккорд тизими қўлланилганлиги, аккорд нарядларининг тегишли бутун иш учун қилинган калькуляция билан асосланиши, аккорд топшириқларининг белгиланган муддатда бажарилганлиги ва юқори сифатлилиги аниқланади.

3. Мукофотлаш тартиби ва асослилиги, мукофотлаш сабабларини аниқлаш ва меҳнат жамоаси томонидан қабул қилиниб, тасдиқланган мукофотлаш тизимини таҳлил қилиш билан биргаликда аниқланади.

Маъмурий бошқарув ходимлари, мутахассислар, хизматчилар ва кичик хизматчи ходимларга тўланадиган ҳақ уларнинг ҳақиқий сонини штат жадвали ва белгиланган лавозим маошлари билан солишириб текширилади.

Шунингдек, ҳисоблашув-тўлов ведомостлари ва 19, 20, 21-шаклдаги хисоб-китоб бажариладиган жадвалларни пухта текшириш зарур. Бош дафтардаги 4210 «Меҳнат ҳақи бўйича

берилган бўнаклар» 6710- «Ходимлар билан меҳнат ҳақи бўйича ҳисоб-китоблар» ва 6720-«Депонентланган меҳнат ҳақи» счётларнинг қолдиги 21-шакл ҳисоб-китоб жадвалидаги қолдик билан тенг бўлиши керак. 4210-счёт бўйича дебет қолдик нинг мавжудлиги ва қанча миқдордалигини аниқлаш зарур. Ходимлар билан меҳнат ҳақи бўйича ҳисоб-китобларда дебитор қарз мавжудлиги бош бухгалтер томонидан ҳисоб-китоблар ахволи устидан тегишли назорат ўрнатилмаганлигидан далолат беради.

Меҳнатга ҳақ тўлаш ва бошқа муомалалар бўйича ходимлар билан ҳисоб-китобларни аудиторлик текширувидан ўтказишида 4210-«Меҳнат ҳақи бўйича берилган бўнаклар», 4220-«Хизмат сафари учун берилган бўнаклар», 4230-«Умум-хўжалик харажатлари учун берилган бўнаклар», 4710-«Кре-дитга сотилган товарлар бўйича ходимларнинг қарзлари», 4720-«Берилган қарзлар бўйича ходимларнинг қарзлари», 4730-«Моддий зарарни коплаш бўйича ходимларнинг қарзлари», 4790-«Ходимларнинг бошқа қарзлари», 6710-«Меҳнат ҳақи бўйича ходимлар билан ҳисоб-китоблар», 6720-«Депонентланган меҳнат ҳақи», 6970-«Ҳисобдор шахсларга тўланадиган қарзлар» счёtlари бўйича юритиладиган ҳисобнинг тўғрилиги ва ишончлилигини текшириш салмоқли ўрин эгаллади.

Иш ҳақи бўйича ҳисоб-китоблар ҳисоблашув-тўлов ведомостлари (73-шакл), оила (жамоа) пудратлари ва бошқа ички хўжалик бўлинмаларининг шахсий ҳисоб варақалари, иш вақтини ҳисобга олиш табели (64-шакл) ва бошқа ҳужжатлар бўйича текширилади.

Ҳисоблашув-тўлов ведомостларида жами суммани атайлаб ошириб кўрсатиш ҳоллари ҳам учрайди. Мисол:

Ушбу тўлов ведомостиининг суммаларини жамлаб текширилганда ҳақиқатда 316900 сўм эканлиги, жами сумма эса 346900 сўм деб кўрсатилган, яъни 30000 сўм ошириб кўрсатилган. Натижада, бухгалтерия ходими 316900 сўм ўрнига 346900 сўмни касса чиқим ордери тўлғазиб, 30000 сўм ошиқча ҳисобдан чиқарган ва бу сумманинг ўзлаштирилишига им оният яратган (9.2-жадвалга қаранг). Вақтида берилмаган иш ҳақи суммалари депонентга ўтказилаётганлигини ҳам текшириш зарур. Кўп ҳолларда берилмаган иш ҳақларини 6710-счётда қолдириш натижасида унинг сақланиши кафолатланмайди.

## 9.2-жадвал

№	Фамилия, исми ва отасининг исми	Сумма	Имзо
1.	Ахмедов С. И.	74000	
2.	Турсунов А. Б.	79500	
3.	Уринов И. Б.	74800	
4.	Саматов Р. М.	88600	
<b>ЖАМИ:</b>		<b>346900</b>	

2.2 **Иш ҳақидан ушланадиган даромад солиқлари, нафақа фондига ва касаба уюшмасига аъзолик бадаллари Солиқ кодекси ва бошқа тегишли меъёрий хужжатларга мувофиқ текширилади. Иш ҳақидан қонунчиликда белгиланмаган суммаларни ушлаш ман этилади. Масалан, коммунал хизмат ва квартира ҳақлари, маҳсус кийим-бош, озиқ-овқат, болалар боғчаларда ва бошқа болалар муассасаларида тарбияланганлиги учун ва бошқалар.]**

Иш ҳақининг белгиланган вақтда берилмаслик ҳоллари мавжудлиги, агар шундай ҳолатлар бўлса, унинг сабаблари (ўз вақтида молиялаштирилмаганлик, хужжатларни банкка ўз вақтида тақдим қиласлик ва бошқалар) ни аниқлаш зарур.

Дастлабки хужжатлар пухта текширилади: ҳисоблашувтўлов ведомостлари, берилмаган иш ҳақлари реестри, иш вақтини ҳисобга олиш ва иш ҳақини ҳисоблаш табели ва бошқа хужжатлар. Охиригача тўлиқ расмийлаштирилмаган, ўчириб ёзилган ва доғ туширилган дастлабки хужжатларга алоҳида эътибор қаратиш керак. Бундай хужжатлар билан пул маблағларини ўғирлаш ва суйистеъмол қилишлар яширилиши мумкин.

Ҳисоблашувтўлов ведомостлари санаб чиқилиши шарт. Уларни текширишда корхонада ишламайдиган шахслар ведомостта кирчилимаганлиги, ҳисобланган иш ҳақи тегишли дастлабки хужжатларга мослиги текширилади.

2.11 **Ижтимоий суғурта фонди бўйича муомалаларни назорат қилиш ходимларга иш ҳақи ва бошқа тўловларни ҳисоб-китоб қилишга доир бухгалтерия хужжатларини текшириш; ижтимоий суғурта тўловларини ижтимоий суғурта фондининг жорий счётига ўтказиш ҳақидаги тўлов топширикларини текшириш; санаториялар ва дам олиш уйлари йўлланмалари учун ходимлардан нақд пулларни қабул қилиш бўйича касса хуж-**

жатлари; ижтимоий сугурта маблағлари ҳисобидан қилинган сарфларга доир ҳужжатлар; ишлаб чиқаришдаги баҳтсиз ҳодисалар тұғрисидаги далолатномалар, касаллик варақалари, ҳисоб-китоб ведомостлари (44-шакл), ҳисоб-китоблар бажа-риладиган «Ходимлар билан ҳисоб-китобларга доир маълумотлар жамламаси» (21-шакл) маълумотларини текшириш орқали амалга оширилади.

Аудитор ижтимоий сугурта фонди бўйича ҳисоб-китобларни текширишда касаба уюшмаси қўмитаси аъзоларини ҳам жалб қилиши мақсадга мувофиқ.

Ижтимоий сугурта фондига ажратмалар сарфланган иш ҳаки фондига нисбатан фоиз ҳисобида ажратилиб 6510-«Сугурта бўйича тўловлар» счётининг кредити ва харажат счёtlари (2010, 2310, 2510 ва бошқалар) нинг дебетига, яъни ҳўжалик бўлинмалари (оила (жамоа) пурратлари ва бошқалар) нинг шахсий ҳисоб варақаларига ёзиб қўйилади.

Ходимларнинг ишлаш ва дам олиш тартиби, уларни ижтимоий сугурта қилиш республика қонунчилиги меъёрлари билан тартибга солиб турилади. Бу меъёрлар, агар халқаро ва давлатлараро шартномаларда бошқача тартиб белгиланмаган бўлса, қўшма корхоналарда, халқаро бирлашмалар ва ташкилотларда ишлайдиган хорижлик фуқароларга ҳам қўлланилади. Хорижлик фуқаролар меҳнатига ҳақ тўлаш тартиби ҳар бир хорижлик фуқаро билан тузилган шартномада белгиланиши таъсис ҳужжатларида кўзда тутилган бўлиши мумкин.

Меҳнатга ҳақ тўлаш, моддий рагбатлантириш шақллари ва миқдорлари, шунингдек, Ўзбекистон Республикаси қонунчилигига кўзда тутилган фуқаролар ҳуқуқларига риоя қилинган бошқа меҳнат шароитлари каби масалалар қўшма корхоналар, халқаро бирлашмалар ва ташкилотлар томонидан мустакил ҳал этилади.

Қўшма корхоналарда ишловчи хорижлик ишчилар оладиган иш ҳақлари ҳам Ўзбекистон Республикаси қонунчилигига кўзда тутилган тартиб ва миқдорда соликқа тортилади.

Ходимлар ва ёлланган шахслар билан меҳнатга ҳақ тўлаш бўйича ҳисоб-китоблар ишонччилигини текшириш ҳисоб ва ҳисобот маълумотлари tengligини аниқлашдан бошланади (9.1-чизма).

**Баланс (1-шакл)**  
(тегишли сатр ва устун)

**Бош дафтар**

4210-«Меҳнат ҳақи бўйича берилган бўнаклар», 6710-«Меҳнат ҳақи бўйича ходимлар билан ҳасоб китоблар» ва 6720-«Депонентланган меҳнат ҳақи» счётларининг ҳисобот даври боши ва охирига қолдиқлари.

4210-«Меҳнат ҳақи бўйича берилган бўнаклар», 6710-«Меҳнат ҳақи бўйича ходимлар билан ҳасоб китоблар» ва 6720-«Депонентланган меҳнат ҳақи» счётларининг синтетик ва хисоб аналитик регистрларидан ҳисобот даври охирига қолдиқлар

**Хисоблашув-тўлов ведомостларининг жамламаси – тўланадиган суммалар жами.**

**Хисоблашув -тўлов ведомостлари- барча ведомостлар бўйича тўланадиган суммалар жами**

**Шахсий ҳисоб ва рақалар- барча ҳисоб ва рақалар бўйича тўланадиган суммалар жами.**

**9.1-чизма. Меҳнатга ҳақ тўлаш бўйича ҳисоб-китобларни текшириш кетма-кетлиги.**

Иш вақтини ҳисобга олиш табели, буйруқлар, ишбай ишлар учун нарядлар, бажарилган ишларни ҳисобга олиш ва рақалари, йўл ва рақалари, ҳисоб-китоб ва ҳисоблашув-тўлов ведомостлари, таътил учун ҳақ ва қўшимча ҳақларининг бошқа турлари ва бошқалар текширилади. Текширув чогида қўйидагиларга эътибор бериш зарур:

- барча мажбурий реквизитларнинг тўлиқдиги ва тўғри расмийлаштирилганлиги;
- бажарилган ишлар ва иш вақтини ҳисобга олиш учун масъул шахслар имзоларининг мавжудлиги;
- тушунириш берилмаган тузатишлар ва тўғрилашлар;
- ици вақтини ҳисобга олиш табелига «ўлик жонлар»ни қўшиш ва бажарилмаган ишларни қўшиб ёзиш ҳолатларини аниқлаш зарур.

Ҳисоблашув-тўлов ва тўлов ведомостларидаги суммаларнинг жамланишини арифметик текшириш мақсадга мувофиқ. Бу ведомостларда ҳар бир алоҳида олинган ходим бўйича суммалар тўғри жамланганида, жами суммани атайлаб ошириб

ёзиш ҳолларини аниқлашга имкон беради. Бундай ҳатолар нафақат мөхнат ҳақи харажатларининг ошиб кетишига, балки пул маблағларининг ўзлаштирилишига ҳам олиб келади.

Мөхнат ҳақи бўйича ҳисоб-китобларни моҳиятган текшириш, ёппасига (ходимлар сони унчалик кўп бўлмаганида) ёки танлаб амалга оширилиши мумкин, аудитор танлов қўламини текширув дастури ва муайян шарт-шароитлардан келиб чиққан ҳолда аниқлади. Лекин барча турдаги мөхнат ҳақи ва ундан ушланадиган суммаларни қамраб олиш мақсадида танлов доирасига барча тоифа, гуруҳлар ва бўлинмалар ходимлари билан ҳисоб-китоблардан олиниши мақсадга мувофиқ.

Аудитор бир неча ҳодимларнинг шахсий жиллари ва шахсий ҳисобварақаларини танлаб олиши ва ишга ёлланиш ҳамда бошқа лавозимга ўтказилиш саналари, мөхнатга ҳақ тўлаш шартлари (ставка, оклад) ва қўшимча тўловлар тўғрисидаги ахборотларнинг мувофиқлигини текшириши зарур. Бунда штат интизоми ва белгиланган лавозим маошлари ёки контракт шартларига риоя қилиниши, мөхнат шартномалари бўйича ва ўриндошлик асосида мөхнат ҳақи тўлашнинг асосланганилиги текширилади.

Иш вақтини ҳисобга олиш табели, ҳисоблашув-тўлов ведомости ва шахсий ҳисобварақаларини солишириш йўли билан ишланган вақт микдори тўғрисидаги маълумотларнинг бир хиллигини, тўлик ишланмаган ойда ҳисобланган иш ҳақининг арифметик ҳисоб-китоби тўғрилигини текшириш зарур. Мөхнатта ишбай ҳақ тўлашда бажарилган ишлар микдори ва сифат кўрсаткичларининг мувофиқлиги, ҳамда меъёрлар ва баҳоларни қўллашнинг тўғрилиги текширилади. Аввал ҳақ тўланган дастлабки ҳужжатлар бўйича такроран иш ҳақи ҳисоблаш ҳолатларининг йўқлигини ҳам текшириш зарур.

Мукофотлар ҳисоблашнинг тўғрилиги ва асосланганилигини текшириш чогида, аудитор мукофотлаш тўғрисидаги Низом, буйруқлар, ҳисоб-китоб ведомостлари ва шахсий ҳисобварақалар маълумотларини таққослади. Масалан, ходимга ҳисобот даврида фаолияти учун мазкур даврда унинг иш кунлари бўлмаган ҳолда мукофот ҳисобланган. Мукофот ҳисоблаш корхона раҳбарининг буйруги, директорлар кенгашининг қарори ва шунга ўхшаш тегишли ҳужжатлар билан расмийлаштирилиши лозим. Йиш меъёрлари пасайтириб қўлланилганлиги ва бошқа шунга ўхшаш мураккабликлар ҳақида

шубҳа пайдо бўлганида аудитор эксперт-мутахассис хизматидан фойдаланиши мумкин. Бунда у (аудитор) №16- «Эксперт ишидан фойдаланиши» номли АФМС га мувофиқ иш юритади. Таътил вакти учун ҳақ тўлашни текшириш чоғида бўйруқ ва табел бўйича таътил белгиланган сана, ҳисоб-китоб даврини аниқлашнинг тўғрилиги ва таътил ҳисоб-китоби ва шахсий ҳисобварақада ҳисоб-китоб учун олинган даврдаги ойлар бўйича иш ҳақи суммаларининг мослигига эътибор берилади. Таътил учун „ҳақ ҳисоблашнинг тўғрилиги ҳақида далил-исботларга эга бўлиш учун аудиторлар бир қанча ходимлар бўйича муқобил таътил ҳисоб-китоби тузиши мумкин.

Нормал иш шароитидан четга чиқиши билан боғлиқ қўшимча ҳақ (тунда ишлаганлиги учун, иш вақтидан ташқари иш учун, байрам кунлари ишлаганлик учун, оғир ва зарарли шароитда ишлаганлик учун ва х. к) ҳисоблашнинг тўғрилиги ҳисоб-китоб мәълумотлари ва иш вақтини ҳисобга олиш табели ҳамда қонунчиликда белгиланган қўшимча ҳақ миқдорининг мувофиқлигини текшириш йўли билан аниқланади.

Вақтинчалик ишга яроқсизлик учун нафақа ҳисоблашни назорат қилиш амаллари куйидагиларнинг тўғрилигини тексишни ўз ичига олади:

- бир кунлик ўргачи иш ҳақи;
- нафақа миқдорини (%) иш стажига қараб текшириш;
- нафақанинг энг катта миқдорини белгилаш ;
- ишга яроқсизлик кунлари;
- ҳисобланган нафақа суммалари.

~~Ч~~ Ҳисоб-китобларни текширишда аниқланган номувофиқликлар аудиторнинг ишчи хужжатларида қайд қилиб борилади. Иш ҳақи ҳисоблашнинг тўғрилиги ва асосланганлигини текшириш чоғида аудитор, одатда, меҳнат ҳақи ҳисоблаш текширилган шахсий ҳисоб варақалар бўйича, иш ҳақидан ушланадиган суммалар тўғрилигини танлаб текширади. Ходимлар иш ҳақидан ушланадиган суммалар хужжатлар билан асосланганлиги, қонунийлиги ва уларнинг тўғри ижро қилинганлигини аниқлаш зарур. Иш ҳақидан ушланмалар ижро варақалари (алиментлар, жарималар, моддий зарарни қоплаш) бўйича; кредитга сотиб олинган товарлар бўйича топшриқ- мажбуриятлар бўйича; ходимнинг аризаси бўйича (квартира ҳақини ўтказиш, боласининг мактабгача болалар муассасасида тарбиялангани учун, ўқиш учун, касаба уюшмасига аъзолик бада-

масига аъзолик бада-ли ва ш. ў); тўлов ведомостлари бўйича берилган бўнакларни ушлаб қолиш. Иш ҳақидан даромад солиги ва Нафақа фон-дига тўланадиган бадаллар ушланишининг тўғрилигини тек-шириш маҳсус эътибор талаб қиласди. Шунингдек барча уш-ланмалар суммаси ходимнинг бир ойлик маоши 50% дан ошиб кетмаганлигини ҳам аниқлаш зарур.

Иш ҳақидан даромад солиғининг тўғри ушланганинги текширишда Солиқ Кодекси 44-64 моддалари ъа улар бўйича киритилган қўшимча ҳамда ўзгартишлардан фойдаланиш зарур.

Даромад солиги бўйича берилган имтиёзларнинг қонунийлигини аниқлаш учун имтиёзларни тасдиқловчи ҳужжатларнинг мавжудлиги ва тўғри расмийлаштирилганлигига ишонч ҳосил қилиш керак:

ходимнинг жами даромадидан чегириладиган имтиёз суммаларини тасдиқловчи ҳужжатларнинг нусхалари;

Шундан сўнг жисмоний шахслар жами даромадини аниқлаш, асосий ходимлар, ўриндошлар, фуқаролик-хукуқий шартномалар асосида пул тўланадиган шахслар ва бошқалар бўйича солиқ имтиёzlари ва даромад солиги ставкаларини кўллашнинг тўғрилиги текширилади.

Жами даромадни текширишда корхонанинг ўз маблағлари ҳисобидан тўланган, ижтимоий тавсифдаги тўловлар (овқат пули, йўл ҳақи ҳужжатлари, олий ўқув юртларида таълим олиш, имтиёзли шартлар билан қарз бериш, байрам ва юбилей саналарига совға бериш, меъордан ошиқ хизмат сафари харажатлари ва тегишли ҳужжат билан тасдиқланмаган сарфлар ва шунга ўхшашлар) нинг солиққа тортиш мақсадида жисмоний шахслар жами даромадига қўшилганлиги аниқланади.

Иш ҳақидан ушланадиган суммалар бўйича аниқланган тафовутлар ҳам аудиторнинг ищчи ҳужжатларида умумлаштирилиши ва акс эттирилиши лозим.

Иш ҳақи ҳисоб-китобини текширгандан сўнг меҳнат ҳақига доир харажатларни счетлар, маъсулият марказлари ва таннарх ҳисоблаш обьектлари бўйича гуруҳлаш ва умумлаштиришнинг тўғрилигини аниқлаш зарур.

Меҳнат ҳақини харажат счетларига (2010, 2310, 2510, 9400) олиб боришининг асослилигини текширишда ишлаб

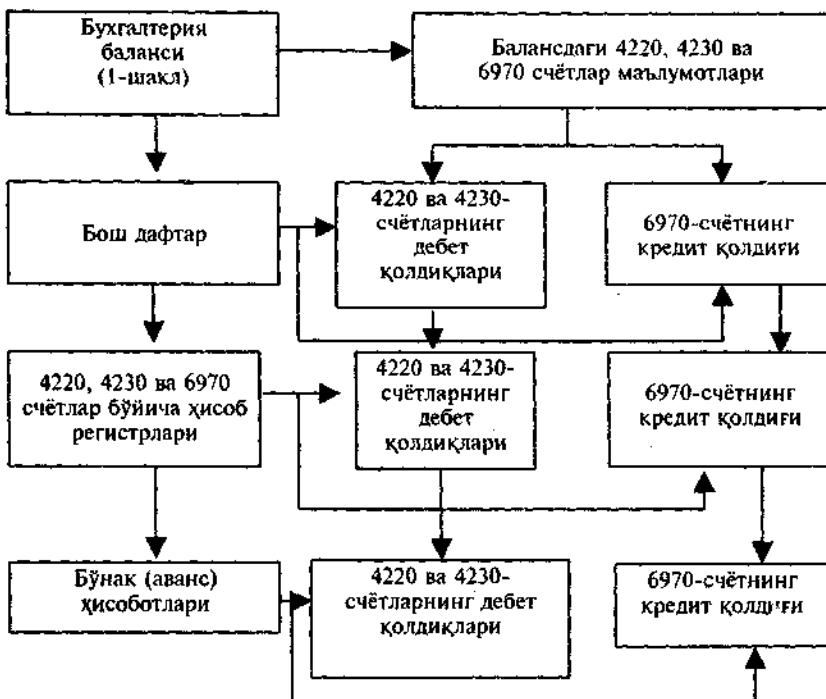
чиқариш заҳираларини тайёрлаш (1510) ва капитал ишлар (0810, 0820, 0830, 0840, 0850, 0860, 0890) билан боғлиқ мөхнат ҳақи суммаларининг харажат счетларига олиб борилиш ҳоллари йўқлигини аниқлаш зарур. Бу дастлабки хужжатлар (иш вактини ҳисобга олиш табели, ишбай ишлар учун нарядлар ва бошқалар), ҳисоблашув ва ҳисоблашув-тўлов ведомостлари, ҳамда 4210, 6710 ва 6720 счетлар бўйича ҳисоб регистрлари маълумотларини кўриб чиқиши услуги билан аниқланади. Мөхнат ҳақи бўйича ҳисоб-китоблар акс эттирилишининг тўғрилигини текшириш натижалари аудиторнинг иш хужжатлари билан расмийлаштирилади. Умумлаштирилган маълумотлар асосида мөхнат ҳақи бўйича аниқланган тафовутларнинг ҳисобот моддалари кўрсаткичларига таъсиришининг сезиларлилиги (жиддийлиги) аниқланади.

#### **9.1.3. Ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китоблар аудити.**

4220-«Хизмат сафари учун берилган бўнаклар», 4230-«Умумхўжалик харажатлари учун берилган бўнаклар» ва 6970-«Ҳисобдор шахсларга тўланадиган қарзлар» счётларида накд пулсиз ҳисоб-китоблар йўли билан амалга ошириб бўлмайдиган харажатларни тўлашга бўнак (аванс) бериш бўйича ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китоблар ҳисобга олинади. Булар маъмурий хўжалик, муомала харажатлари ва хизмат сафарлари учун бериладиган бўнаклардир.

Ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китоблар аудити мазкур объект бўйича ички назорат ва ҳисоб тизимининг ҳолатини ўрганишдан бошланади. Ички назорат тизимини баҳолашда аниқланган, унинг кучли томонлари (назорат барча тест қилинадиган йўналишлар бўйича амалга оширилганлиги, муомалалар ҳаққонийлиги, тегишли тарзда рухсат этилганлиги ва ҳисобда акс эттирилганлиги), шунингдек, кучсиз томонлари (ҳисобдор шахслар рўйхати, ҳисобдор суммалар бериладиган муддатлар ва бошқаларнинг бўйруқ билан тасдиқланганлиги) ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китобларни батафсил текширишда эътиборга олинади.

Бу муомалалар кўп ҳолларда ёппасига текширилади. Ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китоблар бўйича мажбуриятларнинг ишончлилигини текшириш қўйидаги чизма бўйича ҳисоб ва ҳисобот маълумотларининг tengligини аниқлашдан бошланади (9.2-чизма).



9.2-чизма. Ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китобларнинг умумий чизмаси.

Узбу чизма бўйича текширув натижасида номувофиқликлар аниқланганда тафовутлар кўламини ва уларнинг сабабларини аниқлаш зарур.

Ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китоблар аудитининг вазифалари:

- ҳизмат сафари харажатларининг қопламаш тартибига риоя қилинишини аниқлаш;
- ✓ ➤ ҳисобдор шахслар томонидан қилинган харажатларнинг қонунийлиги ва мақсадга мувофиқлигини аниқлаш;
- хўжалик харажатларининг асослилигини аниқлаш;
- ҳизмат сафари ва хўжалик харажатлари юзасидан корхона маъмурияти фармойишларининг қонунийлигини аниқлаш;
- бўнак ҳисоботлари ва уларга илова қилинган ҳисобдор суммаларнинг сарфланганини исботловчи хужжатлар
-

- (транспорт чипталари, мөхмөнхона ва алоқа ташкилотлари патталари (квитанциялар), олинган моддий бойликлар-нинг счёtlари, ҳар хил ишлар нақд пул ҳисобидан бажарилган тақдирда-шартномалар) расмийлаштирилишини текшириш;
- касса ҳужжатларининг (кассир ҳисоботлари, касса кирим ва чиқим ордерлари ва уларни қайд қилиш дафтарлари) текшириш;
  - ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китоблар бўйича аналитик ва синтетик ҳисоб регистрларининг маълумотлари (7-АСК журнал-ордер) ни текшириш;
  - ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китобларни аудит қилишда бухгалтерия ҳисоби ҳолати билан танишиши, ҳужжатларнинг тўғри ва ўз вақтида расмийлаштирилиши, хизмат сафарлари ва хўжалик харажатлари юзасидан корхона раҳбарининг фармойиши бор-йўқлиги, ходимни бу сафарга юбориш ва хўжалик харажатларининг асослилигини аниқлаш лозим.

Аудитор бухгалтерия ходимларининг ушбу соҳадаги қонуллар ва юқори ташкилотларнинг меъёрий ҳужжатларидан хабардорликларига ҳамда уларнинг нусхалари корхона бухгалтериясида мавжудлигига ишонч ҳосил қилиши, шунингдек ушбу меъёрий ҳужжатларга амал қилиниш даражасини текшириши керак. Бунинг натижасида қўйидагилар аниқланиши мумкин:

илгари ҳисобдор пуллар юзасидан қарзи бўлган ёки бу пуллар юзасидан ҳисоблашмаган, ҳисобот топширмаган шахсларга, корхонада ҳақиқатда ишламайдиган шахсларга пул берилмаётгандиги; навбатдаги бир йўла меҳнат таътилига чиқариш ва хизмат сафарига юбориш ҳоллари; хизмат сафари вақтида меҳнат қобилиятини йўқотиб, касалхонада даволанишда бўлган ходимларга турар жой ва кундалик харажатлари тўлаш тартибига риоя қилинишини, бу муддатнинг 2 ойдан ошманлигини аниқлаш керак.

Ҳисобдор шахсларга бўнаклар берилишининг асослилигини аниқлаш хўжалик эҳтиёjlари учун ҳисобдор сумма бериш таълабларига риоя қилишни текширишдан иборат. Бунда аудитор ҳисобини бериш учун бўнак олган шахслар, ҳамда берилган бўнаклар суммаси ва муддатининг корхона раҳбари буйруғига мувофиқлигини аниқлади.

Хизмат сафари билан бөглиқ харажатлар учун нақд пул бериш Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 01. 02. 1998 йил 34 Ф сонли Фармойишига асосан, 19. 04. 1998 йилда чиққан Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 28 сонли, Меҳнат вазирлигининг 497И 101 сонли «МДҲ ҳудудида хизмат сафарлари тўғрисида»ги йурикномасига мувофиқ амалга оширилиши лозим. Бўнак бериш учун хизмат сафари тўғрисидаги бўйруқ ва хизмат сафари гувоҳномаси асос бўлади. Хизмат сафари учун ҳисобдор сумма берилганлигини тасдиқлайдиган касса чиқим ордерларини текшириш чоғида барча реквизитларининг тўлиқ тўлдирилганлигига, хусусан, бўнак бериш учун асоснинг акс эттирилганлигига эътибор берилади. Муайян ҳисобдор шахс томонидан олдинги олинган бўнак бўйича тўлиқ ҳисобот берилганидагина, унга бўнак берилади.

Ҳисоби бериладиган бўнак беришничг асослилигини текшириш амаллари касса муомалаларини текшириш чоғида ҳам амалга оширилиши мумкин. Бунда аниқланган тафовутлар тўғрисидаги ахборотлар ички ҳисоб-китоб муомалаларини текшираётган аудиторга берилади.

Ҳисобдор шахслар томонидан бўнак ҳисоботларининг ўз вақтида тақдим қилинишини текшириш, бўнак ҳисоботлари ҳақиқатда тақдим қилинган муддатларни, хизмат сафари тўғрисидаги бўйруқда ёки хизмат сафари гувоҳномасида кўрсатилган муддатларга солишириш йўли билан амалга оширилади.

Агар аудитор ушбу қоидага амал қилинмаётганлигини аниқласа, унда сўнгра №21 БҲМС нинг талабларига мувофиқ белгиланган муддатлarda қайтарилимаган ҳисобдор суммаларнинг 9430- «Бошқа операцион харажатлар» счётида акс эттирилиши (Дт 9430 Кт4220, 4230) ва кейинчалик ушбу суммаларнинг ҳисобдан ўчирилишини текшириш зарур.

Ҳисоби бериладиган суммалар ишлатилишининг асослилигини ҳужжатлар бўйича текшириш уларнинг сарфланиншини тасдиқлайдиган ҳужжатлар мавжудлигини ва тўғрилигини, уларнинг кейинчалик акс эттирилишини аниқлаш йўли билан амалга оширилади.

Хўжалик муомала эҳтиёжлари учун қилинган сарфларнинг қонунийлиги ва мақсадга мўвофиқлиги бўнак ҳисботида акс эттирилган маълумотларни унга илова қилинган хуж-

жатлар (чишталар, касса кирим ордери квитанциялари, материал (иш, хизмат) лар ҳақини тұлаш ҳақындағы чеклар ва б.) маълумотларига қосылаш йүли билан амалға оширилади. Бунда нафақат исботловчи ҳужжатлар мавжудлиги ва уларнинг бўнак ҳисоботларига мослиги билан бирга ушбу ҳужжатларнинг тўғри расмийлаштирилганлигини ҳам аниқлаш зарур.

Аввало «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун» 9-модда-сига мувофиқ ҳужжатларда мажбурий реквизитларнинг мавжудлиги аниқланади. Масалан, товар чекида дўкон штампаси, санаси, сотиб олинган товар номининг йўклиги товарнинг дўкондан сотиб олинганлигини ёки ушбу сарфларнинг ишлаб чиқаришга мўлжалланганлигини аниқлашни қийинлаштиради.

Жисмоний шахслар томонидан қилинган харидлар учун тузилган далолатномаларда уларнинг тузилган жойи ва санаси, товарнинг номи, унинг миқдор кўрсаткичи, умумий қиймати, сотган шахс (хусусий тадбиркор) нинг фамилияси, исми-шарифи ва солиқ тўловчи хос рақами (ИНН), тадбиркорнинг давлат рўйхатидан ўтганлиги тўғрисида гувоҳнома реквизитлари ёки жисмоний шахснинг паспорт маълумотлари ва яшаш жойи кўрсатилиши лозим.

Товарлар ҳисобдор шахслар томонидан чакана савдо корхоналарида нақд пулга сотиб олинганида пул маблаглари сарфланганлиги тўғрисида ҳужжатлар мавжудлигини аниқлаш зарур.

Товар бойликлар улгуржи савдо корхоналарида ёки ишлаб чиқарувчida нақд пулга сотиб олинганида касса кирим ордери квитанцияси, товар ҳужжати (счёт, накладной, товар-транспорт накладной) ва счёт-фактура тақдим этилиши лозим. Бу ҳужжатлар тегишли тарзда расмийлаштирилган бўлиши керак. Шунингдек, барча ҳужжатларда КҶС алоҳида сатр билан ажратиб кўрсатилганлигига ва мослигига алоҳида эътибор берилади.

Аудитор ҳисобдор шахслар томонидан сотиб олинган буюмларнинг кирим қилинганлиги ва ушбу буюмларнинг ишлаб чиқаришга ёки фойдаланишга берилганлик факти тасдиқланмасдан бевосита харажат счётларига олиб бориц ҳоллари йўқлигини аниқлайди.

Масалан, Бўнак ҳисботига З дона стол лампаси учун 3000 сўмдан жами 9000 сўмлик касса аппарати чеки илова

қилинган. Ушбу суммага бўнак ҳисоботида Дт 9420 Кт 4230 – 9000 сўм деб счёtlар алоқаси белгиланган. Бу сумманинг бевосита умуммаъмурий харажатларга олиб борилиши тўғрими?

**Жавоб:** Корхонада олдин Дт-1080 счёт, Кт-4230 счёт – 9000 сўм, омбордан берилганда Дт-9420 счёт, Кт-1080 счёт – 9000 сўм деб бухгалтерия ҳисоби счёtlарни акс этирилиши керак. Демак, бу суммани бевосита харажатта чиқариш нотўғри.

Товар-моддий бойликлар кирим қилинганлиги тўғрисидаги факт ва тасдиқловчи ҳужжатлар йўқлигига ҳисоби бериладиган суммалар ҳисобдор шахснинг жами даромадига қўшилиб, даромад солиги ушланади. Аудитор бундай ҳояларда даромад солиги ушланганлигини аниқлади.

Бўнак ҳисоботларини текшириш чоғида нақд пул билан ҳисоб-китоб қилишнинг белгиланган чегарасига риоя қилинаётганлигига ҳам алоҳида эътибор қаратиш зарур. Дастрлабки ҳужжатларда (накладной, счёт-фактура, касса кирим ордери квитанцияси, бажарилган ишлар далолатномаси ва ш. ў.) кўрсатилган суммалар белгиланган лимит билан солиширилади.

Килинган сарфларни тасдиқловчи ҳужжатлар текширилиши чоғида ҚҚС ажратиб кўрсатилиши ва бюджетга тўла нишининг қонунийлиги аниқланади.

Аудитор бўнак ҳисоботларида кўрсатилган счёtlар боғланишлари (корреспонденциялар) ни кўриб чиқишида қилинган сарфларга эътибор қаратиши зарур. Жумладан:

- асосий, ёрдамчи ва умум ишлаб чиқариш билан боғлиқ харажатлар (Дт-2010, 2310, 2510, 2710-счёtlар ва Кт-4230-счёт);
- давр сарфларига тааллуқли харажатлар (Дт 9410, 9420, 9430-счёtlар ва Кт 4290-счёт);
- келгуси давр сарфлари ва хизмат кўрсатувчи хўжаликлар сарфларига тааллуқли харажатларга (Дт 3190-счёт ва Кт 4290-счёт);

Шунингдек, ишлатилмаган ҳисоби бериладиган суммаларнинг кассага топширилиши (кассир ҳисоботига илова қилинган касса кирим ордери) ва счёtlарда акс этирилиши (Дт 5010-счёт Кт 4210, 4220, 4230-счёtlар) ҳам текшириши керак.

Корхона раҳбарининг бўйруғи (фармойиши)га мувофиқ ходимнинг хизмат мақсадида бошқа ерга бориши хизмат сафари деб тан олинади.

Куйидагилар хизмат сафари деб тан олинмайди:

- Йўлда ўтадиган ёки ҳар доим у ёқ бу ёққа чиқиб турадиган ходимларнинг хизмат юзасидан бориши;
- Корхона билан муносабатлари меҳнат шартномаси билан эмас, балки фуқаролик – хукукий шартномаси (пудрат, толшириқ ва ш. ў.) билан белгиланадиган, ходимларнинг ишлаб чиқариш зарурати туфайли боришлари.

Хизмат сафарига доир бўнак ҳисоботларини текшириш чоғида аудитор хизмат сафари гувоҳномаси мавжудлиги, унда хизмат сафарининг мақсади, келиш ва кетиш тўғрисидаги белгилар кўрсатилганлигини; сарфларни тасдиқловчи дастлабки ҳужжатлар маълумотлар ва суткаликлар ҳисоб-китоб билан таққослаш орқали амалга оширилади. Аудитор хизмат сафари муддатининг (хизмат сафари гувоҳномасида келиш ва кетиш тўғрисидаги белгилар маълумотлари бўйича), белгиланган меъёrlар чегарасидаги ва унда ошган суткалик харажатларнинг тўғри аниқланганлигини тасдиқлайди. Хизмат сафари жойига этиб бориш ва орқага қайтиш йўл ҳақи харажатлари ҳисоботга илова қилинган -ҳаво, темир йўл, сув ва жамоат автотранспортлари(таксидан ташқари) йўл ҳужжатлари бўйича аниқланади.

Хизмат сафарига жўнатилган ходимларнинг юмшоқ вағонда, дengiz транспортларида – тариф ставкаларининг I-IV групчлари бўйича тўланадаган каюталарда, дарё флоти кемаларидаги I-II тоифа каюталарда, ҳамда I- классли билет бўйича ҳаво транспортларида йўл ҳақи харажатлари корхона раҳбарининг тўловни рухсат этиш тўғрисидаги фармойиши билан расмийлаштирилиши лозим.

Йўл ҳақи харажатларига мажбурий суғурта суммаси ҳам қўшилиб, у маҳсулот (иш, хизмат) лар таннархига олиб борилади (Харажатлар таркиби ... тўғрисидаги Низом).

Корхона раҳбарининг қарорига мувофиқ ходимга тўланадиган, ихтиёрий суғурта харажатлари ҳам таннархга олиб борилади (Харажатлар таркиби .... тўғрисидаги Низом). Бунда солиққа тортиш мақсадида ҳисобга олинадиган бундай сарфларнинг умумий миқдорини ҳам текшириш зарур.

Ўрин-кўрпалардан фойдаланганлик учун харажатлар тегишли маълумотнома ёки чиптага қўйилган белгилар билан тасдиқланиши лозим. Меҳмонхона харажатлари тасдиқловчи ҳужжатларга асосан хизмат сафарига борган ходимга қопланади ва тўлиғича таннархга олиб борилади.

Солиққа тортиш мақсадларыда ушбу сарфлар факат амалдаги нормалар доирасида қабул қилинади (аммо 1 суткада энг кам ойлик иш ҳақига нисбатан: Тошкент шаҳри учун 0,1 ва бошқа жойлар учун 0,08 коэффициентдан ошмаслиги лозим).

Хизмат сафари харажатларининг белгиланган нормалардан ошиғи солиққа тортиладиган фойдани ҳисоблашда ҳисобга олинмаслиги сабабли, аудитор нормадан ошган харажатларни ҳисоблашнинг тўғрилиги ва солиққа тортиладиган фойдани тузатиш (корректировка) тўғрилигини текшириши зарур.

Бошқа сарфларни, масалан, телефон счётларини тўлашнинг мақсадга мувофиқлиги тасдиқловчи ҳужжатлар асосида аниқланади. Бунда сарфларнинг ишлаб-чиқариш тавсифи ва уларни таннархга олиб боришининг қонунийлиги аниқланади. Ушбу мақсадда телефон орқали гаплашганлик учун счётнинг мажудлиги ва корхонанинг хизмат телефонига мувофиқлиги аниқланади. Ҳисобдор шахсга тўланган, ноишлаб-чиқариш тавсифидаги сарфлар корхонанинг ўз маблағлари ҳисобидан қопланади ва даромад солиги ушлаш учун ходимнинг ялпи даромадларига қўшилиши лозим. Аудитор норма доирасидаги ва нормадан ошган хизмат сафари сарфларини арифметик текширувидан ўтказиш зарур.

Ҳисобдор шахслар билан чет эл хизмат сафари бўйича ҳисоб-китобларни текширишда Ўзбекистон Республикаси Аддия Вазирлиги томонидан 2000 йил 5 июня 932-рақам билан рўйхатга олинган «**Вазирлар, идоралар, корхоналар ва ташкилотлар ходимлари Ўзбекистон Республикаси ташқарисига хизмат сафарига юборилганда хизмат сафари харажатлари учун маблағлар бериш ТАРТИБИ\***» даги талабларга риоя қилинishi аниқланади.

Бўнак ҳисботи сафардан қайтгандан сўнг 3 (уч) кун ичida топширилиши шарт. Хизмат сафари харажатларининг тўғри ва ҳақиқийлиги, бўнак ҳисботи ва берилган топшириқларнинг бажарилгани тўғрисида ҳисботот асосида аниқланади. Бўнак ҳисботига хизмат сафари вақтида белгиланган жойга келган ва у ердан кетган вақти ўша ташкилотнинг муҳри, маъсул шахс имзоси қўйилган хизмат сафари гувоҳномаси, йўл харажатлари ҳужжатлари (жамоат транспорти

\* Ўзбекистон Республикаси молиявий қонунлари, №8. 2000 г

чипталари, мөхмөнхона патталари (квитанциялари), телефон орқали гаплашганлиги учун тўланган пул учун патталар) ва бошқа пул харажатларини исботловчи хужжатлар илова қилинади.

Аудитор хизмат сафари харажатларининг ҳақиқий асослигини текширишда баъзи бир ишларга, жумладан телефон орқали гаплашганлиги учун алоқа ташкилоти квитанциясини кўришда, бу гаплашиш ушбу корхона манбаатига ва хизмат сафари мақсадига тўғри келиш ёки келмаслигини ҳам аниқлаши лозим. Хусусий ва давлат тасарруфидан чиқарилган корхоналарда хизмат сафари харажатларини текширишда корхона ва унинг эгаси счётлари, пул маблағлари, кундалик харажатларининг бир-бирига қўшилиб кетмаслигини таъминлаш зарур.

Текшириш давомида аниқланган ҳамма камчиликлар, жумладан ортиқча тўловлар, асоссиз харажатлар, бўнак ҳисоботларига илова қилинган қалбаки хужжатлар ва шунга ўхшаш қоидани бузиш ҳоллари рўйхатига киритилиши керак.

Аудитор бўнак ҳисоботлари ва уларга илова қилинган хужжатларни ёппасига текширади; бунинг учун у жамғарув қайдномаларидаги ёзувларни кредитларни тасарруфилари тасдиқланган бўнак ҳисоботларига солишириб кўради. Аввалио, у кимга берилгандигини текширади. Қоидага кўра, хизмат сафарлари харажатларига бериладиган бўнаклар шу корхонада ишлайдиган шахсларга берилиши лозим.

Айрим бухгалтерияларда ходимларга гўё хўжалик ҳамда хизмат сафарлари учун бўнак ажратилгандек бўлиб, аслида уларнинг шахсий эҳтиёjlари учун пул берилишига йўл кўйилади. Шунинг учун аудитор ходимнинг хизмат сафарига жўнатиш гувоҳномаси борлигини, унинг муддатини, йўл харажатларини, амалдаги меъёрлар бўйича суткалик тўлов суммаси қанчалигини, ҳисобдор шахслар бўнаклар бўйича ҳисоботларни ўз вақтида топширишлари ва сарфланмай қолган маблағлар қолдиқларини кассага топширишларини аниқлайди.

Ҳисобдор шахслар берилган бўнак (аванс) нимага мўлжалланган бўлса, шу мақсадда ишлатишлари лозим. Аудитор бўнак ҳисоботига илова қилинган хужжатларнинг тўғрилигини ва улар бўйича қилинган тўловларнинг қонунийлигини синчилаб текширади. Зарур ҳолларда қарама-қарши текши-

рувлар мўлжалланган бўлса, қуйидагиларни ҳам аниқлаш лозим: корхона раҳбари томонидан ҳисобдорлик бўйича пул олиш ҳукуки берилган шахслар рўйхати тасдиқланганлиги, ҳисобдор шахсларга белгиланган миқдордан ортиқ ёки олдинги бўнак бўйича ҳисобот топширмаган шахсларга яна бўнак берилмаётганинги, бевосита корхона кассасидан нақд пул билан тўланиш тўланиш ҳолларини; бўнак ҳисобот ёрида корхона раҳбарининг қилинган харажатлар мақсадга мувофиқлигини тасдиқлаши; харажат қилинган ҳисобдорлик сўмаларини ўз вақтида ҳисобда акс эттиришни.

#### **9.1.4. Ҳодимлар билан бошқа муомалалар бўйича ҳисоб-китоблар аудити.**

Ҳодимлар билан бошқа муомалалар бўйича ҳисоб-китобларни текширишни бошлашдан олдин, аудитор корхонада мазкур ҳисоб-китобларнинг қайси турлари мавжуд эканлигини аниқлайди. Бунинг учун қуйидаги счёtlардаги оборот ва қолдиклар синчиклаб текширилади:

4710 – «Кредитга сотилган товарлар бўйича ҳодимларнинг қарзлари»;

4720 – «Берилган қарзлар бўйича ҳодимларнинг қарзлари»;

4730 – «Моддий зарарни қоплаш бўйича ҳодимларнинг қарзлари»;

4790 – «Ҳодимларнинг бошқа қарзлари».

Аудитор №19-БХМС га мувофиқ ушбу счёtlар бўйича ҳисоб-китоблар инвентаризация қилинганлигини ва агар қилинган бўлса, инвентаризация маълумотларига асосан ҳисоб-китобларнинг ҳолатини таҳлил қилиши зарур.

Ҳодимлар билан бошқа муомалаларга доир ҳисоб-китоблар тўғрисидаги ҳисоб ва ҳисобот маълумотларининг мослигини текшириш 4710-4790 счёtlар бўйича ҳисоб регистрлари, Бош дафтар ва баланс маълумотларини солиштириш йўли билан амалга оширилади.

Берилган қарзлар бўйича ҳисоб-китобларни текшириш якка тартибда уй-жой қуриш ёки бошқа эҳтиёжлар учун қарз бериш тўғрисидаги шартнома мавжудлиги ва унинг тўғри расмийлаштирилганлигини аниқлашдан иборат. Муайян ҳодимларга қарз бериш тўғрисида қарор чиқарилганлигини аниқлаш ҳам зарур. Берилган қарзларни акс эттиришга доир

ҳисоб ёзувларини, хусусан, берилган қарзлар бўйича фоизлар ҳисоблангишини текшириш лозим. Муддати ўтиб кетган қарзлар мавжудлиги, уларни ундириш бўйича қандай чоралар кўришни ва ундириш имкони бор-йўқлигини аниқлаш муҳим. Суда олувчиларнинг қарзини ҳисобдан ўчириш ҳоллари пухта текширилиши керак.

Моддий зарарни қоплашга доир ҳисоб-китобларни текшириш чогида (4630, 9433-счёtlар) қарздорлик фаолиятини муайян шахслар, вужудга келиш муддатлари ва сабаблари, ҳамда ҳодим зиммасига олиб борилишининг қонунийлигини таҳлил қилиш зарур. Товар-моддий заҳираларни сақлаш қоидаларига риоя қиласлик, уларнинг сақданиши устидан назорат ўрнатилмаганлиги, ўз вақтида инвентаризация ўтказилмаслиги ёки юзаки ўгказилиши камомад ва ўғирликлар содир бўлишининг асосий сабабларидан ҳисобланади. Моддий заҳираларни қоплаш бўйича ҳисоб-китобларнинг ишончлилигини текшириш инвентаризация маълумотларини умумлаштириш, расмийлаштиришнинг асосланганлиги ва тўғрилигини назорат қилиш билан бевосита боғлиқ. Текширув жараёнида моддий бойликлар камомадининг инвентаризация ўтказмасдан ва инвентаризация натижалари бўйича корхона раҳбарининг қарори (бўйруқ, фармойиш) қабул қилинмасдан сарф-харажатларга ёки айбор шахслар зиммасига олиб борилган ҳолатлар йўқлигини аниқлаш зарур.

«Инвентаризация натижасида аниқланган мулклар камомади ва ошиқча чиқишини бухгалтерлик ҳисобида акс эттириш ва соликқа тортиш тўғрисидаги Низом»<sup>1</sup> га мувофиқ барча камомад ва ошиқча чиқиш ҳолатлари соликқа тортиш билан боғлиқ. Шунинг учун аудитор ҳар бир ҳолатни алоҳида синчиклаб текшириши лозим. Масалан, мазкур «Низом» га мувофиқ инвентаризация натижасида ошиқча чиқсан товар-моддий заҳиралар бухгалтерлик ҳисобида куйидаги тартибда акс эттирилади:

**Кам чиқсан ТМЗ ҳақиқий таннархи (баланс қиймати) бўйича ҳисобдан ўчириш:**

<sup>1</sup> Ушбу Низом Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги, Давлат Солик Комитети ва Мехнат ва ахолини ижтимоий ҳимоя қилиш вазирлигининг қарори билан тасдиқланган Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлиги томонидан 23 июл 2001 йилда 1054-рақам билан рўйхатга олинган ва 2 август 2001 йилдан кучга кирган.

Дебет 9220 –«Бошқа активларнинг чиқими» счёти

Кредит ТМЗ ҳисобга олинадиган тегишли счёт (1010-1090)

Агар баҳолаш натижасида кам чиққан ТМЗ нинг бозор баҳоси (ундириладиган сумма) ҳақиқий (баланс) баҳосидан юқори бўлса, олинган даромад бухгалтерлик ҳисобида қўйида-гича акс эттирилади:

а) ТМЗ нинг бозор баҳосига

Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счёти

Кредит 9220 –«Бошқа активларнинг чиқими» счёти.

б) айбор шахс ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган бозор баҳосига

Дебет 4730-«Моддий зарарни қоплаш бўйича ҳодим-ларнинг қарзлари» счёти

Кредит 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счёти

в) ТМЗ лар ҳақиқий (баланс) қиймати ва айбор шахслар ёки моддий жавобгар шахслардан ундириб олиниши лозим бўлган сумма ўртасидаги фарқ суммага

Дебет 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счёти

Кредит 9330-«Ундирилган пения, жарима ва бурдизлик тўлови» счёти

Олинган даромадлар суммаси солиққа тортиладиган база-га кўшилиб, умумий тартибда солиққа тортилади.

Шунингдек, амалдаги қонунчиликка мувофиқ моддий ре-сурсларнинг табиий камайиш нормаси доирасидаги камомади таннархга, нормадан ошган қисми эса айбор шахслар зимма-сига олиб борилади. Шунинг учун айбор шахслар зиммасига олиб борилдиган камомад суммаларининг асосланганигини аниқлаш табиий камайишдан кўрилган йўқотишиларни ҳисоб-китоб қилишнинг тўғрилигини текширишга боғлиқ. Айбор шахслар зиммасига олиб борилдиган камомадларни баҳо-лашнинг, ҳамда айбор шахс зиммасига олиб борилган вақт-даги ҳисоб ва бозор баҳоси ўртасидаги фарқни акс эттириш-нинг тўғрилигини ҳам текшириш керак.

Айбор шахслар аниқланмаган ёки айбор шахслардан ундириб олиш имкони бўлмаган (уларнинг айибдорлиги суд томонидан рад қилинган) вақтларда камомадларни корхона зарарига олиб бориш тартибига риоя қилинишини текшириш зарур. Бунда аудитор айбор шахслар йўқлиги ҳақида ёзма далил исботларга (далолатномалар, баённомалар, даъво ариза-лари, суд қарори ва ш. ў.) эга бўлиши керак.

Аудитор бундай муомалаларни бухгалтерия ҳисоби счёtlарида акс эттиришнинг тўғрилигини ҳам текшириши зарур.

Мисол: а) Камомадларнинг ҳақиқий қийматига

Дебет 9220-«Бошқа активларнинг чиқимн» счёти

Кредит Товар-моддий заҳиралар ҳисобга олинадиган счёtlар (1010-1090)

б) Кўрилган зарар суммасига

Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счёти

Кредит 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счёти

в) Кўрилган зарарнинг хўжалик юритувчи субъект молия-хўжалик фаолияти якуний натижаларига олиб борилиши.

Дебет 9900-«Якуний молиявий натижа (даромадлар ва харажатларни жамлаш)

Кредит 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счёти

Кўри 1-тан заарлар суммаси даромад (фойда) солигини ҳисоблашда солиққа тортиладиган базага қўшилиб, белгиланган тартибда солиққа тортилганлигини ва солиқнинг ўз вактида ўтказиб берилганлигини ҳам текшириш зарур.

Шунингдек, аудитор инвентаризация натижасида ошиқча чиққан товар моддий заҳираларининг тўғри баҳоланганилиги ва балансга қабул қилинганлигини ҳамда солиққа тортиладиган базага киритилиб, умумқабул қилинган тартибга мувофиқ солиққа тортилганлигини ҳам аниқлаши зарур. Инвентаризация натижасида ошиқча чиққан ТМЗ куйидаги тартибда баҳоланди ва балансга қабул қилинади:

а) Товарлар мазкур ёки шунга ўхшаш товарларнинг ошиқчалик аниқланган пайтдаги бозор баҳоси бўйича балансга қабул қилинади;

б) Тайёр маҳсулотлар ошиқчалик аниқланган пайтдаги ҳақиқий ишлаб чиқариш таннархи бўйича балансга қабул қилинади;

в) Материаллар мазкур ёки шунга ўхшаш материалларнинг ҳақиқий (баланс) қиймати бўйича балансга қабул қилинади.

г) Инвентаризация натижасида аниқланган ошиқча ТМЗ бухгалтерия ҳисоби счёtlарида қуйидагича акс эттирилади:

Дебет ТМЗлар ҳисобга олинадиган счёtlар (1010-1090)

Кредит 9320-«Бошқа активларнинг чиқимидан олинган фойда» счёти.

Ушбу сумма жорий ҳисобот даври учун даромад (фойда)

солиги ҳисоблашда солиққа тортиладиган базага қўшилиб, умумий тартибда солиққа тортилади.

Ходимлар билан бошқа муомалаларга доир ҳисоб-китоблар бўйича счётлар корреспонденцияси дастлабки ҳужжатдан тортиб то синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари гача текшириб чиқилади.

Аудитор булардан ташқари етказилган моддий зарарлар ўрнини қоплашга доир ҳисоб-китобларни ҳам синчилаб текшириши лозим. Бунда хусусан етмаган пул (растрат), камомадлар реестрига ва маблағлар ҳамда бойликларни ўғирлашлар айбор шахслар зиммасига юқтанганлигини аниқлаш керак. 9430 - «Бошқа операцион харажатлар» счёти бўйича муомалаларни текшириш ҳамда унда ўғирликлар, камомадлар ва етмаган пуллар бор- йўқлигини, агар бор бўлса, улар бўйича суммалар қандай сабабларга кўра айбор шахслар зиммасига юқланланганлигини, ходимлар, ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китоблар бўйича баланс счёtlарида яширилган суммалар, камомадлар ва ўғирликлар йўқлигини ва ҳоказо-ларни аниқлаши лозим. Шунингдек, айборларни жавобгарликка тортиш мақсадида камомадлар ва маблағлар ёки бойликлар ўғирланиши ҳақидаги ишларни тергов органларига ошириш муддатларига риоя қилинганлигини, этишмаган пул, ўғирликлар ва камомадларга айбор шахслардан етказилган моддий зарарни ундириб олиш ҳақидаги фуқаролик даъволари суд органларига топширилганлигини текшириш керак.

Камомадлар ва ўғирликларга доир материаллар сифатсиз расмийлаштирилганлиги учун тергов ва суд органлари уларни қайтариб юборган ҳолатлар бўлмаганлигини аниқлаш лозим. Бунда айбор шахсларга қандай чоралар кўрилганлиги аниқланиши керак.

Текширув якунида аниқланган камчиликлар ишчи ҳужжатларга асосан умумлаштирилиши, уларнинг ҳажми аниқланиши, баланснинг «бошқа дебиторлар» моддасига, таннарх кўрсаткичларига, молиявий натижа ва солиқ миқдорига таъсирини баҳолаш зарур.

## 9.2. Ташқи ҳисоб-китоблар аудити.

### 9.2.1. Ташқи ҳисоб-китоблар аудитининг мақсади, вазифалари ва умумий тартиби.

Корхонанинг ташқи ҳисоб-китоб муомалалари мол етказиб берувчилар ва пурратчилар, харидорлар ва буюртмачилар билан, турли дебиторлар ва кредиторлар билан, мустақил балансга ажралиб чиқсан бўлинмалар билан, шуъба ва тобе корхоналар билан, ссудалар бўйича банклар билан, соликлар ва бошқа йигимлар бўйича бюджет билан ҳамда бюджетдан ташқари ташкилотлар билан шунингдек, даъволар бўйича ҳисоб-китобларни ўз ичига олади.

Корхонанинг тўлов лаёқати, молиявий аҳволи ва инвестицион мухити кўп жиҳатдан ушбу ҳисоб-китобларнинг ҳолатига боғлиқ. Ташқи ҳисоб-китобларнинг аҳволи тўғрисидағи ҳисобот кўрсаткичларининг аниқлигига ишонч ҳосил қилиш барча ҳисобот талабгорлари учун зарурдир. Шу боисдан, аудитор ташқи ҳисоб-китоб муомалаларининг ҳолатини маҳсус пухта текширувдан ўтказиши лозим.

Ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини аудиторлик текширувдан ўтказищдан мақсад ташқи ҳисоб-китобларга доир мажбуриятларни (дебитор ва кредитор қарзларни) акс эттирадиган бухгалтерия ҳисоботи кўрсаткичларининг ишончлилиги, ҳамда қўлланилаётган ҳисоб юритиш услубиётининг меъёрий хужжатларга мувофиқлиги тўғрисида холоса шакллантиришдан иборат.

Кўйилган вазифаларни ҳал этишига эришиш учун ҳар хил усуллар ва ахборот манбаларидан фойдаланиб, исбот-далилларга эга бўлиш зарур. Ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини текшириш чоғида аудитор кўйидаги маълумот манбаларидан фойдаланади:

- ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини ҳисобга олиш ва солиққа тортиш масалаларини тартибга соладиган, асосий меъёрий хужжатлар;
- ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқ;
- бухгалтерия ҳисоботлари;
- корхонада тузилган, ташқи ҳисоб-китоб муомалаларининг синтетик ва аналитик ҳисоби регистрлари;
- ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини ҳисобга оладиган дастлабки хужжатлар.

## 9.3-жадвал

## Ташқи ҳисоб-китоблар аудитида ҳал этиладиган вазифалар

Аудитнинг вазифалари	«Ташқи ҳисоб-китоб муюмалалари аудити» бўлумининг текширув дастури бўйича саводлар
1	2
Ташқи ҳисоб-китоб муюмалаларини ҳисобга олиш ва назорат қилишининг ҳолатини текшириш	<p>Ташқи ҳисоб-китоб муюмалалари бўйича қарздорликни инвентаризация қилиш материалларининг мавжудлиги ва таҳдили.</p> <p>Дебитор ва кредитор қарзлар вужудга келишининг ҳужжатлар билан асосланганлиги ва қонунийлиги, уларни қайтишнинг реаллиги.</p> <p>Шубҳали ҳисоб-китобларни ва талаб қилинмаган қарздорликни аниқлаш</p> <p>Бухгалтерия ҳисоботи кўрсаткичларининг синтетик ва аналитик ҳисоб маълумотларига мослиги</p>
Мол етказиб берувчиilar ва пудратчиilar билан ҳисоб-китобларнинг тўғрилиги ва тўлиқдигини текшириш	<p>Олинган моддий қийматлик (иш, хизмат)лар учун ҳисоблашишлар бўйича дастлабки ҳужжатлар ва шартномалар мавжудлиги ва расмийлаштирилишининг тўғрилиги.</p> <p>Дастлабки ҳужжатлар маълумотларининг шартномалар ва ҳисоб регистрларига мослиги.</p> <p>Ҳисоб регистрларидаги счёtlарда мол етказиб берувчиilar ва пудратчиilar билан ҳисоб-китобларни акс эттиришнинг тўлиқдиги ва тўғрилиги.</p> <p>Ҳисоб-китобларнинг ўз вақтида амалга оширилаётганилиги ва қарздорликларнинг реаллиги.</p> <p>Мол етказиб берувчиilar ва пудратчиilar билан ҳисоб-китоблар бўйича кредитор қарздорликларни ҳисобдан ўчириш тартибига риоя қилиниши</p>
Харидорлар ва буюртмачилар билан ҳисоб-китобларни ҳисобга олишининг тўғрилигини текшириш	<p>Харидорларга сотилган маҳсулот (иш, хизмат) лар учун дастлабки ҳужжатлар ва шартномалар мавжудлиги ва расмийлаштирилишининг тўғрилиги.</p> <p>Дастлабки ҳужжатлар маълумотларининг шартномалар ва ҳисоб регистрларига мослиги.</p> <p>Харидорлар ва буюртмачилар билан ҳисоб-китобларни ҳисоб регистрларидаги счёtlарда акс эттиришнинг тўлиқдиги ва тўғрилиги.</p> <p>Олинган бўнакларнинг асосланганлиги ва тўғри расмийлаштирилиши.</p> <p>Ҳисоб-китобларнинг ўз вақтидалиги, харидорлар ва буюртмачилар қарзларининг реаллиги ва таъминланганлиги.</p> <p>Харидорлар ва буюртмачиларнинг дебитор қарзларини ҳисобдан ўчириш тартибига риоя қилинишини текшириш</p>

1	2
Даъволар бўйича ҳисоб-китобларни ҳисобга олишни текшириш	Даъволар бўйича ҳужжатлар расмийлаштирилишининг ўз вактидалиги, асосланганлиги ва тўғрилиги. Даъволарни ҳисобда акс эттиришнинг тўлиқлиги ва тўғрилиги. Даъволар бўйича қарздорликларнинг реаллиги
Бошқа дебиторлар ва кредиторлар билан ҳисоб-китобларни ҳисобга олишнинг тўлиқлиги ва тўғрилиги	Депонентланган иш ҳақини ҳисобга олишнинг ўз вактидалиги, асосланганлиги ва тўғрилиги. Ижро ва рақалари бўйича иш ҳақидан ушланган суммаларнинг асосланганлиги ва тўғрилиги, уларни олувчиларга ўтказиб беришнинг тўлиқлиги ва тўғрилиги. Транспорт ташкилотлари билан ва нотижорат тасифдаги муомалалар бўйича турли ташкилотлар билан ҳисоб-китобларнинг тўғрилиги ва ўз вактидалиги. Баланс тузиш санаасига турли дебиторлар ва кредиторлар билан ҳисоб-китоблар бўйича қарздорликлар ҳаққонийлиги.
Масъулияти чекланган жамиятлар таъсис шартномаси бўйича ҳисоб-китобларни ҳисобга олишнинг тўлиқлиги ва тўғрилигини текшириш	Таъсис шартномаларининг мавжудлиги ва тўғри тузилганлити. Таъсис шартномаси бўйича ҳисоб юритишнинг қонунийлиги ва бу шартнома бўйича муомалаларнинг ҳужжатлар билан асосланганлиги. Таъсис шартномаси доирасида хўжалик фаoliyatiни солиққа тортиш ва мулкларни алоҳида ҳисобга олишнинг тўғрилиги Шартнома иштирокчилари ўртасида фойданинг тақсимланиши.
Ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини аудиторлик текширувдан ўтказиш натижаларини умумлаштириш	Ҳисоб-китоблар аҳволининг корхона тўлов лаёкатига таъсирини баҳолаш. Аниқланган хатоларнинг жиддийлик даржасини ва уларнинг ҳисоботлар ишончлилигига таъсирини баҳолаш.

Корхонанинг ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги буйрук бўйича аудитор қўйидагилар билан танишади:

- ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини ҳисобга олишда қўлланиладиган ишли счёtlар режаси;
- бухгалтерия ҳисобининг шакли ва корхонада тузиладиган ҳисоб регистрларининг рўйхати;
- ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини ҳисобга олиш билан боғлиқ бўлган дастлабки ҳужжатлар айланиши (хужжатлар айланиш графиги);
- ташқи ҳисоб-китоб муомалалари расмийлаштириладиган ҳужжатларни имзолаш хукуки берилган шахслар рўйхати;

➤ ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини инвентаризация қилиш.

Аудитор бухгалтерия баланси (I-шакл) нинг активидаги II-«Жорий активлар» бўлими маълумотларидан «Дебитор қарзлар» моддаси ва пассивидаги II - «Мажбуриятлар» бўлими маълумотларидан «Кредитор қарзлар» моддаси бўйича қарздорликларнинг аҳволини аниқлайди.

«Дебитор ва кредитор қарзларнинг ҳолати тўғрисида маълумотнома» (2<sup>а</sup>-шакл)га мувофиқ узоқ муддатли ва қисқа муддатли қарздорликларнинг ҳисобот даври бошига ва охирига бўлган ҳолати ва ҳаракати («муддати ўтиб кетгандар» ажратиб кўрсатилган ҳолда) акс эттирилади.

Текширув ўтказиш жараёнида бухгалтерия ҳисобининг корхонада қўлланиладиган шаклидан келиб чиқкан ҳолда ҳар хил синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари тақдим қилинishi мумкин. Текширув учун зарур бўлган ҳисоб регистрларининг рўйхати ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги буйруқда белгиланган бўлиши мумкин.

Бухгалтерия ҳисобининг журнал-ордер шаклини и „лай-диган корхона ва ташкилотларда ташқи ҳисоб-китоб музомалаларини ҳисобга олишда «Бухгалтерия ҳисобининг журнал-ордер шаклини қўллаш бўйича услубий тавсиялар»га мувофиқ №6, 8 ва 11 - журнал-ордерлар ишлатилади.

Бухгалтерия ҳисоби компьютерлаштирилган шароитда 3110-3190, 4010, 4020, 4110, 4120, 4210, 4310, 4320, 4410, 4510, 4550, 4610, 6410, 6450, 6310, 6320, 6390, 6510, 6530, 6810-6890, 6520 счётлар бўйича дебет ва кредит оборотлар ҳамда қолдиқларининг босмадан чиқарилган вараги, аналитик ведомостлар ва Бош дафтар (оборот-қолдиқли ведомость), реализацияга доир реестрлар ва дафтарлардан фойдаланилади.

Шунингдек, аудитор ташқи ҳисоб-китоб музомалаларини расмийлаштириш ва акс эттириш бўйича дастлабки ҳужжатларни талаб қилиб олиши зарур. Масалан, шартномалар (олди-сотти, етказиб бериш, комиссия, пуллик хизмат, пудрат ва ҳоказо), накладнойлар, товар-транспорт накладнойлари, счётлар, счёт-фактуралар, жўнатувчи ҳужжатлар, бажарилган ишлар далолатномаси, банк ҳужжатлари (банк кўчирмалари, тўлов топшириқномалари, чеклар реестри), касса ҳужжатлари (касса чиқим ордерлари ва касса кирим ордерларининг квитанциялари), авизолар, харидорлар, мол етказиб берувчилар

ва бошқа дебитор ҳамда кредиторлар билан ҳисоб-китобларни инвентаризация қилиш далолатномаси (инв-17 шакл).

Ташқи ҳисоб-китоб муомалалари устидан ўрнатилган ич-ки назоратни баҳолаш учун аудитор қуидагиларни аниқлайди:

- ҳисоб-китобларни инвентаризация қилиш тартиби, муддатлари ва ғатижалари;
- ҳужжатлар айланиш графигининг мавжудлиги ва унга риоя қилинишини назорат қилиш;
- тўловлар ва ҳисоб-китоблар ҳолати ҳамда бошқалар устидан назорат қилиш шакллари, муддатлари ва ижрочилари.

«Дебитор ва кредитор қарзларнинг ҳолати тўғрисидаги маълумотнома» (2<sup>а</sup>-шакл) маълумотларига мувофиқ муддати ўтган дебитор ва кредитор қарзлар миқдори, дебитор қарзларнинг молиявий натижага ҳисобига ҳисобдан ўчирилиши, шунингдек энг катта миқдордаги қарздор дебитор-ташкилотлар рўйхати аниқланади. Текширув жараёнида ушбу маълумотларнинг ҳаққонийлигини исботлаш ва муддати ўтиб кетган дебитор қарзларни ундириш имкониятини аниқлаш зарур.

Аналитик ва синтетик ҳисоб регистрлари маълумотларига мувофиқ аудитор қуидагиларни аниқлайди:

- ҳисоб-китоб муносабатлари ва уларнинг сони;
- кўлланиладиган тўлов шакллари (нақд пулсиз, нақд пуллик, ўзаро қарз суриниш йўли билан, бевосита товар ёки маҳсулот алмасиниш йўли билан);
- аналитик ҳисобни юритиш тартиби (ҳисоб-китоб турлари, иштирокчилари, вужудга келиш муддатлари ва шунга ўхшаш);
- ностандарт бухгалтерия ёзувлари.

Ҳисоб-китоб муносабатларининг иштирокчилари кўп ва тўловлар шакллари хилма-хил бўлганида аудиторлик рисқ кучайиб, буни мазкур соҳа бўйича танлаб текшириладиган ҳисоб-китоб шакллари ва тўлов турларини аниқлашда эътиборга олиш лозим.

Ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини ҳисобга олишнинг аҳволини баҳолаш ҳисоб-китобларнинг турлари бўйича амалга оширилади. Бевосита текшириш бухгалтерия баланси, Бош дафтар 3110-3190, 4010, 4020, 4110, 4120, 4310, 4320, 4390, 4510, 4550, 4610, 6010, 6020, 6110, 6120, 6410, 6450, 6310, 6320, 6390, 6510, 6520, 6530, 6810-6890 счёtlар бўйича синтетик ва

- » ташқи ҳисоб-китоб муюмалаларини инвентаризация қилиш.

Аудитор бухгалтерия баланси (1-шакл) нинг активидаги II-«Жорий активлар» бўлими маълумотларидан «Дебитор қарзлар» моддаси ва пассивидаги II - «Мажбуриятлар» бўлими маълумотларидан «Кредитор қарзлар» моддаси бўйича қарздорликларнинг аҳволини аниқлайди.

«Дебитор ва кредитор қарзларнинг ҳолати тўғрисида маълумотнома» (2<sup>а</sup>-шакл)га мувофиқ узоқ муддатли ва қисқа муддатли қарздорликларнинг ҳисобот даври бошига ва охирига бўлган ҳолати ва ҳаракати («муддати ўтиб кетганлари» ажратиб кўрсатилган ҳолда) акс эттирилади.

Текширув ўтказиш жараёнида бухгалтерия ҳисобининг корхонада қўлланиладиган шаклидан келиб чиқсан ҳолда ҳар хил синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари тақдим қилинishi мумкин. Текширув учун зарур бўлган ҳисоб регистрларининг рўйхати ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги буйруқда белгиланган бўлиши мумкин.

Бухгалтерия ҳисобининг журнал-ордер шаклини и „ллайдиган корхона ва ташкилотларда ташқи ҳисоб-китоб муюмалаларини ҳисобга олишда «Бухгалтерия ҳисобининг журнал-ордер шаклини қўллаш бўйича услугуб тавсиялар»га мувофиқ №6, 8 ва 11 - журнал-ордерлар ишлатилади.

Бухгалтерия ҳисоби компьютерлаштирилган шароитда 3110-3190, 4010, 4020, 4110, 4120, 4210, 4310, 4320, 4410, 4510, 4550, 4610, 6410, 6450, 6310, 6320, 6390, 6510, 6530, 6810-6890, 6520 счёtlар бўйича дебет ва кредит оборотлар ҳамда қолдикларининг босмадан чиқарилган вараги, аналитик ведомостлар ва Бош дафттар (оборот-қолдиқли ведомость), реализацияга доир реестрлар ва дафтарлардан фойдаланилади.

Шунингдек, аудитор ташқи ҳисоб-китоб муюмалаларини расмийлаштириш ва акс эттириш бўйича дастлабки ҳужжатларни талаб қилиб олиши зарур. Масалан, шартномалар (олди-сотти, етказиб бериш, комиссия, пуллик хизмат, пуррат ва ҳоказо), накладнойлар, товар-транспорт накладнойлари, счёtlар, счёtfактуралар, жўнатувчи ҳужжатлар, бажарилган ишлар далолатномаси, банк ҳужжатлари (банк кўчирмалари, тўлов топшириқномалари, чеклар реестри), касса ҳужжатлари (касса чиқим ордерлари ва касса кирим ордерларининг квитанциялари), авизолар, харидорлар, мол етказиб берувчилар

ва бошқа дебитор ҳамда кредиторлар билан ҳисоб-китобларни инвентаризация қилиш далолатномаси (инв-17 шакл).

Ташқи ҳисоб-китоб муомалалари устидан үрнатилган ички назоратни баҳолаш учун аудитор қўйидагиларни аниқлайди:

- ҳисоб-китобларни инвентаризация қилиш тартиби, муддатлари ва натижалари;
- ҳужжатлар айланиш графигининг мавжудлиги ва унга риоя қилинишини назорат қилиш;
- тўловлар ва ҳисоб-китоблар ҳолати ҳамда бошқалар устидан назорат қилиш шакллари, муддатлари ва ижрочилари.

«Дебитор ва кредитор қарзларнинг ҳолати тўғрисидаги маълумотнома» (2<sup>а</sup>-шакл) маълумотларига мувофиқ муддати ўтган дебитор ва кредитор қарзлар микдори, дебитор қарзларнинг молиявий натижа ҳисобига ҳисобдан ўчирилиши, шунингдек энг катта микдордаги қарздор дебитор-ташкилотлар рўйхати аниқланади. Текширув жараёнида ушбу маълумотларнинг ҳаққонийлигини исботлаш ва муддати ўтиб кетган дебитор қарзларни ундириш имкониятини аниқлаш зарур.

Аналитик ва синтетик ҳисоб регистрлари маълумотларига мувофиқ аудитор қўйидагиларни аниқлайди:

- ҳисоб-китоб муносабатлари ва уларнинг сони;
- қўлланиладиган тўлов шакллари (нақд пулсиз, нақд пуллик, ўзаро қарз суришиш йўли билан, бевосита товар ёки маҳсулот алмашиш йўли билан);
- аналитик ҳисобни юритиш тартиби (ҳисоб-китоб турлари, иштирокчилари, вужудга келиш муддатлари ва шунга ўхшаш);
- ностандарт бухгалтерия ёзувлари.

Ҳисоб-китоб муносабатларининг иштирокчилари кўп ва тўловлар шакллари хилма-хил бўлганида аудиторлик риск кучайиб, буни мазкур соҳа бўйича танлаб текшириладиган ҳисоб-китоб шакллари ва тўлов турларини аниқлашда эътиборга олиш лозим.

Ташқи ҳисоб-китоб муомалаларини ҳисобга олишнинг ахволини баҳолаш ҳисоб-китобларнинг турлари бўйича амалга оширилади. Бевосита текшириш бухгалтерия баланси, Бош дафтар 3110-3190, 4010, 4020, 4110, 4120, 4310, 4320, 4390, 4510, 4550, 4610, 6010, 6020, 6110, 6120, 6410, 6450, 6310, 6320, 6390, 6510, 6520, 6530, 6810-6890 счёtlар бўйича синтетик ва

аналитик ҳисоб регистрлари маълумотларининг мослигини аниқлашдан бошланади.

Текширив чоғида қўйидаги қоидаларга риоя қилинишига эътибор берилади:

- ҳисоб-китоб счёtlари сальдоларининг балансда ёйик ҳолда акс эттирилиши;
- шубҳали қарзлар бўйича резерв яратилган дебитор қарзлар резерв ҳисобидан камайтирилиши лозим.

Айни вақтда тегишли ҳисоб-китоб счёtlари бўйича аналитик ҳисоб маълумотларига асосан дебитор қарзларнинг «муддати ўтганлари» ажратиб кўрсатилган ҳолда узоқ муддатли ва қисқа муддатли қарзларга гурухданишининг тўғрилиги текширилади. Ҳисобот тузиш талабларидан келиб чиқсан ҳолда қайтариш муддати бир йилдан ошиқ қарзлар узоқ муддатли қарзлар қаторига киради.

Аниқланган номувофиқликлар бўйича тафовутларнинг катта-кичиклиги, тавсифи ва вужудга келиш сабаблари аниқланади.

Қарздорликларнинг ҳаққонийлигини аниқлаш учун инвентаризация маълумотлари ҳисоб-китобларнинг ҳар бир тури бўйича таҳлил қилинади. Ҳисоб-китоб муомалаларини инвентаризация қилиш маълумотлари бўлмагандан ёки, агар инвентаризация маълумотлари шубҳали бўлса, аудиторлар вазият тақозосига кўра ёппасига ёки тандаб инвентаризация ўтказадилар.

Қарздорликларнинг ҳаққонийлиги ҳар бир ҳисоб-китоб тури бўйича дебитор ва Кредитор қарзлар қолдиқлари суммаларининг тегишли ҳужжатлар билан асосланганлигини текшириш йўли билан ҳам аниқланади. Тегишли ҳужжатлар билан тасдиқланмаган қарздорлик суммалари нореал қарзлар қаторига ўтказилади. Қарзларни вужудга келиш муддатлари бўйича таҳлил қилишда аниқланган, муддати ўтиб кетган қарздорлик суммалари ҳам нореал қарзлар қаторига қўшилади.

Нореал қарзлар аниқланганида аудитор уларнинг вужудга келиш сабаблари, айбор шахслари ва тегишли баланс моддалари ишончлилигига таъсирини аниқлайди.

Ташқи ҳисоб-китоб муомалалари бўйича қолдиқларни тасдиқлашда шубҳали қарзларнинг мавжудлиги аниқланади. №21 - БҲМСга мувофиқ шартномада белгиланган муддатда

(агар бундай муддат белгиланмаган бўлса - бунинг учун нормал зарур вақт давомида) ундириб олинмаган ва тегишли кафолат билан таъминланмаган дебитор қарзлар шубҳали қарзлар деб тан олинади. Шубҳали қарзлар мавжуд бўлган ҳолатлар аниқланганида шубҳали қарзлар бўйича резерв яратиш фактлари ва уларнинг тўғрилиги текширилади.

Бунишг учун 4910-«Шубҳали қарздар бўйича резервлар» счёти маълумотларининг ҳаққонийлиги аниқланади.

Ташки ҳисоб-китоб муомалаларини ҳисобга оладиган счёtlар бўйича қолдиқлар тўғрилиги дастлабки тасдиқланганидан сўнг ҳисоб-китоб счёtlари бўйича оборотлар ишончлилиги текширилади.

### **9.2.2. Мол етказиб берувчи ва пудратчилар билан ҳисоб-китоблар аудити.**

Мол етказиб берувчи ва пудратчилар, харидор ва буюртмачилар билан ҳисоб-китоблар корхоналар хўжалик фаолиятида энг кўп учрайдиган ҳисоб-китоблардир. Шунинг учун бундай ҳисоб-китобларни текшириш қуидаги асосий икки йуналиш бўйича амалга оширилиши зарур:

олинган моддий қийматликлар (иш, хизматлар) учун тўловлар ёки жўнатилган товарлар (бажарилган иш ва хизматлар) учун тушган суммаларнинг тўғрилигини аниқлаш;

моддий қийматликларни киримга олиш ва ҳисобдан чиқаришнинг тўлиқлигини текшириш.

Мол етказиб берувчи ва харидор ўртасидаги ҳисоб-китоблар қоидага кўра нақд пулсиз амалга оширилади ва улар икки гурухга бўлинади: 1) товар муомалалар бўйича, 2) молиявий мажбуриятлар бўйича. Накд пулсиз ҳисоб-китобларнинг қуидаги асосий шакллари мавжуд: тўлов топшириқлари, тўлов талабномалари, аккредитивлар, инкасса топшириқлари, чеклар ва ўзаро талабларни узишга асосланган ҳисоб шакли.

Мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-китобларни аудиторлик текширувидан ўтказиш ҳам юқорида баён қилинган, барча ҳисоб-китоб муомалалари учун хос бўлган умумий қоидаларига асосан ўтказилади.

Ҳисоб-китоб маълумотларининг мослигини текшириш баланс ва ҳисоб регистрлари маълумотлари тенглигини аниқлашдан бошланади.

Агар ҳисоб-китоб маълумотларини солиштириш амалларини бажариш чоғида номувофиқликлар аниқланса, аудитор уларнинг катта-кичиклигини ва вужудга келиш сабабларини аниқлади.

**Мисол:** 6010 «Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счёtlар» (жорий қисми) ва 7010 «Мол етказиб берувчил ва пудратчиларга тўланадиган счёtlар» (узоқ муддатли қисми) счёtlарининг аналитик ҳисоб регистрларидағи қолдиқлари, ушбу счёtlар бўйича синтетик ҳисоб регистрларидағи ва Бош дафтардаги қолдиқларига нисбатан, балансдаги «Мол етказиб берувчи ва пудратчилар билан ҳисоб-китоблар» модасининг 12 фойзига тенг бўлган, п-суммага кам бўлса, фарқ миқдори ушбу баланс моддаси учун жиддий ҳисобланади. Аналитик ҳисоб регистрлари (оборот ведомостлари) маълумотларини таҳтил қилишда бирон-бир мол етказиб берувчи билан шартнома тузилиб, лекин ҳисоб регистрларида ёзув ёзилмаган. Текширув натижасида шу мол етказиб берувчи билан ҳисоб-китобларни ҳисобга оладиган карточка очилганлиги, лекин адашиб у бошқа счёtnинг картотекасига солиб қўйилганлиги сабабли оборот ведомостига киритилмаган. Шундай қилиб, номувофиқлик сабаби аниқланган ва бартараф қилинган.

Ҳисоб ва ҳисобот маълумотларининг ўзаро тенглиги аниқлаганидан сўнг, аудитор мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-китоблар қолдининг ҳаққонийлигини баҳолashi керак. Шу мақсадда у қўйидагиларни текширади:

- аналитик ҳисоб регистрларида дастлабки ҳужжатлар ва шартномаларнинг рақамлари ҳамда тузилган саналари тўғрисидаги маълумотлар мавжудлиги;
- аналитик ҳисоб регистрларида кўрсатилган шартномалар ва дастлабки ҳужжатларнинг ҳақиқатда мавжудлиги (танлаб текширилади);
- дастлабки ҳужжатлар ва ҳисоб регистрларидаги маълумотларнинг мөслиги (танлаб текширилади).

Мажбурият суммаларининг ҳужжат билан тасдиқланмаганлари шубҳали қарздорликлар қаторига қўшилади. Бундай қарзларнинг ҳаққонийлиги ҳисоб-китобларни инвентаризация қилиш (солиштириш далолатномаси тузиш)йўли билан тасдиқланади.

Мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-

китобларга доир қарздорликлар ҳаққонийлигини баҳолашда уларнинг вужудга келиш муддатлари назорат қилинади:

хисоб-китоблар бўйича мажбуриятлар бажарилишининг белгиланган чегара муддати ўтиб кетган, талаб қилиб ундириб олинмаган дебитор қарзлар йўқлиги.

Хисоб-китобларни инвентаризация қилиш материалларни текшириш мол етказиб берувчи ва пудратчилар билан хисоб-китоблар қолдиқларининг ҳаққонийлигини баҳолашда муҳим аҳамиятга эгадир.

Мол етқизиб берувчи ва пудратчилар билан хисоб-китобларга доир муомалалар қуидаги йўналишлар бўйича текширилади:

- шартномалар мавжудлиги ва тўғри расмийлаштирилишини текшириш;
- олинган моддий қийматлик(иш, хизмат)лар тўлиқлиги ва тўғри кирим қилинишини текшириш;
- моддий қийматлик(иш, хизмат)лар учун ўз вақтида ва тўлиқ ҳақ тўланишини текшириш.
- аудитор даставвал маҳсулот етказиб бериш шартномалари ва иш бажариш ва хизмат кўрсатиш учун бошқа хўжалик шартномаларининг мавжудлиги, ҳамда шартномаларнинг тўғри расмийлаштирилганлигини аниқлайди. Шартномалар амалдаги қонунчилик талабларига мос келиши лозим.

Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодекси ва шартнома қонунчилигига атайлаб риоя қилинmasдан тузилган шартномалар ва улар асосида амалга оширилган муомалалар ҳақи май эмас деб топилади. Аудиторлар текширилаётган корхонада бундай ҳолатлар йўқлигини аниқлашлари лозим.

Шундан сўнг олинган моддий қийматлик(иш, хизмат)лар учун мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан хисоб-китобларнинг тўлиғича тўғри баҳолангандиги ва ҳисоб регистрларида акс эттирилганлиги тўғрисида далилларга эга бўлиши зарур.

Аудиторлар дастлабки хужжатлар маълумотларини шартномалар, бўйртмалар, счёт-фактуралар ва лойиҳа-смета хужжатларининг маълумотлари билан солишириш натижасида олинган моддий қийматлик(иш, хизмат)ларни кирим қилишининг тўлиқлиги, тўғрилиги ва ўз вақтидалиги тўғрисида далилларга эга бўлади.

Дастлабки хужжатларни текширишда барча ҳисоблашув-

тўлов ҳужжатларида ҚҚС суммасининг алоҳида сатр билан ажратиб кўрсатилганлигига ва ҚҚС суммасининг ҳисоб-китоб йўли билан ажратиб кўрсатилишига йўл қўйилмаслигига (меъёрий ҳужжатларда белгиланган ҳолатлардан ташқари) эътибор қаратилади. Аудитор ушбу талабларга риоя қилинини текшириш натижасида олинган моддий қийматлик(иш, хизмат)лар бўйича ҚҚС ни ҳисобга олишнинг асосланганлигини тасдиқловчи далилга эга бўлади. Унинг қопланиши тўланган, кирим қилинган ва ишлаб чиқариш мақсадларида ишлатилган қийматликлар бўйича амалга оширилади.

Ҳисоб-китоб ҳужжатлари ҳали етиб келмаган моддий қийматлик (иш, хизмат) ларни текширишда ушбу олинган қийматлик (иш, хизмат) ларнинг пули тўланган, лекин йўлда келаётган (дебитор қарз) сифатида ҳисобда турмаганлиги аниқланади.

Хориждан олинган импорт маҳсулот (иш, хизмат)лар учун ҳисоб-китоблар бўйича текширув ўтказилганда, мулкчилик хукуки ўтган пайтни, моддий қийматлик (иш, хизмат)ларни кирим қилиш санасига амалда бўлган Ўзбекистон Республикаси Марказий Банкининг валюта курсини ва тўлов ҳужжатларининг тўланишини, курс фарқларини, қўшилган қиймат солиги суммасини ва франкировка (товарни харидорга етказиб беришда транспорт харажатларини қоплаш ва ҳисоб-китоб қилиш) шартларини аниқлашнинг тўғрилиги текширилади.

Мол етказиб берувчилар ва пудратчилар счётларининг тўланишини текширишда аудитор қуидагиларни аниқлади:

- қарзларни қоплаш бўйича муомалаларнинг тегишли тўлов ҳужжатлари (банк кўчирмалари ва тўлов топшириги, ўзаро талабларни ҳисобга олиш далолатномалари, чеклар ва шунга ўхшаш) билан тасдиқланганлиги;
- тўлов ҳужжатларининг ҳақиқийлиги ва тўғри расмийлаштирилганлиги (барча мажбурий реквизитларининг мавжудлиги, ҚҚС суммасининг алоҳида сатр билан ажратиб кўрсатилганлиги, банк штампаси, чет тилдаги ҳужжатларнинг тасдиқланган таржимаси ва шунга ўхшаш);
- тўлов ҳужжатлари маълумотларининг 3110 - «Олдиндан тўланган ижара ҳақи», 3120-«Олдиндан тўланган хизмат ҳақи», 3190-«Бошқа олдиндан тўланган харажатлар», 4310-«Мол етказиб берувчи ва пудратчиларга берилган бўнак-

лар», 6010-«Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счёtlар» (жорий қисми), 7010-«Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счёtlар» (узоқ муддатли қисми) счёtlари бўйича ҳисоб регистрларининг маълумотларига мослиги; ушбу счёtlар бўйича ҳисоб регистрлари маълумотларининг 5110, 5210, 5220, 4310, 4010, 4020, 6310, 4220, 4230, 6870, 4810-4890, 6810, 6820, 6830 ва 6890 счёtlар бўйича ҳисоб регистрларига мослиги.

Қарздорликларнинг ўзаро ҳисоблашиш тартибида қопланнишини текшириш натижасида, аудитор ўзаро ҳисоб-китоблар учун асос (шартнома, томонлардан бирортасининг ўзаро ҳисоб-китоблар тартибидаги тўловни амалга ошириш тўғрисидаги илтимосномаси) мавжудлигини, қарз суммаси ва қоплаш санасини, ҳамда ҳисоб регистрларида акс эттиришнинг тўғрилигини аниқлайди.

Ўзаро талабларни ҳисобга олиш, ҳисоб-китобларни солишириш далолатномаси ва ҳар иккала томон иштирокида тузилган, ўзаро талабларни ҳисобга олиш тўғрисидаги томонлардан бирортасининг хати (аризаси). Далолатномаларда мажбурий реквизитлардан ташқари, қарздорликни вужудга келтирган шартномалар ва дастлабки ҳужжатлар маълумотлари, ҚҚС суммаси алоҳида ажратилган ҳолда кўрсатилиши лозим. Даъво муддати ўтиб кетган қарздорликлар бўйича ўзаро талабларни ҳисобга олишга йўл қўйилмайди.

Амалга оширилган ўзаро қарз суришишларнинг қонунийлигини текширишда, қабул қилинган ва пули тўланган моддий қийматликлар бўйича ҚҚСни ҳисобга қабул қилишнинг асосланганлиги ва сотилган товарлар (иш ва хизматлар) бўйича ҚҚС ҳисобланишининг тўлиқлигини аниқлашга маҳсус эътибор қаратилади.

Берилган бўнаклар бўйича ҳисоб-китобларни текшириш 4310-«Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга берилган бўнаклар» счёtinинг ҳисоб регистрлари, банк кўчирмалари ва шартномалар маълумотлари бўйича амалга оширилади. Бунда мол етказиб берувчиларга бўнакларнинг ўз вақтида ва тўғри берилгандиги ва олинган моддий қийматликлар учун ҳисоблашилганда уларнинг ҳисобга олинганлиги аниқланади.

Аудитор 3110, 3120, 3190, 4310, 6010, 7010 счёtlарнинг қолдиқларини аналитик ҳисоб регистрлари бўйича таҳлил қилиш натижасида, моддий қийматликлар етказиб берилган-

дан (иш, хизматлар бажарилганидан) сүнг барча берилган бўнаклар бўйича якуний ҳисоб-китоб қилинганини аниқлайди.

Ушбу талабга риоя қилинаётганлигини назорат қилиш нафақат дебитор ва кредитор қарзлар акс эттирилишининг ҳаққонийлигини, балки ҚҚСни ҳисоб-китоб қилишга таъдим этишнинг ўз вақтидалиги, чет эл валютасида берилган бўнаклар бўйича курс ва сумма фарқларини тўғри аниқлаш учун зарур.

Мол етказиб берувчилар билан шартли бирликлардан фойдаланиб ҳисоб-китоб қилинганида сумма фарқларини акс эттириш тўғрилиги ва қўйидаги шартларга риоя қилинишини текширади:

- суммавий фарқлар сарфларни бухгалтерия тан олиш санасига акс эттирилади, яъни қарзнинг шаклланиши ва ўзгаришига таъсир кўрсатади (6010, 7010 счёtlар бўйича ёзувлар);
- товар-моддий заҳиралар ва асосий воситалар ҳақиқий харжатлар суммаси бўйича тан олинади, яъни кирим қилинган моддий ресурслар қиймати суммавий фарқларга тузатилади; ижобий сумма фарқлари кирим қилинган моддий ресурслар қийматини оширади (Дт 0820, 0830, 0840, 0890, 1010-1090, 2910 счёtlар ва Кт 6010 ёки 7010 счёт ва Дт 4410, Кт 6010 - ҚҚС суммаси); салбий сумма фарқлари кирим қилинган моддий ресурслар қийматини камайтиради. (Дт 0820, 0830, 0840, 0890, 1010-1090, 2910 счёtlар, Кт 6010 ёки 7010 счёт қизил сторно билан ва Дт 4410, Кт 6010 ёки 7010 счёт - ҚҚС суммасига қизил сторно билан); моддий заҳиралар сотилганда ёки ишлаб чиқаришга берилгада (Дт 2010, Кт 6010 (7010), Дт 4410, Кт 6010 (7010) - ҚҚС).

Мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-китобларни текшириш якунида, аудитор аниқланган камчиликлар ва номувофиқликларни умумлаштиради ҳамда қолдиқлар ҳаққонийлигининг дастлабки баҳоланишини аниқлаштиради.

### **9.2.3. Харидорлар ва буюртмачилар билан ҳисоб-китоблар аудити.**

Харидорлар ва буюртмачилар билан ҳисоб-китобларни текширишнинг умумий қисми - қолдиқлар ҳаққонийлигини

баҳолаш ва бажариладиган услубий амаллар мол етказиб берувчилар ва пурратчилар билан ҳисоб-китобларни текширишга ўхшаш.

№21-БҲМСга мувофиқ жўнатилган маҳсулот, материал, бажарилган иш ва кўрсатилган хизматлар учун харидор ва буюргачилар билан олиб бориладиган ҳисоб-китоблар 4010 - «Харидорлар ва буюргачилардан олинадиган счёtlар», 4020 - «Олинган векселлар», 6310 - «Харидорлар ва буюргачилардан олинган бўнаклар», 9010 - «Маҳсулотлар сотишдан олинган даромадлар», 9020 - «Товарларни сотишдан олинган даромадлар», 9030 - «Бажарилган ишлар ва кўрсатилган хизматлардан олинган даромадлар», 9110 - «Сотилган маҳсулотлар таннархи», 9120 - «Сотилган товарлар таннархи», 9130 - «Сотилган ишлар ва хизматлар таннархи», счёtlарида ҳисобга олинади. Аудитор 4010-«Харидорлар ва буюргачилардан олинадиган счёtlар», 4020-«Олинган векселлар» ва 6310-«Харидорлар ва буюргачилардан олинган бўнаклар» счёtlари бўйича ҳисоб юритиш ва назоратнинг ҳолати ҳамда қолдиқларнинг ҳаққонийлигини баҳолаш натижасида харидорлар ва буюргачилар билан ҳисоб-китоблар бўйича муомалаларнинг ишонччилигини текширади. Бу счёtlари обиротларни текширишнинг муҳимлиги корхона фаолиятини баҳолайдиган асосий кўрсаткич - товарлар, маҳсулотлар, иш ва хизматларни сотишдан олинадиган даромад кўрсаткич бўйича ахборотларни шаклантириши билан изоҳланади.

Харидорлар ва буюргачилар билан ҳисоб-китобларга доир муомалаларни текширишда 4010, 4020 ва 6310 счёtlар бўйича ҳисоб регистрлари маълумотларининг Бош дафтар ҳамда ўзаро алоқадор ҳисоб регистрлари маълумотлари билан tengligi аниқланади. Бунда асосан 4010- счёtlари дебети бўйича ёзувлар 9010, 9020, 9030, 9210, 9220-счёtlарнинг кредити бўйича ёзувлар билан солиширилади. Агар қонун ёки олдисотти шартномасида товарга мулкчилик ҳукуқининг маҳсус тартиби кўзда тутилмаган бўлса, уходда умумий қоида бўйича мулкий ҳукуқ мол етказиб берувчидан харидорга товарни жўнатиш вақтида ўтади ва дебет 4010-«Харидорлар ва буюргачилардан олинадиган счёtlар» ва кредит 9010-«Тайёр маҳсулотларни сотишдан олинган даромадлар» счёtlари ёзуви билан акс эттирилади. Бундай ёзув солиқка тортиш мақсади учун қандай ҳисоб тартиби - «тўлов бўйича» ёки «жўнатиш бўйича» қабул қилинганидан қатъий назар амалга оширилади.

Дастлабки ҳужжат ва 4010-счётнинг ҳисоб регистри бўйича маҳсулот жўнатилган санани таққослаш орқали муомалаларнинг ўз вақтида акс эттирилиши назорат қилинади.

Агар шартномада товарларга мулкий ҳукуқ ўтишининг маҳсус тартиби кўзда тутилган бўлса, у ҳолда жўнатилган қийматликларга мулкий ҳукуқ уларни жўнатиш вақтида эмас, балки пул тўланиш вақтида ўтиши мумкин. Бу ҳолда жўнатилган ва сотилган товарлар учун харидорларнинг қарзлари ҳам шундай ёзув билан, аммо пул тўланиш вақтига акс эттирилиши муҳимдир. Бу харидорлар билан чет эл валютасида ҳисоблашилганида ва харидорлар билан шартли бирликларда ҳисоблашилгандан ўта муҳимдир. Чунки муомалаларни акс эттириши санаасига боғлиқ ҳолда валюта курси натижада эса умумий қарздорлик, курс ва сумма тафовутлари аниқланади.

Муомалаларнинг ҳужжат билан асосланганлигини текшириш чоғида товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар баҳоси шаклланишининг шартнома шартларига мувофиқлиги, ҳамда ҚҚС суммаси ва харидорларга тақдим қилинган счёtlар бошқа элементларининг тўғрилиги аниқланади. Харидорлар томонидан счёtlарни тўлшнинг ўз вақтидалиги ва тўлиқлиги 5110, 5210, 5220, 6310, 7310 счёtlар билан болжанадиган маълумотларни таққослаш ва аналитик ҳисоб регистрларидағи ёзувларни кўриб чиқиши йўли билан аниқланади.

Векселлар билан ҳисоб-китоб қилинганида №21 БҲМС талабларига мувофиқ 4020 -«Олинган векселлар» счётини юритиш тартибига риоя қилиниши ва харидорларнинг векселлар билан таъминланган қарзлари аналитик ҳисобининг тузилишига қатъий эътибор қаратилиши лоёзим. Бунда хусусан, векселларнинг тўлов муддати, банкларда ҳисобга олинганлиги (дисконтлангани), ўз вақтида пули келиб тушмаганлари алоҳида текширилиши зарур.

Шунингдек, олинган векселлар бўйича вексел фойзлари ва ҚҚС акс эттирилиши, вексел бўйича пул маблағларининг келиб тушиш чоғида (товарлар, қарама-қарши талаблар) вужудга келадиган мажбуриятлар тўғрилиги текширилади.

Текширув жараёнида харидорларнинг муддатлари ўтиб кетган дебитор қарзлари талаб қилинганлиги ва талаб қилинмаганлигини аниқлаб таҳлил қилинади. Дебитор қарзларни ҳисобдан ўчириш фактлари бўйича аудитор ушбу фактларнинг асосланганлиги ва тўғри акс эттирилганлитини аниқлайди.

Дебитор қарзларнинг аҳволи ва уларни ҳисобдан ўчиришни текшириш амаллари шубҳали қарзлар бўйича резерв яратиш ва ундан фойдаланишини текшириш амаллари билан кесищади. Шубҳали қарзлар бўйича резервлардан фойдаланишининг асослилигини текшириш дебитор қарзларни ҳисобдан ўчириш чоғида кўриб чиқилади.

Маҳсулот ва материалларни сотишга жўнатиш меъёрига қараб барча накладной маълумотлари тайёр маҳсулотларни сотишга доир ҳужжатлар реестри (63 - АСК шакл)га ёзиб борилади. Реестрлар ички хўжалик бўлинмалари (ширкатлар, бригадалар ва бошқалар)дан хўжалик бухгалтериясига топширилиб, уларнинг маълумотлари асосида «Қишлоқ хўжалик маҳсулот, материал, иш ва хизматлари реализациясини ҳисобга олиш ведомости» (62 - АСК шакл) тузилади. Реестрларда харидор ва буюртмачилар билан ҳисоб - китоблар ҳар қайси тўлов ҳужжати бўйича алоҳида-алоҳида ҳисобга олиб борилади. Ҳисобот ойи ичida тўланмаган суммалар, ундан кейинги ойда харидор ва буюртмачилар билан ҳисоб-китобларни ҳисобга олиш учун хизмат қиласидаган, янги сальдо (қолдик) реестрига ҳар қайси тўлов ҳужжатидан ўтказилади.

Харидор ва буюртмачилар билан ҳисоб - китобларни текширишни бошлашдан олдин сальдо (қолдик) реестрларида кўрсатилган қолдикларнинг Бош дафтардаги 4010 - «Харидорлар ва буюртмачилардан олинадиган счёtlар», 4020- «Олинган векселлар», 6310- «Харидорлар ва буюртмачилардан олинган бўнаклар» счёtlари бўйича қолдикларга тенг келишини аниқлаш зарур. Шунингдек, реестрларнинг ўз вақтида тўлғазилиши, бухгалтерияга топширилиши ва хўжаликнинг кассасига ёки ҳисоб-китоб счётига тушган тўловлар ҳақида белгилар (ёзувлар) мавжудлиги текширилади. Маҳсулот, материал, иш ва хизматлар реализацияси бўйича тўлов талабномаларининг ўз вақтида тўлғазилиши ва инкассага кўйилиши текширилади. Қарзларнинг вужудга келиш саналари ва тўлов муддати ўтиб кетган суммаларини сальдо (қолдик) реестрлари бўйича аниқлаш зарур. Ушбу тўлов ҳужжатлари бўйича қарзлар ниҳоятда пухта текширилади. Чунки, амалиётда харидорлар ва буюртмачиларнинг қарзлари 4010 - «Харидорлар ва буюртмачилардан олинадиган счёtlар» ва 4020- «Олинган векселлар», счёtlарининг дебетида, тўловларнинг келиб тушиши эса 6310- «Харидорлар ва буюртмачилардан олинган бўнаклар» счёти-

нинг кредитида акс эттирилади, шунингдек маҳсулот ва материаллар бир хўжалик ёки ташкилотга жўнатилиб, счёт эса адашиб бошқасига тақдим этилиши ҳоллари ҳам учрайди. Бунинг натижасида ноҳақ дебитор ва кредитор қарзлар вужудга келади.

Харидор ва буюртмачилар билан ҳисоб-китобларни текширишда корхона раҳбари ва бош бухгалтери томонидан муддати ўтиб кетган дебитор қарзларни ундириш чоралари кўрилаётганлиги аниқланади, ҳисоб-китобларни ўзаро таққослаш ва аниқланган тафсувутларни таққослаш далолатномаси тузиб тўғрилаш, шунингдек қарзларни ўзаро суришишга доир ишларнинг амалга оширилаётганлиги текширилади.

#### **9.2.4. Даъволар ва олинган бўнаклар бўйича ҳисоб-китоблар аудити.**

Даъволар бўйича ҳисоб-китобларни аудиторлик текширувидан ўтказишида 4890 -«Бошқа дебиторларнинг қарзлари» ва 6960-«Даъволар бўйича тўланадиган счётлар»нинг ёзувлари ҳамда унда ҳисобда тўрган ҳар бир дебитор ва кредитор ало-ҳида даъволар бўйича суммалар текширув объектлари бўлиб ҳисбланди.

Даъволар бўйича ҳисоб-китобларни таҳлил қилишнинг мақсади қўйидагиларни аниқлашдан иборат:

- даъволар бўйича қарзларнинг катта-кичиликлиги;
- вужудга келиш муддатлари(муддати ўтиб кетганлари, муддати ўтмаганлари)
- қайси босқичдалиги(даъво қилинган ва қарздор томонидан тан олинган);
- даъволар вужудга келиш сабаблари.

Аудитор дебитор қарзларни талаб қилиш фактларининг исботи (товар (иш ва хизмат)лар жўнатилгани (бажарилгани) дан сўнг 3 ой ўтганидан сўнг хўжалик судига даъво аризаси берилганлиги; давлат божи тўланганлиги ҳақидаги ҳужжатлар, қарздорнинг банкрот деб тан олиниши, ҳукуқни ҳимоя қилиш органларининг жиноий ишни тўхтатиш тўғрисидаги қарори ва шунга ўхшаш мавжудлигини текширади.

Талаб қилинган дебитор қарз даъво муддати - 3 йил ўтгунга қадар балансда туриши мумкин (ЎзР. Ф. К 150-м.).

Даъво муддати ўтиб кетган ва ундириб олиш имкони

бўлмаган бошқа қарзларнинг ҳисобдан ўчирилишини текшириш чоғида аудитор ЎзР ФК 150-163 моддалари ва бошқа амалдаги меъёрий хужжатларнинг талабларига риоя қилинишини аниқлайди. Хусусан:

даъво муддатини ҳисоблашнинг тўғрилиги ЎзР. Ф. К. 154-моддасига мувофиқ даъво муддати даври шахс ўз ҳукуқнинг бузилганлигини билган ёки билиши лозим бўлган кундан бошланади. Муддати белгилаб қўйилган мажбуриятлар бўйича даъво муддати ўтиши ушбу муддат ўтиши билан бошланади;

ҳисобдан ўчириш ҳар бир мажбурият бўйича амалга оширилиши мумкин;

қарздорликларни инвентаризациядан ўтказиш тўғрисидаги далолатномалар мавжудлиги;

корхона раҳбарининг буйруғи (фармойиши) ва ёзма асоси;

шубҳали қарзлар бўйича резервлар ҳисобидан 4910-счёт ёки, агар резерв яратилмаган бўлса, молиявий натижалар ҳисобидан 9430-счёт ҳисобдан ўчирилиши мумкин;

007 - «Заарга олиб борилиб ҳисобдан ўчирилган тўловга лаёқатсиз дебиторларнинг қарзлари» балансдан ташқари счётида, 5 йил давомида ҳисобда туриши.

харидорлардан талаб қилиб олинмаган дебитор қарзлар, етказиб берилган товарлар (ишлар, хизматлар) учун ҳисоб-китоблар бўйича мажбуриятларни бажариш муддатларининг энг сўнги муддати ўтганлиги муносабати билан, ҳисобдан ўчириш фактлари бўйича соликқа тортиладиган фойдани аниқлашнинг тўғрилиги текширилади. Бундай қарз суммасининг ҳисобдан ўчирилиши фойдани соликқа тортишда ҳисобга олинадиган молиявий натижани камайтирмайди.

4890 ва 6960 - счёtlар бўйича қолдиқлар ҳаққонийлигини текширишда аудитор, муддати ўтиб кетган даъволар бўйича суммалар йўқлиги, шартномада кўрсатилган муддатлари бузиб қилинган даъволар; хужжат билан тасдиқланмаган даъволар ва шунга ўхшашларни аниқлайди.

Даъволар бўйича ҳисоб-китобларни ҳисобга олишга доир муомалаларни текширишда аудитор даъво хужжатларининг ўз вақтида ва тўғри расмийлаштирилганлигини аниқлайди.

Даъволар бўйича ҳисоб-китобларни акс эттиришнинг тўғрилиги қилинган даъволар бўйича ёзувларни 4890 ва 6910

счёtlар бўйича синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари ҳамда Бош дафтар маълумотларига солишириш йўли билин аниқланади.

Килинган даъволарнинг суммалари даъво қилиш факти бўйича ҳисобда акс эттирилиши лозим (Дт-4890 счёт ва Кт-0710, 2810, 0810, 1010, 1110, 1510, 4010, 4110, 5110, 5210, 5510, 6210 ва бошқа счёtlар).

Сотувчи ташкилот томонидан тан олинган даъво суммалари, уларнинг тан олиниш (ҳисобланиш) факти бўйича ҳисобда акс эттирилиши лозим. Даъволар бўйича олинган жарималар, пениялар ва неустоикалар суммаларидан ҚҚС ҳисобланган бўлиши лозим. Даъволар бўйича қарзларни қайта-риш тўлов хужжатлари маълумотлари ва банк кўчирмалари бўйича, моддий заҳираларни кўшимча етказиб бериш ва умидсиз қарзларни ҳисобдан ўчириш хужжатлари бўйича текширилади.

Аудитор олинган бўнаклар ва уларга доир ҚҚСни акс эттиришнинг ўз вақтидалиги ва тўлиқлителигини, ҳамда бўнакларни ҳисобга ўтказиш ва ҚҚСни тиклашнинг асосланганлигини аниқлаши лозим.

#### **9.2.5. Бюджет билан ҳисоб - китоблар аудити.**

Ўзбекистон Республикаси Солиқ қонунчилигига мувофиқ кўпчилик корхоналар бюджеттага умумдавлат ва маҳаллий солиқлар ҳамда йигимлар тўлайдилар.

Солиқлар ва бошқа тўловлар бўйича бюджет билан ҳисоб-китобларни аудиторлик текширувидан ўтказишнинг мақсади - текшириладиган хўжалик юритувчи субъект бухгалтерия ҳисоботининг солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар бўйича қарздорликни акс эттириш қисмида, ҳамда солиқقا тортишдаги тартибга солинмаган масалалар билан боғлиқ сезиларли ҳолатларни акс эттиришдан иборат.

Бюджет билан олиб бориладиган ҳисоб - китоблар аудитор жиддий эътибор бериши лозим бўлган мураккаб обьект ҳисобланади. *Биринчидан*, бюджетта тўланадиган солиқларнинг нотўғри ҳисобланганлиги ва тўланганлиги учун корхонага нисбатан молиявий жазо чоралари қўлланилади. Бу эса унинг молиявий аҳволига сезиларли даражада таъсир қиласди. *Иккинчидан*, ҳисоб-китобларнинг тўғрилигини тасдиқловчи

аудиторлик хulosалари солиқ инспекцияси томонидан қабул қилиниши айрим ҳолларда шубҳа остига олининб, қабул қилинмаслиги ҳам мумкин. Сўнгти ҳолатда солиқ органи тақдим қилинган аудиторлик хulosасини қайтадан текшириб чиқишига ҳаққидир.

Агар аудитор хulosаси давлат бюджети манфаатларига зид, амалдаги қонунчиликка ва меъерий хужжатларга риоя қилинмасдан, сифатсиз тузилганлиги аниқланса, амалдаги қонунчиликка мувофиқ санкциялар кучга киради. (С. К. 135-м). Бундай ҳолларда аудиторлик фирмаси адиторлик фаолияти билан шугуулланишга ҳукуқ берадиган лицензиядан маҳрум қилиниши мумкин. Соликлар тўланишини текширишдан олдин солиққа тортиладиган объект бўйича қўрсаткичларнинг тўғрилиги, солиққа тортиладиган база ва солиқ ставкаларига риоя қилиниши, текширилиши керак.

Бозор иқтисодиёти шароитида турли хил мулкчиликка асосланган корхоналарнинг бюджет билан ўзаро муносабатлари кенгаймокда. Республикамизнинг барча ҳудудларида бюджетга тўланадиган тўловларнинг тўғрилигини аниқлайдиган ва уларнинг ўз вақтида ўтказилиши устидан қатъий назорат ўрнатадиган солиқ хизматлари ташкил этилган.

Ўзбекистон Республикаси қонунчилигига давлат солиқ комитетига катта ҳукуқлар берилган. Хусусан, Республика солиқ комитети ҳамда вилоятлар, туманлар ва шаҳарлардаги солиқ инспекцияларига қўйидаги ҳукуқлар берилган: фойда ва бошқа солиққа тортиладиган объектларни яширганлиги ёки камайтириб қўрсатганини учун барча яширган ёки пасайтирилган суммаларни ва шу сумма миқдорида жарима ундириш учун корхоналарга нисбатан молиявий санкциялар кўллаш. Бундай хато иккинчи марта такрорланганида эса икки баравар жарима содиш, шунингдек бюджетга соликлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблаш ҳамда тўлаш учун зарур бўлган солиқ декларациялари, ҳисботлар, ҳисоб-китоблар ва бошқа хужжатларни тақдим қилмаганлклари, кечикирилганлиги, фойданинг ҳисобга олинмаганлиги ёки бу ҳисобнинг белгиланган тартибни бузиб юритилганлиги учун тегишли соликлар ва бошқа мажбурий тўловлар суммасидан ўн фоизи ундирилади. Бунда мансабдор шахсларга энг кам ойлик иш ҳақининг беш баробаридан етти баробаригача маъмурий жарима солинади.

Шунинг учун аудитор бюджет билан ҳисоб-китобларни текширишда малакали маслаҳатчи ва ушбу ҳисоб-китоблар тўлиқ ҳамда ўз вақтида бўлиши учун ҳайрҳоҳ бўлмоғи лозим. Бюджет билан ҳисоб-китобларда корхона бухгалтерлари томонидан йўл қўйилган хатоларни кўрсатиш билан аудитор ушбу корхонага солиқ инспекцияси томонидан қўлланиладиган молиявий жазо чоралари билан боғлиқ бўлган заарлардан кутилиб қолишга ёрдам беради.

Шунинг учун у бюджет тўловларига доир ҳисоб-китобларнинг тўғрилиги ва уларнинг Ўзбекистон Республикасидаги мавжуд қонунчиликка мувофиқ ўз вақтида ўтказиб берилишини синчилаб текшириши лозим.

Бюджетга тўланадиган тўловларнинг рўйхати Ўзбекистон Республикасининг Солиқ Кодекси билан, айрим тўловлар бўйича бюджет билан ҳисоб-китобларни амалга ошириш таътиби эса Давлат Солиқ Комитети ва Молия вазирлигининг тегишли йўриқномалари билан тартибга солинади.

Солиқлар бўйича қарзлар юридик шахсларнинг бюджет олдидаги мажбурияти бўлиб ҳисобланади ва ёнгатда, маъдум санада тўланади. Солиқ қонунчилигининг тез-тез узгариши ва меъёрий ҳужжатлар айрим қоидаларидаги зиддиятлар солиқларга доир ҳисоб-китобларда тасодифий хатоларни келтириб чиқариши мумкин. Солиқлар бўйича қарзлар синчилаб текширувдан ўтказилганида қўйидаги хатолар аниқланиши мумкин:

- солиқларни ҳисоб-китоб қилишда бухгалтерия ҳисоби таъмиyllари, қонун ҳужжатлари ва йўриқномаларнинг ноғўри қўлланилиши;
- солиқ ставкаларининг нотўғри қўлланилиши;
- солиққа тортиладиган базанинг нотўғри аниқланиши;
- пеня ва жарималарнинг ноаниқ ҳисобга олиниши;

Кредиторлик қарзлари ва бутун бухгалтерия ҳисоботини баҳолашга қўйидагилар таъсир кўрсатади:

- солиққа тортиш бўйича имтиёз олиш учун хато ахборотларни тақдим этиш;
- солиқ органларига тақдим қилинадиган маълумотларнинг бузиб кўрсатилиши ёки яширилиши;
- бюджетга қарздорликларни аниқлашида, солиққа тортишдан озод этилганлар сифатида солиққа тортишда ҳисобга олинадиган даромадларни нотўғри туркумлаш ёки ҳисоб-китоб қилиш;

- солиққа тортиш бүйічә имтиёз олиш учун бош ва шўъба корхоналар ўртасидаги ҳисоб-китоблар бүйічә ҳисобда қалбаки муюмалаларни акс эттириш.

Ҳар бир солиққа оид қонунчилик хужжатида солиқ ставкаларини қўллаш, солиқ солинадиган базани аниқлаш, солиқларни тұлаш муддатлари, ҳисоботларни тайёрлаш ва ҳақазо талаблар акс эттирилади.

Солиқ мажбуриятларининг нотўғри аниқланиши катта молиявий йўқотишлар келтириб чиқаришини ҳисобга олиб, аудиторлар ушбу участкада текширувларни ташкил этиш ва ўтказиш технологиясига алоҳида эътибор берилади. Текширувларни муваффақиятли ўтказиш учун куйидагиларни амалга ошириш зарур:

- бюджет билан ҳисоб-китобларни текширишга юқори ма-лакали мутахассисларни жалб қилиш;
- ходимларни солиққа тортиш масалаларига оид тезкор ахборотлар ва меъерий хужжатлар билан таъминлаш;
- аудиторлар оддий қундалик муаммолар устида такроран ишламасликлари учун, корхона ичіда солиққа тортишнинг долгзарб масалаларига доир ахборотлар ва ишланмаларни алмашишни ташкил этиш;
- мижоз томонидан тақдим қилинадиган, солиққа тортиш масалаларига доир ёзма ахборотлар сифатини самарали назорат қилиш;
- корхона ичіда солиқ бүйічә маслаҳат беріш технологиясини барпо қилиш ва бюджет билан ҳисоб-китобларни текшириш натижалари бүйічә расмийлаштирилиши лозим бўлган ишчи хужжатларининг маҳсус шаклларини ишлаб чиқиш.

Бюджет билан ҳисоб-китобларни текширишда аудиторлик амалларига шаклан риоя қилинишигагина таяниш мумкин эмас. Шунинг учун бюджет билан ҳисоб-китоблар ахволи тўғрисида яқуний хulosани аудиторлар гурухининг раҳбари қилиши керак. У асосий солиқлар бүйічә аниқланған барча тафовутларни ва уларнинг солиққа тортиладиган база шаклланишига таъсирини баҳолаш имконига эга.

Фойда солиғи ва қўшилган қиймат солиғи корхонанинг молия-хўжалик фаолиятига энг катта таъсир кўрсатиб, ҳисоб-китоб қилишда ҳам, текширув ўтказишида ҳам ҳаммадан қийинчилкларни келтириб чиқаради. Шу боисдан умум дав-

лат солиқларидан шу иккаласига батағсил тұхталиб, қолған солиқлар ва йиғимлар бүйіча эса аудиторлар томонидан күлланиладиган умумий текширув қоидаларини баён қиласыз.

**а) Юридик шахслардан олинадиган даромад (фойда) солигини текшириш.**

Даромад (фойда) солиги хукуқий шахслар даромадининг (фойдасининг) бир қисміні давлат томонидан олиш йўли билан бюджетта тушириладиган маблаглар манбаларидан биридир. Фойда (даромад) солигини аудиторлик теширивидан ўтказиш, қоидага кўра, куйидагиларни ўз ичига олади:

- чораклик учун солиқ ҳисоб-китоби асосида ҳар чоракда ҳисобланган ва тўланган бўнак тўловларни таҳлил қилиш;
- ҳисобот даври учун фойда солиги ҳисоб-китобини текшириш;
- фойда (даромад) солиги бўйича қарзларни ҳисобот давридаги молия-хўжалик фаолияти натижалари асосида таҳлил қилиш.

Корхона ҳисобот даври учун таҳмин қилинаётган фойда ва солиқ ставкасидан келиб чиқиб аниқланадиган, фойда солигининг бўнак бадалларини чораклик давомида бюджетта тўлаб боради. Фойда солигининг бўнак бадалларини бюджетга тўлаш ҳар ойнинг 15-санасидан кечикмасдан, ушбу солиқ чораклик суммасининг 1/3 қисми микдоридаги тенг улушлар билан амалга оширилиши лозим.

Чораклик ҳисоб-китобларга кўра бюджетта кўшимча тўланиши лозим бўлган суммалар, корхоналар томонидан чораклик бухгалтерия ҳисоботини тақдим қилиш учун ўрнатилган кундан бошлаб беш кун мuddатда, йиллик ҳисоб-китоблар бўйича эса йиллик бухгалтерия ҳисоботини тақдим қилиш учун ўрнатилган кундан бошлаб ўн кунлик мuddатда тўланиши керак.

Ўтган чораклик учун ҳақиқатда олинган фойда бўйича бюджетта тўланиши лозим бўлган сумма билан солиқнинг ҳақиқатда тўланган бўнак бадаллари ўртасидаги фарқ, ўтган чоракда амалда бўлган, Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки ремолиялаштириш ставкасидан келиб чиқиб ҳисобланган суммага нисбатан аниқлаштирилиши лозим.

Текширув чоғида аудитор қуийдаги чшларни амалга ошириши лозим:

- фойда солигини ҳисобга оладиган счёт бўйича қолдиқни Бош дафтар маълумотлари билан солиштириш;
- фойда солиги бўйича қарзлар қолдиқлари бўйича ҳисоб-китобини тайёрлаш ва қолдиқларни чиқариш;
- мижоз-корхона томонидан қилинган фойда солиги ҳисоб-китобини ва фойда солигининг ҳақиқий ва ҳисоб-китоб суммалари ўртасидаги барча катта фарқларни таҳдил қилиш;
- фойда солигини ҳисоб-китоб қилишга таъсир кўрсатган омилларни мижоз билан муҳокама қилиш. Ҳақиқий ва ҳисоб-китоб қилинган суммалар ўртасидаги фарқлар изоҳданиши ва хужжатларда акс эттирилиши лозим;
- суммаларни жамлашнинг тўғрилигини текшириш ва қайта ҳисоблаш;
- фойда солиги бўйича бўнакларни ва якуний солиқ суммасини солиштириш.

Ҳисобот даври учун ҳисоб-китобларда тайёрланган чораклик бўнак тўловларини таҳдил қилиш чораклик тўловларни банк кўчирмаси бўйича солиштириш, солиқларни дастлабки ҳисоб-китоб қилиш хужжатлари ва кейинчалик жаримлар ва пенялар тўлашдан қутулиш учун бўнакларнинг ўз вақтида тўланишини таҳдил қилишга асосланиши лозим.

Муомалалар натижалари асосида фойда солигининг ҳақиқий қарзини текшириш қўйидагиларни ўз ичига олади:

- фойда ва заарлар счёти бўйича солиқقا тортилгунгача фойдани текшириш;
- фойда солиги бўйича қарзларни якуний солиқ декларацияси маълумотлари билан солиштириш;
- бир йиллик фойда солигининг тўғрилигини, солиқ ставкасини қўллаш ва имтиёзлардан фойдаланишининг тўғрилигини, солиқларни тўлаш муддатларининг мувофиқлигини кўрсатган ҳолда қайта ҳисоблаш ва текшириш.

Аудитор даромад (фойда) солиги тўловчи субъектнинг мақомини, унинг асосий ва кўшимча фаолият турларини, ички ва алоҳида ажralиб чиқсан бўлинмалари ҳамда ҳамкорларини аниқлаши зарур. Даромад (фойда) солиги корхоналарда турли ставкалар билан ҳисбланишини, уни тўлаш йил давомида жорий тўловлар тартибида амалга оширилиб, чорак, ярим йил, тўkkиз ой ва йил охирида ҳақиқий олинган фойда га нисбатан қайта ҳисбланишини, тўловчиларга эса ҳар хил

имтиёзлар берилишини назарда тұтиб, аудитор солиққа тортиш базасини текширишда, аввало ялпи фойдани сүнгра унинг бевосита солиққа тортиладиган қысмичи ҳисобға олишнинг тұғрилигигін ишонч ҳосил қилиши лозим. Шундан сүнг, аудитор биринчи навбатда, фойда ҳақындағы баланс маълумотларини 9900 «Якуний молиявий натижә (даромадлар ва харожатларни жамлаш)» счёти бўйича бош дафтарда, журнал ордерларда, машинаграммалардаги ва «Молиявий натижалар тұғрисидаги ҳисобот» (2 шакл) бўйича бир-бирига таққослаб, уларнинг ўзаро мос келишини аниқлашиб керак.

Шуни таъкидлаш жоизки, ҳозирги пайтда баланс фойда-си йил давомида акс эттирилади: пассивда олинган фойда, активда эса унинг ишлатилиши. Йил якунидан аниқланган фойданинг ишлатилған суммасига 9810-«Даромад (фойда) солиғи бўйича харожатлар» ва 9820-«Фойдадан тўланадиган бошқа солиқлар ва йигимлар бўйича харожатлар» счётларини кредитлаб 9900-«Якуний молиявий натижә» счётини дебетлаб тўғриланади (корректировка қилинади). Фойданинг тақсимланмай қолган қисми эса 9900-«Якуний молиявий натижә» счёти дебетига ва 8710-«Ҳисобот даврининг тақсимланмаган фойдаси (қопланмаган зарари)» счётининг кредитига ёзилиб, ҳисобдан ўчирилади.

Ҳақиқий фойдани таҳдил қилишда 9010-«Маҳсулотлар сотищдан олинган даромадлар», 9020-«Товарларни сотищдан олинган даромад», 9030-«Бажарилган ишлар ва хизматлардан олинган даромадлар», 9110-«Сотилган маҳсулотлар таннархи», 9120-«Сотилган товарлар таннархи», 9130-«Бажарилган ишлар ва хизматлар таннархи», 9210-«Асосий воситаларнинг чиқими» ва 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счётларининг кредити ва дебетида акс эттирилған барча ёзувларнинг ишончлилиги ҳақида исботта эга бўлиш зарур. Солиқ кодексига мувофиқ солиққа тортиладиган даромад (фойда) умумий даромад билан белгиланган чегирмалар ўртасидаги фарқ сифатида аниқланади.

Аудитор умумий даромад ва ундан чегириладиган чегирмалар таркибиға кирувчи ҳар бир модда бўйича маълумотларни синчиклаб текшириш керак.

Даромад (фойда) солири бўйича солиқдан тўлиқ озод қилиш, вақтингча озод қилиш вуз солиққа тортиладиган даромадни (фойдани) қамайтириш йўли билан бериладиган имтиёзлар

кўзда тутилган. Аудитор имтиёзларни қўллашнинг тўғрилиги текшириши лозим.

Бу имтиёзлар асосан ногиронлар ва нафақаҳўрлар меҳнатидан фойдаланиш; табиатни муҳофаза қилиш тадбирларига капитал сарфлар қилиш, соғликни сақлаш обьектлари, қариялар ва ногиронлар уйлари, мактабгача муассасалар, маданият ва спорт обьектлари, уй-жой фондини сақлаш харажатлари билан; корхонани реконструкция қилиш ва техникавий қайта куроллаштиришини инвестициялаш (маблағ билан тъминлаш), илмий-техник ва тажриба-конструкторлик ишларини ўtkазиш; кичик бизнесни ривожлантириш ва бошқалар билан боғлиқ. Лекин барча имтиёзлар уларнинг берилиши ҳамда умумий суммаси бўйича маълум даражада чегараланган. Аудитор корхона томонидан солиққа тортиладиган базани камайтиришининг барча ҳоллари бўйича тузилган маҳсус ҳисоб - китобнинг амалдаги қонунчиликка мос келишини дикқат билан текшириши лозим.

Бундан ташқари таҳмин қилинаётган фойда ва солиқларнинг жорий тўловлари ҳақидаги маълумотнома ҳам текширилиши керак. Солиқ тўловчи солиқ суммасини мустақил аниқлашда, ўзи солиқ бўйича бериладиган имтиёзларни ҳисбога олади ва солиқларнинг ўз вақтида ҳамда ҳар хил даражадаги бюджетларга тўланиши учун жавобгардир.

#### **б) Жисмоний шахслардан олинадиган даромад солиғини текшириши.**

Аудитор корхона штатидаги ходимлардан, шунингдек пудрат шартномаси ва меҳнат битими бўйича ишга жалб қилинган шахслардан даромад солиғи олишнинг тўғрилигини танлов усули билан текшириши керак. Аудитнинг мақсади Ўзбекистон Республикасининг Солиқ Кодекси талабларига риоя қилинаётганлигини текшириш ва йўл қўйилаётган хато-камчиликларни тутатиш бўйича тавсиялар беришдан иборат. Йиллик умумий даромад билан чегирмалар ўртасидаги фарқ сифатида аниқланадиган даромад жисмоний шахсларнинг солиққа тортиладиган даромадини ташкил қиласди. Тажриба шуни кўрсатмоқдаки, кўлчилик ҳолларда жами даромадни ҳисоблаш ва имтиёзларни қўллашда хатоларга йўл қўйилади. Хусусан, кўпчилик ҳолларда хорижий валюта олинган даромадлар асоссиз равишда сўмга ҳисоблаб ўтказилмайди, бундай ҳисоблаб ўтказиш эса даромад олинган вақтида амалда

бўлган, Ўз. Р. МБ курси бўйича амалга оширилиши керак. Айрим ҳолларда Ўзбекистон Республикаси Нафақа фондига ушланган суммага жами даромад камайтирилмайди. Кўпгина ҳолларда хизмат сафари харажатларини қоплаш нормаларидан ошган суммалар ва натурал шаклда олинган даромадлар солиққа тортиладиган даромадга киритилмай қолади. Натурал шаклда олинган даромадлар йиллик жами даромад таркибида давлат баҳоси бўйича ҳисобга олиниши лозим, улар бўйманда эса даромад олинган кундаги бозор баҳоси бўйича ҳисобга олиниши керак.

Жисмоний шахснинг йиллик умумий даромадига меҳнат ҳақи шаклида олинган даромадлар, жисмоний шахслар мулкидан оладиган даромадлари ва тадбиркорлик фаолиятидан олинган ялпи даромад киради.

Солиққа тортиладиган базани тўғри аниқлаш учун жами даромаддан қўйилдагилар чегириб ташланади:

- ижтимоий суғурта ва таъминотга доир давлат нафақалари (вақтинча меҳнатта лаёқатсизлик учун бериладиган нафақадан ташқари): хизмат вазифаларини бажариш билан боғлиқ ҳодимларга етказилган заарларни қоплаш учун берилган суммалар;
- ишдан бўшаганда тўланадиган нафақалар, шунингдек, ишдан бўшатилаётган ҳодимларга корхонадан кўтаётганда тўланадиган барча турдаги пуллик компенсациялар;
- олинадиган алиментлар;
- давлат замъилари, давлат мажбуриятлари, лотореялардан тушадиган даромадлар;
- бир йил давомида ойлик минимал иш ҳақининг 12 баробар миқдоригача бўлган моддий ёрдам суммаси,
- бошқа бир қатор даромадлар (уларнинг рўйхати амалдаги қонунчиликка асоссан белгиланади).

Солиқ ҳодимнинг календар йилининг бошидан бошлаб олган, жами даромадининг белгиланган чегирма ва бериладиган имтиёзларни айришдан қолган қисмидан ҳисобланиб, ҳар ойда ушлаб қолинади.

Аудитор Молия вазирлиги ва Давлат солиқ комитети томонидан тасдиқланган «Жисмоний шахслардан олинадиган даромад солигини ҳисоблаш ва бюджетга тўлаш тартиби тўғрисидаги йўриқнома»га мувофиқ белгиланган имтиёзлар тўғри кўлланилганлигини ва солиқнинг ҳисобланиши тўғрилигини текшириш керак.

### **в) Қўшилган қиймат солигини текшириш.**

Қўшилган қиймат солиги (ҚҚС) бизнинг иқтисодиётимиз учун нисбатан янги тушунча бўлиб, эгри соликлар тоифасига киради ва сотилган товарлар, иш ва хизматлар *баҳосига* қўшилади. ҚҚС бизда олдин кўлланилиб келинган *айланма солиги ва сотишдан тўланадиган соликларнинг ўрнини эгаллайди* ва барча турдаги товарлар ва хизматларни қамраб олиб, бюджет билан ҳисоб-китобларда муҳим ўрин тутади.

ҚҚСни савдо ва умум овқатланиш корхоналаридан ташқари Республика ҳудудида тадбиркорлик фаолияти билан шугууланувчи ҳамма ҳукуқий шахслар тўлайди.

Товарлар сотиш, иш ва хизматлар бажарниш бўйича айланма қўшилган қиймат солигининг обьекти ҳисобланади. Харидорларга жўнатилган маҳсулот, бажарилган иш ва хизматлар товарлар сотиш бўйича айланмани ташкил қиласди.

Товарлар сотиш ўзида ишлаб чиқарилган ҳамда четдан сошиб олинган ҳамма товарларни сотиш бўйича айланма солик олинадиган обьект бўлиб ҳисобланади. Солик сотиш мақсадида истеъмол учун белгиланган ва қийматта эга бўлган ҳамма нарса (товар, маҳсулот, кўчмас мулклар, электр ва иссиқлик энергияси, газ, сув ва бошқалар) товар бўлиб ҳисобланади.

Бажарилган ишлар бўйича қурилиш-монтаж, таъмирлаш, илмий-текшириш, тажриба-конструкторлик, лойиҳа-қидириув ва бошқа ишларнинг қиймати солик обьекти бўлиб ҳисобланади.

Хизматлар кўрсатиш бўйича пассажир ва юк транспортининг хизматлари, шу жумладан нефть, газ, электр ва иссиқлик энергиясини узатиш, товарларни ортиш, тушириш ва сақлаш бўйича кўрсатиладиган хизматларнинг қиймати, мулкларни ижарага бериш, воситачилик, алоқа, турар жой – коммунал, реклама ва бошқа хизматларнинг қиймати солик обьекти бўлиб ҳисобланади.

Товар ва хизматларни тадбиркорлик фаолиятидан ташқари корхонанинг бошқа ички эҳтиёжлари учун сотиш бўйича айланма товар ва хизматларни бошқа корхоналар ва жисмоний шахсларга, шу жумладан корхонанинг ишловчиларига текинга бериш бўйича айланма ҳамда гаров предметини сотиш бўйича айланма ҳам соликка тортиладиган айланмага киради.

Сотиш бўйича соликка тортиладиган айланма суммаси сотиладиган товарлар, иш ва хизматларнинг амалдаги нарх ва

тарифлар билан баҳоланадиган қийматига асосан, уларга қўшимча қиймат солигини киритмаган ҳолда аниқланади. Аудитор ҚҚС ни тўлашнинг тўғрилигини текширишда моддий қийматларнинг харажати акс эттириладиган барча счёtlарни, тўлов топшириклари ва бошқа тўлов ҳужжатларини назорат қилиб чиқиши лозим.

Аудитор текширув жараёнида ҚҚС нинг тўғри ҳисобланганига ишонч ҳосил қилиши лозим. Ҳисоб-китоб маҳсус шакл бўйича тузилади ва моҳияти шундан иборат бўладики, бюджетга тўланиши лозим бўлган солиқ суммаси харидорларга сотилган товарлар (бажарилган ишлар, кўрсатилган хизматлар) учун улардан олинган ва сотиб олинган моддий ресурслар, ёқилғи, хизматлар учун мол етказиб берувчиларга тўланган солиқ суммасининг мазкур ҳисботот даврида ишлаб чиқариш ва муомала сарфларига ҳақиқатдан олиб борилган қийматига тегишли суммаси ўртасидаги фарқ қўринишида намоён бўлади. Ҳусусан, ҚҚС ни текшириш қўйидагиларни ўз ичига олинади:

- олдинги даврлардаги солиқ ҳисботларини таҳдил қилиш, камчилик кўрсатилган масалаларни ва ушбу масалалар бўйича берилган тавсияларнинг бажарилишини аниқлаш;
- жорий давр учун ҚҚС счёtlари бўйича қолдиқларни олдинги даврлар учун қолдиқлар билан таққослаш ва катта ёки гайри-оддий тафовутларни таҳдил қилиш;
- жорий давр учун ҳақиқий ставкаларни таққослаш ва катта ёки гайри оддий тафовутларни таҳдил қилиш;
- ҳисботот даври учун бюджетга тўловлар тўланишини таҳдил қилиш.

Товарлар, иш ва хизматларни сотиб олиш чоғида тўланган ҚҚСни аудиторлик текширувидан ўтказишда, айланма маблагларни сотиб олишдаги ҚҚС ва бюджетдан қопланадиган ҚҚС ҳисоб-китобини таҳдил қилиш зарур.

Айланма маблагларни сотиб олишга доир ҚҚСни таҳдил қилишда Бош дафтардаги қолдиқлар, бюджет билан ҳисоб-китобларга доир дастлабки ҳужжатлар ва баланснинг тузилиши синчиклаб текширувдан ўтказилади.

Асосий воситалар ва номоддий активларни сотиб олишда тўланган ҚҚС суммалари, асосий воситалар ва номоддий активларни ҳисобга қабул қилиш пайтида бюджетга тўланадиган ҚҚС суммасидан тўлигича чегириб ташланади.

Бюджетдан қолланадиган, түланган ҚҚС ни таҳлил қилишда аудитор қыйидаги ишларни амалга ошириши лозим:

- 4410 - «Солиқлар ва йиғимлар бўйича бўнак тўловлар» счётининг «ҚҚС ҳисоб-китоби» аналитик счёти дебети бўйича ёзувлар текширувдан ўтказилади;
- баланс тузиш (текширув мақсадида) ва сотиб олинган ишлаб чиқариш заҳиралари, иш ва хизматлар бўйича тўланган ҚҚС ни ҳисобга олишининг тўғрилигини дастлабки ҳужжатлар бўйича танлаб текшириш.

Ушбу иш ҚҚС бўйича бюджет билан ҳисоб-китобларни ҳисобот даврлари бўйича аниқ тақсимлашни назарда тутади.

Сотиладиган товарлар, иш ва хизматлар таннархига қўшиладиган, олинган ҚҚС ҳисобининг тўғрилигини, бюджет олдидаги ҚҚС бўйича қарзларнинг мувофиқлигини текширишда аудиторлар қыйидаги ишларни амалга оширишлари лозим:

- Бош дафтардаги қолдиқларни текшириш;
- ҚҚС бўйича йиғма ведомост тузиш ва ҳисоб-китоб счёtlарининг маълумотларини таҳлил қилиб чиқиш;
- солиқ инспекциясига тақдим қилинган ҚҚС ҳисоб-китобларининг маълумотларини текшириш;
- фаолият ҳусусиятлари ва сотиладиган маҳсулот (иш, хизмат) лар турларига қараб солиқ ставкаларини қўллашнинг тўғрилигини таҳлил қилиш;
- ҳисобот даври учун ҚҚС бўйича қарзларни қайта ҳисоблаш;
- қонун ҳужжатларига мувофиқ ҚҚС бўйича берилган имтиёзларнинг тўри қўлланишини таҳлил қилиш;
- ҚҚС бўйича ўртача ойлик қарз ҳисоб-китоби асосида ҚҚСни тўлаш даврийлигини аниқлаш;
- ҚҚС бўйича ҳисоб-китобларни ва ҳужжатларни тузишнинг тўғрилигини, пенялар ва жарималар тўлашдан қочиш учун банк кўчирмалари маълумотларига таққослаш йўли билан танлаб текшируv ўтказиш.

6410-«Бюджет тўловлар бўйича қарздорлик (турлари бўйича)» счёти («кўшилган қиймат солиғи бўйича ҳисоб-китоблар» аналитиксчёти)нинг дебет ва кредит ёзувларининг аниқлиги назорат қилинади. Ҳусусан, ноишлаб чиқариш эҳтиёжлари учун сарфланган, сотиб олинган товар-моддий қийматликлар учун тўланган ҚҚС 6410-счёtnинг дебетига

олиб борилмаслиги керак, балки тегишли харажат счёtlарига олиб берилади.

Асосий воситалар ва номоддий активлар, тўланган ҚҚС ҳам кўшилган ҳолда, сотиг олиш қиймати билан киримга олинади.

Аудитор ҚҚС бўйича қўлланилган имтиёзларнинг ҳамда ишлаб чиқаришга сарфланган моддий ресурслар учун мол етказиб берувчиларга тўланган ҚҚСнинг харидорларга жўнатилган тайёр маҳсулотлар учун корхона ҳисоблаган ҚҚСдан ошган суммаларининг тўғрилигини текшириши керак.

**Солиқлар ва бўнак тўловларининг ўз вақтида бюджетта ўтказилиши ҳам текширилиши керак. Акциз солиғи ва ер се-тидан фойдаланганлик учун олинадиган солиқларни текшириш.**

Аудитор акциз солиғини текшириш учун аввало, Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Махкамаси томонидан тасдиқланган, амалдаги акциз солиғи белгиланган товарлар рўйхати ва акциз солиғининг ставкалари билан танишиши лозим. Сўнгра аудит ўтказилаётган корхонада акциз тўланадиган товарлар аниқланиб, улар бўйича солиқ обьекти тўғри белгиланганлиги текширилади. Солиқ Кодексининг 83--моддасига мувофиқ Ўзбекистон Республикасида ишлаб чиқарилган, акциз солиғи тўланадиган товарлар учун уларнинг кўшилган қиймат солиғи ҳисобга олинмайдиган (акциз солиғи суммасини ўз ичига олган) қиймати ёки товарнинг физик ҳажми солиқ обьекти ҳисобланishiни назарда тутиш керак. Агар товар ишлаб чиқарувчи акциз тўланадиган товарни натуран ҳақ ёки совға сифатида берса, солиқ тўловчida товарни топшириш пайтида вужудга келган, лекин қилинган ҳақиқий харажатлардан кам бўлмаган, нархлар даражасидан келиб чиқиб ҳисобланган қиймат солиқ солиш обьекти ҳисобланади. Шу билан бирга аудитор буюртмачиларнинг ҳом ашёларидан ишлаб чиқарилган товарлар бўйича ҳам акциз солиғи ҳисобланishiни текшириши зарур.

Шундан сўнг аудитор ҳисобланган акциз солиғининг тўлаш муддатларига риоя қилинишини текширади. Бунда Солиқ Кодексининг 84-моддасига мувофиқ акциз солиғи бюджетга, қонун хужжатларида бошқача тартиб назарда тутилмаган бўлса, ойнинг акциз тўланадиган товар реализация қилинган ўн кунлиги тугаганидан сўнг уч кундан кечиктирмай ўтказилганлиги текширилади. Шунингдек солиқ тўловчи ак-

циз солиғи бўйича ҳисоб-китобларни солиқ инспекциясига ҳар ойда ҳисобот оидан кейинги ойнинг 20-кунидан кечиктиримай тақдим этиб келаётганлигини аниқлаши лозим.

Акциз солиғи тўланган хом-ашёдан акциз тўланадиган товар ишлаб чиқарилган тақдирда, мазкур хом-ашё учун тўланган акциз солиғининг суммасига ушбу товарга солинадиган акциз солиғи камайтирилишини назарда тутмоқ керак. Аудитор акциз солиғи тўланадиган импорт қилинадиган товарлар бўйича солиқ солишни текширишда божхона ҳақидаги қонун ҳужжатларига мувофиқ аниқланадиган божхона қиймати солиқ солиш обьекти эканлигига амал қиласди. Шунингдек акциз тўланадиган импорт товарлар учун акциз солиғи ўз вақтида, яъни божхонада расмийлаштирилишига қадар ёки расмийлаштирилиши пайтида тўланганлигини ҳам аниқлаши зарур.

Ер ости бойликларидан фойдаланганлик учун тўланадиган солиқни текширишда, аудитор аввало, солиқ солиш обьектларининг тўғрилигини аниқлаш зарур. Бунда солиқ солиш обьектларининг Солиқ Кодекси 106-моддасига мувофиқ келишини текширади. Сўнгра ушбу солиқ ставкаларининг тўғри кўлланилиши Узбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси томонидан белгиланган ер остидан фойдаланганлик учун солиқ ставкаларига мувофиқ аниқланади. Бунда аудитор ушбу солиқ бўйича белгиланган имтиёзларни ҳам назарда тутиши керак. Ер остидан фойдаланганлик учун тўланадиган солиқдан озод этилганлар Солиқ Кодексининг 108-моддасида кетирилган.

- ер қаърини геологик жиҳатдан ўрганувчи шахслар;
- геология, минерология ва бошқа алоҳида қўрикланадиган табиий ҳудудларда илмий ишлар олиб борувчи шахслар;
- бюджетдаги ташкилотлар ва муассасалар, ер ости иншоотлари қурганлик ва улардан фойдаланганлик учун;
- ўзларига берилган ер участкалари доирасида ўзларининг хўжалик ва маиший эҳтиёjlари учун белгиланган тартибда кенг тарқалган фойдали қазилмалар қазиб олишни, ҳамда ер ости иншоотлари куришни амалга ошираётган ер эгалари ва ердан фойдаланувчилар;
- метрополитен ер ости иншоотларидан фойдаланганлик учун. (Солиқ Кодекси. 108-модда).

Сўнгра аудитор ер остидан фойдаланганлик учун солиқни

ҳисоблаб чиқариш ва тўлащнинг тўғрилигини ҳам аниқлаши лозим. Бунда у солиқ тўловчилар томонидан ер остидан фойдаланганлик учун тўланадиган солиқ бўйича ҳисоб-китобларни солиқ органларига тақдим этиш тартибига риоя қилинганлигини Солиқ Кодексининг 109-моддасига мувофиқ текширади.

**д) Экология солиги ва сув ресурсларидан фойдаланганлик учун олинадиган солиқларни текшириш.**

Аудитор экология солиги аудитини корхонанинг шу солиқни тўловчи эканлиги ва солиқ солиш обьектларининг тўғри аниқланганлигини текширишдан бошлаши лозим. Сўнгра экология солигининг ставкаси ва бу солиқ бўйича белгиланган имтиёзларнинг тўғри қўлланилиши текширилади. Масалан, Солиқ Кодексининг 113 -моддасига мувофиқ «Нуроний» жамгармаси ва унинг корхоналари солиқдан озод қилиш натижасида бўшайдиган маблағлардан жамгарма уставида белгиланган вазифаларни бажарища фойдаланганида, ҳамда ишловчиларининг камида эллик фоизи ногиронлар бўлган ҳуқуқий шахслар (савдо, воситачилик, таъминотсотиш ва тайёрлов фаолияти билан шугулланувчи корхоналар бундан мустасно) экология солигидан озод қилинади.

Аудитор экология солигини ҳисоблаб чиқариш тартиби ва ушбу солиқ бўйича ҳисоб-китобларни тақдим этиш муддатларига риоя қилинишини ҳам аниқлаши зарур. Бунда у Солиқ Кодексининг 114-моддасига мувофиқ экология солиги солиқ тўловчилар томонидан ҳисобланишини ва ушбу солиқ юзасидан ҳисоб-китоблар йил чораклари бўйича ва йиллик молиявий ҳисботларни топшириш учун белгиланган муддатларда солиқ органларига тақдим этилишини назарда тутиши лозим. Экология солигини тўлаш муддатларига риоя қилинишига ҳам эътибор берилиши керак.

Сув ресурсларидан фойдаланганлик учун солиқни ўз фаолиятида сувдан фойдаланувчи ҳуқуқий шахслар тўлайдилар. Бу солиқни текширишда солиқ солиш обьектининг Солиқ Кодексининг 117-моддасига мувофиқлиги аниқланади. Сўнгра Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси томонидан белгиланган амалдаги солиқ ставкалар ва Солиқ Кодексининг 119-моддасига мувофиқ сув ресурсларидан фойдаланганлик учун тўланадиган солиқ бўйича имтиёзларнинг тўғри қўлланилиши текширилади. Аудитор сув ресурсларидан

фойдаланганлик учун солиқ суммасини ҳисоблаб чиқариш тартиби ва ҳисоб-китобларни солиқ органларига тақдим этиш ва солиқни тұлаш муддатларига риоя қилинишига алоқида эътибор қаратиши лозим.

**е) Қишлоқ хұжалик корхоналарыда тұланадиган ягона ер солигини текшириш.**

Аудитор ягона ер солиги бүйіча бюджет билан ҳисоб-китобларни текшириши учун солиқнинг моҳиятини ва уни тартибга солувчи меъёрий базани билиши зарур.

Ягона ер солиги ердан фойдаланиш самарадорлигини ошириш, қишлоқ хұжалик товар ишлаб чиқарувчилари мекнантининг пировард натижаларидан іктисодий манфаатдорлигini кучайтириш ва солиққа тортиш механизмини соддалаштырыш учун 1999 йилнинг 1-январидан бошлаб жорий қилинган.

Қишлоқ хұжалик ишлаб чиқаришини юритишга әгалік қилиш ва фойдаланиш учун берилған ёки ижарага олинған ер майдонлари солиқ объекті бұлыб ҳисобланади.

Қишлоқ хұжалик кооперативлары (ширкатлар), фермер хұжаликлари ва агрофирмалар ягона ер солигининг тұловчиларидир.

Үрмөн, балиқ ва овчилік хұжаликлари, илмий-текшириш ташкилотлари ва илмий муассасаларнинг тажриба, экспериментал ва үқув-тажриба хұжаликлари, хуқуқий шахс мәқомига эга бўлмаган ёрдамчи қишлоқ хұжалиги ҳамда «Деҳқон хұжаликлари тұғрисида»ги қонунда кўзда тутилған солиққа тортиш шартлари сақлаб қолинган деҳқон хұжаликлари ягона ер солиги тұламайди.

Ягона ер солиги Ўзбекистон Республикасининг Президенти 1998 йилнинг 10 октябридә қабул қилинган «Қишлоқ хұжалик товар ишлаб чиқарувчилари учун ягона ер солигини жорий этиш тұғрисида»ги Фармонига ҳамда Вазирлар Маҳкамасининг 1998 йил 26 декабридаги 539-сонли қарорига асосан жорий қилинган. Ягона ер солигининг тұловчилари бўлған, қишлоқ хұжалик товар ишлаб чиқарувчиларининг шу солиқ бүйіча давлат бюджети билан ҳисоблашиш механизми Ўзбекистон Республикасининг Адлия Вазирлиги 1999 йилнинг 22 январида 609-тартиб рақами билан рўйхатта олинған «Қишлоқ хұжалик товар ишлаб чиқарувчилари томонидан ягона ер солигини ҳисоблаш ва тұлаш тартиби тұғрисидаги йўриқнома»да белгиланған (Ушбу йўриқномага Ўз.Р.МВ. ва

ҳисоблаб чиқариш ва тўлашнинг тўғрилигини ҳам аниқлаши лозим. Бунда у солиқ тўловчилар томонидан ер остидан фойдаланганлик учун тўланадиган солиқ бўйича ҳисоб-китобларни солиқ органларига тақдим этиш тартибига риоя қилинганини Солиқ Кодексининг 109-моддасига мувофиқ текширади.

**д) Экология солиги ва сув ресурсларидан фойдаланганлик учун олинадиган солиқларни текшириш.**

Аудитор экология солиги аудитини корхонанинг шу солиқни тўловчи эканлиги ва солиқ солиш объектларининг тўғри аниқданганлигини текширишдан бошлаши лозим. Сўнгра экология солигининг ставкаси ва бу солиқ бўйича белгиланган имтиёзларнинг тўғри қўлланилиши текширилади. Масалан, Солиқ Кодексининг 113 -моддасига мувофиқ «Нуроний» жамғармаси ва унинг корхоналари солиқдан озод қилиш натижасида бўшайдиган маблағлардан жамғарма уставида белгиланган вазифаларни бажаришда фойдаланганида, ҳамда ишловчиларининг камида эллик фойзи ногиронлар бўлган ҳукуқий шахслар (савдо, воситачилик, таъминототиш ва тайёрлов фаолияти билан шугууланувчи корхоналар бундан мустасно) экология солигидан озод қилинади.

Аудитор экология солигини ҳисоблаб чиқариш тартиби ва ушбу солиқ бўйича ҳисоб-китобларни тақдим этиш муддатларига риоя қилинишини ҳам аниқлаши зарур. Бунда у Солиқ Кодексининг 114-моддасига мувофиқ экология солиги солиқ тўловчилар томонидан ҳисобланишини ва ушбу солиқ юзасидан ҳисоб-китоблар йил чораклари бўйича ва йиллик молиявий ҳисботларни топшириш учун белгиланган муддатларда солиқ органларига тақдим этилишини назарда тутиши лозим. Экология солигини тўлаш муддатларига риоя қилиншига ҳам эътибор берилиши керак.

Сув ресурсларидан фойдаланганлик учун солиқни ўз фаолиятида сувдан фойдаланувчи ҳукуқий шахслар тўлайдилар. Бу солиқни текширишда солиқ солиш объектининг Солиқ Кодексининг 117-моддасига мувофиқдиги аниқланади. Сўнгра Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси томонидан белгиланган амалдаги солиқ ставкалар ва Солиқ Кодексининг 119-моддасига мувофиқ сув ресурсларидан фойдаланганлик учун тўланадиган солиқ бўйича имтиёзларнинг тўғри қўлланилиши текширилади. Аудитор сув ресурсларидан

фойдаланганлик учун солиқ суммасини ҳисоблаб чиқариш тартиби ва ҳисоб-китобларни солиқ органларига тақдим этиш ва солиқни тўлаш муддатларига риоя қилинишига алоҳида эътибор қаратиши лозим.

**е) Қишлоқ хўжалик корхоналарида тўланадиган ягона ер солигини текшириш.**

Аудитор ягона ер солиги бўйича бюджет билан ҳисоб-китобларни текшириши учун солиқнинг моҳиятини ва уни тартибга солувчи меъёрий базани билиши зарур.

Ягона ер солиги ердан фойдаланиш самарадорлигини ошириш, қишлоқ хўжалик товар ишлаб чиқарувчилари меҳнатининг пировард натижаларидан иқтисодий манфаатдорлигини кучайтириш ва солиқقا тортиш механизмини соддалаштириш учун 1999 йилнинг 1-январидан бошлаб жорий қилинган.

Қишлоқ хўжалик ишлаб чиқаришини юритишга эгалик қилиш ва фойдаланиши учун берилган ёки ижарага олинган ер майдонлари солиқ объекти бўлиб ҳисобланади.

Қишлоқ хўжалик кооперативлари (ширкатлар), фермер хўжаликлари ва агрофирмалар ягона ер солигининг тўловчилариидир.

Ўрмон, балиқ ва овчилик хўжаликлари, илмий-текшириш ташкилотлари ва илмий муассасаларнинг тажриба, экспериментал ва ўқув-тажриба хўжаликлари, хукуқий шахс мақомига эга бўлмаган ёрдамчи қишлоқ хўжалиги ҳамда «Деҳқон хўжаликлари тўғрисида»ги қонунда кўзда тутилган солиқقا тортиш шартлари сақлаб қолинган деҳқон хўжаликлари ягона ер солиги тўламайди.

Ягона ер солиги Ўзбекистон Республикасининг Президенти 1998 йилнинг 10 октябрида қабул қилинган «Қишлоқ хўжалик товар ишлаб чиқарувчилари учун ягона ер солигини жорий этиш тўғрисида»ги Фармонига ҳамда Вазирлар Маҳкамасининг 1998 йил 26 декабридаги 539-сонли қарорига асосан жорий қилинган. Ягона ер солигининг тўловчилари бўлган, қишлоқ хўжалик товар ишлаб чиқарувчиларининг шу солиқ бўйича давлат бюджети билан ҳисоблашиш механизми Ўзбекистон Республикасининг Адлия Вазирлиги 1999 йилнинг 22 январида 609-тартиб рақами билан рўйхатга олинган «Қишлоқ хўжалик товар ишлаб чиқарувчилари томонидан ягона ер солигини ҳисоблаш ва тўлаш тартиби тўғрисидаги йўрикнома»да белгиланган (Ушбу йўрикномага Ўз.Р.МВ. ва

ДСҚнинг 2003 йил 14 январдаги NN6, 2003-04 қарори билан ўзгаришишлар киритилган). Ягона ер солиги соликқа тортиладиган ер майдони, база ставкалари ва тузатиш коэффицентларига асосан солик тўловчилар томонидан мустақил равиша ҳисобланади.

Соликқа тортиш мақсадида ерлар сугориладиган ерлар, лалмикор ерлар, ўтлоқ ва яйловлар, жамоат бинолари ва ханодонлар билан банд бўлган ерлар, сув ҳавзалари, каналлар, коллектор ва йўллар билан банд бўлган ерлар ҳамда қишлоқ хўжалигида фойдаланилмайдиган бошқа ерларга бўлинади. Ҳар бир ер гуруҳи бўйича тегишли база ставкалари ва тузатиш коэффицентлари кўлланилади.

Сугориладиган ерлар бўйича бали «О» дон 10 гача бўлган биринчи синфга кирадиган ернинг 1 гектари учун абсолют суммада белгиланган солик ставкаси база ставкасига қабул қилинган. База ставкалари туман ва шаҳарлар бўйича белгиланган. Ер майдонларининг қаерда жойлашганлигига, сифати (балл-бонитети) ва сув билан таъминланганлигига қараб база ставкалари тегишли тузатиш коэффицентларига асосан ўзгаририлади.

Лалмикор ерлар ҳамда ўтлоқ ва яйловлар учун вилоятлар бўйича белгиланган база ставкалари кўлланилади.

Жамоат бинолари ва ханодонлар, сув ҳавзалари, каналлар, коллектор ва йўллар билан баңд бўлган ерлар ҳамда қишлоқ хўжалигида фойдаланилмайдиган бошқа ерлар бўйича тегишли туман ва шаҳарларнинг сугориладиган ерларининг биринчи синфи учун белгиланган ставкалар база ставкасига қабул қилинган.

Қишлоқ хўжалиги учун белгиланган ерларнинг майдони ер тузиши хизмати томонидан олиб бориладиган **ерларни ҳисобга олиш ва ерлар инвентаризациясининг маълумотлари билан қишлоқ хўжалик экинлари ва ер майдонларини ўлчаш маълумотлари ҳамда маҳсус лойиҳалаш ва қидирав ташкилотлари олиб борган текшириш маълумотлари балан тасдиқланиши керак.**

Аудитор қишлоқ хўжалик товар ишлаб чиқарувчилар соликни ҳисоблаш ва рақасини солик инспекциясига жорий йилнинг 1-февралигача тақдим қилганлигини, шунингдек, солик йилда уч марта, яъни йиллик соликнинг 20% дан кам бўлмаган қисми 1 июлгача, 30% дан кам бўлмаган қисми 1

сентябргача ва қолган қисми 1 декабргача тўланганлигини аниқлаши лозим.

Ягона ер солигининг ҳисобланган суммаси давр харажатига олиб борилади. Бюджет билан олиб бориладиган ҳисоб-китоб 6410-«Бюджетга тўловлар бўйича қарздорлик (турлари бўйича)» ҳисоб счетининг «Ягона ер солиги» аналитик счётида олиб борилади. Ҳисобланган солиқнинг суммаси шу счётининг кредитидан 9439-«Бошқа операцион харажатлар» счетининг дебетига олиб борилади.

Ягона ер солигининг тўловчилари Ўзбекистон Республикасининг амалдаги қонунларига мувофиқ солиқнинг тўғри ҳисобданиши ва ўз вактида тўланиши учун жавогардирлар.

### **ё) Маҳаллий солиқлар ва йигимларни текшириш.**

**Мол-мулк солигини текшириш.** Бу солиқ корхоналарни мавжуд активлардан самарали фойдаланишга ва кераксиз мулклар тўпланиб қолишига йўл қўймасликни рафбатлантириш учун жорий қилинган. Бу солиқни солиққа тортиладиган мулки, банкда муддатсиз депозит счёти бўлган, ва мустақил балансдаги хукуқий шахслар тўлайди.

Солиқ Кодексининг 90-моддасига мувофиқ хукуқий шахслар учун мол-мулк солиги у қайси манбадан олинганидан қатъий назар, корхона балансида турган барча асосий воситалар ва номмоддий активларнинг йиллик ўртacha қийматига нисбатан ҳисобланади. Бунда аудитор солиққа тортиладиган обьектларнинг суммасини ва ҳар чоракликда йил бошидан ўсиб борувчи жами билан ҳисобланадиган солиқ суммасининг тўғрилигини текшириши лозим. Жисмоний шахслар учун эса, уларнинг мулки ҳисобланган квартиralар, чорбоғ ва боғ уйлари, гаражлар ва бошқа иморатлар, бинолар ва иншоотлар қиймати, шунингдек автомобиллар, моторли қайиқлар, вертолётлар, самолётлар ва бошқа транспорт воситалари двигателларининг қуввати солиқ обьекти ҳисобланади. Аудитор жисмоний шахсларнинг мол-мулкини солиққа тортиши текширишда Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси томонидан белгиланган солиқ ставкаларига риоя қилинишига алоҳида эътибор бериши лозим.

Солиқ ставкаси корхонанинг балансидаги асосий воситалар (лизинг шартномаси бўйича олингандлари ҳам қўшилган) ва номмоддий активларнинг эскириши айрилмаган ўртacha йиллик қийматига нисбатан кўлланилади. Мулк суммаси унинг

ўтган ҳар ойнинг I санасига бўлган қолдиғи бўйича ҳисобланади. Бунда чоракликнинг боши ва охирига бўлган қолдиқларнинг ярми билан қолган ойларнинг I-санасига бўлган қолдиқлар кўшилиб, 12 га тақсимланади. Масалан, баланснинг тегишли моддалари бўйича суммаларнинг қолдиқлари (минг сўм ҳисобида) 01. 01. га 10800, 01. 02. га 11000, 01. 03. га 10500, 01. 04. га 12000 бўлса, бу маълумотлар бўйича мулклярнинг ўртача йиллик қиймати куйидагича аниқланади:

$$\frac{(10800 : 2 + 11000 + 10500 + (12000 : 2))}{12} = 2742 \text{ минг сўм}$$

Бу ҳолда мулк солиги амалдаги 4%лик ставка билан 109680 сўмни ташкил этади.

$$(2742,0 : 100) \times 4\% = 109680 \text{ сўм.}$$

Берилган қолдиқларга асосан шундай тартиб билан ярим йиллик учун солиқни ҳисоблаймиз:

01. 04. га 12000, 0 01. 05. га 13000, 0 01. 06. га 12900, 0 01. 07. га 13100, 0 минг сўм бўлса, йиллик ўртача қолдиқ 5945, 1 минг сўм бўлади:

$$\frac{(10800 : 2 + 11000 + 10500 + 12000 + 13000 + 12900 + (13100 : 2))}{12} = 59451$$

солиқ суммаси эса 237804 сўм бўлади (5945, 1 минг сўм:100x4 фоиз 237804 сўм).

Шундай қилиб, корхона II чораклик учун корхона 128124 сўм (237804-109680) мулк солиги тўлаши лозим.

IV-чорак учун тўланадиган солиқ йиллик баланснинг тегишли -моддалари бўйича ўртача қолдиқлардан ҳисобланган солиқдан 9 ой учун тўланган солиқ суммаларини айриш билан аниқланади.

Аудитор хукуқий ва жисмоний шахслар мулкига солинадиган солиқлар бўйича белгиланган имтиёзларнинг тўғри қўлланилишини текширади. Бунда у Солиқ Кодексининг 92 ва 93-моддаларига риоя қилинганлигини аниқлаши лозим. Аудитор хукуқий ва жисмоний шахсларнинг мулкига солинадиган солиқни ҳисоблаш ва тўлаш тартибига қандай риоя қилинаётганлигига ҳам алоҳида эътибор бериши зарур. Бунда у Солиқ кодексининг 94-моддасига мувофиқ хукуқий шахсларнинг мол-мулкига солинадиган солиқ бўйича жорий тў-

ловлар бюджетга ҳар ойнинг 20-кунидан кечиктирмасдан, йиллик тўлов суммасининг ўн иккidan бир қисми миқдорида тўланиб келинаётганлигини аниқлаши керак. Шу билан бирга солиқ тўловчилар томонидан мол-мулк солиги бўйича ҳисоблаш варақаларини солиқ органларига йилнинг чораклари бўйича ва йиллик молиявий ҳисоботларни тақдим этиш муддатида топширилишини ҳам ўрганиш зарур.

Жисмоний шахсларнинг иморат, бино ва иншоатлари учун мол-мулк солиги уларнинг ҳар йил 1 январдаги ҳолати юзасидан коммунал хизмат кўрсатиш ҳидоралари берадиган инвентаризация қийматига доир маълумотлар асосида, бундай маълумотлар бўлмаган тақдирда эса мазкур объектларнинг мажбурий сугуртаси бўйича тўловларни ҳисоблаб чиқариш учун қўлланиладиган баҳолар асосида ҳисобланиши текширилади.

Аудитор, агар корхонадаги мол-мулклар бир неча мулкдорларнинг улушбай асосида умумий мулки бўлган ҳолатларни текширганда мол-мулк солиги ҳар бир мулкдор томонидан умумий мулкдаги улушкига мутаносиб равишда тўланганлигини аниқлаши лозим. Янги курилган иморатлар, бинолар ва иншоотлар бўйича солиқ улар барпо этилган ёки олинган йилдан бошлаб тўланишини эътибордан чиқармаслик керак.

Булардан ташқари, мерос бўлиб ўтган ёки бир мулкдордан иккинчисига ўтган мол-мулкларнинг солиқقا тортилиш тартиби ҳам текширилади

Табиий оғат ёки бошқа сабабларга кўра йўқолган мол-мулклар бўйича солиқ ундириш улар йўқ қилинган ёки бутунлай вайрон бўлган ойдац бошлаб тўхтатилади.

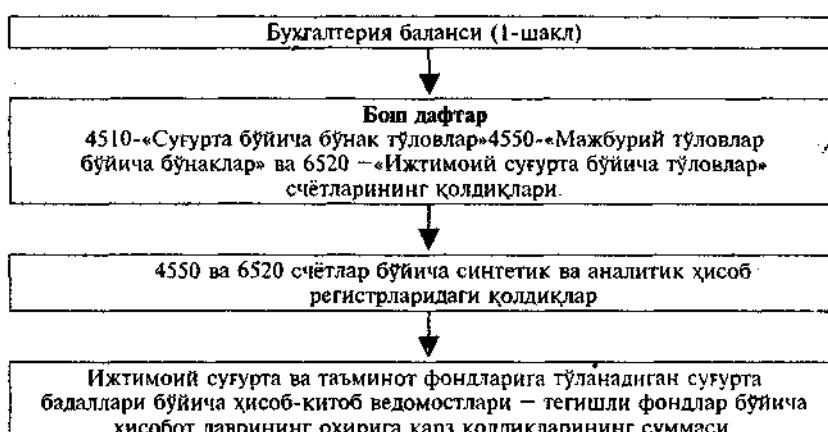
Мол-мулк солиги бўйича имтиёзларнинг тўғри қўлланилиши ва тўлов муддатларига риоя қилиниши ҳам текширилиши зарур.

#### **9.2.6. Ижтимоий сугурта ва таъминотта доир ҳисоб-китоблар аудити.**

Ижтимоий сугурта ва таъминот фонdlарига тўловлар ҳисобланиши ҳамда тўланишини аудиторлик текширувидан ўтказишида қуйидагилар бажарилади:

- ҳар бир фонд тури бўйича ва сугурта тури бўйича тўлов (бадал) ҳисоблаш учун қабул қилинган базанинг ишончлилигини аниқлаш;

- тегишли фондлар бўйича сугурта бадаллари ставкаларини кўллашнинг тўғрилигини текшириш;
  - ҳисоблашларни текшириш;
  - сугурта бадалларини ҳисоблаш манбаларини текшириш.
- Ҳисоб ва ҳисбот маълумотларининг тенглигини қўйидаги чизма бўйича солиштириш йўли билан аниқлаш зарур (9.3-чизма)



**Маълумотларда тафовутлар бўлган ҳолларда фондлар ва дебет ёки кредит оборотлари текширилиб, тафовутлар кўлами аниқланади. Кейинчалик ушбу тафовутларнинг сабаблари аниқлаштирилиши лозим.**

Молиялаштириш манбаидан қатъий назар барча асослар бўйича ходимлар фойдасига ҳисобланган, пул ва (ёки) натура шаклдаги тўловларнинг барча турлари ушбу фондларга сугурта бадалларини ҳисоблаш учун объект бўлиб ҳисобланади.

Сугурта бадалларини ҳисоблаш учун кўлланиладиган базанинг ишончлилигини текширишда қўйидагиларни бажариш зарур:

- ҳисбот даврида ҳисобланган ва тўланган меҳнат ҳақи ҳамда бошқа тўловлар турларини аниқлаш;
- ҳақиқатда сугурта бадаллари ҳисобланган тўловлар турларини, тегишли ижтимоий сугурта фондига сугурта бадал-

- лари ҳисобланмайдиган тўловлар рўйхатига мувофиқ улар ҳисобланиши ёки ҳисобланмаслиги лозим бўлган тўлов турлари билан таққослаш;
- тегишли фонdlар бўйича сугурта бадалларининг тўлиқ тўланмаган (ёки ошиқча тўланган) миқдорини аниқлаш.

Олдин ҳисобланмасдан, корхона кассасидан берилган ҳар хил тўловларни (моддий ёрдам, мукофот) маҳсус эътибор билан текшириш керак.

Сўнгра ҳисобланган ва тўланган сугурта бадалларининг ҳисобда тўғри акс эттирилишини аниқлаш зарур. Бунда ходимларга тўланган тўловларнинг сугурта бадалларини ҳисоблаш молиялаштириш манбаси ҳисобидан акс эттирилаётганингига эътибор қаратилади. Текширув натижалари ишчи хужжатлар билан расмийлаштирилади.

Текширув якунида аудитор аниқланган тафовутларнинг ҳисобот кўрсаткичларига (танинрх ва молиявий натижага, ижтимоий сугурта ва таъминот бўйича қарзлар миқдорига), жиддийликлик даражасини ҳисобга олган ҳолда, қандай таъсир кўрсатишини аниқлайди.

#### **9.2.7. Турли дебиторлар ва кредиторлар билан ҳисоб-китоблар аудити.**

Дебиторлар ва кредиторлар билан ҳисоб-китобларни текширишда, аудитор аввало дебитор ва Кредитор қарзларининг пайдо бўлиши сабабларини аниқлаши зарур. Ҳисоб-китобларнинг белгиланган қоидаларига мувофиқ келадиган қарзлардан ташқариси, катта миқдордаги дебитор ва кредитор қарзларнинг мавжудлигидан далолат беради.

Бу муомалаларни текширишга киришишдан олдин қарзларнинг тегишли қолдиқлари баланс-моддалари бўйича тўғри акс эттирилганлигини аниқлаш лозим. Бунинг учун текшириш даври бошидаги ҳисоб-китобларнинг ҳар қайси тури юзасидан аналитик ҳисоб регистрларининг маълумотлари бўйича ҳисоб-китобларни ҳисобга олиш учун мўлжалланган счёtlар бўйича қолдиқлари баланснинг тегишли моддалари қолдиқлари билан таққосланади. Сўнгра ҳисоб-китоблар ҳар қайси тури бўйича алоҳида текширилади. Бунда аудитор қарзнинг пайдо бўлиши сабабларини, у кимнинг айби билан ва қачон пайдо бўлганлиги, уни ундириб олиш мумкин ёки

мумкин эмаслигини, яъни дебиторлар ўз қарзларини тан олган хатлар ёки ҳисоб-китобларни таққослаш далолатномалари мавжудлигини, даъво қилиш муддатлари ўтказиб юборилмаганинги, қарзларни ёпиш ёки ундириш учун қандай чоралар кўрилаётганлигини аниқлаши лозим.

Турли дебиторлар ва кредиторлар билан ҳисоб-китоблар аудити буйича 4810-4890, 6910, 6920, 6930 ва 6990 - счёtlарнинг ҳисоб регистрлари ва ҳисоботлардаги бухгалтерия ёзувлари ҳамда улардаги ҳисобда тўрган қарзлар текширилади. Турли дебитор ва кредиторлар билан ҳисоб-китобларни текшириш услубиёти ва кетма-кетлиги бошқа барча ҳисоб-китоб муомалаларини текширишга ўхшаш.

Юқорида келтирилган счёtlарда ҳисобга олинадиган муомалаларнинг хилма-хиллигини эътиборга олган ҳолда, аудитор ҳисоб-китоблар аҳволини таҳдил қилиш чоғида ушбу счёtlар Қўлланишининг қонунийлигини аниқлайди. (Яъни 4810-4890, 6910, 6920, 6930 ва 6990 счёtlарда бошқа ҳисоб-китоб счёtlарида ҳисобга олинадиган муомалалар акс эттирилмаётганлигини аниқлайди).

Аудитор йил охирида тўланмаган, депонентланмаган суммалар буйича хақиқатда тўланган иш хақи суммаларидан ҳисобланиши лозим бўлган даромад солигининг қайта ҳисобланганлигини аниқлаш зарур.

Ижро варақаси буйича бошқа корхоналар фойдасига ушланадиган суммалар (алиментлар, жарималар, моддий зарарни ундириш ва ш. ў.) тўғрилиги ва асосланганлиги ҳисоб ёзувларини ҳисоблашув-тўлов ведомостлари ва ушлаш учун асос бўлган бошқа ҳужжатлар билан солиштириш орқали текширилади. Бундай суммаларни ўтказишининг ўз вактидалиги ва тўлиқлиги шахслар буйича қарзларнинг аҳволи ва ҳаракатини таҳдил қилишда ва суммаларнинг ходимлардан ушланган ҳамда ўтказилган санаси билан таққослаш орқали аниқланади.

Нотижорат ташкилотлар (бюджет ташкилотлари) билан ҳисоб-китобларни текширишда шартномалар мавжудлиги, иш (хизмат) бажарилишининг ҳужжат билан тасдиқланиши, уларнинг хусусиятлари, ишлаб чиқариш ёки ноишлаб чиқаришга таалуқли эканлиги аниқланади. Булар сарфларни молиялаштириш манбаларини аниқлашнинг тўғрилигини тасдиқлаш учун зарур. Чунончи, ўқитиш, малака ошириш билан боғлиқ ва ишлаб чиқариш мақсадлари учун зарур бўлса, ўкув учун

ўкув учун тўловлар «Харажатлар таркиби ... тўғриси зом»га мувофиқ таннархга кўшилиши мумкин.

Айрим ҳолларда ҳисоб-китобларни дебитор қарзатта бўлган ташкилотлардаги тегишли ҳужжатлар таққослаб кўриш тавсия қилинади. Бундай қара текширувлар биринчи навбатда, савдо ва таъминот ларида ўтказилади.

Дебитор ва кредитор қарзларининг даъво ҳамда дебитор қарзларни ундириш бўйича хўжалик сарожат қилиш тартиби текширилади. Шунингдек, дебитор қарзларининг инвентаризацияси ва унинг лари таҳлил қилинади. Бунинг учун аудитор турли кредиторлар билан ҳисоб-китоб муомалаларини ахлатекширувидан ўтказишни якунлашда ишчи ҳужжатларни умумлаштиради ва 4810-4890, 6910, 6990 - счёtlар бўйича ҳисоб ҳамда ҳисобот маълумотларни ишончлилиги, ҳисобни юритиш тўғрилигини баҳола-

#### **9.2.8. Банк кредитлари ва банқдан ташқари олини қарзлар бўйича ҳисоб-китоблар аудити.**

Банк кредитлари ва қарзлар бўйича ҳисоб-китоб диторлик текширувидан ўтказиш учун аудитор Ўзбек Республикасида аудиторлик фаолиятини тартибга куйидаги меъёрий ҳужжатларга асосланиши керак:<sup>1</sup>

✓ Банк кредитлари ва қарзлар ҳисобини аудиторлик текширувидан ўтказишдан мақсад Корхонанинг олинган ва бошқа қарз маблағларини акс эттирувчи ҳисобот кичларининг ишончлилиги тўғрисида етарли далилга эга бўлишдан иборат.

Ушбу мақсадга эришиш учун куйидагилар текширувчи керак:

- кредитлар ва қарзларнинг ҳаққонийлиги ҳамда лаштирилганлигини;
- кредитлар ва қарзлар олинишининг асосланнишларини аниқлаш (қарз маблағларининг олинган манбаларини аниқлаш).

<sup>1</sup> Ушбу меъёрий ҳужжатлар рўйхати намуна тарзида берилган. Ушбу тарзидан ташқари олини қарзлар бўйича ҳисоб-китоблар аудити



№	Меъёрий ҳужжат номи	Ким томонидан тасдиқланган, сана, №
1.	«Ўзбекистон Республикаси ҳудудида хўжалик юритувчи субъектларга банк томонидан қисқа муддатли кредитлар беришни ташкил этиш тўғрисида Низом” <sup>1</sup>	Ўз РМ Б №24 26. 12. 1998й №33
2.	«Ўзбекистон ҳудудида хўжалик юритувчи субъектларга банклар томонидан ўрта муддатли ва узоқ муддатли кредитлар беришни ташкил этиш тўғрисида Низом»	Ўз РМ Б баённома №198 9 октябр 1999й. №330
3.	«Фермер хўжаликлари ва ўз фаолиятини ҳукуқий шахс мақомини олган ҳолда амалга оширадиган бошқа кичик бизнес субъектларига тижорат банклари томонидан миллний ва чет эл валютасида микрокредитлар бериш тартиби	Ўз РМ Б №3 22 феврал 2000 й. № 464
4.	Якка тадбиркорлар ва ўз фаолиятини ҳукуқий шахс мақомини олмаган ҳолда амалга оширадиган дехқон хўжаликларига тижорат банклари томонидан миллний ва чет эл валютасида микрокредитлар бериш тартиби	Ўз РМ Б №3 22 феврал 2000й
5	№13 –АФМС «Таҳдиллий амаллар»	Ўз. Р. М. В. 4 август 1999й №64
6	№14 –АФМС «Аудиторлик тандаш»	Ўз. Р. М. В. 27 июль 1999й №59

- қарз маблағлардан мақсадли фойдаланиш ва ҳамда ўз вақтида қайтариш (қарз маблағлари садлар учун ишлатилган, кредитлар ва қарздорлик қандай қайтариilmоқда, муддати қарздорлик мавжудлиги);
- қайтариilmаган кредитлар ва қарзларнинг ҳамда улар бўйича фоизлар тўланишини баҳо



лар бўйича фоизларни ҳисобга олиш, мулкларни баҳолаш ва молиявий натижаларни шакллантиришга фоизларнинг тасири ва ҳ.к.);

- кредитлар ва қарзлар бўйича синтетик ҳамда аналитик ҳисобнинг юритилишини текшириш (кредитлар ва қарзларни ҳисобга оладиган счётларнинг қўлланилиши, қарз маблағларини олиш ва қайтариш муомалаларини акс эттириш, молиявий натижаларни шакллантириш тамойилларига риоя қилиниши).

Аудиторлик далил – исботларга эга бўлиш учун турли усууллар (хужжатларни текшириш, муомалаларни кўриб чиқиш, ўз маблағлари билан қарз маблағларнинг нисбатини аниқлаш мақсадида аналитик амалларни бажариш) ва ахборот манбаларидан фойдаланилади.

Аудитор корхонанинг молиявий ҳисоботи бўйича кредит лаёқатини ҳам қисқача таҳлил қилиши зарур.

Бозор иқтисодиёти шароитида корхонанинг кредит лаёқатини таҳлил қилиш учун мамлакатимиз иқтисодчи олимлари И.Абдукаримов, Э.Акромов, Е.Ергешов, М.Пардаев, Н.Хасанов ва С. Нажмидиновларнинг асарларидан фойдаланиш тавсия этилади.

Банк кредитлари ва қарзларни аудиторлик текширувидан ўтказишда қуидаги маълумот манбаларидан фойдаланилади:

- банк кредитлари ва қарз олиш масалаларини, бухгалтерия ҳисобини ва солиқقا тортиш муомалаларини тартибга соладиган меъерий хужжатлар;
- банк кредитлари ва қарзлар бўйича муомалаларни расмийлаштириш ва ҳисобда акс эттиришга доир шартномалар ва дастлабки хужжатлар. Буларга: кредит шартномалари ва қарз шартномалари, кредитлар бўйича фоиз ставкаларининг ўзариши тўғрисида кредит шартномаларига кўшимча қилинадиган битимлар, кредитни қайтариш муддатлари, кредит шартномаларининг бошқа шартлари, корхона шахсий счётларининг кредит ва қарзлар ҳаракатига доир банк кўчирмалари, кредит шартномасига мувофиқ қайтариладиган кредит ва фоиз суммаларининг акцептсиз (розиликсиз) ҳисобдан ўчирилишини тасдиқлайдиган мемориал-ордерлар киради.

Юқорида кўрсатилган муомалаларни ҳисобда акс эттиришга доир синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари ҳамда

бухгалтерия ҳисоботлари пухта текширувдан ўтказилади. Мазкур соҳани текшириш учун зарур ахборотлар молиявий ҳисоботнинг қўйидаги шаклларида акс эттирилади: бухгалтерия балансида (I-шакл) (баланс пассивидаги II-«Мажбуриятлар» бўлиммининг «Узоқ муддатли банк кредитлари» (570 сатр), «Узоқ муддатли қарзлар» (580 сатр), «Қисқа муддатли қарзлар (740 сатр) моддалари); Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот»(2-шакл)да («Фоиз кўринишидаги харажатлар» (180 сатр), «Валюта курси фарқидан даромадлар» (150 сатр), «Фоиз шаклидаги харажатлар» (180 сатр) моджалалари; «Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот»да (4-шакл) («Олинган ва тўланган фоизлар» (110 сатр), «Узоқ ва қисқа муддатли кредитлар ва қарзлар бўйича пул тушумлари ва тўловлари» (150 сатр);

«Инвестицион фаолиятнинг соф пул кирими ва чиқими» (100 сатр = 060 сатр ± 070 сатр ± 080 сатр ± 090 сатр) (агар ушбу мақсадлар учун кредитлар ва қарзлар жалб қилинган бўлса).

Буларни текшириш учун аудиторга корхонада қўлланилаётган бухгалтерия ҳисоби шаклига хос қўйидаги синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари тақдим қилинади:

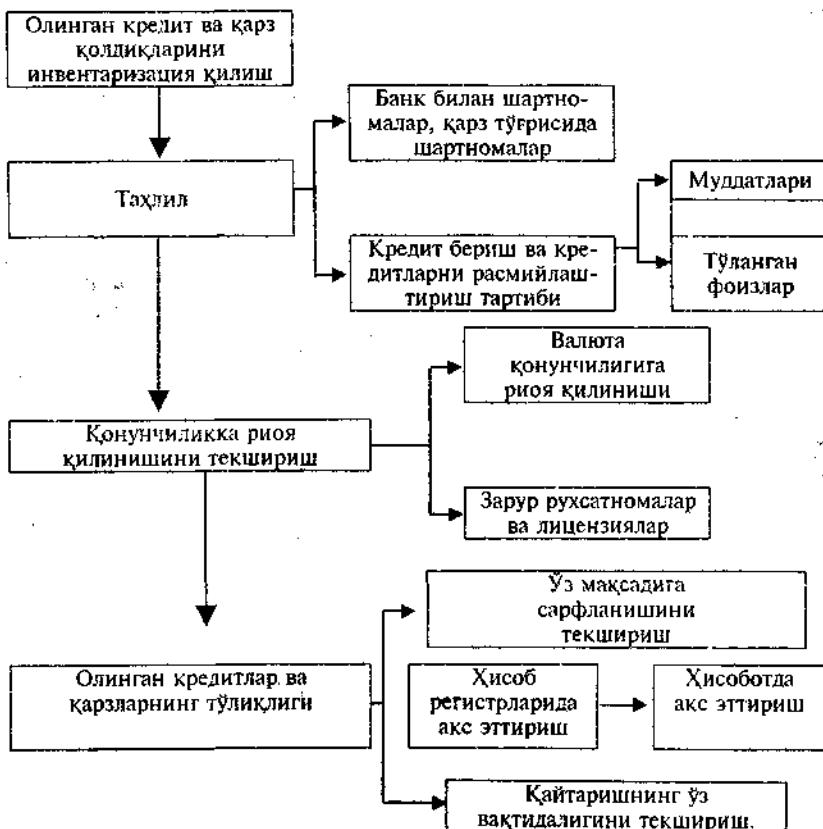
- агар журнал-ордер шакли қўлланилса, 4 ва 12 журнал-ордерлар;
- агар ҳисоб ишлари компьютерлаштирилган бўлса, 6810, 6840, 7810, 7820, 7830 ва 7840 - счёtlар бўйича компьютер шакллари, аналитик ведомостлар ва Бош дафтар.

Текширувнинг ушбу соҳасига киришидан олдин аудитор кредит ва қарз шартномалари ўргасидаги асосий фарқларни билиши лозим.

№ 21 - БХМС га мувофиқ кредит ва қарзлардан фойдаланганлик учун тўланадиган фоиз тўловлари молиявий фаолиятга доир чиқимлар таркибида ҳисобга олиниши, яъни молиявий натижаларга - 9610 «Фоиз кўринишидаги харажатлар» счётининг дебетига олиб борилиши, солиқка тортиш мақсадида эса фойда солиги бўйича қонунчилик талабларига мувофиқ ҳисобга олиниши лозим.

Узоқ муддатли активларни сотиб олиш учун олинган кредитлар ва қарзлар бўйича фоизларни тўлашга доир харажатлар «Харажатлар таркиби ... тўғрисидаги Низом»га ва №5 - «Асосий воситалар» номли БХМСга мувофиқ объектнинг дастлабки қийматига қўшилиши, улар ҳисобга қабул қилинга-

нидан сүнг тұлғанған фойзлар эса, умумий тартибда 9610- счёт дебетига үтказилиб ҳисобдан үчирилади.



9.4.-чизма. Банк кредитлари ва қарзларни аудиторлық текшируидан үтказиш кетма-кетлеги

Фойзларни ҳисобға олишининг шүнгә ўхшаш тартиби ишлаб чиқариш заһиралари сотиб олиш учун олинган қарз маблаглари бўйича ҳам қўлланилади. № 4 - «Товар-моддий заһиралар» номли БХМСга мувофиқ корхоналар кредит учун тўловларга доир харажатларни, агар булар сотиб олиш билан боғлиқ бўлса, моддий ишлаб чиқариш заһираларининг ҳақи-

қий таннархига қўшилади. Бу тартибга сотиб олинган товар моддий заҳираларни омборга кирим қилинишига қадар риоя қилинади, ундан сўнг эса фоизлар одатдаги тартибда ҳисобга олинади.

Кредит ва қарзларни ҳисобга олишнинг ташкил этилишини текширишда аудитор олинган кредитлар бўйича қолдиқлар қандай баҳоланаётганлигини ҳам аниқлаши зарур.

#### **а) Банк кредитлари бўйича ҳисоб-китоблар аудити.**

Банк кредитларини жалб қилиш иқтисодий ислоҳотларни чукурлаштириш, хусусий тадбиркорликни ривожлантиришнинг қўшимча манбаларидан ҳисобланади.

Корхоналар билан банк ўргасидаги кредит муносабатлари томонларнинг ўзаро мажбуриятлари ва маъсулиятларини белгилайдиган, кредит шартномаларига асосан тартибга солинади.

Текширув чоғида аудитор кредит шартномаларининг ҳақиқатда мавжудлигини, уларнинг Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодекси ва бошқа тегишли меъёрий ҳужжатларнинг талабларига жавоб беришини аниқлайди.

Ўзбекистон Республикасининг Фуқаролик Кодексига мувофиқ кредит шартномалари кредит муносабатларини амалга ошириш учун лицензияга эга бўлган банклар ёки бошқа кредит ташкилотлари билан тузилади.

Аудитор шартномаларни таҳдил қилиб, уларда қуйидаги масалалар ўз аксини топганлигини аниқлайди:

- кредит беришнинг мақсади;
- кредит муддатлари;
- кредитни бериш ва қайтариш тартиби ҳамда шартлари;
- мажбуриятларни таъминлаш шартлари;
- фоиз ставкалари, фоизларни тўлаш тартиби ва муддатлари;
- кредитни бериш ва қайтариш бўйича томонларнинг мажбуриятлари, хукуқлари ва маъсулиятлари;
- банкка тақдим қилинадиган ҳужжатлар рўйхати ва тақдим қилиши муддатлари;
- бошқа шартлар.

Аудитор кредитларнинг мақсадга мувофиқ сарфланишини ва ссуда қарзларини қайтариш тартибини (пул маблағлари кўринишида, вексел бериш йўли билан, ўзаро қарз суриниш орқали) аниқлаши керак. Кредитларни қайтаришнинг тўлиқ-

лиги ва ўз вақтидалигини аудитор банк қўчирмалари бўйича текширади.

7810-«Узоқ муддатли банк кредитлари» счёти бўйича узоқ муддатли кредитларнинг қайтарилишигача 12 ой тўлмасдан, ҳисобот тузишда қайтаришмаган қолдик қисқа муддатли қарз таркибида кўрсатилади.

Аудитор кредитлар бўйича муддати ўтиб кетган қарзлар мавжудлигини текширади, ўз вақтида қайтаришмаслик сабабларини ва уларни қайтариш учун қандай чоралар кўрилаётганлигини аниқлайди. Бунда банк ссудалари бўйича муддати ўтиб кетган қарзлар мавжуд бўлганида кредитлар учун фоиз ставкаларининг қандай кўтарилиб борганини аниқлаши зарур. Чунки бу корхона даромадларига салбий таъсир кўрсатади. 6810-«Қисқа муддатли банк кредитлари» ёки 7810-«Узоқ муддатли банк кредитлари» счёtlари бўйича 5110-«Ҳисоб-китоб счёти», 5210-«Мамлакат ичидағи валюта счёtlари» билан bogланган дебет ёзувларини таҳдил қилиб, аудитор олинган кредитларнинг ўз вақтида қайтарилишини текширади.

Амалиётда аудитор айрим кредитларнинг муддати, бир ёки бир неча марта ўзайтирилганлигини учратиши мумкин. Бундай ҳолларда аудитор кредитларни ўз вақтида қайтариш имконияти ҳақида ва кўрилган заарларнинг ҳажми тўғрисида фикр билдириши лозим.

Аудитор кредитларнинг қайтарилиши таъминланганлиги масалаларига ҳам эътибор қаратиши зарур. Кафиллик, кафолат хати, қимматли қоғозлар, товарлар ва бошқа мулкларни гаровга қўйиш кредит таъминотининг асосий турларидир. Щулардан гаров тўғрисидаги шартномалар кенг тарқалган. Бунда қуйидагиларни текшириш зарур: гаров тўғрисидаги шартноманинг ҳаққонийлиги, унинг юзаки тузилмаганлиги, унда гаровга қўйилган мулкларнинг қанчалик аниқ кўрсатилганлиги ва ҳоказо.

Кредитлар ҳисоб-китоб счёти ёки валюта счётидан пул ўтказиш, ҳамда қимматли қоғозларни бериш йўли билан қайтарилиши мумкин.

Г Аудитор кредитлардан фойдаланганлик учун фоиз суммаларининг қандай счёtlarda акс эттирилганлиги ёки қайси манбалар - молиявий натижалар ёки бошқа манбалар ҳисобидан қопланганлигини текширади.]

Фоизлар тұланишини текширишда улар таннархга құшилғанligини аниқлаш зарур. Умуман олғанда бу молиявий натижани бузиб күрсатмайды, лекин услубиётдан четта чиқишиг олиб келиши мүмкін. Бу үз навбатида молиявий нағыжалар тұғрисидеги ҳисобот (2-шакл)да акс этирилған, фойда таркиби шаклланишини, бундай суммалар катта бўлганида эса «Тўланган фоизлар» моддаси кўрсаткичларининг бузиб кўрсатилишига олиб келади. Коидабузарликларнинг бундай турини аниқлаш ва етарли даражада аудиторлик далилларига эга бўлиш учун хужжатларни текшириш ва кредит учун фоиз суммаларининг арифметик ҳисоб-китоби каби усувлардан фойдаланиш мақсадга мувофиқдир. Текширувда ахборот манбалари сифатида кредит шартномалари, аналитик ҳисоб регистрлари ва ҳисоб-китоблар ҳамда фоизларни акс этириш бўйича бухгалтерия маълумотномаларидан фойдаланиш зарур.

Корхоналар амалиётида қарз маблағлар ҳисобидан сотиб олинган мулкларни баҳолашда хатоларга йўл қўйиш ҳоллари учраб туради. Аудитор томонидан аниқланган, баҳолаш тамоилларининг бузилиш ҳоллари узоқ муддатли активлар (асосий воситалар, номоддий активлар ва шунга ўхшацлар)ни сотиб олиш қийматига, капитал маблағ билан таъминлашга олинган кре-дитлар учун фоизлар, ушбу обьектлар балансга қабул қилин-ганидан сўнг қўшилган ҳолларда юзага келади.

Меъёрий хужжатларда капитал харажатларни амалга оширишда кредитларнинг фоиз тўловларини обьектларнинг бошлангич қийматига қўшишга, улар балансга қабул қилинишига қадар амалга оширишга рухсат этилган. Объектлар балансга қабул қилинганидан сўнг тўланган кредит учун фоизлар дастлабки қийматга қўшилмайды, балки молиявий нағыжаларга олиб борилади.

Кредит ва қарзларни текшириш доирасидаги бюджет билан ҳисоб-китоблар текшируви билан кесишадиган амаллар бўйича капитал харажатларни маблағ билан таъминлашга фойда солиги бўйича имтиёз суммалари асосланади.

Агар асосий воситалар кредит ҳисобидан сотиб олинган бўлса, аудитор корхонанинг мазкур имтиёзлардан фойдаланганини текшириши лозим. Бунда қуйидаги қойдабузарликлар аниқланishi мүмкін:

- имтиёзнинг банкдан ташқари олинган кредитлар учун қўлланилганлиги;

- ҳисобланган, аммо ҳисобот даврида тўланмаган фоиз тўловлари ҳам имтиёзга киритилганилиги. Солик қонунчилигига мувофиқ фойда солиғи бўйича имтиёз суммасини ҳисоблашда фақат ҳақиқатда қилинган харажатлар ва чиқимлар ҳисобга олиниши мумкин. Капитал харажатларни маблағ билан таъминлаш мақсадида олинган ва ишлатилган банк кредитларини қайтариш учун имтиёз, капитал харажатларга йўналтирилган суммалар доирасида, яъни имтиёз суммаларини ҳисоблаш учун фақат ҳақиқатда банка тўланган фоизлар доирасида берилади;
- фоизлар олдиндан капитал харажатлар таркибида ҳисобга олиниб қўйилганда, қайта қўшилиши;
- номоддий активлар ёки қимматли қофозлар сотиб олиш учун сарфланган кредит маблағлари учун фоизларнинг имтиёзга қўшилиши. Солик қонунчилигига мувофиқ номоддий активларни сотиб олиш ёки яратиш билан боғлиқ харажатлар, ишлаб чиқаришга мўлжалланган капитал харажатларни маблағ билан таъминлаш учун имтиёз беришда ҳисобга олинмайди.

Фоизларни акс эттиришда йўл қўйилган хатолар молиявий натижалар шаклланишига таъсир кўрсатади. Аудитор корхонанинг ўз маблағ манбаларининг ҳисобига ҳисобдан ўчирилган қўйидаги далилларни аниқлаши лозим:

- Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки ҳисоб ставкалари пасайган ҳолда, кредит учун фоизларнинг ундан ошган қисми (агар шартномада фоизлар ўзгариши кўзда тутилмаган бўлса);
- жорий фаолият учун олинган кредитлар бўйича учта пункта оцирилган, ҳисоб ставкасидан ошган фоизлар, ҳамда валюта кредитлари бўйича белгиланган ставкалардан ошган фоизлар;

Шундай қилиб, кредит шартномаларини текшириш чоғида аудитор қўйидагиларга эътибор қаратиши лозим:

- кредитлар бўйича фоиз ставкаларининг ҳажми;
- кредитлар бўйича фоизлар ставкасининг Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки қайтадан маблағ билан таъминлаш (ремолиялаштириш) ставкасига нисбати;
- кредит шартномалари бўйича фоизлар ставкаларини Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки қайтадан маблағ билан таъминлаш ставкаларининг ўзгаришига боғлиқ ҳол-

да ўзгартириш кўзда тутилганлиги. Бу «Харажатлар таркиби ... тўғрисидаги Низом»га мувофиқ Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки кредитлари бўйича янгидан ўрнатилган ставкалар янгидан тузилган ва муддати узайтирилган шартномаларга, ҳамда ҳисоб ставкаларининг ўзгариши кўзда тутилган, олдин тузилган шартномаларга ҳам кўлланлади. Мазкур қоида капитал харажатларни маблағ билан таъминлаш учун олинган кредитларга кўлланмайди.

Корхоналар амалиётида, Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки ҳисоб ставкасини кредит шартномасида бегиланган фоиз ставкаларидан пасайтирганида, Ўзбекистон Республикаси Марказий Банкининг янгидан белгиланган ставкасидан ошган қисмини, кўрсатилган фоизларни ўз манбалари ҳисобига ҳисобдан ўчириб, ўз манбалари ҳисобига олиб бориш ҳоллари учрайди. Бунда корхона ўз фаолияти натижаларини шакллантириш тамонларини бузади.

Хорижий валютада олинган кредитларга доир мумомалаларни бухгалтерия ҳисобида акс эттириш таргibi миллий валютадаги яъни сўмда олинган кредитларни акс эттиришга ўхшаш. Аммо бундай кредитларни текшириш чорида аудитор уларнинг олиниш хусусиятларини ҳисобга олиши лозим. Чунки, улчар валюта мумомалалари қаторига киритилиб, хусусан, норезидентлардан жалб қилинган кредитлар кўринишида олинган валюта маблағлари кирими мажбурий сотилмайди. Бунда валютада олинган кредитлар бўйича курс тафовутларини аниqlаш ва акс эттиришнинг тўғрилигини текшириш зарур.

Курс тафовутларини ҳисоблаш «Чет эл валютасида амалга ошириладиган мумомалаларни бухгалтерия ҳисоби, статистик ва бошқа ҳисоботда акс эттириш ТАРТИБИ»га мувофиқ амалга оширилади.

Шунингдек, аудитор кредитларнинг турлари бўйича счёtlар режасининг тўғри кўлланилишини, ушбу счёtlар бўйича синтетик ва аналитик ҳисобнинг қандай ташкил этилганлигини, аналитик ҳисоб маълумотларининг синтетик ҳисоб регистрлари ва Бош дафттар маълумотларига мослигини текширади.

Аналитик ҳисобнинг ташкил этилиши ҳар бир шартнома бўйича ва кредитларнинг турлари бўйича текширилади.

#### **б) Қарзлар бўйича ҳисоб-китоблар аудити.**

Бозор иқтисодиёти шароитида корхоналар банк кредитларидан ташқари бошқа қарз берувчиларнинг маблағларини

ҳам жалб қилиш имкониятларидан фойдаланишлари мумкин. Масалан, бошқа корхоналардан қарз олиш, қимматли қоғозлар (облигациялар) чиқариб сотиш, молиявий вексел бериш ва шу кабилар. Лекин молиявий вексел кўриннишидаги қарздан фойдаланиш маълум доирадаги инвесторлар учун рухсат этилади.

Қарзларга доир муомалаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш услубиёти асосан кредитларга доир муомалалар аудитидан фарқ қилмайди. Аудитор қарз шартномасининг тўғри расмийлаштирилганлиги ва тузилганлигига ишонч ҳосил қилиши лозим. Қарз шартномаси кредит шартномасига қараганда соддлароқ расмийлаштирилади. Унинг мазмуни ва шакли ҳамда бошқа жиҳатлари Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодекси 732-739 моддаларида баён этилган.

Корхона учун ёзма шаклдаги шартноманинг йўқлиги ноҳу什 оқибатларга олиб келиши мумкин (Масалан, қарзлардан фойдаланганлик учун фоизлар миқдори, қарзни қайтариш тартиби ва муддатлари, бўйича мунозарали масалалар юзага келганида; ҳатто томонлар ўргасида келишмовчиликлар бўлмаганида ҳам солиқ органлари қарз шартномаси бўйича муомалаларни амалга ошириш фактларини тасдиқловчи хужжат – шартноманинг йўқлиги билан боғлиқ даъво кўзғатиши мумкин).

Корхоналар бошқа юридик шахслардан (банклардан ташқари) қарз олишлари мумкин. Бухгалтерия ҳисобида қарзлар ҳам кредитлар каби, қисқа муддатли (бир йил муддатгача бериладиган) ва узоқ муддатли (бир йилдан ошиқ муддатга бериладиган) қарзларга бўлинади.

Қарз шартномаси қўп ҳолларда қарз олувчи олдига кўйиладиган маълум шартларга риоя қилиш талабларини ўз ичига олади. Бундай шартларга, хусусан, куйидагилар киради:

- ўз айланма маблағлари ва даромадларининг даражаси;
- кредиторга вақти-вақти билан маълумот тақдим қилиб туриш.

Айрим қарз шартномаларига мажбуриятларни бажармаслик билан боғлиқ бўлган, жумлалар киритилган бўлиб, мажбуриятлар бўйича олдинги тўловлар тўланмаганлиги ёки бошқа келишуввларнинг бузилганлиги оқибатида кредиторнинг тўлов учун хукуқларини тезлаштириши мумкин. Келишув ёки шартларнинг бузилиши қарздор олдига мажбу-

риятларини кисқа муддатли қарз деб таснифлаш талабларини, агар кредитор бундай талабни рад қилмаса, келтириб чиқариши мумкин.

Олинган қарзларнинг асосланганлиги ва қонунийлигини ҳам текшириш зарур.

Агар аудитор қарз шартномасининг ҳаққонийлигига шубҳаланса, у ҳолда берилган қарз бўйича қарздорликни, қарз суммаси ва қайтариш муддатлари келишилганлигини тасдиқлатиш мақсадида қарз берган ташкилотта, сўров хати юборишини тавсия қилиши мақсадга мувофиқ.

Агар ушбу сумма, қарз берган ташкилотда ҳисобда йўқ бўлса, у ҳолда қарз олган ташкилот билан солишириув дало-латномаси тузилганидан сўнг, у даромад сифатида акс эттирилиб, ундан умум қабул қилинган тартибда солиқлар ҳисобланиши лозим.

Қарз бериш ва қайтаришнинг айрим хусусиятлари мавжуд бўлиб, унга алоҳида эътибор бериш зарур.

Аудитор қарзнинг қандай шаклда - пул ёки буюм шаклида олинганлиги ва қайтарилганлигини аниқлаши керак. Амалиётда қарз шартномаси шартларига мувофиқ корхона пулни қарзга олиб, маълум муддат ўтганидан сўнг уни мулк ёки қимматли қоғоз билан қайтариш ҳоллари учрайди. Бундай ҳолларга шартнома шартларига ўзгариш киритмасдан йўл қўйиш мумкин эмас.

Қарзларнинг қайтарилишини текширишда уларнинг қимматли қоғозлар билан, уларни номинал қимматидан юкори баҳода сотиш йўли билан қайтарилишига, шунингдек берилган вексел бўйича қарзни ҳисобга олишни текширишга; хорижий валютада берилган қарзлар бўйича курс тафовутлари ва қарзларни уларнинг ишлатилиш йўналишлари бўйича ҳисобда акс эттиришга эътибор қаратилади.

Аудитор қарзлардан фойдаланганлик учун тўланадиган фоизларнинг тўғри ҳисобланганлиги ва ҳисобда акс эттирилганлигини аниқлайди.

Кредит шартномаси ҳамма вақт фоизли бўлиб, қарз шартномаси эса фарқли ўлароқ ҳам фоиз тўланадиган, ҳам фоизсиз (бегараз) бўлиши мумкин.

Шундай қилиб, олинган кредитлар ва қарзлар бўйича хатоларга йўл қўйиш хавфига қўйидаги омиллар гаъсир кўрсатади:

- кредит муносабатларини расмийлаштирадиган ҳужжатлар йўқлиги;
- кредитлар ва қарзлар бўйича фоизларнинг маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига қўшилиши;
- мулкларни баҳолаш тамоилларининг бузилиши;
- кредитлар ҳисобидан қилинган капитал харажатларни маблаг билан таъминлашга фойда солиги бўйича имтиёзларни нотўғри кўллаш;
- молиявий натижаларни шакллантириш тамоилларининг бузилиши.

Текширув натижаларини умумлаштириб, аудитор корхонанинг келажакда ўз фаолиятини давом эттира олиш лаёқати тўғрисида ҳуоса қиласи, яъни **амалдаги корхона тамойилига** қандай риоя қилинаётганлигини аниқдайди.

Текширувнинг ушбу бўлими бўйича, амалдаги корхонага нисбатан муаммоларни кўрсатувчи маълумотлар қўйидагилар бўлиши мумкин:

- шартнома чегарасидан чиқиб кетган кредитлар ва қарзлар мавжудлиги;
- кредитлар ва қарзларнинг қайтарилмаганлиги;
- фоизлар тўланмаганлиги;
- хусусий капитал ва мажбуриятлар нисбати.

Агар қарз маблағлари капитал миқдоридан ошиб кетса, унда Корхона фақат қарз ҳисобига яшаётганлигини билдиради. Агар аҳвол бунга тескари бўлса, унда қарзлар кам ва улар бўйича фоизлар паст, оқибатда, акциядорлар билан ҳисоблашиш ҳамда дивидендлар тўлаш учун корхонада фойда етарли эканлигини билдиради.

#### **Ўз-ўзини текшириш учун саволлар.**

1. Ҳисоб-китоб муносабатларининг қайси гурӯҳлари ички ҳисоб-китобларга киради. Уларни текширишнинг мақсади, вазифалари ва маълумот манбалари нималардан иборат?
2. Мехнат ҳақи бўйича ҳисоб-китоблар аудитида қандай меъёрий ҳужжатлар ва маълумот манбаларидан фойдаланилади?
3. Мехнат ҳақи бўйича энг кўп учрайдиган хато-камчиликлар нималардан иборат?
4. Иш берувчи ва ходим ўртасидаги меҳнат муносабатларининг расмийлаштирилиши қандай текширилади?
5. Ҳисобланган меҳнат ҳақи ва ундан ушланадиган тўловлар тўғрилиги қандай текширилади?
6. Ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китобларни текшириш қандай амалга оширилади?

7. Корхона ходимлари билан бошқа муомалалар бўйича ҳисоб-китоблар қандай текширилади?
8. Ҳисоб-китоб муомалаларини қайси гуруҳлари ташқи ҳисоб-китобларга киради?
9. Мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-китоблар аудитида қандай меъёрий хужжатлардан фойдаланилади?
10. Аудитор мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-китоблар ҳисоби бўйича ички назоратнинг ташкил этилишини текширишда қандай ишларни амалга ошириади?
11. Мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-китобларни текширишда аудитор томонидан қандай усувлар қўлланилади?
12. Харидор ва буюртмачи ташкилотлар билан ҳисоб-китоблар аудити қандай амалга оширилади?
13. Даъволар ва олинган бўнаклар бўйича ҳисоб-китоблар қандай текширилади?
14. Бюджет билан ҳисоб-китобларни текширишда қандай меъёрий хужжатлар ва маълумот манбаларидан фойдаланилади?
15. Корхоналарнинг даромад (фойда) солигини тўлаши қандай текширилади?
16. Қишлоқ хўжалик корхоналарининг ягона ер солигини тўлаш тартиби қандай текширилади?
17. Соддалаштирилган солиқ тўловчи кичик бизнес корхоналарининг тўлайдиган солиқлари қандай текширилади?
18. Ижтимоий сугурга ва таъминот бўйича ҳисоб-китобларни текшириш қандай амалга оширилади?
19. Тури дебиторлар ва кредиторлар билан ҳисоб-китоблар аудити қандай амалга оширилади?
20. Банкдан олинган кредитлар ва банкдан ташқари олинган қарзлар бўйича ҳисоб-китоблар қандай текширилади?

## 10 БОБ. АСОСИЙ ВОСИТАЛАР АУДИТИ

*Ишончлилигига кўзинг етмаган нарсани  
ҳеч қачон тўғри деб қабул қилма.  
Рене Декарт*

### 10.1. Асосий воситалар аудитини ташкил этиш тартиби ва ўтказиш кетма-кетлиги.

Асосий воситаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш мижоз-корхона фаолияти умумий аудитининг бир қисми ҳисобланади. Унинг мақсади бухгалтерия ҳисоботи асосий воситалар бўлимининг ишончлилиги тўғрисида фикр шакллантириш ва корхонада асосий воситалар билан боғлиқ муомалаларни ҳисбога олиш ҳамда солиқка тортиш услубиётини ташкил этишининг Ўзбекистон Республикасида амал қилаётган меъёрий хужжатларга мувофиқлигини аниқлашдан иборат.

Асосий воситалар аудити аудиторлик текширувининг муҳим обьектларидан бири бўлиб, ундаги ўрганиладиган масалалар кенг қамровли ва уларнинг барчасини қуидагича умумлаштириш мумкин:

- асосий воситалар мавжудлиги ва сақланиш ҳолати устидан назорат ўрнатишни таъминлаш (объектларни асосий воситалар қаторига киритишнинг тўғрилиги; асосий воситаларнинг тўғри туркumlаниши; асосий воситалар аналитик ҳисоби ва асосий воситалар учун моддий жавобгарликни ташкил этиш; аналитик ва синтетик ҳисоб ҳамда ҳисобот маълумотларининг мослиги);
- асосий воситалар кирими ва чиқимига доир муомалаларни дастлабки хужжатлаштириш ҳамда ҳисобда акс эттириш; асосий воситалар кирими ва чиқимига доир муомалаларни синтетик ҳисоб регистрларида акс эттириш; асосий воситалар кирими ва чиқимига доир муомалаларни солиқка тортиш;
- асосий воситаларга амортизация ҳисоблаш ва ҳисобда акс эттириш (асосий воситаларнинг фойдали хизмат қилиш муддатини аниқлашнинг тўғрилиги); амортизация ҳисоб-

- лаш усууларини қўллашнинг қонунийлиги ва тўғрилиги; жадаллаштирилган амортизация усулини қўллашнинг қонунийлиги; амортизация ажратмалари ҳисоб-китобларининг тўғрилиги; амортизация ажратмаларини ҳисобда акс эттиришнинг тўғрилити);
- асосий воситаларни тиклашни - таъмирлаш, замонавийлаштириш ва қайта жиҳозлашни ҳисобда акс эттириш (муомалаларни хужжатларда расмийлаштириш; таъмирлаш усуулари; таъмирлаш харажатларини таннархга олиб боришининг тўғрилиги; асосий воситаларни қайта жиҳозлаш ва замонавийлаштиришга доир муомалаларни ҳисобга олиш;
  - асосий воситалар корхона бухгалтериясидаги синтетик ва аналитик ҳисобининг ҳолатини баҳолаш; белгиланган қоидаларга мувофиқ корхонанинг ўзига қарашли (0110-0199 счёtlар), жорий тартибда ижарага олинган (001-счёт) ва молиявий лизинг асосида олинган асосий воситаларни (0310-счёт) сақлаш жойларида моддий жавобгар шахслар бўйича ҳисобга олишнинг ташкил этилишини баҳолаш;
  - корхонанинг ўзига қарашли ва молияланадиган лизинг асосида олинган асосий воситалар бўйича ойлик эскириш ҳисобланишининг тўғрилигини текшириш (0211-0299-счёtlар). Чунки, бу маълумотлар реализация қилинадиган маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархининг (2010, 2310, 2510, 2710 счёtlар дебети) шаклланиши билан боғлиқ бўлиб, оқибатда корхонанинг молиявий натижалари (баланс фойдаси ёки зарари)га ва бюджетга тўланадиган фойда (даромад) солигининг миқдорига таъсир этади;
  - асосий воситаларнинг сотиб олиниши ва ҳисобдан чиқарилиши ҳамда уларни юридик ва жисмоний шахслардан ижарага олиш билан боғлиқ муомалалар бўйича солик қонунчилигига риоя қилинишини текшириш;
  - асосий воситаларни хўжалик ва пудрат усууларида (капитал ёки жорий) таъмирлаш харажатларини ҳисобга олишнинг корхонада амал қилинаётган тартибини, корхонада бир йилга қабул қилинган *ҳисоб юритиш сиёсатидан* келиб чиққан ҳолда баҳолаш ва текшириш (асосий воситаларни таъмирлаш учун резервга маблағ ажратиш механизмидан фойдаланиб ёки фойдаланмасдан);
  - агар аудитор билан тузилган шартномада келишилган бўлса, корхонада асосий воситалардан фойдаланишини вақт

оралиғи ва қуввати бўйича корхонанинг ишлаб чиқариш:

- асосий воситаларни баҳолаш ва қайта баҳолаш натижаларини текшириш.

Аудитор ушбу асосий масалаларни ўрганиб, уларга аудиторлик ҳисоботининг таҳлилий қисмida баҳо бериши ва йўл қўйилган хатолар ҳамда ҳисобнинг белгиланган қоидаларидан четта чиқиши ҳолларини бартараф қилиш бўйича таклифлар бериши лозим.

Аудитор асосий воситалар аудитини бошлишда хўжаликка келиши билан биринчи навбатда қуидагиларни аниқлаши зарур:

- корхонанинг асосий воситалар ҳисобини ташкил қилиш бўйича текширилаётган ҳисбот давридаги ҳисоб юритиш сиёсати, унинг ўтган ҳисбот давридагига нисбатан ўзгариши билан танишиш;
- асосий воситаларнинг сўнгти инвентаризация (ашёвий рўйхат) дан ўтказилиши ва унинг натижаларини аниқлаш;
- асосий воситаларни сўнгти қайта баҳолаш материаллари ва уларнинг ҳисобда акс эттирилиши билан танишиш. Бунда аудитор Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги, Макроиқтисодиёт ва статистика вазирлиги, Ўзбекистон Республикаси Давлат мулк қўмитасининг тегишли меъёрий хужжатларига мувофиқ корхона балансида турадиган ва қайта баҳоланган асосий воситалар тикланиш қиймати бўйича акс эттирилишини назарда тутиши лозим.
- корхонада асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш бўйича доимий комиссия ташкил этилиши: асосий воситаларни фойдаланиш жойларида сақлаш учун жавобгар шахслар ҳақида буйруқ (фармойиши) нинг мавжудлигини текшириш, шунингдек, улар билан *шахсан тўла моддий жавобгарлик тўғрисида шартномалар* тузилганлигини аниқлаш;
- тадбиркор сифатида рўйхатга олинган ва рўйхатга олинмаган юридик ҳамда жисмоний шахслар билан асосий воситалаш ижараси бўйича тузилган *шартномаларни* ўрганиш;
- бухгалтерияда асосий воситалар картотекаси (АВ-6 ва АВ-8 шаклидаги инвентар карточкалар) ва компьютерда ёки кўлда бажариладиган вариандаги аниқ инвентарь рўйхати (АВ-9 шакл) юритилишига ишонч ҳосил қилиш лозим;
- ишдан бўшаб кетган моддий жавобгар шахслар ҳақида маълумотлар (буйруқлар, ходимлар рўйхати)ни ўрганиш;

- асосий воситалар ҳисобини юритиш қоидалари баён қилинган амалдаги мөйөрий хужжатлар ва асосий воситалар ҳисобига доир ягона шаклдаги (унификацияланган) идоралараро дастлабки хужжатларнинг шакллари билан корхона бухгалтерияси қай даражада таъминланганлигини аниқлаш.

Шу тарзда олинган маълумотлар аудиторга мазкур корхонада асосий воситалар ҳисобининг ташкил этилиши ҳақида умумий тасаввурга эга бўлиш имконини ва текширувда маҳсус эътибор бериш лозим бўлган масалаларни аниқлашга ёрдам беради.

Аудитор асосий воситалар ҳисобига доир муомалаларни текширишни бошлашидан олдин ички назоратнинг аҳволини тест усулида аниқлаши мақсадга мувофиқдир (10.1-жадвалга қаранг). Бу нафақат ички назорат тизимининг ишончлилигини баҳолаш, балки аудиторлик текшируви ўтказиш дастурига тузатиш киритишга ҳам имкон яратади.

### *10. I-жадвал.*

#### **Асосий воситалар ҳисобини текшириш бўйича ички назорат тизимининг аҳволини аниқлаш тести.**

№	Тест саволининг мазмуни	Жавоблар		
		Ҳа	Йўқ	Эслатма
1	2	3	4	5
1.	Асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш бўйича комиссия тузиш тўғрисида буйруқ борлиги?	√		
2.	Ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги буйруқда асосий воситаларни инвентаризация қилиш усулиари ва муддатлари кўрсатилганми?		√	
3.	Инвентаризация белгиянган муддатларда ўтказилганми?		√	
4.	Асосий воситалар охирги марта қачон инвентаризация қилинган?	√		2 йил олдин
5.	Инвентаризация натижалари ҳисобда акс эттирилганми?			Сўнги 2 йида инв-я ўтказилмаган
6.	Асосий воситаларни сақлаш ва ишлатиш жойлари ҳисоб регистрида акс эттирилганми?	√		

1	2	3	4	5
7.	Асосий воситаларнинг фойдаланиш жойларида сақланиши учун масъул шахсларни тайинлаш түгрисида бўйруқлар борлиги?	✓		
8.	Асосий воситаларни сақлаш учун масъул шахслар билан тўлиқ моддий жавобгарлик тўғрисида шартномалар тузилганми?		✓	
9.	Корхонада асосий воситалар ҳисобига доир дастлабки ҳужжатларнинг унификацияланган шакллари қўлланиладими?	✓		Тўлиқ эмас
10.	Асосий воситалар ҳисоби бўйича ҳужжатлар айланиш режа-графиги тузилганми?		✓	
11.	Бош бухгалтер томонидан ҳужжатлар айланиш режа-графигига риоя қилиш устидан назорат амалга оширилганми?		✓	
12.	Асосий воситалар обьектлари ёнгин ва бошқа табиий оғатлардан сугурта қилинганми?	✓		
13.	Асосий воситалар туркумланганми?		✓	
14.	Асосий воситалар кодификатори иш-лаб чиқилганми?		✓	
15.	Инвентарь карточкалар мавжудми ва улар ишлатиладими?		✓	
16.	Аналитик ҳисоб маълумотлари синтетик ҳисоб регистрлари билан таққосланганми?	✓		Ҳа, факат баланс тузиш пайтида
17.	Асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш бўйича далолатномалар ва бошқа ҳужжатлар раҳбар томонидан тасдиқланганми?	✓		
18.	Корхонада ижарага олинган (оператив молияланадиган лизинг) асосий воситалар мавжудми?		✓	
19.	Амортизация ҳисоблаш усули таанланганми?		✓	Чизиқли усул қўлланилади
20.	Таъмирлаш харажатларини ҳисобга олиш варианти таанланганми?		✓	Ҳақиқий харажатлар бўйича

Ушбу келтирилган тестдан шундай хулоса қилиш мумкинки, текширув ўтказиладиган корхонада ҳисобот даврида инвентаризация ўтказилмаган, ҳисоб сиёсатида айрим обьектларни инвентаризация қилиш тартиби ва муддатлари белги-

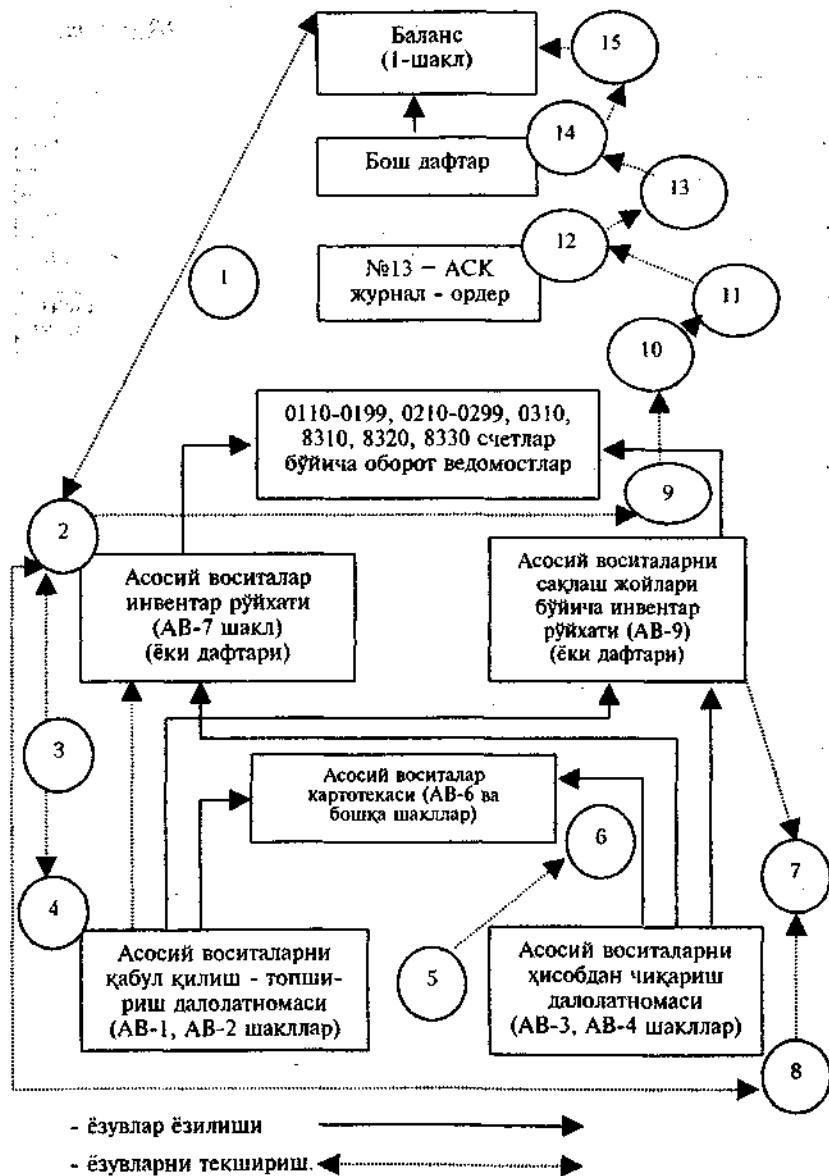
ланмаган. Натижада, текширув чоғида асосий воситалар объектиларини танлаб инвентаризация қилиш зарур. Мазкур корхона бўлинмаларида асосий воситалар ҳисобига доир мумалалар устидан ички назоратнинг яхши йўлга қўйилмаганлиги оқибатида сезиларли хатоларга йўл қўйиш хавфи катта.

Бош дафтарда акс эттирилган 0110-0199, 0211-0299, 0310, 0710, 0720, 0810, 0820, 0840, 0850, 0860, 0890, 0920, 4810, 4820, 4830, 6910, 6920, 7910 синтетик счёtlар қолдиқларининг мос равишда аналитик ҳисоб регистрлари ва бухгалтерия баланси маълумотларига мувофиқлигини аниқлаш зарур. Улар барча позициялар бўйича: ой бошига қолдиқ, ойлик оборотлари, ой охирига қолдиқлар бир-бирига тўғри келиши лозим. Агар тафовутлар аниқланса, уларнинг сабабларини аниқлаш ва корхонага асосий воситаларни, монтаж талаб қиладиган қурилмаларни; капитал қўйилмаларни, тузилган лизинг шартномалари бўйича мажбуриятларни инвентаризация қилиш тавсия этилади. Сўнгра корхонанинг асосий воситаларни ҳисобга олиш бўйича қабул қилинган ҳисоб юритиши сиёсати билан танишиш зарур. Бунда асосан қўйидагиларга эътибор бериш лозим:

- корхонада асосий воситаларга эскириш ҳисоблашнинг қайси усулини қўллаш қабул қилинганлиги;
- корхонада асосий воситаларни таъмиirlаш харажатларини ҳисобга олишнинг қандай тартиби қабул қилинганлиги, асосий воситаларни таъмиirlаш учун резервга маблағ ажратиш механизмидан фойдаланиб, яъни таъмиirlаш фонди (8910-счёт бўйича «Таъмиirlаш фонд» субсчётини қўллаш) ташкил этиш ёки ташкил этмаслик.

Корхонада қабул қилинган ҳисоб юритиши сиёсати аудитор хulosасида акс эттирилиши лозим.

Юқорида баён қилинганлар асосида асосий воситаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш кетма-кетлигининг умумий чизмасини қўйидагича тасвирлаш мумкин (10.1-чизма).



*10. I-чизма. Асосий воситалар аудитида аудиторник амалларни бажариш кетма-кетлиги.*

## 10.2-жадвал.

**Аудит ўтказиш кетма-кетлігінің баёни  
(журнал-ордер шакли бүйіч)**

№	Текширув босқычлары		
		1	2
1.	Инвентар рўйхат (AB-7 шакл) (ёки дафтар)даги барча объектлар дастлабки қыймат суммаларини баланснинг 012 сатри билан (йил бошига ва охирига) ва ҳисобланған эсқириш суммасини 011 сатри билан (йил боши ва охирига) солишириш.		
2.	Амортизация ҳисоблаш усулининг тұғри танланиши, коэффициентлар ва ҳисоб-китоблар тұғрилігін текшириш; асосий воситаларнинг қайта баҳоланишини текшириш.		
3.	«Асосий воситалар инвентар рўйхати» (AB-7 шакл) (ёки дафтари) ва «Асосий воситаларни қабул қилиш-топшириш далолатномалари (AB-1, AB-2 шакллар)да акс эттирилған суммалар тенглігінін солишириш үшін билан текшириш.		
4.	«Асосий воситаларни қабул қилиш-топшириш далолатнома» ларининг (AB-1, AB-2) тұғри расмийлаштирилишини текшириш.		
5.	«Асосий воситаларни ҳисобға оладын инвентар карточкалар» (AB-6 ва б.)да акс эттирилған инвентар қыйматтаға тенглігінин текшириш.		
6.	Асосий воситалар картотекасини юритишінен инвентар карточкалар тұлғазилишининг тұғрилігін текшириш.		
7.	Тутатылған (ҳисобдан чиқарылған) асосий воситаларнинг «Асосий воситалар инвентар рўйхати» (AB-7 шакл) (ёки дафтари)да акс эттирилған қыймати «Асосий воситаларни ҳисобдан чиқарыш далолатномалари» (AB-3, AB-4 шакллар) да акс эттирилған қыйматтаға тенглігінин текшириш.		
8.	«Асосий воситаларни ҳисобдан чиқарыш далолатномалари» (AB-3, AB-4 ва б.) тұғри расмийлаштирилишини текшириш.		
9.	Текширув учун танланған асосий воситалар гурухы (туркуми) бүйічә суммаларнинг «Асосий воситалар инвентар рўйхати» (AB-7 шакл) (ёки дафтари)дан 0110-0190 счётлар бүйічә оборот ведомосттардағы айнаң шу ҳисобот даври охирига чиқарылған қолдикларга мөслигини текшириш.		
10.	0110-0199 счётлар бүйічә ҳисобот даври охирига чиқарылған қолдиклар тұғрилігін текшириш. 0110-0199 счётлар бүйічә тегишли ҳисобот даври охирига чиқарылған қолдикларнинг, оборот ведомостлардағы айнаң шу ҳисобот даври охирига чиқарылған қолдикларга мөслигини текшириш.		
11.	№13-ACK Журнал-ордер «хаммаси» деган сатридаги 0110-0199 счётларнинг кредит оборотларини тегишли ҳисобот даври учун оборот ведомостларидаги айнаң шу счётлар бүйічә кредит оборотлари билан солишириш.		
12.	№13-ACK Журнал-ордернинг «хаммаси» деган сатридаги сума ва 0110-0199 счётларнинг кредити бүйічә ёзувлар ёзиладын томонидаги 1-27 сатрлар суммалар тенглігін текшириш. №13 – ACK журнал-ордернинг 0210-0299 счётлар кредити бүйічә ёзувлар ёзиладын қисмидаги «хаммаси» деган сатр суммаси ва 1-6 сатрлар суммалари тенглігін текшириш.		

1	2
13.	Тегишли ой бүйича: Бөш дафтарнинг 18-графасидаги сумманинг №13-Журнал-ордердаги 0110-0199 счёлтар кредити бүйича «хаммаси» деган графадаги ёзувга тенглигини текшириш.
14.	0110-0199 счетлар бүйича дебет оборотларини жамлашнинг түғрилигини текшириш.
15.	Бош дафтарнинг: 19-графасидаги 0110-0199 счетлар бүйича дебет қолдикларнинг Баланс 012 сатридаги суммага; 20-графасидаги 0210-0299 счетлар бүйича ҳисобот даври охирига кредит қолдикларнинг Баланс 011 сатридаги суммага тенглигини текшириш.

## 10.2. Асосий воситалар аудитида фойдаланиладиган маълумот манбалари.

Асосий воситаларни аудиторлик текширувдан ўтказиша фойдаланиладиган манбалар бухгалтерлик ҳисобнинг корхонада қабул қилинган ташкилий шаклига ҳам боғлиқ. Булар ҳисобни кўлда юритиш шароитида: журнал-ордерлар, ведомостилар, карточкалар: автоматлаштирилган ҳисоб шароитида эса компьютер дастурлари, машинаграммлардир. Лекин шуни унутмаслик керак-ки, ҳисобнинг ҳар қандай шакли шароитида ҳам асосий воситаларнинг ҳаракатига оид муомалалар (кирими, чиқими, хўжалик ичидағи силжиши, таъмирланиши) меъёрий хужжатлар ва дастлабки хужжатлаштиришнинг унификацияланган идоралараро шакллари билан расмийлаштирилиши лозим. Улар қаторига кўйидагилар киради:

- асосий воситалар бухгалтерия ҳисоби ва солиқقا тортиш масалаларини тартибга соладиган асосий меъёрий хужжатлар;
- корхонанинг ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруги;
- асосий воситаларни ҳисобга олишда корхонада қўлланиладиган аналитик ва синтетик ҳисоб регистрлари;
- бухгалтерия ҳисоботлари;
- асосий воситаларни қабул қилиш-топшириш (ички силжиш) далолатномаси (накладнойи) (AB-1 шакл);
- таъмирланган, қайта жиҳозланган ва замонавийлаштирилган объектларни қабул қилиш-топшириш далолатномаси (AB-2 шакл);
- асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш далолатномаси (AB-3 шакл);
- автотранспорт воситаларини ҳисобдан чиқариш далолатномаси (AB-4 шакл);

- асосий воситаларни ҳисобга оладиган инвентарь карточка (АВ-6 шакл);
- асосий воситаларни ҳисобга оладиган инвентарь карточкалар рўйхати (АВ-7 шакл);
- асосий воситалар ҳаракатини ҳисобга оладиган карточка (АВ-8 шакл);
- асосий воситаларнинг инвентар рўйхати (ишлатиш жойлари бўйича) (АВ-9 шакл).

Аудитор ушбу меъёрий хужжатлар, ҳисоб регистрлари ва дастлабки хужжатларда асосий воситалар ҳаракатини расмийлаштириш учун жавобгар шахслар имзоларининг мавжудлиги ва ҳаққонийлигига эътибор қаратиб, барча реквизитларнинг тўғри тўлғазилганлигини аниқлайди.

Аудитор корхонанинг ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқда баён қилинган - асосий воситаларни ҳисобга олиш усубиёти билан танишиб чиқиши лозим. Бунда хусусан куйидагиларни аниқлаш зарур:

- объектларни асосий воситалар ва айланма маблағлар қаторига олиб бориш учун улар қийматининг белгиланган чегаралари;
- қийматидан қатый назар асосий воситалар қаторига олиб бориладиган объектлар рўйхати;
- асосий воситалар бўйича амортизация ҳисоблаш усуллари;
- асосий воситаларни таъмирлаш учун қилинган ҳаражатларни акс эттириш тартиби;
- ҳисобот йилининг 1 январ ҳолатига асосий воситаларни қайта баҳолаш кўзда тутилганлиги;
- асосий воситаларни инвентаризация қилиш мuddатлари;
- асосий воситалар мавжудлиги ва ҳаракатига доир муомалаларни ҳисобга олиш учун *иичи счётлар режасида* белгиланган счётлар рўйхати.

Асосий воситалар мавжудлиги ва ҳаракатига доир муомалаларни ҳисобга олишда кўлланиладиган ва текширунда аудитор томонидан жалб қилинадиган, синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари бухгалтерия ҳисобининг корхонада кўлланилаётган шаклига боғлиқ. Уларга 0110-0199, 0211-0299, 0310 счётлар бўйича синтетик ҳисоб регистрлари, синтетик ва аналитик ҳисоб бўйича оборот ведомостлари, сальдо ведомостлари киради. Асосий воситалар ҳаракатига доир муомалалар, одатда, дастлабки хужжатларнинг унификацияланган (ягона

шаклга келтирилган) шакллари билан, айрим ҳолларда эса корхонада ишлаб чиқилган ва ҳисоб сиёсати түгрисидаги буйруқ билан тасдиқланган дастлабки ҳужжатлар билан расмийлаштирилади.

Аудитор текширув чогида молиявий ҳисботнинг куйидаги шаклларидан фойдаланади:

- бухгалтерия баланси (1-шакл);
- молиявий натижалар түгрисида ҳисбот (2-шакл);
- асосий воситалар түгрисида ҳисбот (3-шакл);
- пул оқимлари түгрисидаги ҳисбот (4-шакл);
- хусусий капитал түгрисида ҳисбот (5-шакл);
- изоҳлар, ҳисоб-китоблар, тушунтиришлар.

Бухгалтерия баланси (1-шакл)да корхонага мулкий ҳуқӯқ асосида, тезкор бошқарув ва хўжалик юритиш учун тааллуқли бўлган асосий воситалар I - «Узоқ муддатли активлар» бўлимидағи «Асосий воситалар» моддасида бошланғич қиймати, эскириш ва қолдик қийматлари бўйича батафсил берилади. Асосий воситалар балансда НЕТТО баҳоси яъни қолдик қиймати бўйича акс этирилади (белгиланган тартибга мувофиқ қиймати қопланмайдиган (амортизация ҳисобланмайдиган) асосий воситалар объектларидан ташқари).

«Асосий воситалар ҳаракати түгрисида ҳисбот» (3-шакл) бўйича қуйидагилар түгрисидаги маълумотлар ўрганилади:

- асосий воситалар алоҳида турларининг ҳисбот даври боши ва охирига мавжудлиги ҳамда ҳисбот даври давомидаги ҳаракати (кирими, чиқими). Асосий воситалар дастлабки қиймати (тикаш қиймати) бўйича кўрсатилади;
- барча асосий воситалар, шунингдек уларнинг айрим гурӯҳлари: бинолар ва иншоотлар, машиналар, Курilmалар, транспорт воситалари ва бошқалар;
- бутунлигича ёки айрим турлари (бинолар, иншоотлар ва ҳоказо) бўйича ижарага берилган асосий воситаларнинг ҳисбот даври бошига ва охирига мавжудлиги;
- консервацияга қўйилган асосий воситаларнинг ҳисбот даври боши ва охирига мавжудлиги.

Молиявий ҳисботта тушунтириш ва изоҳларда №1 «Ҳи-соб сиёсати ва молиявий ҳисбот» номли бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти (БХМС) даги қоидалардан келиб чиқиб, қуйидагилар түгрисидаги ахборотлар баён қилинади (очиб берилади):

- асосий воситалар бухгалтерия ҳисобига қабул қилингандаги қийматининг ўзгариши (қўшимча куриш, қўшимча

- жихозлаш, қайта жихозлаш ва қысман тугатиши ҳоллари ҳам қўшилиб);
- корхонада асосий воситаларнинг фойдали хизмат қилиш муддатларини белгилаш (асосий гуруҳлари бўйича);
  - қиймати қопланмайдиган (амортизация қилинмайдиган) асосий воситалар;

Аниқланган хатолар аудиторлик ҳисоботида тафсилотлари билан акс эттирилиши лозим. Зарур ҳолларда аудитор қарама-қарши текширув ўтказиши ҳам мумкин.

Амалиётда асосий воситалар ҳаракатига оид муомалаларини ихтиёрий шаклдаги (ўзбошимча тузилган) хужжатлар билан расмийлаштириш каби қонунбузарлик ҳоллари ҳам кўплаб учрайди.

### **10.3. Асосий воситаларнинг мавжудлиги ва сақланишини текшириш.**

Асосий воситалар мавжудлиги ва сақланишини аудиторлик текширувидан ўтказишдан мақсад бухгалтерия ҳисботи моддаларининг ҳаққонийлигини таъминлашдан иборат.

Бунда аудитор қўйидагиларни текшириши лозим: қиймати корхонада белгилаб қўйилган чегарадан паст бўлган обьектлар ёки қийматидан қатъий назар хизмат муддати 12 ойдан кам бўлган обьектлар асосий воситалар инвентарь ва хўжалик ашёлари қаторига ва аксинча ўтказилмаганлиги; бунда шуни назарда тутиш зарурки, обьект қийматининг чегараси обьектни сотиб олиш (фойдаланишга толшириш) санасига аниқланади. Асосий воситаларни инвентарь ва хўжалик ашёлари қаторига асоссиз ўтказиш аудиторлик текшируви чоғида аниқланадиган хатолардан биридир. Кўп ҳолларда бундай ўтказишнинг сабаби корхонанинг амортизация ҳисоблаш ишларини камайтиришга интилиши ҳисобланади.

Аудиторлик текшируви чоғида корхонанинг асосий воситалар обьектларига **мулкий ҳуқуқининг талаб даражасида расмийлаштирилганлигини исботлаш зарур**.

Аудиторга асосий воситалар обьектларини яратиш, сотиб олиш, бериш шартномалари, зарур ҳолларда эса – қонунчиликка мувофиқ олди-соттини рўйхатга олиш гувоҳномаси тақдим қилинади.

Асосий воситаларнинг тўғри баҳоланганинги аниқлаш асосий воситалар мавжудлиги ва ҳаракатини текшириш чоғи-

даги муҳим масалалардан бири ҳисобланади. Чунки, мулк солиги бўйича бўджеет билан ҳисоб-китоблар, шунингдек корхона фаолиятининг молиявий натижаларини акс эттириш ва ҳисобот тузиш шунга боғлиқ.

Аудитор текширув ўтказиша асосий воситаларни ҳисобга қабул қилиш учун асос бўлган дастлабки ҳужжатларни (AB-1, AB-6 ва бошқа шакллар) жалб қиласди.

Асосий воситаларни баҳолашнинг тўғрилигини текшириш ёппасига (объектлар сони унчалик катта бўлмагандан) ёки танлаб ўтказилади.

Асосий воситаларни баҳолаш ва дастлабки қийматини аниқлаш амалдаги қоидаларга мувофиқ амалга оширилади ҳамда асосий воситалар объектларини сотиб олиш усулига боғлиқ.

Аудитор Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик кодексига мувофиқ асосий воситалар олди-сотди шартномаларининг мавжудлиги ва расмийлаштирилишини, айрим харажатларни асосий воситалар қийматига кўшишнинг қонунийлигини; тутгалланган курилиш объектлари инвентар қийматининг тўғри аниқланганлиги; кўшимча курилганидан ва қўшимча жиҳозланганидан, қайта жиҳозланганидан, замонавийлаштирилганидан ёки қисман тутатилганидан сўнг объект қиймати тўғри аниқланганлигини текширади.

Бунда аудитор №21 БХМС га мувофиқ киритилган ўзгартишларга алоҳида эътибор қаратиши зарур. Хусусан, асосий воситаларни сотиб олиш ва қуриш билан боғлиқ, аммо белгиланган тартибга кўра асосий воситаларнинг дастлабки қийматига кўшилмайдиган харажатлар 01.01.2002 дан объектларнинг дастлабки қийматига кўшилмасдан, 9439 счёт дебетига олиб борилганлигига эътибор бериши керак.

Аудитор баҳоларни келишиш баённомаси ва таъсис ҳужжатларида асосий воситалар баҳоланишининг акс эттирилиши; бошқа харажатларни асосий воситалар дастлабки қийматига кўшишнинг қонунийлиги; бозор баҳоларини қўллашнинг ишончлилигини текширади.

Асосий воситалар бозор баҳосини аниқлаш учун айнан шуларга ўхшаш маҳсулотлар баҳолари тўғрисида тайёрловчи - ташкилотларнинг ёзма равишда берган маълумотларидан; оммавий ахборот воситалари ва маҳсус адабиётларда эълон қилинган баҳолар тўғрисидаги маълумотлардан; айрим асосий воситалар объектларининг қиймати тўғрисида эксперт хуносаси

ларидан фойдаланиш мүмкін. Бундай асосий воситаларни ташиб келтириш бўйича корхона томонидан қилинган харжатлар ҳам объект қийматига қўшилади.

Чет эл валюталари ҳисобига сотиб олинган асосий воситаларни баҳолаш чет эл валютасини Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки томонидан белгиланган, асосий воситалар объектини сотиб олиш санасига амал қилаётган валюта курси бўйича сўмга ҳисоблаб ўтказиш йўли билан амалга оширилади.

Аудитор контракт шартларига мувофиқ мулкка эгалик ҳукуқининг ўтиш вақти тўғри аниқланганлиги; асосий воситаларни сотиб олиш билан боғлиқ божхона тўловлари ва бошқа чиқимларнинг сотиб олинган асосий воситалар қийматига қўшилганлигини текшириши лозим.

Аудитор асосий воситаларни баҳолашнинг тўғрилигини текшириш чоғида асосий воситалар дастлабки қийматининг ўзгариш ҳоллари бўлганлигига, қандай сабаблар (қўшимча куриш, қўшимча жиҳозлаш, қайта жиҳозлаш, қисман тугатиш) ўзгаришга олиб келганлигига, капитал қўйилмаларга доир харжатлар 0810, 0820, 0840, 0850, 0860 ва 0890 счёtlарда акс эттирилганлигига эътибор қаратиши лозим.

Сўнги йилларда асосий воситаларни қайта баҳолашни текшириш мухим аҳамият касб этмоқда. 21-БҲМСга мувофиқ корхоналарда асосий воситалар объектларини қайта баҳолаш суммалари 8530—«Мулкларни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар» счётида акс эттирилади. Бундай текширув қайта баҳолаш натижалари расмийлаштирилган хужжатлар асосида амалга оширилади.

Бунда аудитор қуидагиларни текшириши лозим: барча асосий воситалар тўлиғига ёки уларнинг бир қисми қайта баҳоланганданлиги; асосий воситалар таркибида ҳисобда турган ер участкалари ва табиий фойдаланиш объектлари қайта баҳоланганданлиги; қайта баҳолаш қандай усуллар ёрдамида ўтказилганлиги (индексация қилиш ёки хужжат билан тасдиқланган бозор баҳолари бўйича тўғридан-тўғри ҳисоблаб ўтказилиши ва ҳ. к.); бозор баҳоларини тасдиқлайдиган хужжатларнинг мавжудлиги; ҳисоб-китоблар тўғрилигини танлаб текшириш; қайта баҳолашдан сўнг эскирганлик даражаси ўзгарганлиги, қайта баҳолаш натижаларининг инвентаръ карточкаларида акс эттирилганлиги, қайта баҳолаш натижаларининг бухгалтерия ҳисоби счёtlарида тўғри акс эттирилганлиги, қайта баҳолаш

натижаларининг ҳисобот тузишида ҳисобга олингандиги ва шунга ўхшашлар.

Асосий воситалар мавжудлигини текшириш учун анализ ҳисобни ташкил этиш ўрганилади (бу ҳақда кейинги мавзуда батафсил маълумот берилади). Шунингдек, аудитор асосий воситалар қандай сакланаётганлигини ва уларни инвентаризация қилиш натижаларини ҳам текшириши лозим.

Асосий воситаларни инвентаризация қилишини текшириша аудитор дастлабки ҳужжатлар - инвентаризация рўйхатлари (инв-1, инв-10, инв-18 шакллар), инвентаризация комиссияси мажлис баённомаларини, инвентаризация натижалари бўйича корхона раҳбариятининг қарорини ўрганади.

Инвентаризация материалларини текшириш аудиторга аудиторлик рисклари ва аудиторлик амалларини тузатиш учун, ички назорат натижаларига қанчалик таяниш мумкинлигига ишонч ҳосил қилиши учун зарур.

Бунда у инвентаризация ўтказишида №19 – «Инвентаризацияни ташкил этиш ва ўтказиш» номли БХМС умумий қоидаларига, хусусан 24-29 бандларига риоя қилингандигини аниқлайди. Шу билан бирга аудитор инвентаризация натижасида ошиқча ва кам чиқсан асосий воситаларни бухгалтерия ҳисоби счетларида акс эттирилиши ва солиқقا тортилишининг тўғрилигини ҳам текширади. Бунда аудитор Ўзбекистон Республика Адлия Вазирлиги томонидан 23 июнь 2001 йилда 1054-ракам билан рўйхатга олинган «Инвентаризацияда аниқланган мулклар камомади ва ошиқча чиқишини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш ва солиқقا тортиш тўғрисидаги қарор» га риоя қилинганини текширади.

Ушбу ҳужжатта мувофиқ инвентаризацияда аниқланган асосий воситалар камомади бухгалтерия ҳисобида қуйидаги тартибда акс эттирилади:

а) кам чиқсан асосий воситалар объектининг бошланғич (қайта тиклаш) қиймати ҳисобдан ўчирилганда

Дебет 9210-«Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши» счети

Кредит 0100-«Асосий воситаларни ҳисобга оловчи счетлар» (0110-0199)

б) кам чиқсан асосий воситалар обьекти бўйича ҳисобланған эскириш суммаси ҳисобдан чиқарилганда.

Дебет 0200-«Асосий воситалар эскиришини ҳисобга оловчи счетлар» (0211-0299).

**Кредит 9210-«Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши» счети  
в) кам чиқсан асосий воситалар объектининг қолдиқ қийматига**

**Дебет 5910-«Камомадлар ва қийматликларнинг бузилишидан йўқотишлар» счети**

**Кредит 9210-«Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши» счети**

Агар баҳолаш натижасида объектнинг бозор қиймати (ундириладиган сумма) кам чиқсан обьект қолдиқ қийматидан юқори бўлса, олинган даромад суммаси бухгалтерия ҳисобида куйидагича акс эттирилади:

**Дебет 4730 –«Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзи» счети - айбор ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган бозор қийматига**

**Кредит 5910 – «Камомадлар ва қийматликларнинг бузилишидан йўқотишлар» счёти – кам чиқсан асосий воситалар қолдиқ қийматига**

**Кредит 9390 – «Бошқа операцион даромадлар» счети - айбор шахс ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган бозор қиймати ва қолдиқ қиймати ўргасидаги фарқ суммага (олинган даромад).**

Олинган даромад суммаси умумий белгиланган тартибда солиққа тортілади.

Агар баҳолаш натижасида обьектнинг бозор қиймати (ундириладиган сумма) кам чиқсан обьектнинг қолдиқ қийматидан паст бўлса, кўрилган зарар суммаси бухгалтерия ҳисобида куйидагича акс эттирилади:

**а) Дебет 4730-«Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзи» счети - айбор ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган бозор қийматига.**

**Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счети - тегишли аналитик счети – айбор ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган бозор қиймати ва қолдиқ қиймати ўргасидаги фарқ суммага (кўрилган зарар суммасига)**

**Кредит 5910 - «Камомадлар ва қийматликларнинг бузилишидан йўқотишлар» счети - кам чиқсан асосий восита обьектининг қолдиқ қийматига.**

Кўрилган зарар суммаси даромад (фойда) солиғини ҳисоблашда умумий белгиланган тартибда солиққа тортіладиган базага кўшилади.

**Камомаднинг аниқ айбор топилмаган ёки моддий жа-**

вобгар шахслардан уидириб олиш имкони бўлмаган ҳолларда кам чиққан асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш қўйилдаги тартибда амалга оширилади.

а) кам чиққан асосий воситаларнинг бошлангич (қайта тиклаш) қиймати ҳисобдан чиқарилганда

Дебет 9210 – «Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши»

Кредит 0100 – «Асосий воситаларни ҳисобга оловучи счетлар» (0110-0199)

б) эскириш суммаси ҳисобдан чиқарилганда

Дебет 0200 – «Асосий воситалар эскиришини ҳисобга оловучи счетлар» (0211-0299)

Кредит 9210-«Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши» счети.

в) кўрилган зарар суммасини ҳисобдан чиқариш.

Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счети

Кредит 9210 – «Асосий воситаларнинг чиқими» счети.

Кўрилган зарар суммаси даромад (фойда) солиғини ҳисоблашда умумий белгиланган тартибда солиқقا тортиладиган базага қўшилади.

Инвентаризацияда аниқланган ҳисобга олинмай қолган асосий воситалар обьектлари шуларга ўхшаш обьектларнинг ошиқча чиқиш аниқланган санадаги бозор қиймати бўйича уларнинг ҳақиқий аҳволини ҳисобга олган ҳолда баҳоланади (ошиқча чиқиш сабаблари ва айбдор шахслар кейинчалик аниқланади) ва бухгалтерия ҳисобида қўйидагича акс эттирилади:

а) ҳисобга олинмай қолган асосий воситаларни бозор баҳоси бўйича киримга олиш.

Дебет 0100 – Асосий воситаларни ҳисобга оловучи счетлар» (0111-0199)

Кредит 9390 – «Бошқа операцион даромадлар» счети.

Олинган даромад суммаси умумий белгиланган тартибда солиқقا тортилади.

Ҳисобга олинмай қолган асосий воситалар бўйича амортизация улар асосий воситалар таркибига қўшилган пайтдан бошлаб умумий белгиланган тартибда ҳисобланади.

Кузатиб чиқиш амаллари ёрдамида асосий воситаларга доир қўйидаги маълумот манбаларининг ўзаро мослигини текшириш амалга оширилади:

10.3-жадвал.

**Мөлнөвий хисеботтанинг асосий воссталарапга дөир ҳисебот шакллари күрсектүччилерининг  
үзаро мөслигни төкөптириши.**

№	Күрсектүччилар	минг сүм.	№	Күрсектүччилар	минг сүм	Фактийи минг сүм	%
1	Асосий воссталарап		3	Асосий воссталарап			
	а) Йил бошига (010-сарп, 3-устун)	143261, 0		а) Йил бошига (130-сарп, 3-устун)	143261, 0	-	-
	б) Йил охирiga (010-сарп, 4-устун)	149118, 0		б) Йил охирiga (130-сарп, 4-устун)	149118, 0	-	-
1	Асосий воссталарап		3	Асосий воссталарап			
	а) Йил бошига (011-сарп, 3-устун)	17776, 0		а) Йил бошига (130-сарп, 7-устун)	17776, 0	-	-
	б) Йил охирiga (011-сарп, 4-устун)	26009, 0		б) Йил охирiga (130-сарп, 10-устун)	26009, 0	-	-
1	Асосий воссталарап		3	Асосий воссталарап			
	а) Йил бошига (012-сарп, 3-устун)	125485, 0		а) Йил бошига (130-сарп, 11-устун)	125485, 0	-	-
	б) Йил охирiga (012-сарп, 4-устун)	123109, 0		б) Йил охирiga (130-сарп, 12-устун)	123109, 0	-	-

- молиявий ҳисобот шаклларининг асосий воситаларга доир кўрсаткичлари;
- молиявий ҳисобот шакллари ва бош дафтар кўрсаткичлари;
- Бош дафтар, синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари кўрсаткичлари.

Молиявий ҳисоботнинг асосий воситаларга доир шакллари кўрсаткичларини ўзаро таққослаш натижалари 10.3-жадвалда кўрсатилган шакл бўйича ишчи хужжатлар билан расмийлаштирилиши мумкин.

Бухгалтерия ҳисоботи ва Бош дафтар (ёки тегишли ҳисоб регистрлари) кўрсаткичларининг мослигини текширишда №3 шаклдан фойдаланилади.

Ушбу амалларни бажариш натижалари қуидаги тарзда расмийлаштирилади (10.4-жадвал).

#### 10.4-жадвал

##### Молиявий ҳисоботнинг асосий воситалар бўлими бўйича кўрсаткичларни Бош дафтар билан таққослаш

Ҳисобот			Бош дафтар				
	Сатр номи	сўм.	Счёт шифри *	Счёт номи	Сўм	Фарқи Сўм %	
1	2	3	4	5	6	7	8
3	Жами асосий воситалар йил бошига бошлангич қўймати (130-сатр, 3-устун)	143261,0	0110-0190	Счётнинг ҳисобот йилининг 01. 01. га қолдиги	143261,0	-	-
3	Жами асосий воситалар йил охирига бошлангич қўймати (130-сатр, 6-устун)	149118,0	0110-0190	Счётнинг ҳисобот йили 31. 12 га қолдиги	149118,0	-	-
3	Асосий воситалар эскириши, йил бошига (130-сатр, 7-устун)	17776,0	0210-0290	Счётнинг ҳисобот йили 01. 01. га қолдиги	17776, 0	-	-
3	Асосий воситалар эскириши йил охирига (130-сатр, 10-устун)	26009,0	0210-0290	Счётнинг ҳисобот йили 31. 12 га қолдиги	26009,0	-	-

1	2	3	4	5	6	7	8
3	Асосий воситалар кирими (ишга туширилиши) (130-сатр, 4 устун)	12730,0	0110-0190	Счёtlар-нинг ҳисобот давридаги дебет оборотлари суммаси	12730,0	-	-
3	Асосий воситалар чиқими (130-сатр, 5-устун)	6873,0	0110-0190	Счёtlар-нинг ҳисобот давридаги дебет оборотлари суммаси	6873,0	-	-

\* - тегишли счетлар қолдиқдарининг йигинидиси олинади.

Кейинчалик Бош дафттар маълумотларини синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари кўрсаткичлари билан солишитириш натижалари бўйича текширув давом эттирилади. Асосий воситалар аналитик ҳисобининг инвентар карточкалари маълумотлари билан таққосланади. Аудитор асосий воситалар гурухлари бўйича ҳаракат кўрсаткичларини инвентар карточкалар бўйича аналитик ҳисоб маълумотлари билан мослигини текшириши мумкин. Аудитор текширувнинг мазкур босқичида қузатиб чиқиш амаллари ёрдамида дастлабки ҳужжатлар маълумотларининг аналитик ва синтетик ҳисоб регистрларида акс эттирилишини, Бош дафттар ёзувларини текширади. Натижада у асосий воситалар ҳаракатига доир муомалалар бухгалтерия ҳисоби счёtlарида тўғри акс эттирилганлигига ишонч ҳосил қиласи.

#### 10.4. Асосий воситалар аналитик ҳисобини ташкил этиш аудити.

Даставвал, аудитор моддий жавобгар шахсларни ва улар билан тузилган тўлиқ моддий жавобгарлик тўғрисидаги шартномалар мавжудлигини аниқлаши зарур. Агар шартномалар бўлмаса, у ҳолда аудитор уларни тузишни тавсия қилиши лозим.

Амалдаги тартибга кўра асосий воситаларнинг аналитик ҳисоби уларнинг таснифий гурухлари ва инвентар объектлари

бўйича, шунингдек обьектларнинг моддий жавобгар шахсларда туриш жойи (бўлинмалар, бригадалар, цехлар, участкалар ва бошқалар) бўйича юритилади.

Корхонага келиб тушган асосий воситаларни текширишда ҳар бир обьект бўйича алоҳида тузилган қабул қилиш - топшириш далолатномаси (накладной) (AB-1 шакл) нинг расмийлаштирилишига эътибор қаратиш зарур. Бунда далолатномадаги обьектнинг тавсифи, турган жойи, сотиб олинган манбаи, чиқарилган ёки қурилган йили, ишга туширилган вақти, обьектнинг синов натижалари, унинг техник талабларга мувофиқлиги ва бошқа маълумотлар текширилади.

Айрим ҳолларда бир турдаги ва нархи бир хил хўжалик инвентарлари, асбоблар, станоклар олингандан «Асосий воситаларни қабул қилиш-топшириш умумий далолатномаси» тузилиши мумкин.

Бунда ушбу далолатнома маълумотлари, унга илова қилинган паспортлар, ишлатиш тартиби, йўриқномалар ҳам текширилиши зарур.

Ҳисобга қабул қилинган ҳар бир асосий восита обьектига инвентар рақам берилган бўлиши лозим. Масалан, 001 дан 099 гача инвентар рақамлар биноларга, 100 дан 199 гача иншоотларга, 200 дан 299 гача бўлган рақамлар ўзатиш қурилмаларига берилади ва ҳоказо. Берилган инвентар рақами асосий воситалар обьектига металл жетон билан биритириб, ўчмайдиган буёқ билан ёзиб ёки бошқа усувларда белгилаб қўйилиши лозим. Бу белгилар обьект фойдаланишда бўлган жами давр ичida сақланиб, бухгалтерия ҳисобининг барча тегишли дастлабки ҳужжатларида ва ҳисоб регистрларида кўрсатилади. Объект ҳисобдан чиқарилганидан сўнг унинг инвентар рақами янги кирим қилинган асосий воситаларга берilmайди.

Асосий воситаларни қабул қилиш-топшириш далолатномаси (илова қилинган ҳужжатлар билан бирга) бухгалтерияга ўз вақтида топширилган бўлиши лозим. Корхона бухгалтериясида асосий воситаларнинг аналитик ҳисоби, уларнинг ҳар бир тури бўйича очиладиган AB-6 шаклдаги инвентар карточкаларда юритилади. Бу карточкада обьект ҳақидаги барча маълумотлар (дастлабки ёки тикланиш қиймати, амортизация ажратмалари меъёри, кирим қилинган пайтдаги эскириш даржаси) қайд этилган бўлиши керак.

Сўнгра инвентар карточкалар маълумотларининг «Асосий воситаларни ҳисобга олиш бўйича инвентар карточкалар рўйхати (АВ-7 шакл) га асосий воситаларнинг таснифий гуруҳлари бўйича ўтказилганлиги текширилади.

Рўйхатта олинган карточкалар асосий воситалар картотекасида тармоқ таснифий гуруҳларига, гуруҳ ичида эса турган жойи, фойдаланиш жойи ва турлари бўйича гуруҳланган бўлиши керак.

Ишлатилмаётган асосий воситаларнинг инвентар карточкалари алоҳида гуруҳланган бўлиши керак.

Асосий воситалар ҳисобдан чиқарилганида далолатнома тузилиб, унинг маълумотлари тегишли инвентар карточкаларда қайд қилинади ва сўнгра бу инвентар карточкалар картотекадан олиб кўйилади.

Айни вақтда аудитор асосий воситалар объектлари қийматини баҳолаш ва қайта баҳолаш натижаларини инвентар карточкаларida, ҳам бухгалтерия ҳисоби счёtlарида акс эттиришнинг тўғрилигини текшириши мақсадга мувофиқдир. Бунда у Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги (№129), Макроиқтисодиёт ва статистика вазирлиги (№4) ва Давлат Солик қўмитаси (№2002-86) томонидан тасдиқланган «1 январь ҳолати бўйича асосий фонdlарни ҳар йили қайta баҳолашни ўтказиш тўғрисида Низом»да белгиланган қайta баҳолаш усуларининг кўлланилишини текширади. Хусусан, қайta ҳисоблаш коэффицентларининг кўлланилиши ва ҳисоб-китблар тўғрилигига алоҳида эътибор бериши лозим.

Шу билан бирга қайta баҳолаш натижасида нархлар ошган ёки камайган суммаларининг бухгалтерия ҳисоби счёtlарида акс эттирилиши ҳам текширилади. Қайta баҳоланиб ошган сумма 0100-«Асосий воситаларни ҳисобга оладиган счёtlар» (0110-0190) дебети ва 8510-«Мулкларни қайta баҳолаш бўйича тузатишлар» счётининг кредитига ёзилади.

Қайta баҳоланган асосий воситалар объектлари бўйича тикланиш қиймати инвентар карточканинг «Реконструкциялаш, модернизациялаш» бўлимида қайд этилган бўлиши лозим. Шу билан бирга қайta баҳоланган эскириш суммаси ҳам инвентар карточканинг тегишли бўлимида акс эттирилган бўлиши керак. Ҳар бир моддий жавобгар шахс асосий воситалар объектларининг аналитик ҳисобини АВ-9 шаклдаги ведомостда юритиши керак. Шунинг учун аудитор текширилаёт-

лаётган корхонада ушбу қоидага риоя қилинаётганлигига ҳам ишонч ҳосил қилиши лозим. Бунда ҳамма моддий жавобгар шахслар билан белгиланган шаклда ва икки нусхада *тұла моддий жавобгарлық тұғрисида шартномалар* тузилғанлиги, шартномаларнинг бир нусхасы моддий жавобгар шахсларнинг ҳужжатлар түплами (шахсий делоси) да, иккинчи нусхаси эса шу ходимларнинг ўзларida сақланыётганлиги танлаб текширилиши лозим.

Булардан ташқари, аудитор барча моддий жавобгар шахслар асосий воситаларни ўз жавобгарлыгига олғанлигини тасдиқлаб инвентаризация ведомостларида имзо қўйғанликлари ҳамда асосий воситаларнинг кейинги киримлари эса уларнинг дастлабки ҳужжатлардаги имзолари билан тасдиқланганини текширади.

Амалиётда энг кўп учрайдиган камчиликлардан бири - корхоналар бундай карточкаларни юритишни ортиқча иш деб ҳисоблайдилар (корхона бухгалтериясида инвентар рўйхатларнинг борлигини назарда тутиб), инвентар карточкаларни юритадиган корхоналар эса ҳамма вақт ҳам бу карточкаларнинг реквизитларини тўлиқ тўлғазишига риоя қилмайдилар.

Булардан ташқари, асосий воситалар киримга олинган, ҳисобдан чиқарилган ва корхона ичидаги жойи (моддий жавобгар шахслар) ўзгартирилганда, уларнинг инвентар карточкаларига бу ҳақда тегишли ёзувлар ёзилганидан кейин, ой охиригача жой-жойига қўйилмасдан алоҳида сақланғанлиги аниқланади. Сўнгра шу карточкалар асосида ҳар ойда асосий воситалар амортизацияси (эскириши) ни ҳисоб-китоби тузилиб, уларнинг ҳар бир тури бўйича жамланган кирим, чиқим обортлари ва шу асосда тузилган «Асосий воситалар ҳаракатини ҳисобга олиш карточкаси» (AB-8 шакл) маълумотлар ҳам текширилади.

Асосий воситалар ҳаракатини ҳисобга олиш карточкаси (AB-8 шакл) жорий йилнинг 1 январига очилиб, унда асосий воситаларнинг мавжуд қолдиклари турлари бўйича қўрсатилиши лозим. Ундаги ойлик обортлар ва ой охирига, яъни кейинги ойнинг 1-санасига чиқарилган қолдиклари текширилади. Сўнгра унинг маълумотларига асосан тузилган *асосий воситаларнинг оборот ведомостлари* текширилиб, якунлари эса Бош дафтардаги якунлар билан солиширилиб чиқилади. Шулар асосида «Асосий воситаларнинг мавжудлиги ва ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот» (3-шакл) маълумотлари текширилади.

Хулоса қилиб айтганда, инвентар карточкаларини корхона бухгалтериясида таснифий гурухлар бўйича, уларнинг ичигда эса ишлатилиш жойлари бўйича сақлаш йиллик молиявий ҳисобот тузишда *асосий воситалар ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот* (3-шакл) ни тўлдиришиш осонлаштиради. Аудитор бухгалтерия ходимларининг эътиборини ушбу ҳолатга қаратмоги лозим. Агар ҳисоб жараёнлари автоматлаштирилган *бюро*, карточкаларни кўлда тўлғазишга эътиёж қолмайди. Бунда ахборотлар корхонада мавжуд бўлган аналитик ҳисоб машина-граммаларида сақланади, лекин улар АВ-6 шаклдаги карточкаларда ҳисобга олинадиган позициялардан кам бўлмаслиги лозим.

#### **10.5. Асосий воситалар кирими ва чиқимига доир мумалаларни ҳужжатлаштириш, счёtlарда акс эттириш ҳамда солиққа тортишининг тўғрилигини текшириш.**

Асосий воситалар киримини ҳисобга олишнинг тўғрилигини текширишдан мақсад сотиб олинган асосий воситалар ҳисобда тўғри акс эттирилганлигини ва фойдаланишга топширилган объектларнинг реал қийматини ифодалашини тасдиқлашдан иборат.

Текширувнинг ушбу босқичида қуйидаги амалларни бажариш зарур:

- сотиб олинган асосий воситалар объектларининг рўйхатини (миқдори ва қиймати кўрсатилган ҳолда) олиш, олинган маълумотларни 0110-0190 счёtlарнинг дебет оборотлари билан таққослаш;
- янгидан сотиб олинган асосий воситалар объектларининг жисмонан мавжудлиги ва дастлабки ҳужжатларини текшириш;
- фойдаланишга топширилган асосий воситалар объектларининг қиймати бухгалтерия ҳисоби счёtlарида тегишли тарзда акс эттирилганлигини аниқлаш;
- солиқ қонунчилигининг тегишли қоидаларига риоя қилинганлигини аниқлаш;
- ҳисобот даври давомида асосий воситалар катта миқдорда кирим қилинган ҳолларда эски курилмалар қиймати ҳисобдан учирилганлигини.

Асосий воситалар киримини аудиторлик текширувидан ўтказишни бошлашда дастлабки ҳужжатлар, уларнинг белги-

ланган қоидаларга мувофиқ расмийлаштирилганлиги нүктай назаридан шаклан текширудан ўтказилиши зарур.

Асосий воситаларни қабул қилиш-топшириш (корхона ичдаги қаракати) далолатномаларидағи маълумотларга асосан 0110-0190 счётлар дебети бўйича киримига олинган асосий воситанинг манбай аниқланади: Устав капиталига ҳисса сифатида (4610 счёт кредити) капитал қўйилмалар тартибида пули тўланиб сотиб олинган ёки қуриб битказилганда (0810, 0820 ва 0890 счётларнинг кредити), асосий подага қабул қилинган моллар қиймати (0840 счёт кредити), текинга олинган асосий воситалар қўшилган капитал таркибига киримига олинганда (8530 счётнинг кредити) ва х. к.

Сўнгра кўрсатилган муомалаларни бухгалтерия ҳисобининг счётларида акс эттирилиш тартиби текширилади. Текинга олинган асосий воситалар объектларини ҳисобга олиш бўйича муомалаларни акс эттириш тартиби Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги ва Ўзбекистон Республикаси Давлат солиқ комитетининг тегишли меъёрий хужжатларида белгиланган.

2003 йил 1 январдан иқтисоднинг нодавлат секторидаги корхоналар учун бепул (текин) олинган асосий воситалар қийматига корхона қўшилган капитали (8530-счёт кредити) кўпайтирилиб киримига олинади. (Дт 0110-0190, Кт 8530) ва улар қиймати солиққа тортиладиган базага қўшилади. Аудитор солиққа тортиладиган фойданинг микдорини аниқлаш ҳисоб-китоби билан танишиши ва бепул олинган мулклар қиймати солиққа тортиш мақсадида солиққа тортиладиган фойдага қўшилганлигига ишонч ҳосил қилиши лозим.

Аудитор яна шуни назарда тутиш керакки, Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги ва Ўзбекистон Республикаси Давлат солиқ комитетининг 1995 йил 5 сентябрдаги 92/72 сон хатига мувофиқ устав капитали 100 фоиз давлат мулкидан иборат бўлган корхоналар ва ташкилотларнинг ички тизимида ўзаро бир - бирига ўтказиши натижасида текинга олинган асосий воситалар қўшимча даромад деб ҳисобланмайди ва на-тижада уларнинг қиймати фойда (даромад) солиги базасига қўшилиб, солиққа тортилмайди.

Булардан ташқари, аудитор инвентаризация ўтказиш на-тижасида асосий воситалар таркибидаги ҳисобда турган инвен-таръ ва хўжалик ашёлари аниқланиб, уларни инвентаръ ва хўжалик ашёлари (1080 счёт) қаторига ўтказилганинг тўғри-

лигини ҳам текшириши зарур. Бундан дастлабки қийматига (Дебет 1080 счёт ва кредит 0110-0199 счёт), ҳисобланган эскириш суммасига проводкалар түгри тузилганилигига алоҳида эътибор бериш зарур. Пули тўланиб сотиб олинган, замонавийлаштирилган ва техникавий жиҳозланган асосий воситалар бўйича корхона бир вақтнинг ўзида кенгайтирилган такрор ишлаб чиқаришни таъминлаш мақсадида уларнинг молиялаштириш манбаларини соф фойда, ўтган йилдаги тақсимланмаган фойда, захира капиталини акс эттириш лозим.

Аудитор корхонада сотиб олинган автомобилларининг тўгри расмийлаштирилганилиги, транспорт воситаларини сотиб олганлик учун тўланадиган солиқнинг аниқ ҳисобланганлиги ва ўз вақтида бюджетта ўтказиб берилганилигини, тўланган солиқ суммасининг сотиб олинган автомобил дастлабки қийматига қўшилганилигини текшириши лозим. Агар дастлабки ҳужжат шубҳа уйготса, ушбу муомалани амалга оширмаш учун жавобгар шахслардан ёзма равишда тушунириш хати олинади ва қарама-қарши текширув ўтказилади.

Корхона томонидан транспорт воситалари сотиб олинганилик учун тўланган солиқ тўғрисида солиқ назоратига ўз вақтида маълумотнома берилганилигига ишонч ҳосил қилиш лозим.

Агар корхонада асоси воситаларни жисмоний шахслардан сотиб олиш ҳоллари учраса, аудитор бунга алоҳида эътибор бериши лозим. Бундай муомалалар ёзма равишида тузилган, олди-сотди шартномаси билан сотувчининг паспорт маълумотлари кўрсатилиб расмийлаштирилади. Жисмоний шахсдан, унга шахсий мулк ҳукуқи бўйича тегишли бўлган воситалар (уй, дала ҳовли, автомобил, гараж ва бошқа мулклар) сотиб олинганда, унга тўланадиган суммадан белгиланган тартибда бюджетта даромад солиги ушлаш керак. Шу билан бирга ушбу жисмоний шахсга тўланиши лозим бўлган суммани ўз вақтида тўлаш учун банкдан хўжалик кассасига пул олинганилиги ва кассадан ўз вақтида ва тўлиқ берилганилиги ҳам текширилиши зарур.

Корхона сотувчи жисмоний шахснинг фамилияси, исми-шарифи ва доимий яшаш жойини кўрсатиб, олди - соттининг суммаси ва ушланган солиқ суммаси ҳақида солиқ инспекциясига хабар қилиши лозим. Агар жисмоний шахс тадбиркор сифатида рўйхатга олинган бўлса, (лицензияси бўлса) ундан асосий восита сотиб олинганда даромад солиги ушланмайди.

Асосий воситаларнинг киримига оид муомалаларни текширишда объектларнинг дастлабки қиймати тўғри шаклланганилигига эътибор бериш керак. Чунки, у маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига кўшиладиган, ҳар ойлик амортизация (эскириш) суммаларини аниқлашда асос бўлиб ҳисобланади. Бунда 0800- «Капитал қўйилмаларни ҳисобга оладиган счёtlар»нинг маълумотлари текширилади. Бу счёtlарда сотиб олиниб ёки қуриб битказилиб, балансга қабул қилиниши лозим бўлган (0120 счёт дебети ва 0810 счёtnинг кредити) объектнинг дастлабки (инвентар) қийматини аниқланади. Умумий қоидаларга кўра у (ККС) асосий воситанинг дастлабки қийматига киритилмайди (10.5 жадвал 6 муомалага қаранг).

### 10.5-жадвал

**Ишлаб чиқаришга мўлжалланган асосий воситаларни  
сотиб олиши ва уларнинг дастлабки қийматини шакллантиришга  
оид хўжалик муомалаларини бухгалтерлик ҳисобининг  
счёtlарида акс эттиришга доир мисоллар.**

№	Муомалалар	Сумма сўм	Корреспонденцияланувчи счёtlар	
			Дт	Кт
1.	Сотиб олинган йиғма мебел учун счёт-фактура акцептланди: харид қийматига тўланган: ККС суммасига	120000 24000	0820 4510	6010 6010
2.	Мебелни ташиб келтирган жанспорт идорасининг счёт фактураси акцептланди: таъриф бўйича кўрсатилган хиз- мат қиймати кўшилган қиймат солиги (ККС) суммасига	15000 3000	0820 4510	6010 6010
3.	Мебелни йиғиши учун иш ҳақи ҳисобланди.	4000	0820	6710
4.	Бюджетдан ташқари фонdlарга ажратмалар ҳисобланди: ижтимоий сугурта фондига нафақа фондига бандлик хизмати фондига	1440 80 80	0820 0820 0820	6520 6520 6530
5.	Объект ҳисобга қабул қилинди: дастлабки қийматига (0820 счёт- ни ёпиш)	140600	0140	0820
6.	Тўланган кўшилган қиймат соли- ги ҳисобга ўтказилди.	27000	6410	4510

Лекин ушбу қоидадан амалдаги қонунчилік билан үрнатылған айрим мұстасноликлар мавжуд. Хусусан, қүшилған қиймат солиги асосий воситалар қийматига қуидаги ҳолларда киритилади: агар асосий воситалар имтиёз берилған (КҚС тұлашдан озод қилинған) маңсулот ишлаб чиқариш, иш бажарыш, хизмат күрсатиши учун сотиб олинған бўлса, ҳисоб ва ҳисобот тизимининг соддалаштирилған режимида ишлайдиган кичик тадбиркорлик субъектлари асосий воситаларни сотиб олганида асосий воситалар бюджет ажратма (ассигнования) лари ҳисобидан сотиб олинганда;

- корхонада янги курилиш пудрат усулида амалга оширилғанда, курилиш бўлаётган вактда пудратчига тўланған КҚС курилаётган объектнинг инвентарь қийматига қўшилади.

Курилиш хўжалик усули билан амалга оширилғанда ҳам корхона ҳар ойда 0810 «Тугалланмаган курилиш» счёти дебетида ой давомида акс эттирилған харажатлар суммасига нисбатан белгиланған микдорда бюджетта КҚС ҳисоблайди (Дебет 0810 счёт, Кредит 6410 счёт).

Аудитор пул ўтказиш йўли билан сотиб олинған, куриб битказилған, тайёрланған асосий воситалар объектларига доир харажатлар, мазкур объектнинг дастлабки (инвентарь) қиймати шаклданадиган, 0810, 0820, 0840 ва 0890 счёtlарда ҳисобга олинайтганлигини текшириши лозим.

Бунда асосий воситаларнинг дастлабки (инвентар) қийматига қўшиладиган харажатларнинг таркиби, уларнинг мазкур объектни яратишга алоқадорлиги текширилади.

Асосий воситаларнинг ҳисобдан чиқарилиши қуидаги сабабларга кўра рўй беради:

- уларни сотиш натижасида;
- чет корхоналар ва шахсларга текинга бериш;
- тўзиб кетганлиги ва маънавий эскириши сабабли уларни тутатиш натижасида;
- камомад туфайли;
- табиий оффатлар натижасида.

Асосий воситаларнинг ҳисобдан чиқарилиши билан боғлиқ муомалаларни текширишдан мақсад қуидагиларни аниқлашдан иборат:

- асосий воситанинг дастлабки (инвентар) қиймати ва ҳисобдан чиқарилаётган вактдаги эскириш суммаси тўлиқ ва тегишли тарзда уларни ҳисобга оладиган счёtlардан ҳисобдан чиқарилғанлигини;

- ушбу муомалалар натижасида ҳосил бўлган молиявий натижалар (фойда ёки зарар) фойда ва зарарлар счётида тўғри акс эттирилганлиги.  
Бунда қўйидаги амаллар бажарилиши мумкин:
- ҳисобот даври давомида ҳисобдан чиқарилган асосий воситалар обьектларининг ҳисобдан чиқарилаётган кундаги бошлангич қиймати ва тўпланган эскириш суммаси кўрсатилган рўйхатини олиш; ҳисобдан чиқарилиш сабаби; сотиш баҳоси; ҳисобдан чиқаришнинг молиявий натижаси. Олинган ахборотлар маълумотларини 0110-0190 счётлар кредити 0210-0290 счётлар дебети бўйича маълумотлар, 9210, 9310 ва 9430 счётлар маълумотлари билан солишириш;
- асосий воситани ҳисобдан чиқаришга доир муомалани амалга ошириш учун тегишли рухсатнинг мавжудлиги ва уларнинг ҳужжатлаштирилишини текшириш;
- ҳисобдан чиқаришга доир ҳар бир муомала бўйича (ҳажми катта бўлганда танлаб) асосий воситаларни ҳисобдан ўчириш ва молиявий натижасини аниқлашнинг тўғрилигини таҳлил қилиш.

Аудитор асосий воситалар ҳисобдан чиқарилишини текшириш чоғида ҳисобдан чиқарилиш сабабини, муомаланинг мақсадга мувофиқлиги ва қонунийлигини аниқлади. Бунда асосий воситаларни сотиш учун тузилган шартномалар, ҳисобдан чиқариш далолатномалари, асосий воситаларни қабул қилиш - топшириш далолатниси, аналитик ҳисоб маълумотларидан фойдаланилади.

Даставвал, аудитор асосий воситаларни ҳисобдан чиқаришда асос бўлган АВ-1 ва АВ-3 шакллардаги далолатномалар маълумотларини текшириши лозим. Бу далолатномаларда ҳисобдан чиқарилаётган асосий воситаларнинг дастлабки қиймати ва эскириш суммаси акс эттирилади. Аудитор ҳисобдан чиқарилган асосий воситаларнинг инвентаръ карточкалари картотекадан олиниб, далолатномага илова қилинганлигига ишонч ҳосил қилиши керак. Шунингдек, асосий воситаларнинг турган ўрни бўйича инвентар рўйхатида ҳам тегишлича қайд қилинганлиги текширилади.

Амалдаги счётлар режаси ва уни қўллаш йўриқномасига мувофиқ, ҳисобдан чиқарилиш сабабидан қатъий назар (бепул бериш, устав капиталига ҳисса сифатида бериш, молияланан-

диган лизинг шартномаси бўйича бериш, табиий офатлар ва экстремал ҳоллар, ўғирланиш ва камомад) асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш бўйича барча муомалалар 9210 «Асосий воситаларнинг ҳисобдан чиқарилиши» счётида акс эттирилади.

Аудитор асосий воситаларни ҳисобдан чиқаришга доир муомалаларни ҳисобга олишда 9210 счётнинг кўлланилаётганигини, бу счётнинг дебети ва кредити бўйича ёзувларнинг тўғри акс эттирилганлигини ҳамда асосий воситалар сотилиши ва бошқача тарзда ҳисобдан чиқарилишининг молиявий натижалари тўғри аниқланганлигини текшириш зарур.

Амалиётда асосий воситаларни ҳисобдан чиқаришга доир муомалалар кам содир бўлади. Шунинг учун уларни 9210 счётда тўлиқ акс эттириш, олинган даромад (кўриялган зарар) ни тўғри аниқлаш ва ҳисобдан ўчириш, ҳамда амалдаги солиқ қонунчилигига риоя қилинишини муфассал текшириш тавсия этилади.

Асосий воситалар бепул берилганда ва бозордагидан паст баҳода сотилганда аудитор асосий эътиборни жисмоний шахсларга бепул берилган ёки сотилган объекtlарга қаратмоги лозим. Чунки корхона бу ҳолда даромад солиги ушлаши ва бюджетга тўлаши лозим.

Сотилган асосий воситалар бўйича (масалан, транспорт воситалари, компьютер ускуналари ва ҳисоблаш техникалари ва бошқаларни сотиш) бюджетта маҳаллий солиқлар тўланаётганиги; корхона асосий воситалар ҳисобдан чиқарилаётганда қонун билан белгиланган барча ҳолларда ККС ҳисоблаб (дебет 9210 счёт, кредит 6410 счёт) ва ўз вақтида тўлананаётганигини (дебет 6410 счёт, кредит 5110 счёт) аудитор аниқлаши зарур.

Корхона асосий воситаларни бепул берганида ҳам асосий воситаларни қабул қилиш-топшириш (корхона ичидаги кўчирилиши) далолатномаси (накладной) (АВ-1 шакл) билан расмийлаштирилган бўлиши лозим. Далолатномада текинга бериладиган асосий воситанинг баланс қиймати ва берилаётган пайтгача ҳисобланган эскириш суммаси кўрсатилиб, инвентар карточкиси илова қилинган бўлиши керак. Далолатнома ва илова қилинган хужжатлар (паспорт, техник тавсифиома, йўриқнома ва бошқалар) асосида гурухловчи рўйхат (ведомост) тузилиб, унинг якунига асосан асосий воситанинг баланс қиймати ва эскириш суммаси ҳисобдан ўчирилган бўлиши керак.

Аудитор текинга берилган асосий воситалар бўйича муомалаларни акс эттириш фақат олувчи ташкилотдан кирим қилингани тўғрисидаги хабарнома (авизо) олинганидан кейин амалга оширилганлигини ҳамда шунга қадар бу асосий воситалар бўйича амортизация ҳисоблаш тұхтатилмаганлигини ҳам аниқлаши зарур.

Шунингдек, аудитор берилган асосий воситаларни қисмларга ажратиш учун қилинган харажатларни (дебет 9210 счёт ва кредит 6710, 6510 счёtlар), эскириш суммасини ҳисобдан ўчириш (дебет 0210-0290 счёт ва кредит 9210 счёт) ва натижаларни (дебет 9430 счёti ва кредит 9210 счёт агар зарар кўрилса, дебет 9210 счёт ва кредит 9310 счёti агар фойда олинса) ҳисобда акс эттириш бўйича бухгалтерия проводкаларининг тўғрилигини ҳам текшириши ҳам керак.

Асосий воситаларни тугатишга доир муомалаларни текширища, аудитор аввало тугатиш ҳақида корхона раҳбари-нинг, давлат ташкилотларида эса, директор, бош мұхандис ёки юқори ташкилотнинг фармойиши ҳамда тузилган далолатнома (АВ З шакл) маълумотларини ўрганади. Бунда далолатномадаги объектнинг номи, тайёрланган ёки қурилган йили, корхонага келиб тушган ва фойдаланишга толширилган санаси, инвентар рақами, турган жойи, баланс қиймати, эскириши, қайта баҳоланиш натижалари, капитал таъмирлашлар сони каби маълумотлар текширилади. Шу билан бирга ушбу далолатномада объектнинг асосий қисмлари, деталлари, таркибий қисмларининг техник ҳолати ҳақидаги маълумотлар келтирилган ва уни тугатиш зарурлиги асосланган бўлиши лозим. Ҳалокат оқибатида яроқсиз бўлиб қолган машиналар, жиҳозлар ва транспорт воситалари қийматини ҳисобдан чиқариш далолатномасига сабаблари ва айборлари кўрсатиб тузилган ҳалокат тўғрисидаги далолатнома нусхаси ҳам илова қилинган бўлиши керак.

Булардан ташқари далолатноманинг махсус қисмида келтирилган асосий воситаларни тугатиш бўйича якуний ҳисобкитоблар ҳамда улар юзасидан тузилган бухгалтерия проводкаларининг тўғрилиги ҳам текширилади.

Асосий воситаларни молияланадиган лизинг шартномаси асосида узоқ муддатли ижарага бериш натижасида хўжаликдан чиқарилиши (Дт 0920 Кт 9210), ўғирланиш (Дт 9430 Кт 9210) ҳолларида, аудитор, ижаравчи томонидан молияланади-

бу ҳолда алоҳида ҳисоб-китоб қилинади ва корхона иhtiёрида қоладиган фойда ҳисобидан амалга оширилади.

Асосий воситаларни ҳисобдан чиқаришда ҚҚС ни ҳисоблаш учун солиққа тортадиган базани аниқлаш хусусиятлари 10.7-жадвалда кўрсаталган.

#### 10.7-жадвал.

#### **Асосий воситаларни ҳисобдан чиқаришда қўшилган қиймат солигини ҳисоблаш учун солиққа тортадиган базани аниқлаш хусусиятлари.**

Ҳисобдан чиқарилиш сабаби.	Солиқ ҳисоблаш тартиби (асос бўлувчи мөъерий хужжат)
Асосий воситаларни сотиш ва текинга бериш.	Асосий воситалар сотилганда ёки текинга берилганда солиққа тортадигин айланма қўшилган қиймат солиги қўшилмаган, корхонада вужудга келган нархлар билан аниқланади, лекин у асосий воситаларнинг қолдик қийматидан паст бўлмаслиги керак. Асосий воситаларни текинга берувчи корхона солиқ тўловчи бўлиб ҳисобланади.
Куриб битгазилиб, фойдаланишга топширилган обьект- лар, турар жойлар ва алоҳида хонадонлар сотилганда.	Куриб битгазилган обьектлар бўйича солиққа тортадиган айланма шартномавий нархлар асосида ишларни бажариш жараёнида бутловчи қисмлар ва хизматларнинг нархлари ўзгаришини ҳисобга олган ҳолда аниқланадиган, бажарилган ишлар учун тақдим этиладиган ҳисоб ҳужжатларидаги қиймати миқдорида белгиланади.

Асосий воситаларни ҳисобдан чиқаришнинг молиявий натижаси №21 БХМС га мувофиқ 9310-счётда (фойда) ёки 9430-счётда (зараар) акс этирилганлиги боис, аудитор Давлат Солиқ қўмитасининг Йўриқномасига мувофиқ асосий воситалар билан боғлиқ муомалаларни солиққа тортиш мақсадида бухгалтерлик фойдасини тузатишнинг тўғрилигини ҳам текшириши лозим.

#### **10.6. Лизинг муносабатлари ва ижара мажбуриятлари аудити.**

Корхонадаги асосий воситалар ўзиники ва лизинг шартномаси асосида олинган бўлиши мумкин. Ўз асосий воситалари корхонага тегишли бўлиб, лизинга олинганлари эса опе-

ратив (қисқа муддатли) ва молияланадиган (узоқ муддатли) лизинг шарти билан олинган бўлади. Лизинг олувчи ва лизинг берувчи ўртасидаги ўзаро муносабатлар Фуқаролик Кодекси, Лизинг тўғрисидаги қонун ва бошқа тегишли хукукий-меърий хужжатлар талабларига риоя қилинган ҳолда, ёзма равишда тузилган ижара шартномасига мувофиқ тартибга солиб турилади.

Оператив лизинг бўйича олинган асосий воситаларни текширишда, аввало, ижара шартномаларининг мавжудлиги, тўғри тузилганлиги, асосий воситани қабул қилиб олиш ҳисоби ва корхонада ҳисоб юритиши тартибига жиддий эътибор бериш зарур.

Оператив лизинг бўйича олинган асосий воситалар ҳисоби балансдан ташқари 001 счётда юритилиши лозим. Лизинг олувчи корхонанинг бухгалтериясида лизингга олинган ҳар бир объектнинг лизинг берувчи корхонадаги инвентар карточкиаси (АВ-6 шакл) дан олинган нусха бўлиши керак. Асосий воситани лизинга қабул қилиш ҳам АВ-1 шаклдаги далолатнома билан расмийлаштирилган бўлиши лозим.

Лизинг берувчи корхоналар оператив лизинг бўйича берилган асосий воситалар учун лизинг олувчи корхонадан олиниши лозим бўлган тўловни (кўшилган қиймат солиги билан бирга) операцион даромадлар таркибида (Дт 4810 счёт Кт 9350) киритади. Лизингга берилган мулкнинг эскириш суммасини эса операцион харажатлар таркибида қўшадилар (Дт 9350, Кт 0220) яъни олинган даромад эскириш суммасига камайтирилади. Бунда лизинг берувчи корхона бюджетга кўшилган қиймат солиги (КҚС) ҳисоблайди (Дт 9350, Кт 6410) ва тўлайди (Дт 6410, Кт 5110).

Лизинг олувчи корхоналар оператив (қисқа муддатли) лизинг учун тўланадиган лизинг тўлови суммаларини ишлаб чиқариш харажатларига қўшадилар (2010, 2310, 2310, 2710 счёtlар дебети ва 6910-счёт «Тўланадиган қисқа муддатли ижара ҳақи» счёти кредити) тўланадиган кўшилган қиймат солиги (КҚС) суммаси (4410 счёт дебети ва 6910 счёtnинг кредити) акс эттирилади. (10.8-жадвал)

## 10.8-жадвал.

**Бинони омбор учун оператив лизинг асосида бериш  
(олиш) билан бөглиқ муюмалаларни лизинг олувчи ва лизинг  
берувчи бухгалтериясида акс эттириш бўйича мисоллар.**

№	Муюмалалар	Сумма, сўм	Корреспонденцияла- нувчи счётлар	
			Дт	Кт
<b>I. Лизинг берувчидан:</b>				
1.	Лизинг олувчига счёт-фактура тақдим этилганда: Лизинг тўлови суммаси КҚС билан бирга	76000	4820	9350
2.	Счёт-фактура лизинг олувчи томонидан тўланганда	76000	5110	4820
3.	Бюджетга КҚС ҳисобланган (тўланган)да	15200	9430 (6410)	6410 (5110)
4.	Лизингга берилган асосий восита эскириш ҳисобланганда	1260	9430	0220
<b>II. Лизинг олувчидан:</b>				
1.	Лизинг берувчи томонидан счёт-фактура тақдим этилганда: Лизинг тўлови (60000 с) ва коммунал тўловлар (16000 с) Ш.ж.: КҚС	76000 15200	2010 4410	6910 6910
2.	Счёт-фактура тўланганда	76000	6910	5110
3.	Тўланган КҚС суммаси ҳисобга ўтказилганда	15200	6910	4410

Мисолдан кўриниб турибдики, лизинг олувчи лизингга олинган бино учун коммунал хизмат харажатларини ижарага берувчига тўлади. Бунда лизинг берувчи счёт-фактурага коммунал хизматлар учун асосланган ҳисоб-китобларни илова қилиши лозим. Фақат шундагина улар ишлаб чиқариш харажатларига қўшилиши мумкин.

Ижарага олинган асосий воситаларни жорий таъмиrlаш харажатлари лизинг олувчи томонидан қилинади, капитал таъмиrlаш эса шартномадаги келишувга мувофиқ лизинг олувчи ёки лизинг берувчи ҳисобидан амалга оширилади.

Аудитор юқорида кўрсатилган масалаларни текшириб, ўрнатилган талаблар ва қоидаларнинг бузилиш ҳолларини ўзининг иш хужжатларида акс эттириши лозим.

**Жисмоний шахслардан ижарага олинган асосий воситалар аудитининг хусусиятлари.** Кўпчилик фирмалар, кўшма корхон

налар, ваколатхоналар автомобилларни сотиб олинганидан кўра фойдалироқ бўлгани учун ижарага оладилар. Бунда аудитор автомашинани ишлатиш ва таъмирлаш харажатларини қоплаш, ҳисоблашишлар тартиби келишилган ижара шартномаси билан танишиши лозим.

Жисмоний шахслар билан тузилган шартномага кўра ижара тўловлари ижараги томонидан унинг харажатларига қўшилса (2010, 2310, 2510, 2710 счёtlар дебет ва 6910 счёт кредит). Ҳисобланган ижара тўлови суммасидан даромад солиғи ундирилади (Дебет 6910 счёт Кредит 6410 счёт). Ижарага берувчи жисмоний шахсларга улардан ижарага олинган асосий воситалар учун ҳисобланган ижара тўлови суммасидан бюджетдан ташқари фондларга тўловлар ҳисобланмайди.

Агар асосий воситалар обьектлари тадбиркор бўлган жисмоний шахслардан ижарага олинса, ҳисобланган ижара тўлови суммасидан даромад солиғи ушланмайди. Корхона бундай тўловларнинг барча турлари бўйича солиқ инспекциясига ҳар чоракликда билдириб туриши лозим. Аудитор корхонанинг ижарага берувчи жисмоний шахслар билан ҳисоб-китобларни ҳисобга олиш қоидалари ва солиқ конунчилигига риоя қилинаётганингига ишонч ҳосил қилиши лозим.

**Молияланадиган лизинг муомалалари аудити.** Аудитда бажариладиган барча амаллар лизинг муомалаларининг хусусиятини ҳисобга олган ҳолда амалга оширилади. Шунинг учун лизинг шартномаларини тузиш, муомалаларни бухгалтерия ҳисобида акс эттириш ва солиққа тортишда йўл қўйиладиган хатоларнинг аксарияти меъёрий хужжатлардаги камчиликлар ва услубий кўлланмалар этишмаслиги билан боғлиқ.

Лизинг муомалалари аудитида эътибор берилиши, лизинг субъектлари асосий воситалар билан боғлиқ бошқа муомалаларга қараганда, буларни текширишга кўпроқ вақт ажратилиши лозим. Лизинг муомалалари аудитини ташкил этиш ва методикасини ишлаб чиқишида бундай омиллар ҳисобга олиниши керак.

Лизинг операцияларини текширишда аудитнинг барча босқичлари – режалаштириш, аудиторлар гурӯхини тузиш, текшириув ўтказиши, аудиторлик ҳисботи ва хуносаларини тузишда маҳсус ёндошув талаб қилинади.

Аудитни режалаштириш босқичида бажариладиган таҳлилий амаллар текшириладиган хўжалик юритувчи субъект фа-

## 10.10-жадвал

**Лизинг олувчи корхонада аудит ўтказиш бўйича вазифалар.**

<b>№</b>	<b>Номлари</b>	<b>Вазифаларнинг қисқача мазмуни.</b>
1	Умумий масалалар	Лизинг шартномаси, шу жумладан мулкий хукуқлар ўтиш шартномасининг қонунчиликка мослигини текшириш. Лизинг битимдарига рухсат бериш тўғрисида директорлар Кенгашни тегишли карорларни мавжудлиги.
2.	Асосий воситалар	Лизинг шартномаси бўйича олинган асосий воситалар аналитик ва синтетик ҳисоби. Лизингта олинган асосий воситалар бўйича эскириш ҳисоблаш ва ҳисобда акс эттиришнинг тўғрилиги. Лизинг мулкларини, шу жумладан узоқ муддатлиларини сотиб олиш. Лизингга олинган мулклар бўйича капитал сарфлар ҳисоби.
3	Таннарх шаклланиши	Лизинг шартномаси бўйича лизинг тўловлари кўрининишидаги харажатлар ҳисоби. Лизингга олинган мулкларни сугурталаш харажатларининг ҳисоби. Лизингга олинган мулкларни таъмирлаш харажатлари ҳисоби.
4	Ҳисоб-китоблар	Мол етказиб берувчилар ва пудратчилар билан ҳисоб-китоблар. Харидорлар ва буюртмачилар билан ҳисоб-китоблар. Бюджет ва бюджетдан ташқари фонdlар билан ҳисоб-китоблар. Турли дебитор ва кредиторлар билан ҳисоб-китоблар.
5	Лизинг муомалаларини соликка тортиш	Лизинг обьектлари билан боғлиқ муомалалар – олиш, гаров ва сотиб олиш муомалаларини соликка тортиш бўйича ҳисоб-китоблар.
6	Ҳисобот	Бухгалтерия ҳисоботи – фаолият натижаларини ишонарли акс эттириш. Солик ҳисоботи – фаолият натижаларини ишонарли акс эттириш.

- бухгалтерия ҳисоботи кўрсаткичларини лизинг шартномаси ва ички ҳужжатлар айланишидаги маълумотлар билан режа ва башоратлаш кўрсаткичлари ва ҳоказолар билан таққослаш.

Энг мұхым масалалар бүйіча аудиторлик далилларини бир неча мұқобил манбалардан олиш мақсадға мувофиқ. Аудиторда құшымча аудиторлик амаллари бажарып заруриятини вужудға көлтирган ҳолат мазкур амалларнинг бевосита лизинг муомалаларига тегишили эканлигини аниқлаш ва текширув үтказиш учун асос бўлиб хизмат қилиши мумкин.

Лизинг муомалаларини текширишда, асосан аудиторлик ташкilotтарининг ўзи тўплаган далилларга таяниш зарур. Шунингдек, ходимлар ва учинчи шахсларнинг оғзаки маълумотларини инкор құлмаган ҳолда, ёзма далилларга асосланиш зарур. Оғзаки олинган далиллар асосида ҳам бир қатор мұхым хулосалар қилиш мүмкінки, улар корхонада лизинг муомалалари учун қабул қилинган ҳисоб сиёсати, соликқа тортиш ва бошқа ҳуқуқий масалалар билан тез танишишга ёрдам беради. Масалага бундай ёндошув қисқа вақт ичиде бутун ҳисобот тизимини аниқлашни, унинг бўш жойлари ва хатоларини белгилашга имкон яратиб, текширув үтказиш учун вақт сарфини камайтиради.

Лизинг муомалаларини аудиторлик текширувидан үтказишнинг ташкилий жараёнларини мақбуллаштириш хатолар ва чалкашликларнинг турлари ҳақида маълумотларни олишга ёрдам бериб, улар лизинг шартномаси бўйича муомалаларни ҳисобда акс эттириш вақтида пайдо бўлиши мумкин.

Лизинг муомалаларини аудиторлик текширувидан үтказишнинг умумий режаси ва иш дастури билан бир қаторда лизинг муомалаларига доир асосий хатолар тўпланади ва туркумланади (10.11-жадвал).

Ушбу жадвалда келтирилган хатолар рўйхати аудиторлик ташкilotининг амалий иш тажрибаси асосида шакллантирилади. Шунинг учун ҳам ҳуқуқий-меъерий база ўзгарган ва янги хатоларнинг аниқланишига қараб ушбу рўйхатнинг таркиби ва мазмунини ўзgartириш мумкин. Қоидабузарликлар бўйича маълумотлар базасини шакллантириш ва доимий равишда янгилаб бориш аудиторлик ташкilotига қоидабузарликларни мунтазам равишда таҳлил қилиш, уларни аниқлаш амалиётини умумлаштириш ва қоидабузарликларнинг молиявий ҳисобот кўрсатқичларига таъсирини баҳолашга имкон яратади.

10.11-жадвал

**Лизинг муюмалаларида күп учрайдиган  
хатолар рўйхати**

Хатолар турлари	Кўлланиладиган амаллар
1	2
Тегишли лицензияга эга бўлмасдан лизинг фоалиятини амалга ошириш.	Оғзаки сўров; хужжатларни текшириш.
Корхона ҳисоб сиёсатида лизинг мулклари ва лизинг муюмалаларига тегишли қоидаларнинг йўклиги.	Хужжатларни текшириш.
Ташки ва ички хужжатларга зил бўлган хўжалик муюмалаларини содир этиш ва бухгалтерия ёзувларининг мавжудлиги.	Оғзаки сўров; хужжатларни текшириш; таҳтилий амаллар.
Жадаллаштирилган амортизация ҳисоблаш механизмининг ноконунйлиги ва нотўғри қўлланилиши.	Хужжатларни текшириш
Лизингга олинган асосий воситаларни ўз вактида ва тўғри кирим қиласлик.	Хужжатларни текшириш; Айрим хўжалик муюмалаларини ҳисобга олиш қоидаларига риоя қилинишини текшириш.
Асосий воситаларни лизингта олиш бўйича муюмалаларнинг ҳисобда нотўғри акс эттирилиши.	Хужжатларни текшириш; Айрим хўжалик муюмалаларини ҳисобга олиш қоидаларига риоя қилинишини текшириш.
Асосий воситалардан фойдаланиш шартларига риоя қиласлик.	Оғзаки сўров; хужжатларни текшириш.
Лизингга олинган асосий воситаларни таъмираш харажатларини хизматлар таннархига асоссиз қўшилиши.	Мижознинг ҳисоб-китобларини текшириш (қайта ҳисоблаш); хужжатларни текшириш; изма-из текшириб чиқиш.
Лизинг хизматларини сотиш ҳажмининг пасайтириб кўрсатилиши.	Мижознинг арифметик ҳисоб-китобларини текшириш (қайта ҳисоблаш); Айрим хўжалик муюмалаларини ҳисобга олиш қоидаларига риоя қилинишини текшириш; изма-из текшириб чиқиш.
Лизинг келишувларининг шартномалар тизими бўйича контрагентлар билан ҳисоб-китоблар ҳолатининг ишончсизлиги.	Мижознинг арифметик ҳисоб-китобларини текшириш (қайта ҳисоблаш); айрим хўжалик муюмалаларини ҳисобга олиш қоидаларига риоя қилинишини текшириш; изма-из текшириб чиқиш.

1	2	3
Ижарага олинган асосий воситаларга қылнган капитал ҳаражатлар бүйича амортизация ҳисобланиши	?	Ишлаб чиқариладиган маҳсулот таннархининг пасайиши. Бухгалтерия ҳисоботи кўрсаткичларининг бузуб кўрсатилиши

Амортизация ажратмаларини текшириш чоғида куйидаги таҳдиллий амаллар кўлланилиши мумкин:

- асосий воситаларни ҳисобга оладиган счётлар (0110-0199) бўйича қолдиқларни ва жорий йилда ҳисобланган амортизацияни олдинги даврлардаги маълумотлар билан таққосдаш ва уларнинг ўзгаришини баҳолаш;
- жорий йилда жамғарилган амортизация қолдигини олдинги даврлардаги қолдиқлар билан таққослаш.

Асосий воситаларга эскириш ҳисоблашнинг тўғрилигини текширишда аудитор корхонада ўрнатилган амортизация нормаларининг мавжудлигига ишонч ҳосил қилиши лозим. Уларнинг йўқлиги йўл қўйилган хатоларга сабаб бўлиши мумкин. Ўзбекистон Республикасининг Солиқ Кодексига мувофиқ (23-модда) 1998 йил 1 январидан бошлаб асосий воситаларга куйидаги нормаларга асосан амортизация ҳисобланади (10.10-жадвал)

#### 10.10-жадвал

##### Асосий воситаларнинг амортизация нормалари

Асосий воситалар гуруҳлари	Амортизация нормаси
1. Енгил автомобиллар, такси, йўлларда фойдаланиладиган автотрактор техникиси, маҳсус асбоб-ускуна, инвентар ва жиҳозлар. Компьютерлар, периферия курилмалари ва маълумотларни қайта ишлаш ускуналари.	20 фоиз
2. Юк автомобиллари, автобуслар, маҳсус автомобиллар ва автотиркамалар. Саноатнинг барча тармоқлари, металл кувиши корхонаси учун машиналар ва ускуналар, темирчилик-пресслаш ускуналари, қурилиш ускуналари, қишлоқ хўжалик машиналари ва ускуналари. Офислар учун мебел.	15 фоиз
3. Темир йўл, денгиз ва ҳаво транспорти воситалари. Куч-куват берадиган машиналар ва ускуналар: иссиқлик-техника ускуналари, турбина ускуналари, электрдвигателлари ва дизелогенераторлар. Электр узатиш ва алоқа курилмалари. Трубопроводлар.	8 фоиз
4. Бинолар, иншоотлар ва иморатлар.	5 фоиз
5. Бошқа ушбу гуруҳларга киритилмаган, амортизация қилинадиган активлар.	10 фоиз

**10.8. Асосий воситаларни таъмирлаш аудити. Пудрат усули ва хўжалик усулида бажарилган таъмирлаш ишлари аудитининг хусусиятлари.**

Асосий воситаларни тиклаш қуидагилар орқали амалга оширилади:

- таъмирлаш (жорий, ўрта, капитал);
- замонавийлаштириш ва қайта жиҳозлаш.

Асосий воситаларни таъмирлашга доир муомалаларни текшириш чоғида аудитор ҳужжатлар расмийлаштирилишининг тӯғрилилигига алоҳида эътибор қаратиши лозим. Бунда даставвал, мазкур масала бўйича корхонада қандай ҳисоб сиёсати қабул қилинганлиги аниқлаши зарур. Бу нарса текширувни давом эттириш кетма-кетлигини белгилайди. Корхоналарда асосий воситаларни таъмирлашга доир харажатлар қуидагича ҳисобдан ўчирилиши мумкин:

- харажатларниң қилиниш меъёрига қараб бевосита маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига;
- асосий воситаларни таъмирлаш учун яратилган фонд ҳисобидан;
- харажатларни олдин 3190 - «Бошқа олдиндан тўланган харажатлар» счётига олиб бориб, кейинчалик бир меъёрда таннархга кўшиб бориш.

Агар ҳисоб сиёсатига мувофиқ корхонада асосий воситаларни таъмирлаш учун резерв ташкил этиладиган бўлса, унда аудитор резерв учун ажратмалар суммасининг иқтисодий асосланганлигини, асосий воситаларнинг турлари бўйича (бинолар, иншоотлар, курилмалар ва ҳоказо) ажратмалар миқдори кўзда тутилганлиги ёки ажратмаларнинг ягона нормаси белгиланганлиги, ҳар ойда резерв ҳисоблаш тамоилига риоя қилинишини аниқлайди. Таъмирлаш учун қилинган ҳақиқий харажатлар яратилган резерв ҳисобига ҳисобдан ўчирилади. Шунинг учун аудитор йил охирида (таъмирлаш ишлари тугалланган ҳолларда) ошикча ҳисобланган резерв тӯғриланганлиги (сторно қилинганлиги)га ишонч ҳосил қилиши лозим.

Асосий воситаларни таъмирлашга доир муомалаларнинг бухгалтерия ҳисоби счёtlарида акс этирилишини текшириш чоғида аудитор, ишлаб чиқаришга доир асосий воситаларни таъмирлаш харажатлари таннархга олиб борилганлиги, ноишлаб чиқаришга доир асосий воситаларники эса ўз манбалари

хисобига ҳисобдан ўчирилғанлығига ишонч ҳосил қилиши лозим. Шунингдек, аудитор таъмирлаш ишлари қайси усул (пудрат ёки хұжалик усули) билан амалға оширилғанлыгини ҳам текширади.

Агар ҳисобот даврида лизингга олинған асосий воситалар таъмирланған бўлса, таъмирлаш турини (жорий ёки капитал), лизинг шартномасида капитал таъмирлаш кўзда тутилғанлиги ва ҳаражатлар кимнинг ҳисобидан қопланишини текшириш зарур.

Корхоналар ҳисобот даврида асосий воситалар объектларини замонавийлаштириш ва қайта жиҳозлаш учун ҳам ҳаражатлар қилиши мумкин. Аудитор бу ҳолда куйидагиларни текширади: қилинған ҳаражатлар 0890 - «Бошқа капитал сарфлар» счётида ҳисобга олинғанлыги, таъмирлаш ишлари якунланғанидан сўнг асосий воситалар дастлабки қиймати ошганлиги, корхона қўшилған капиталининг кўпайиши ҳисобда кўрсатилғанлиги.

Корхона асосий воситаларни таъмирлаш билан боғлиқ барча ҳаражатларни ишлаб чиқарилған маҳсулот (бажарилған иш, кўрсатилған хизмат)лар таннархига киритади, бу пировардида молиявий натижанинг шаклланишига, шунингдек корхонанинг фойдаладан бюджеттага тўловлар бўйича бюджет билан ўзаро муносабатларига ҳам таъсир этади.

Аудитор, энг аввало, бу масала бўйича ҳам корхонада қандай ҳисоб сиёсати қабул қилинғанлыгини аниқлаши лозим. Айрим корхоналар келгуси йил учун ҳисоб сиёсатини қабул қилишда таъмирлаш ҳаражатларини ҳар ойда ҳақиқий ҳаражатлар ҳажмидан ҳисобдан ўчирадиган тартибни қўллайдилар. Бошқа корхоналар таъмирлаш фонди яратадилар (таъмирлашнинг барча турлари учун резервга маблағ ажратадилар), ҳақиқатда бажарилған таъмирлаш ишлари учун қилинған ҳаражатларни эса ташкил этилган фонд ҳисобига ҳисобдан ўчирадилар.

Биринчи ҳолатда таъмирлашга доир барча ҳаражатлар таъмирлаш қайси ҳисобот даврида амалға оширилған бўлса, бевосита шу даврдаги ишлаб чиқариш ҳаражатларига қўшилиши лозим; иккинчи ҳолатда корхона балансида турган асосий воситаларнинг дастлабки қийматига нисбатан фоиз ҳисобида таъмирлаш фондига ажратмалар нормативи ҳисоблаб чиқарлади.

Одатда, ҳисоб юритиш сиёсатининг биринчи вариантини кичик ва ўрта бизнес корхоналари, иккинчисини эса асосий воситалари мулклар(активлар)нинг салмоқли қисмини ташкил этадиган йирик корхоналар қўллайдилар.

«Аудитор таъмираш харажатларини ишлаб чиқариш харажатларига кўшишнинг тўғрилигини корхонада қабул қилинган ҳисоб юритиш сиёсатидан келиб чиқиб, унинг ўзгариш ҳолларida эса сабабини ва ушбу вазиятнинг молиявий натижага таъсирини текшириши лозим.»

«Асосий воситаларга эскириш ҳисоблаш ва таъмираш бўйича корхонада қандай ҳисоб юритиш сиёсати қабул қилинганлагини аниқлаш учун 8910-«Келгусидаги харажатлар ва тўловлар учун резервлар» счётининг маълумотлари билан танишиш зарур. Агар 8910 счётда алоҳида «Таъмираш фонди» деган аналитик счёт ажратилган бўлса, ушбу фондга қилинган ажратмаларнинг ҳажми қанчалик асосланганлиги (иктисодий ҳисоб-китоблар билан тасдиқланганлиги)га ишонч ҳосил қилиш зарур/Ажратмалар ҳажми асосий воситалар турлари бўйича табақаланган ёки ажратмаларнинг ягона нормаси ўрнатилган бўлиши мумкин. Агар ягона нормативни қўллаш, аудитор нуқтаи назаридан, таннархнинг асоссиз кўтарилиши ва солиқقا тортиладиган базанинг пасайишига олиб келса, у бундай ҳолатни аудиторлик ҳисоботида кўрсатиб ўтиши лозим.

Масалан, таъмираш фондига ажратмаларнинг ягона нормасида, агар бино ва иншоотларнинг қиймати умумий балансда салмоқли ўрин тутса, аудитор кейинги йилларда қандай ажратмалар нормалари қўлланилганини кўриб чиқиши лозим. Асосий воситалар(бинолар, иншоотлар, транспорт воситалари, машиналар ва қурилмалар)нинг хизмат қилиш муддатлари хилма-хил, шунинг учун амортизация ажратмалари-нинг ягона нормаларини қўллаш унчалик тўғри эмас. Бошқа томондан, машина ва қурилмаларни ҳар хил иш сменаларида, алоҳида технологик мухит ва шунга ўхшаш юқори даражада эскиришга олиб келадиган шароитларда ишлатиш ҳам таъмираш фондига қилинадиган ажратмаларни тезлаштиришни тақозо этади. Пудрат шартномаси бўйича ҳисобланган суммалар, ижтимоий сугурта фонди(ИСФ)га ажратмалар ва транспорт солигидан ташқари, меҳнат ҳақи сарфлари (бюджетдан ташқари фондларга ажратмалар билан биргаликда) каби хара-

жатларга қўшилади. Аудитор таъмирлаш фондига ажратмалар нормативларининг техник-иқтисодий асоси (ҳисоб-китоби) нинг мавжудлиги ва ҳар ойлик ажратмалар қилишда уларга риоя қилинганинига ишонч ҳосил қилиши лозим.

**Пудрат усулида бажарилган таъмирлаш ишлари аудити-нинг хусусиятлари.** Бу ҳолда таъмирлаш ишлари тузилган шартномалар асосида пудратчи ташкилотлар томонидан бажа-рилади, бунда 6010«Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счёtlar» счётида акс эттириладиган, корхонанинг таъмирлаш ташкилотлари билан ҳисоб-китоблари текшириш объектлари бўлиб ҳисобланади. Шунингдек, таъмирлаш ишлари тадбиркор жисмоний шахслар ёки тадбиркор бўлмаган-лар билан тузилган пудрат шартномаларига асосан ҳам бажа-рилиши мумкин. Сарфларни ишлаб чиқариш харажатларига қўшиш фақат таъмирлаш ишларини бажариш сметаси шарт-нома билан кўзда тутилган ҳолатдагина мумкин. Агар бундай бўлмаганда, жисмоний шахслар билан тузилган пудрат шарт-номалари бўйича бажарилган ишлар учун қилинганди харажат-лар корхонанинг соғ фойдаси ҳисобига ҳисобдан ўчирилиши лозим. Жисмоний шахслардан бюджетга даромад солиги уш-ланиши ва ўтказиб берилиши лозим.

**Хўжалик усулида бажарилган таъмирлаш ишлари аудити-нинг хусусиятлари.** Аввал таъкидлаб ўтилганидек, таъмирлаш фонди ташкил этмайдиган кўпчилик корхоналар барча қилган харажатларини уларнинг қилиниш меъёрига қараб маҳсулот ишлаб чиқариш (иш бажариш, хизмат кўrsatiш) харажатла-рига қўшадилар. Катта ва ўрта корхоналарда маҳсус таъмирлаш хизматлари (цехлар, участкалар) бўлиши мумкин. Бундай бўлинмаларнинг харажатлари амалда таъмирлаш турлари: жо-рий, ўрта, капитал таъмирлаш бўйича 2310«Ёрдамчи ишлаб чиқаришлар» счётининг «Таъмирлаш устахонаси» аналитик счётида олдиндан йиғилиб таъмирлаш ишлари тугаллангани-дан кейин корхонада қабул қилинганди ҳисоб юритиш сиёсатига кўра 2310-счёт кредитидан ишлаб чиқариш счёtlari (2010, 2510)нинг дебетига ёки таъмирлаш фонди (8910-счёт «Таъмирлаш фонд» аналитик счёти) ҳисобига ҳисобдан ўчирилади. Капитал ва ўрта таъмирлаш учун сметалар тузилган бўлиши лозим. Буларнинг ҳаммаси аудитор томонидан текширилади.

У хўжалик муомалаларини хужжатлаштириш тартиби билан танишиб чиқиши керак. Дастрлабки хужжатлар (материал-

ларни олиш учун талабнома ва бошқалар)да харажатларнинг йўналиши, яъни таъмиглаш ишлари кўрсатилиши лозим.<sup>1</sup> Аудитор корхона маъмуриятига нуқсон (дефект)лар ведомостига асосан тузиладиган, чоракларга бўлинган, таъмиглаш ишларини ўтказишнинг 1 йиллик режасини тузишни тавсия қилиши мумкин. Бу тадбирлар ўз навбатида корхоналарга таъмиглаш мақсадида маблағлардан самарали фойдаланиш устидан назоратни кучайтиришга имкон яратади. / *Хулоса*.

Хулоса қилиб айтганда, асосий воситаларни малакали аудиторлик текширувидан ўтказиш, сифатли аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси тузиш учун ушбу ҳисоб обьектини ҳар томонлама синчилаб текшириш, маълумотларни таҳлил қилиш, шунингдек, бу ишга киришишдан олдин асосий воситалар ҳисобига доир барча меъёрий хужжатлар ҳамда бошқа зарур манбалардан иборат маълумотлар тўпламини шакллантириш зарур. Шундагина аудитор малакали текширув ўтказиб, корхонага (мижозга) сифатли хизмат кўрсатиши ва қимматли маслаҳатлар беришга эришини мумкин.

### **Ўз-ўзини текшириш учун саволлар.**

1. Асосий воситалар аудитининг мақсади ва вазифалари нималардан иборат?
2. Аудитор асосий воситаларни текширишда қандай режа тузиши зарур?
3. Асосий воситалар аудитида қандай маълумот манбаларидан фойдаланилади?
4. Асосий воситаларнинг мавжудлиги ва сақланиш ҳолати қандай текширилади?
5. Асосий воситалар аналитик ҳисобининг ташкил этилиши қандай текширилади?
6. Асосий воситалар аудитида энг кўл учрайдиган хатолар қандай?
7. Асосий воситалар ҳаракати бўйича муомалаларни текширишда аудитор нималарга алоҳида эътибор қаратиши зарур?
8. Асосий воситалар кирими ва чиқимини расмийлаштириш, счетларда акс эттириш ҳамда солиқка тортиш қандай текширилади?
9. Асосий воситалар ижараси (узоқ ёки қисқа мувдатли) қандай текширилади?
10. Асосий воситаларга эскириш ҳисоблаш тўғрилиги қандай текширилади?
11. Асосий воситаларни таъмиглаш ишлари қандай текширилади ва уларнинг хусусиятлари нималардан иборат?

## 11 БОБ. НОМОДДИЙ АКТИВЛАР АУДИТИ

*Амалий мақсадни күзлаган кучли ақлгина дунёдаги энг мақбул ақлдир.*

*И. Гёте*

### 11.1. Номоддий активларнинг моҳияти, аҳамияти, ўзига хос белгилари ва аудитининг хусусиятлари.

Республикамида иқтисодиётнинг бозор муносабатларига ўтиши туфайли корхона маблағлари ва маблағлар манбаларини, шунингдек, уларнинг ҳаракатини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш услубида ҳам сезиларли ўзгаришлар рўй берди. Бухгалтерия ҳисобининг обьекти бўлган ва тегишли назорат ўрнатилишини талаб этувчи хўжалик маблағларининг янги турлари пайдо бўлди. Бозор ислоҳотларининг чукурлаштирилиши ва иқтисодиётнинг эркинлаштирилиши туфайли корхоналар, фирмалар ва акциядорлик жамиятларининг хўжалик юритиш амалиётида мулкчилик ва муомалаларнинг янгича турлари кириб келмоқда. Булардан бири номоддий активлардир.

Номоддий активларга патентлар, лицензиялар, «ноу-хо», савдо маркалари, товар белгилари, саноат намуналари, дастурий таъминот, гудвилл, ташкилий ҳаражатлар, франшизалар, муаллифлик ҳукуқлари, ер ва табиий ресурслардан фойдаланиш ҳукуқлари, хизмат кўрсатиш белгилари ва бошқалар киради.

Ташқи иқтисодий муносабатларнинг ривожланиши, қўшма корхоналар ва акциядорлик жамиятларининг ташкил этилиши сабабли номоддий активлар ҳисоби ва аудити олдига муайян талаблар кўйилмоқда.

Шуни алоҳида таъкидлаш лозимки, бу соҳада бир қанча масалалар ҳозирги кунда ўз ечимини кутмоқда, халқаро тажриба суст ўрганилмоқда. Иккинчи томондан, номоддий активлар ҳақиқатан, ҳатто дунё амалиёти учун ҳам мураккаб ва хилма-хил тушунча бўлиб, хусусан уларни ҳисобга олиш ва ҳисоботда акс эттириш ҳамда аудиторлик текширувидан ўтка-

зиш бүйича ягона халқаро ва миллий стандартларнинг йўқлиги ҳамда бу муаммолар бўйича давом этиб келаётган принципиал келишмовчиликлар бундан далолат беради.

Хусусан, бизнинг республикамида ҳам номоддий активларни аудиторлик текширувидан ўтказиш бўйича услубий кўрсатмалар ҳали ишлаб чиқилмаган.

Хозирги кунда номоддий активларни ҳисобда ва ҳисоботда акс эттириш масалаларига сезиларли даражада эътибор кучайди. Булар иқтисодий алоқаларнинг ривожланиши ва чет эл инвестицияларининг кўплаб жалб қилиниши, молия бозорларининг ривожланиши; жаҳон иқтисодиётида яккаҳокимлик учун рақобатли курашнинг кучайиши, фан-техника тараққиётининг жадаллашиши ва мураккаблашуви каби жаҳон иқтисодий тараққиёти умумий тенденцияларининг қонуний оқибати ҳисобланади.

✓ Мавжуд меъерий ҳужжатлар ва амалий тажрибага таянган ҳолда номоддий активлар аудитини қўйидаги тартибда ўтказиш мақсадга мувофиқдир: ҳисоб обьектларининг номоддий активлар қаторига тўғри киритилганлиги, интеллектуал мулк, саноат намуналари ва шунга ўхшашлар учун корхонага мулкий ҳукуқ берадиган ҳужжатларни таҳлил қилиш, ҳужжатларда акс эттирилган қиймат кўрсаткичларини ўрганиш, номоддий активлар кирими, эскириш ҳисоблаш ва ҳисобдан чиқарилишига доир муомалаларнинг бухгалтерлик ҳисобида тўғри акс эттирилиши; номоддий активларнинг ҳақиқатда мавжудлигини инвентаризация қилиш; номоддий активларни ҳисобга олиш ва унинг ҳуқуқий жиҳатдан тўғри расмийлаштирилганлиги ҳақидаги хуносаларни умумлаштириш ва аниқланган хато камчиликларни тузатиш бўйича тадбирлар белгилаш. ✓

Моҳиятига кўра номоддий активлар қаторига жисмоний шаклга эга бўлмаган, лекин корхона фаолиятида унинг бошқа активлари қаторида қатнашиб даромад келтирувчи маблағлар киритилади.

Патентлар, лицензиялар, савдо маркалари, савдо белгилари, муаллифлик ҳукуқлари каби номоддий активларнинг моҳияти Ўзбекистон Республикасининг тегишли юридик қонунлари билан тартибга солиб турилади.

Номоддий активларнинг ўзига хос белгилари қўйидагилардан иборат: буюмлашган кўринишга эга эмаслиги; узоқ вақт давомида ишлатилиши; корхонага фойда келтириш;

уларни ишлатишдан олиниши мумкин бўлган фойда ҳажмининг нисбатан юқори даражадаги ноаниқлиги.

Номоддий активларнинг моҳиятига кўра хусусиятларини кўриб чиқамиз: саноат интеллектуал мулк обьектларига қашфиёт ҳукуқи, саноат намуналари, товар белгилари, савдо марказлари, хизмат кўрсатиш белгилари киради. Кашфиёт ҳукуқи қашфиёт эгасига қарор қабул қилиш учун маҳсус берилган ҳукуқдир. Кашфиётларни муҳофаза қилишнинг энг кўп тарқалган тизими уларни патентлаштириш.

*Патент* - бу юридик жиҳатдан тан олинган ва рўйхатга олинган мутлақ ҳукуқдир. Патентга оид ҳукуқ унинг эгасига ташқаридан бошқа шахслар аралашмаслиги шарти билан патент амал қиласидан буюмдан, жараён ёки фаолиятдан фойдаланиш, уларни ишлаб чиқариш, сотиш ва назорат қилиш имконини беради.

Патентнинг патент органларида рўйхатдан ўтказилиши унинг ҳимояланишига кафолат бермайди ва у судда муваффақият билан ҳимояланмагунига қадар рақобатбардош бўла олмайди. Шунинг учун ҳам судда муваффақиятли ҳимоя қилиниши билан боғлиқ харажатларни патент баҳосининг бир қисми сифатида капиталлаштириш лозимлиги тўғрисида умумий келишув мавжуд.

Агарда суд жараёни бой берилган бўлса, у билан боғлиқ харажатлар ҳам амортизация қилинмаган патент қиймати ҳам ҳисобдан чиқарилади. Патентнинг баланс қиймати заардан нолга тенг бўлиши мумкин бўлган қийматтacha камайтирилади.

Саноат мулклари обьектларининг ўзига хос хусусияти, уларга эгалик ҳукуқини тасдиқловчи муҳофаза ҳужжатларининг мавжудлиги ҳисобланади.

Аудит жараёнида номоддий активлар муҳофаза ҳужжатларининг ҳақиқийлигига алоҳида эътибор қаратилиши лозим. Бунда, қондага кўра патент эгасида сақланадиган, фақат битта расмий муҳофаза ҳужжати берилишини, мазкур обьектдан лицензияга асосан фойдаланадиган шахсларда эса муҳофаза ҳужжатининг нусхаси бўлиши лозимлигини назарда тутиш керак.

Халқаро амалиётда «ноу-ҳоу» тушунчаси бозор оборотида тижорат Қадр - қимматга эга бўлган, исталган илмий, техникавий, ишлаб чиқариш (ташкил этиш ва бошқарув тизимини кўшган ҳолда) ахборотларини ўз ичига олиши мумкин.

Шунингдек, «ноу-хоу» хукуқлари яъни техник-тажриба ёки ишлаб чиқариш сирлари ҳам саноат мулки обьектларига тааллукладидир. Бундай хукуқлар, одатда, юридик кучга эга бўлган қандайдир ҳужжатлар билан тасдиқланмайди, лекин улар тижорат сири ҳисобланади ва маҳсус муҳофаза қилишни талаб этади.

Амалда ахборотларга монопол эгалик қилиш хукуқнинг вужудга келишига асос бўлиб хизмат қиласди. «Ноу - хоу» ни муҳофаза қилиш шартлари кўйидагилардан иборат. Биринчидан, ахборотнинг учинчи шахсга маълум бўлмаслиги унинг тижорий қадр-қимматига зарур шарт - шароит (замин) бўлиб хизмат қиласди. Иккинчидан, у учинчи шахсларнинг бемалол киришлари учун ёпиқ бўлиши керак (қонун асосида). Учинчидан, ахборот эгаси унинг маҳфийлигини муҳофаза қалиш учун зарур чора - тадбирларни қўллаши лозим. Ушбу маҳфийлик шартларидан бирортасининг бузилиши ахброт эгасини уни ҳимоя қилиш хукуқидан маҳрум этади. «Ноу-хоу» эгаси хукуқларини ҳимоя қилиш Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодекси ва бошқа тегишли қонуний ҳужжатлар билан амалга оширилади.

**Савдо маркалари** - компанияларга, маҳсулот ёки хизматларга оид берилган номлар, рамзлар ёки бошқа хил (аниқлаб берувчи) идентификациялар. Улар эгалик қилишни асослаш учун рўйхатга олиниши, рўйхатга олингандарни эса - уларнинг фаолият муддатларини маълум бир даврга узайтириш асосида янгиланиб бориши мумкин. Бундай ҳолларда номланишлар, рамзлар ва маҳсулотнинг бошқа аниқловчи идентификациялари юридик жиҳатдан ҳимояланади.

Савдо маркасини сотиб олиш чоғида тўланган пул маблағлари суммаси капиталлаштириб борилади. Унга ишлов бериш, уни ҳимоя қилиш, кенгайтириш, рўйхатдан ўтказиш ёки судда ҳимоя қилиш натижасида юзага келган суммалар ҳам капиталлаштирилади.

Шу тарика капиталлаштирилган суммалар савдо маркасининг фойдали хизмат қилиши муддати мобайнода ёки ушбу муддатлардан қайси бири нисбатан қисқа бўлиб чиқишидан келиб чиқсан ҳолда - 40 йил мобайнода амортизация қилинishi лозим.

**Товар белгилари** бирорта корхона товар (хизмат)ларини бошқа корхоналар товарлари ёки хизматларидан фарқлаш

учун хизмат қиласынан белгилардир. Улар оғзаки, тасвирий, ҳажмли ва бошқача күринишларда бўлишлари мумкин. Асосий фаолияти ҳар хил хизмат кўрсатишдан иборат бўлган (меҳмонхона, туристик бюро, транспорт корхонаси ва шунга ўхшаш) ташкілотлар томонидан фойдаланадиган хизмат кўрсатиш белгилари ҳам товар белгиларига тенглаштирилган. Товар белгилари ва хизмат кўрсатиш белгилари ишлатиладиган товарлар ёки кўрсатиладиган хизматларга маҳсус (алоҳида) ҳуқуққа эгаликни тасдиқлайди. Бу белгилар товарларга ёки қадоқланган идиш (упаковка)ларга, чизмаларга, проспектларга, счёtlарга, бланкаларга, товарларни кузатувчи ёки уларни сотишга доир муомалалар билан бөглиқ ҳужжатлар ёрликла-рига туширилади.

*Товар белгиси гувоҳномаси* товар белгисидан фойдаланадиган шахснинг ҳуқуқини тасдиқловчи муҳофаза ҳужжати бўлиб ҳисобланади.

Фойдали модел ишлаб чиқариш воситалари ва истеъмол буюмларининг, шунингдек, улар таркибий қисмларининг конструктив бажарилиши каби тавсифланади. Фойдали модел гувоҳномаси фойдали моделни ишлатиш учун унинг эгасига маҳсус ҳуқуқ берувчи муҳофаза ҳужжати бўлиб ҳисобланади.

*Саноат намуналари учун ҳуқуқ* ҳалқ истеъмол товарлари ва ишлаб чиқариш техник мўлжалдаги буюмларининг ташқи кўринишини белгилайдиган, бадиий конструкторлик ечимлардан фойдаланиш ҳуқуқидир. Саноат намуналари жисмонан ҳажм эгаллайдиган модел (автомобил, самолёт, идиш, станок, мебел ва шунга ўхшаш), ёки ясси тасвирили саноат расми (газмол, гилам, шрифт ва шунга ўхшаш) кўринишда бўлиши мумкин.

ЭҲМ учун дастур таъминоти ва маълумотлар базасининг қиймати номоддий активлар сифатида уларни харид қилиш сарфлари ва корхонанинг ўзида ишлаб чиқиш сарфларини ифодалайди, шу билан бирга дастур таъминоти стандарт ёки буюртмали бўлиши мумкинлиги ҳам ҳисобга олинади.

Дастур воситалари техник (шу жумладан дастур ва ишлатиладиган) ҳужжатлаштириш билан биргаликда маълумотларни ифодаловчи воситада намойиш этади. ЭҲМ учун дастур таъминотларини ва маълумотлар базасини муҳофаза қилиш муаллифлик ҳуқуқи воситалари орқали амалга оширилади.

*Фирманнинг амалий шухрати* - Goodwill - бухгалтерлиқ

хисоби ва аудитга оид адабиётларда ҳар хил номланади. Масалан, фирманинг баҳоси, фирманинг яхши номи, фирманинг амалий алоқалари ва бошқалар. Фирманинг амалий шұхратига ҳар хил омиллар таъсир этади. Жумладан, харидорлар, кредиторлар ва хизматчилар билан муносабатлар, ишлаб чиқариш ва бошқарув түзулмаси, фирманинг жойлашган ўрни ва бошқалар. Номоддий активларнинг бу тури ўзининг мазмунига кўра сотган корхона балансида турган мулкларнинг баҳоси билан сотиб олган корхона томонидан тўланган ҳақиқий баҳо ўртасидаги фарқ сифатида ифодаланади. Кўриниб туриблики, номоддий активларнинг бу тури одатда бир корхона томонидан қандайдир бир бошқа бирон бир корхонани сотиб олишда вужудга келади.

Агар сотилаётган корхона ёки харидорлар фирма обрўсининг қийматини олдиндан билишни ҳоҳласалар, у ҳолда улар компанияя оладиган ўртача тармоқ фойдасидан ошадиган фойда нормасидан келиб чиқиб ҳисоблаб чиқаришлари мумкин.

*Ташкилий харажатлар* - корхона фаолиятини ташкил қилиш чоғида қилинадиган харажатлардир. Унга бевосита таалукли бўлган харажатлар (масалан, юридик, бухгалтерия, девонхона ва ҳаракатланиш харажатлари) ташкилий харажатлар сифатида капиталлаштирилиши мумкин. Мазкур ҳолатда ушбу харажатларнинг келгуси даврда фойда келтириши капиталлаштириш учун асос бўлиб ҳисобланади. Фаолиятнинг биринчи йилида жами суммаларни харажатларга киритиш харажатнинг даромад билан мувофиқ келмаслигига олиб келади.

Ишлаб чиқариш фаолияти муддати ноаниқ деб ҳисобланници боис ушбу харажатлардан фойда олиш даврини ҳам одатда аниқлаш мумкин эмас. Шу сабабдан ҳам ташкилий харажатларнинг актив сифатида тан олиниши бизнеснинг аниқ турига бевосита боғлиқ бўлади. Ташкилий харажатлар, ихтиёрий танланган қисқа вақт даври мобайнида амортизация қилинади.

*Франшизалар* одатда ҳукумат органлари томонидан давлат мол-мулкидан (масалан, кабель телевидениеси компанияси) фойдаланиш ҳуқуқига эталик қилиш учун ёки коммунал хизматлар кўрсатиш (электр энергияси), шунингдек хўжалик юритувчи субъектлар томонидан аниқ мақсадлар ва аниқ хизматлардан фойдаланиш ҳуқуқига эталик қилишлари учун берилади.

Франшиза түгристидаги ҳар бир шартнома франшиза ҳақиқий бўлиб ҳисобланадиган даврни, шунингдек франчайзор (фойдаланишга оид ҳукуқ имтиёзини берувчи субъект) нинг ва франчайзи (ушбу имтиёзни олувчи субъект)нинг ҳукуқ ва мажбуриятларини аниқлаштиради.

Кўпинча франшизани олиш қиймати юқори бўлади ва одатда франчайзи франчайзорга унинг бошланғич қиймати капиталлаштирилиши ва ундан кейингина харажатлар юзасидан ҳисобдан чиқарилиши лозим. Агар у маълум бир муддат асосида чеклаб қўйилган бўлса, унинг қиймати оқилона ва мунтазам тарзда мазкур давр учун амортизация қилиниши лозим. Агар маълум аниқ бир муддат белгиланмаган бўлса, амортизация қилиш унинг олдинги даврий баҳолари билан биргаликда аниқ белгиланган хизмат қилиш муддатига асосланиши лозим. Мазкур баҳолашлар олдинги баҳолашларнинг қайта кўриб чиқарилиши заруратини аниқлаш мақсадида ўтказилади. Бироқ тўлиқ амортизация даври 40 йилдан ошиб кетиши мумкин эмас.

Имтиёздан фойдаланувчи субъект томонидан уни берувчи субъектга хизматларга оид йиллик ва жорий тўловларни (масалан, рағбатлантириш тадбирларида, ташкилий масалаларни ҳал қилиш борасида ёрдам кўрсатганлик учун) уларни келгусида ўлчанадиган фойда келтирмаслиги сабабли, илгари бўлган харажатлар бўйича ҳисобдан чиқарилиши лозим. Агар франшиза ўз қийматини йўқотса ёки қонун томонидан бекор қилинадиган бўлса, амортизация қилинмаган сумма зудлик билан зарар сифатида ҳисобдан чиқарилади.

*Муаллифлик ҳукуқлари* бу фан, адабиёт ёки санъат асарларини нашр қилиш, оммавий ижро этиш ёки бошқача тарзда фойдаланиш учун маҳсус бериладиган ҳукуқдир. Муаллифга шахсан мулкий ва мулкий бўлмаган ҳукуқлар бириткирилади. Муаллифнинг ҳаётлигида ёки ўлимидан сўнг бегона қилинмайдиган ёки бошқа бирорвга ўтказилмайдиган муаллифлик ҳукуқи муҳим номулкий ҳукуқ ҳисобланади.

Муаллифлик мулкий ҳукуқи асарлардан фойдаланиш ва бошка шахсларга ўтказиш, шунингдек, авлоддан-авлодга ўтказишида унга тегишли маҳсус ҳукуқка асосланади.

Муаллифлик ҳукуқи фан, адабиёт ёки санъат асарларининг яратилиши билан вужудга келади ва уни ҳимоялаш суд орқали амалга оширилади.

Шундай қилиб, саноат, интеллектуал мүлклар аудитининг бошқа активлар аудитидан фарқ қилувчи тавсифловчи хусусиятлари обьектларни экспертиза қилиш ва улардан келиб чиқадиган ҳукуқдарни таҳлил қилишдан иборатdir. Шунинг учун ушбу обьектлар аудитида бу обьектларга эгалик ҳукуқни тасдиқловчи хужжатларни техник таҳлил қилиш зарур. Бунинг учун саноат ва интеллектуал мүлк обьектларидан фойдаланишин юридик расмийлаштириш ва ҳукукий муҳофаза қилиш соҳасида ишлайдиган, патент билан ишонч билдирилган мутахассисларни консультант сифатида жалб этиш керак.

Аввал айтиб ўтилганидек, булардан ташқари, номоддий активларга ер участкалари ва табиий ресурслардан фойдаланиш ҳукуқи, илмий-тадқиқот ва тажриба - конструкторлик ишлар учун қилинган узоқ муддатли харажатлар ва фирманинг амалий шуҳрати (мавқейи) киради. Ер участкалари ва бошқа табиий ресурслардан фойдаланиш ҳукуқлари улар эгаларининг тегишли равишда хўжалик фаолияти учун ёки бошқа мақсадда фойдаланишга алоҳида ҳукуққа эгалигини назарда тутади. Шуни назарда тутиш керакки, ердан фойдаланиш ҳукуқига эгалик мазкур ер участкасининг мүлк қилиб олиннишини билдиримайди. Корхона ушбу ердан сотиш ҳукуқига эга бўлмасдан фойдаланиши мумкин.

Илмий тадқиқот ва тажриба - конструкторлик ишланмалари у ёки бу муайян амалий мақсад ёки қўллаш соҳасига тегишли бўлмасдан буткул билимларни оширишга кўмаклашадиган, асосан илмий - тадқиқотлар натижасида олинган билимлардан фойдаланиш учун йўналтирилган амалий тадқиқотлар: муайян буюмлар ёки жараёнлар сифатини яхшилаш, жорий қилиш учун ўтказиладиган тажриба - конструкторлик ишлари.

Номоддий активлар ҳақидаги маълумотларни балансда акс эттириш борасида ҳар хил мамлакатларда турлича ёндошувлар мавжуд, шунингдек бир хил иқтисодчиларнинг ўзларида бу маблағларга нисбатан қарама-карши тушузичалар учрайди. Миллий ва халқаро стандартларда кўрсатилишича, у ёки бу бирликларни баланс активига кўшиш шундай ҳолларда бўлиш мумкинки, агар у тўғрисидаги маълумотлар ишончли ва унинг пулда баҳоланиши асосланган бўлса, агар шу бирликтан иқтисодий ресурслар ёки иқтисодий фойда олиш эҳтимоли мавжуд бўлса.

## 11.2. Номоддий активлар аудитини ташкил этиш ва ўтказишнинг умумий тартиби

✓ Номоддий активлар аудитининг мақсади бухгалтерия ҳисботи «номоддий активлар» мөддасининг ишончлилик дараҷаси тўғрисида фикр шакллантириш ва корхонада кўлланилаётган номоддий активларни ҳисобга олиш услуби ҳамда соликقا тортиш билан боғлиқ муомалаларнинг Ўзбекистон Республикасида амал қилаётган қонунчиликка мувофиқлигини аниқлашдан иборат.

Номоддий активлар аудити жараёнида қуидагилар амалга оширилади:

1. Номоддий активлар мавжудлиги устидан назорат ўрнатилишини аниқлаш (мулкий объектларни номоддий активлар қаторига олиб боришининг тўғрилиги; мавжудлигини ва муомалаларни хужжатлаштиришнинг тўғрилигини текшириш; номоддий активларни баҳолашнинг тўғрилигини текшириш; инвентаризация қилиш; ҳисбот кўрсаткичларининг синтетик ва аналитик ҳисоб маълумотларига мослитини аниқлаш);

2. Синтетик ҳисбони юртиш, номоддий активларнинг кирими ва чиқимига доир муомалаларни соликقا тортишнинг тўғрилигини текшириш (номоддий активлар кирими ва чиқимига доир муомалаларни синтетик ҳисоб регистрларида акс эттирилиши; номоддий активлар киримга олиниши ва чиқим қилинишига доир муомалаларни соликقا тортиш масалалари);

3. Номоддий активларга амортизация ҳисоблаш ва ҳисбода акс эттириш (фойдали хизмат муддатини белгилашнинг асосланганлиги; амортизация ҳисоблашда кўлланилган усулларнинг қонунийлиги ва асосланганлиги; амортизация ажратмаларининг ҳисбода акс эттирилиши).

Юқорида келтирилган масалалар бўйича етарли маълумотларга эга бўлиш аудиторга номоддий активлар ҳисбонинг ҳолатини мустақил баҳолаш ва қоидабузарликлар ҳамда амалдаги қонунчилик ва белгиланган қоидалардан четга чиқишлиарни аниқлашга имкон беради.

Аудитор номоддий активларни текшириш чоғида қуидаги маълумот манбаларидан фойдаланади:

- номоддий активларни ҳисобга олишни ва улар билан боғлиқ муомалаларни соликقا тортишни ташкил этиш масалаларини тартибга солувчи асосий меъёрий хужжатлар;

- корхонанинг ҳисоб сиёсати түгрисидаги буйруғи (фармойиши) (номоддий активлар ҳисобига тааллуқли қисми);
- номоддий активлар синтетик ва аналитик ҳисоби бўйича корхонада кўлланиладиган ҳисоб регистрлари;
- номоддий активларга тааллуқли муомалаларни ҳисобга оладиган дастлабки ҳужжатлар;
- бухгалтерия ҳисоботлари.

Даставвал, аудитор корхона ҳисоб сиёсатининг номоддий активларни ҳисобга олиш услубиёти баён қилинган асосий қоидалари билан танишиб чиқади. Булар хусусан қўйидагилардан иборат:

- амортизация ажратмаларини ҳисоблаш усуллари (бир бутунлигicha ёки номоддий активларнинг ҳар бир тури бўйича);
- амортизация ҳисобланмайдиган номоддий активлар рўйхати;
- номоддий активларни ҳисобга олиш учун кўлланиладиган намунавий қабул қилинган ва корхонанинг ўзида тасдиқланган дастлабки ҳужжатлар шакллари;
- номоддий активларни инвентаризация қилиш муддатлари;
- номоддий активлар ҳисобига доир ҳужжатлар айланиши;
- номоддий активларга тааллуқли муомалаларни ҳисобга олишда кўлланиладиган счёtlар рўйхати.

Номоддий активларга тааллуқли муомалаларни текшириш учун синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари кўлланиладиган ҳисоб шаклларига боғлиқ ҳолда фойдаланилади.

Бухгалтерия ҳисобининг журнал-ордер шаклида номоддий активларнинг синтетик ҳисоби 13-АСК журнал-ордерда ва «номоддий активларни ҳисобга олиш ведомости»да юритилади.

Бухгалтерия ҳисобининг счёtlар режасида корхонага мулкий ҳукуқ асосида тегишли бўлган номоддий активларнинг миқдори ва ҳаракати түгрисидаги маълумотларни умумлаштириш учун 0400-«Номоддий активларни ҳисобга оладиган счетлар»(0410-0490) счёtlар мўлжалланган. Бу счёtlар балансга нисбатан актив бўлиб, уларнинг дебет томонида мавжуд номоддий активларнинг қолдиги, кирими ва кредитида хўжаликдан чиқиши акс эттирилади.

**Бухгалтерия ҳисоби компьютерлаштирилган шароитда  
куйидаги счёtlарнинг дебет ва кредит оборотлари бўйича ма-  
шинаграммалар тузилади:**

<b>0400</b>	<b>Номоддий активларни ҳисобга оладиган счёtlар.</b>
0410	Патентлар, лицензиялар ва ноу-хау
0420	Савдо маркалари, товар белгилари ва саноат намуналари
0430	Дастурий таъминот
0440	Ер ва табиий ресурслардан фойдаланиш ҳуқуқи
0450	Ташкилий харажатлар
0460	Франшизалар
0470	Муаллифлик ҳуқуқлари
0480	Гудвил
0490	Бошқа номоддий активлар
<b>0500</b>	<b>Номоддий активлар амортизациясини ҳисобга оладиган счёtlар</b>
0510	Патентлар, лицензиялар ва ноу-хау эскириши
0520	Савдо маркалари, товар белгилари ва саноат намуналарининг эскириши
0530	Дастурий таъминотнинг эскириши
0540	Ер ва табиий ресурслардан фойдаланиш ҳуқуқининг эскириши
0550	Ташкилий харажатларнинг эскириши
0560	Франшизаларнинг эскириши
0570	Муаллифлик ҳуқуқларининг эскириши
0590	Бошқа номоддий активларнинг эскириши
9220	Бошқа активларнинг чиқими

Номоддий активлар бухгалтерия баланси (I-шакл)нинг актив қисмидаги I- Узоқ муддатли активлар» бўлимида «Номоддий активлар» деган модда бўйича (бошланғич қиймати (020-сатр), эскириши (021-сатр), қолдиқ қиймат (022-сатр)) акс эттирилади.

Ҳисоботга бериладиган тушунтиришларда куйидаги ахборотларнинг моҳияти баён қилиниши лозим:

- номоддий активлар фойдали хизмат муддатлари тўғрисидаги (айрим гуруҳлари бўйича);
- қиймати қопланмайдиган (эскириш ҳисобланмайдиган) номоддий активлар тўғрисидаги;
- амортизация ажратмалари ҳисоблаш усууллари тўғрисидаги.

Амалда номоддий активларга доир муомалалар камдан-кам содир бўлганлиги сабабли, мулкларни номоддий активлар қаторига олиб боришнинг тўғрилигини ёппасига текшириш мақсадга мувофиқ.

Мулклар номоддий активлар қаторига олиб борилганлигининг тўғрилигини текшириш чоғида ҳуқуқлар ва шунга

үхцэш фуқаролик-хукукий шартномалар түзилиш натижасида сотиб олинаади ва патент түгрисида, товар белгилари, хизмат күрсатиш белгилари, муаллифлик хукуклари түгрисидаги қонунлар билан тартибга солинади.

Мавжуд номоддий активларни қуйидагилар асосида сотиб олиш мумкин:

- лицензион шартнома;
- «ноу-ху»ни қабул қилиш-топшириш шартномаси;
- таъсис шартномаси.

Номоддий активларни корхонанинг ўзида яратиш қуйидагилар доирасида амалга оширилади:

- асарни яратиш түгрисидаги шартнома;
- илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишларини бажариш түгрисида шартнома;
- илмий-техник маҳсулотни яратиш (бериш) түгрисида шартнома.

Экспертиза ўтказиш чогида эътибор қаратиш зарур бўлган айрим шартномаларнинг хусусиятларини қисқача кўриб чиқамиз.

Муаллифлик шартномасида асаддан фойдаланиш усуллари мазкур шартномага мувофиқ бериладиган муайян хукуклар;

фойдаланиш учун бериладиган хукуқ муддати; мукофотлаш кўлами ёки уни аниқлаш тартиби, тўлаш тартиби ва муддатлари.

Лицензион шартнома предмети бўлиб шундай номоддий активлар ҳисобланади-ки, улар тегишли органларда маҳсус рўйхатдан ўтказилади (кашфиёт, фойдали модел, саноат наунаси, товар белгиси, хизмат күрсатиш белгиси). Лицензиат (барча зарур хужжатларни берувчи томон) ва лицензиат лицензион шартноманинг томонлари бўлиб ҳисобланади. Лицензион шартномада объектдан фойдаланиш усуллари (саноат мулки объектидан фойдаланишга доир муайян хукуклар); фойдаланиш учун бериладиган хукуқ муддати; мукофатлаш кўлами ёки уни аниқлаш тартиби, тўлаш тартиби ва муддатлари. Мукофатлаш лицензиатнинг фойдасидан ажратма кўринишида ёки қатъий сумма кўринишида, ёки ушбу усулларни биргаликда кўшиб аниқланиши мумкин. Шартномада томонларнинг мажбуриятлари кўрсатилади<sup>1</sup>. Лицензион шартнома патент идорасида рўйхатдан ўтказилиши лозим.

«Ноу-хоу»ни бир-бировга ўтказиш шартномаси бўйича «ноу-хоу» (ахборот)дан фойдаланиш учун бериладиган ҳукуқ эмас, балки унинг ўзи берилади. Шартномада «ноу-хоу»ни бериш тартиби тўғрисидаги асосий шартлар, шартноманинг амал қилиш муддати, баҳоси ва тўлов тартиби, маҳфийликни саклаш бўйича томонларнинг мажбуриятлари кўрсатилади. Берилаётган «ноу-хоу»ни баён қилиш шартноманинг муҳим шартларидан ҳисобланади. Шартнома рўйхатдан ўтказилмайди.

Илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишларини бажариш шартномасида ишларнинг номлари ва уларнинг ҳар бир босқичи; ишни бажариш учун асос (дастур, режа, техник топшириқлар ва шунга ўхшаш); бутун ишларни бажариш муддати ва ҳар бир босқични бажариш муддати; иш қиймати ва тўлов тартиби; ишни қабул қилиш тартиби; ишлар натижаларидан фойдаланиш шартлари; томонларнинг масъулиятлари кўрсатилади.

Номоддий актив обьектини ҳисобга қабул қилиш кучга кирган шартнома асосида амалга оширилади. Шартномаларни юридик экспертизадан ўтказиш учун аудиторлик фирмасининг юристи жалб қилиниши мумкин.

Аудитор шартномаларни текшириш билан бир қаторда номоддий активларни қабул қилиш-топшириш далолатномаси (қабул қилиш далолатномаси) ва номоддий активларни ҳисобга олиш карточкаси (№1-НМА шакли)ни тўлғазишини текширади. (мажбурий реквизитларни тўлғазишининг тўғрилиги, фойдали хизмат муддатининг кўрсатилиш, ҳисобга қабул қилиш саналари (фойдаланишга топшириш, обьектни рўйхат қилиш; дастлабки хужжатларни ҳисоб регистрларида акс эттириш).

Шартномалар ва дастлабки хужжатларнинг юридик расмийлаштирилиши текширилганидан сўнг аудитор номоддий активларнинг дастлабки қийматини арифметик текширудан ўтказади (уларнинг баҳоланишини). «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун»нинг 12-моддаси ва «Номоддий активлар» номли №7 БХМСнинг 22-23 бандларига мувофиқ номоддий активлар бухгалтерия ҳисобида пул ифодасида акс эттирилади.

Номоддий активларни баҳолаш уларнинг тегишли шартнома қиймати ва режалаштирилган мақсадларда фойдаланиш учун яроқли ҳолга келтириш харажатларини кўшиш тартибидан келиб чиқиб аниқланади. (11.1-жадвал).

## 11.1-жадвал

**Номоддий активларни баҳолаш усуллари**

Номоддий активлар дастлабки қыматини шакллантириш тартиби.	Номоддий активларнинг олиш манбалари.			
	Пул үтказиш ичүү билан со-тиб олинган	Көрөхнада ишлаб чыкырылган	Текинта олинган	Үстүв капыталыга улуш сиғатида олинган
1. Номоддий активларни сотиб олиш ва режалаштирилган мақсадлар учун фойдаланишга яроқлы ҳолга келтириш учун қилинган ҳақиқий харажатлар бүйича	X			
2. Тайёрлаш учун қилинган ҳақиқий харажатлар бүйича		X		
3. Номоддий активларнинг бозор қымати ва режалаштирилган мақсадлар учун фойдаланишга яроқлы ҳолга келтиришга доир ҳақиқий харажатлар бүйича			X	
4. Таъсис шартномасига мувофиқ таъсисчиларнинг келишүүи бүйича				X

«Номоддий активлар» номли №7 БХМС II бандига мувофиқ номоддий активларнинг бошлангич қымати - бу активни сотиб олишда ҳақиқатда түланган пул маблағлари ёки унинг эквивалентлари ёки ишлаб чыкаришда қилинган ҳақиқий харажатлар қымати.

Ҳақиқий харажатлар таркибиغا жумладан, номоддий актив объектининг ўзини сотиб олиш харажатлари, сотиб олишда берилген тижорат кредити бүйича түланадиган фоизлар, ташки иқтисодий ва бошқа ташкilotларга түланадиган комиссиян түловлар (хизматлар қымати), номоддий активларни сотиб олиш билан боғлиқ бўлган бошқа харажатлар киради.

Бошқа мулклар сингари номоддий активларга тааллукли бухгалтерлик маълумотлар ҳаққонийлиги вақти-вақти билан үтказиб туриладиган инвентаризация асосида тасдиқланади.

Номоддий активларни инвентаризация қилиш қуйидаги вазифаларни ҳал этади: уларнинг ҳақиқатда мавжудлигини

аниқлаш; ҳақиқий қолдиқни бухгалтерлик ҳисоб маълумотларига солиштириш йўли билан уларнинг бутлигини таъминлаш устидан назорат ўрнатиш.

Номоддий активларнинг корхонада ҳақиқатан мавжудлиги ва улар устидан ички назоратни амалга ошириш учун номоддий активларни инвентаризация қилиш лозим. Бунда аудитор №19-«Инвентаризацияни ташкил этиш ва ўтказиш» номли БХМС (ЎзР. Адлия Вазирлигига 2 ноябр 1999 й. рўйхатга олинган №833) ва «Инвентаризация натижасида аниқланган мулклар камомади ва ошиқча чиқишини бухгалтерлик ҳисобида акс эттириш ва солиққа тортиш тўғрисидаги НИЗОМ» ЎзР Адлия Вазирлигига – 2001 йил рўйхатга олинган №1054) талабларига риоя қилинганлигини синчилаб текшириши зарур.

Хусусан, аудитор инвентаризацияда аниқланган номоддий активлар камомади бухгалтерия ҳисобида тўғри акс эттирилишини ва солиққа тортилишини аниқлади. Масалан: аниқланган камомадларнинг баланс суммаси ҳисобдан ўчирилганда;

а) Дебет 9220-«Бошқа активларнинг чиқиб кетиши» счёти

Кредит 0400-«Номоддий активларни ҳисобга оловчи счёлар» (0410-0490)

б) кам чиқсан номоддий активлар обьекти бўйича ҳисобланган амортизация суммаси ҳисобдан ўчирилганда;

Дебет 0500-«Номоддий активлар амортизациясини ҳисобга оловчи счёлар» (0510-0590)

Кредит 9220-«Бошқа активларнинг чиқиб кетиши» счёти

в) кам чиқсан номоддий активларнинг қолдиқ қийматига

Дебет 5910-«Камомадлар ва қийматликларнинг бузилишидан йўқотишлиар» счёти

Кредит 9220-«Бошқа активларнинг чиқиб кетиши» счёти.

Агар баҳолаш натижасида номоддий активнинг бозор қиймати (ундириладиган сума) қолдиқ қийматидан юқори бўлса, олинган даромад суммаси бухгалтерия ҳисобида куйидагича акс эттирилади:

Дебет 4730 – «Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзлари» счёти-айбдор шахслар ёки моддий жавобгар шахслардан ундирилиши лозим бўлган бозор қийматига.

Кредит 5910-«Камомадлар ва қийматликларнинг бузилишидан йўқотишлиар» счёти – номоддий активларнинг қолдиқ қийматига

Кредит 9390-«Бошқа операцион даромадлар» счёти – айбдор шахс ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган бозор қиймати ва қолдиқ қиймати ўртасидаги фарқ суммага (олинган даромад). Бунда аудитор айбдор шахс ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган суммаларни аниқлашнинг асослилигини текшириши лозим. Чунки, олингандаромад суммаси юқорида номи қайд қилинган НИЗОМга мувофик умумий белгиланган тартибда солиққа тортилади.

Агар баҳолаш натижасида объектнинг бозор баҳоси (ундириладиган сумма) кам чиққан объектнинг қолдиқ қийматидан паст бўлса, кўрилган зарар суммаси бухгалтерия ҳисобида кўйидагича акс эттирилади:

а) Дебет 4730-«Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзи» счети - айбдор ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган бозор қийматига.

Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счети - айбдор ёки моддий жавобгар шахсдан ундирилиши лозим бўлган бозор қиймати ва қолдиқ қиймати ўртасидаги фарқ суммага (кўрилган зарар суммасига)

Кредит 5910 - «Камомадлар ва қийматликларнинг бузилишидан йўқотишлар» счети-кам чиққан номоддий активлар объектининг қолдиқ қийматига.

Кўрилган зарар суммаси даромад (фойда) солигини ҳисоблашда умумий белгиланган тартибда солиққа тортиладиган базага кўшилади.

Номоддий активлар камомадининг аниқ айбдори топилмаган ёки моддий жавобгар шахслардан ундириб олиш имкони бўлмаган ҳолларда кам чиққан номоддий активларни ҳисобдан ўчириш қўйидаги тартибда амалга оширилади:

а) бошланғич қийматига

Дебет 9220-«Бошқа активларнинг чиқиб кетиши» счети

Кредит 0400-«Номоддий активларни ҳисобга оловучи счетлар» (0410-0490)

б) аморгизация суммасига

Дебет 0500-«Номоддий активлар амортизациясини ҳисобга оловучи счетлар» (0510-0590)

Кредит 9220-«Бошқа активларнинг чиқиб кетиши» счети

в) кўрилган зарар суммасига

Дебет 9430 – «Бошқа операцион харажатлар» счети

**Кредит 9220-«Бошқа активларнинг чиқиб кетиши» счёти**  
**Күрилган зарар суммаси ҳам (!) даромад (фойда) солиғини ҳисоблашда умумий белгиланган тартибда солиққа тортиладиган базага күшилади.**

Инвентаризацияда аниқланган ҳисобга олинмай қолган номоддий активлар объектлари шуларга ўхшаш объектларнинг ошиқча чиқиш аниқланган санадаги бозор қиймати бўйича уларнинг фойдали хизмат муддатини ҳисобга олган ҳолда баҳоланиди ва бухгалтерия ҳисобида куйидагича акс эттирилади:

**Дебет 0400-«Номоддий активларни ҳисобга оладиган счётлар» (0410-0490)**

**Кредит 9390-«Бошқа операцион даромадлар» счёти**

Бу ҳолда ҳам олинган даромад суммаси умумий белгиланган тартибда солиққа тортилади.

Ҳисобга олинмай қолган номоддий активлар бўйича амортизация улар номоддий активлар таркибига кўшилган пайтдан бошлаб умумий белгиланган тартибда ҳисобланади.

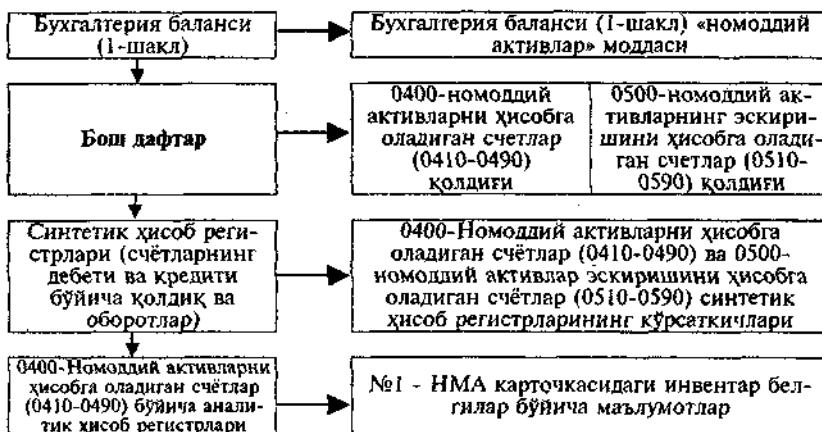
Номоддий активларни инвентаризация қилиш корхона раҳбарининг инвентаризация ўтказиш тўғрисидаги бўйрги, «Номоддий активларнинг инвентар рўйхати номли инвентар рўйхат (№ ИНВ-1 шакли), 0410-0490 счётларнинг синтетик ҳисоб регистрлари ва Бош дафтарга асосан оширилади.

Инвентаризация ведомостининг маълумотларига асосан инвентаризация рўйхатларини расмийлаштиришининг тўғрилиги, корхонанинг кўрсатилган номоддий активлардан фойдаланиш учун ҳуқуқини тасдиқлайдиган дастлабки ҳужжатлар мавжудлиги, синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларида ҳамда Бош дафтарда номоддий активларни акс эттиришининг тўғрилиги ва ўзаро мослиги текширилади. Кўриб чиқиш усулини кўллаш йўли билан аудитор куйидагилар tengligini текширади:

- номоддий активларга доир ҳисобот шаклларининг кўрсаткичлари;
- ҳисобот маълумотлари ва бош дафтар;
- ҳисоб регистрларининг кўрсаткичлари.

Бундай текширувни амалга ошириш учун «Бухгалтерия баланси» (1-шакл), номоддий активлар счётлари (0410-0490) ва номоддий активлар эскириши счётлари (0510-0590) бўйича синтетик ҳисоб регистрлари, номоддий активларни ҳисобга оладиган карточкалар (НМА-1 шакл) дан фойдаланилади.

Юқорида баён қилинганлар асосида номоддий активларни аудиторлик текширувидан ўтказишнинг умумий чизмасини куйидагича акс эттириш мумкин. (11.1-чизма)



**11.1-чизма. Номоддий активларни аудиторлик текширувидан ўтказишнинг умумий чизмаси.**

Юқорида баён қилинган тартибда ўтказилган текширув натижалари аудиторлик текшируви натижалари бүйича тузиладиган хисоботнинг тегишли бўлимига қўшилади.

**11. 3. Номоддий активлар кирими ва чиқми синтетик хисобини ҳамда солиққа тортишнинг тўғрилигини текшириш.**

Текширув жараёнида номоддий активларни сотиб олиш билан боғлиқ муомалалар бухгалтерия хисобига доир меъёрий ҳужжатлар ва солиққа тортишга доир қонунчилик талабларига мувофиқ хисобга олинганлиги аниқланади.

Номоддий активлар киримига доир муомалаларни хисобда акс эттириш услуги уларнинг олиниш манбаларига боғлиқ.

Агар номоддий активлар пул ўтказиш йўли билан сотиб олинса ёки корхонанинг ўзида яратилса, «Хўжалик юритувчи субъектлар молия-хўжалик фаолияти бухгалтерия хисобининг счёtlар режаси ва уни кўллаш бўйича йўриқнома» №21-Бухгалтерия хисобининг миллӣ стандартига мувофиқ 0830-«Номоддий активларни сотиб олиши» счёti кўлланилади. Номоддий активлар инвентар қийматига қўшиладиган харажатлар таркиби, уларнинг мазкур объектни яратишга алоқадорлиги текширилади.

Номоддий активлар киримига доир муомалаларни хисобда акс эттиришнинг меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини текшириладиган жадвал-тест кўйидаги жадвал кўринишида бўлиши мумкин (11.2-жадвал).

## 11.2-жадвал.

**Номоддий активларни кирим қилингага доир муюмалалар бүйнчалар счёглар бөглиниин ва асес бүлүүчи дастлабки хужхаттар расмий таширканиннүү түргияттанин текшерүүрии**

Муюмалалар мазмуну	№21-БХМС бүйнчалар		Коронала түзүлгүү		Счёглар бөглиниши	Счёглар бөглиниши	
	Дт	Кт	Безуваларни тасликточчи хужхаттар	Дт	Кт		
1. Номоддий активлар дастлабки қыйматы бүйнчалар (хаккий таннархи бүйнчалар) сотиб одынганнанда	0410-0490	0830	Олди-сөгди шартномаси қабул килиш бершиш даалоатномаси	04	76	Накладной, иш вактини хисобга олыш табелик	Езувларни тасликточчи хужхаттар
2. Корхоннаннүү эзизда яратылган номоддий активларни хаккий таннархи бүйнчалар киргымга олиш	0410-0490	0830	Илимий-тадиккот ишланмалар дастиларни, лойкох-смета хужжат. НА қабул килиш-топшынын даалолат.	04	23	Ишибай иш учун наряд, табель, даалоатнома	
3. Устав капиталаига улувуу скретилда ёки обуна бүлингэн актив қыйматини түлаш хисобига олинган номоддий активларни	0410-0490	4610	Таксис шартномаси, қабул килиш топшырыш даалоатномаси	04	85/3	Даалоатнома, бух. маълумотномаси	
4. Эксперт баоси бүйнчалар текника ёки хукumat органдыннүү субсидийиси сифатында олжынанда	0410-0490	8530	Техника бершиш түргисида шартнома, К-Т даалоатномаси, НА кайта баходын даалоатномаси	04	85/3	Шартнома, бух. маълумотномаси	

Номоддий активларнинг ҳисобдан чиқарилиши билан боғлиқ муомалаларни ҳисобда акс эттириш услубини текшириш ётпасига амалга оширилиши мақсадга мувофиқ.

№21 - БХМС талабларига мувофиқ номоддий активларни ҳисобдан чиқариш билан боғлиқ барча муомалалар ҳисобдан чиқарилиш сабабларидан қатъий назар (сотилиши, текинга берилиши, яроқсизлиги ва х. к.). 9220 - «Бошқа активларнинг чиқими» счётида акс эттирилади. Аниқланган молиявий натижа, агар зарар кўрилса - 9220 - счёт кредитидан 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счётининг дебетига, агар фойда олинса - 9220 - счёт дебети ва 9320 - «Бошқа активларнинг чиқимидан олинган фойда» счётининг кредитида акс эттирилади.

Номоддий активларнинг чиқимига доир муомалаларни ҳисобда акс эттириш бўйича счёtlар боғланишининг тўғрилиги қўйидаги қўринишдаги жадвал - тест ёрдамида текширилади (11.3-жадвал).

**Номоддий активлар кирими ва чиқимини солиқка тортишнинг тўғрилигини текшириши.** Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси ва бошқа тегишли меъёрий хужжатларга мувофиқ номоддий активларнинг айrim турлари қўшимча қиймат солиги (ҚҚС)дан озод этилган. Аудитор бунга алоҳида эътибор бериши зарур.

№ 21 БХМС га мувофиқ номоддий активлар олдиндан пул ўтказиш йўли билан сотиб олинганида ҚҚС 4410-«Солиқлар ва йигимлар бўйича бўнак тўловлар» счётида акс эттирилади (ҳисоб-китоб хужжатларида алоҳида ажратиб кўрсатилганида).

Сотиб олинган номоддий активлар бўйича ҚҚС суммаси қўйидаги ҳолларда бюджетга ўтказилади.

- сотиб олинган номоддий активлар қиймати мол етказиб берувчиларга тўланганида;
- номоддий активлар ҳисобга қабул қилинганида;
- номоддий активлар ишлаб чиқариш мақсадларида ишлатилганида.

Агар дастлабки хужжатлarda ҚҚС суммаси ажратиб кўрсатилган бўлmasa, у ҳолда ҳисоб-китоб хужжатларида ҚҚС ажратиб кўрсатilmайди.

*II.3-жадвал*  
**Номоддий активлар өзүнчүүлүк таасиринин түрүндүүлүгүнүү расмийтасынан атас бүлүүчүү**

Муомалалар мазмуну	№21-БХМС бүйича			Корхонала тузыланы		
	Счёглар корреспонденцияси Дт	Кт.	Езувларни тасдиқтоочи хүжхаттар	Счёглар корреспонд. Дт	Кт.	Ёзувларни тасдиқ- ловчи хүжхаттар.
1. НА дастлабки киймчакты бүйича сотиш, чисебдан учириш, текинга бериш ва ш. у. муносабаты билан чи- кими.	9220	0410-0490	Шартнома, счёг- фактура, далолатнома			Шартнома, счёг-фактура
2. Согиб олинган акынчилар (муддаты 1 йилдан ошик) Киймчакини тұлаш ҳисобига НА берилгандан бир вакт- нинг үзілде: ➢ амортизациясини ҳисобо- дан үчирисш ➢ Узок муддатлы инвести- цииларни акс этириш	9220	0410-0490 9220 0510- 0590 0610	Ақия обунасы, кабул қылыш топшыриш далолатномаси	48 05 06	04 48 48	Шартнома, далолатнома бүх. малыумтномаси
3. НА шубда корхоналарға пайдалалари сифатыда бе- рилиши (муддаты 1 йилдан oshiк) Бир вактнинг үзілде: ➢ амортизациясини ҳисобо- дан үчирисш ➢ Узок муддатлы инвести- цииларни акс этириш	9220 0510-0590 0620	0410-0490 9220 9220	Устав, тасис шартномаси, қабул қылыш топшыриш далолатномаси	48 05 76	04 48 48	Тасис шартно- маси, далолатно- ма накладной

4. НА Күніма корхоналарга пай бадаллари сифатыда (муддати 1 йилдан ошык) Бир вактнинг ўзиди: ➢ амортизациясини хисобдан ўчириш ➢ узок муддатли инвести- цияларни акс этишиш	9220 0510- 0590 0630	0410-0490 9220 9220	Хамкорлик фабрияги шартнома К. К-Г даолатномаси, тэсис шартномаси	48	04	Таксис шартномаси, далолатнома накладной
				85/1	48	
5. Сорғиб олинган кимматли коғозлар тұлдовы сифатыда номоддий активарни бериш (муддати 1 йилдан ошмаган) Бир вактнинг ўзиди: ➢ Аморт-яни хисобдан ўчириш ➢ кікеска муддатли инвести- циялар сифатыда акс этишиш.	9220 0510- 0590 5810	0410-0490 9220 9220	Кимматли коғозлар обуласи, НА К. К-Г даолатномаси	48	04	Таксис шартномаси, далолатнома накладной
				58	48	

Номоддий активлар ҳисобдан чиқарылганда дастлабки қийматига 0410-0490 счёtlар кредит ва 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счёти дебетланади. Ҳисобланган эскириш суммасига эса 0510-0590 счёtlар дебет ва 9220 счёт кредитланади. Ҳисобдан чиқариш натижаси (фойда ёки зарар 9220 счёtdан 9900 - «Якуний молиявий натиза (даромадлар ва харжатларни жамлаш») счётига ўтказилади. Маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархи, фойда бюджет билан ҳисоб-китоблар кўрсаткичлари, шунингдек хусусийлаштирилаётган давлат корхоналари мулкларини баҳолашнинг асосланганлиги кўп жиҳатдан номоддий активларнинг мавжудлиги ва баҳоланиши, улар эскиришлари тўғрисидаги маълумотларнинг ҳаққонийлигига боғлиқ.

Шунга кўра, номоддий активларни ҳисобда рўйхатга олишнинг техник жиҳатларини текшириш жуда муҳим ҳисобланади. Номоддий активлар ўз номига кўра моддий нетизига эга бўлмаганликлари учун корхонада у ёки бу объектнинг ҳақиқий кирими ва ишлатилиши устидан бухгалтерлик назоратини ташкил этиш муаммоси тез-тез вужудга келади.

Бухгалтерлик ҳисобининг умумий принципларига кўра ҳар қандай номоддий актив кирими тегишли дастлабки ҳужжатлар асосида расмийлаштирилади. Бундай дастлабки ҳужжатлаштириш ўзининг мазмуни ва тавсифига кўра, асосий воситаларни қабул қилиш-топшириш далолатномаси (АВ-1) каби ҳужжатларга ўхшаш бўлиши лозим. Ҳужжатларда объектларнинг батафсил хусусиятлари, дастлабки қиймати, фойдаланишга топширилган вақти, эскириш нормаси ва харажатга олиб бориш коди, номоддий актив фойдаланадиган бўлинма ва бошқа маълумотлар кўrsатилиши лозим.

Номоддий активларни кирим қилишда дастлабки ҳужжатлар билан бирга уларни индентификацияловчи (айнан ўхшатувчи) ҳужжатлар ҳам бўлиши зарур. Бундай ҳужжатларга номоддий активларнинг ўзларини ёки улардан фойдаланишини тавсифловчи ҳужжатлар, шунингдек, корхонанинг у ёки бу мулкий ҳуқуқини тасдиқловчи ҳужжатлар киради. Бошқача қилиб айтганда, бухгалтерлик ҳисобда акс эттириладиган номоддий активларнинг исталган обьекти обьектив шаклда мавжуд бўлиши лозим.

Саноат намуналари ва қашфиёт ҳуқуқларини сотиб олиш патентлар, гувоҳномалар билан тасдиқланади. Корхона томо-

нидан ҳар қандай муаллифлик ҳукуқларини сотиб олиш фақат ушбу муаллифлик ҳукуқларини сотувчилар жисмоний ёки юридик шахслар билан тузилиб, юридик жиҳатдан кучга киргандын тұлақонли шартномага асосан амалға оширилиши мүмкін.

Корхона «ноу-хоу» сотиб олишни расмийлаштириши учун унинг оғзаки (матнли) ёки тасвирий тавсифига эга бўлиши лозим. Корхона рақобат шароитида саноат ва интеллектуал мулкларни муҳофаза қилиш учун чора-тадбирларни кўриши лозим. Бу номоддий активлар объектларнинг ҳар бири учун конкрет ҳодимларни жавобгарликка тортиш ва кўрилган зарарни тўлиқ қоплаш учун имкон яратади.

Корхоналар номоддий активларни ҳар хил йўллар билан сотиб оладилар ва шунга кўра уларнинг кирими ҳам ҳисобда турлича акс эттирилади.

Номоддий активлар корхона устав капиталига иштирокчиларининг ҳиссаси сифатида қўшилиши мүмкін. Бунда улар имкон қадар ҳақиқий бозор баҳосига яқинлашган ва корхона акциядорлар кенгаши (бошқаруви) ва акциядорлар томонидан белгиланган шартнома баҳссида киримга олинади.

«Маҳсулот (иш, хизмат) лар таннархига киритиладиган маҳсулот ишлаб чиқариш (иш, хизмат) ва реализация харажатларининг таркиби ва молиявий натижаларни шакллантириш тартиби ҳақида Низом»га мувофиқ технологияларни тақомиллаштириш ва янгиларини яратиш, шунингдек, илмий-тадқиқот ва тажриба - конструкторлик ишларини ўтказиш билан боғлиқ маҳсулотлар сифатини яхшилаш, хом ашё ва материалларнинг янги турларини яратиш, ишлаб чиқаришни қайта жиҳозлаш харажатлари 9420-«Маъмурый харажатлар» счётида акс эттирилади. Агар корхона қандайдир ишлаб чиқариш ва интеллектуал мулк (патентлар, гувоҳномалар) яратса, ушбу «Низом» дан келиб чиққан ҳолда, уларни мулк сифатида ҳисобга олиб бўлмайди, чунки уларни яратиш билан боғлиқ харажатлар капиталлашмайди.

Ушбу савол масаласида турли мамлакатларда қарама-қарши фикрлар мавжуд. Масалан, айрим мамлакатларда номоддий активлар маблағ сифатида инобатга олинмайди, уларни дарҳол ишлаб чиқариш сарфлари ёки фойда ҳисобига ҳисобдан чиқариш кўзда тутилган. Аммо, бундай ёндошувга қарама-қарши гумон патентлар олиш ва кашфиётлар, товар маркалари, савдо белгилари, «Ноу-хоу» ишланмалари ва дас-

тур таъминотларини яратиш билан боғлиқ илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишлари (ИТТКИ) каби активларни дархол ҳисобдан ўчириш, давр оралигига оладиган даромадларни бузиб кўрсатишга олиб келади ва корхоналар томонидан ушбу фаолият соҳасига маблағлар сарфлашни тұхтатиб турадиган омил бўлиб ҳисобланишидан иборат. Агар номоддий активларни яратиш билан боғлиқ харажатларни дархол ҳисобдан ўчириш фикрига кўшиладиган бўлсак, унда бизнинг Корхоналаримизда бундай харажатларга энг оз миқдорда маблағ ажратилиб, республикамиз худудида ишлаб чиқариш ва интеллектуал мулкни (корхонанинг ўз ишлаб чиқаришини) умуман пасайишига олиб келади, корхоналар эса ўзларининг мулкий ҳукуқлари (номоддий активлари)ни яратмасдан, хориждан сотиб олишга харажат қиласидар.

#### **11. 4. Номоддий активларга амортизация ҳисоблаш ва ҳисобда акс эттиришининг тўғрилигини текшириш.**

Номоддий активлар бўйича амортизация ҳисоблаш ва амортизация ажратмаларининг маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига тўғри олиб борилишини текшириш чорида аудитор номоддий активларнинг ишлаб чиқариш фаолиятида фойдаланилаётганлиги ва даромад келтираётганлиги тўғрисида исботга эга бўлиши лозим.

Номоддий активлар бўйича амортизация ажратмалари баҳолаш миқдори бўлиб, тахмин қилинаётган фойдали хизмат қилиш даврига асосланиб ҳисоб-китоб қилинади. Шунинг учун аудитор ўрнатилган фойдали хизмат қилиш муддатлари ва амортизация ажратмалари нормаларининг 1 ёслигини №7 БХМС 46 бандига мувофиқ текшириб кўриши эзим. Бундай текширувни амалга ошириш учун №1 - НМА 1-аклдаги карточка ва номоддий активлар объектларини ҳисобга қабул қилишда асос бўлган дастлабки хужжатлардан фойдаланилади.

№7 БХМС 39 бандига мувофиқ номоддий активнинг амортизация қилинадиган қиймати мунтазам асосда тақсимлаб борилиши учун амортизация муддатлари қўйидагича белгиланган:

- номоддий актив объектининг фойдали хизмат кўрсатиш муддати давомида (лекин бу муддат хўжалик юритувчи субъектнинг фаолият қилиш муддатидан ошмаслиги лозим);

- фойдали хизмат күрсатиш муддатларини аниқлаш имкони бүлмаган номоддий активлар бүйича 5 йил ҳисобида (лекин бу муддат хүжалик юритувчи субъектнинг фаолият күрсатиш муддатидан ошмаслиги лозим).

Амортизация ҳисобланадиган номоддий активлар бүйича аудитор қуидагиларни текширади:

- Құлланилаётган амортизация ҳисоблаш усуллари корхона ҳисоб сиёсатига мос келиши;
- танланған амортизация ҳисоблаш усули номоддий активлар объектлари қийматини қолған фойдали хизмат қилиш муддати давомида ишлаб чиқариш сарфларини ҳисобга оладиган счётларга түгри үтказилишини.

**№7 БХМС 42** баңдига мувофиқ номоддий активларга амортизация ҳисоблашнинг уч усули күзда тутилған. Улар:

- түгри чизиқлы (ёки бир текис);
- камайиб борувчи қолдик;
- ишлаб чиқариш бирликлари суммаси бүйича амортизация ҳисоблаш (ишлаб чиқариш усули).

Номоддий активларга амортизация ҳисоблаш усулларининг мөдияти, корхона молиявий ҳолатига тәсирини билиш ва шу асосда малакали аудиторлик хulosаси шакллантириш мақсадға мувофиқ. Түгри чизиқлы усулнинг мөдияти муайян номоддий активнинг жами фойдали хизмат қилиш муддати давомида эскириш суммалари бир мөйерда ҳисоблаб ёзіб борилицидан иборат.

Камайиб борувчи қолдик усулидан фойдаланиш чогида мунтазам ҳисоблаб бориладиган амортизация суммалари фойдали хизмат қилиш даври давомида камайтириб борилади.

Бажарылған ишлар ҳажмига мутаносиб равища эскириш ҳисоблаш усули (ишлаб чиқариш усули) га мувофиқ амортизация ҳажми номоддий активдан неча маротаба фойдаланилиши ёки нечта маҳсулот бирлиги ишлаб чиқарылыши кутилаёттандырылғанда бевосита боғылғып жеткізіледі.

Амалиётта амортизация ҳисоблашнинг түгри чизиқлы усулидан фойдаланиш афзалроқ. Қолған усуллардан муайян ҳолаттарда фойдаланилиши мақсадға мувофиқ болады.

Аудитор ҳисобланған амортизация ажратмаларининг счётларда түгри акс эттирилғанлыгини ҳам аниқлаши лозим. Бунда №21 БХМС га мувофиқ қуидаги тест-жадвалдан фойдаланиш мүмкін:

**II.4- жадвал.**

**Номоддий активлар бүйнчы хисобланган амортизация ажратмаларини счётларда акс этиришини түрлилгини текепирш: (намуна)**

Муомааталар мазмуну	№21-БХМС бүйнчы корреспонденция			Корхонада туымгани		
	Счёктар	Дастлабки дүрхажалар	Счёктар Корреспонденция	ДГ	КТ	Дастлабки хүжжалар
1. Ассесий ишшаб чикаришта ишлатылётгант НА объектлары бүйнчы амортизаций хисоблан	2010 0510-0590	Америганда хисоб-китеочи, хисоб-чиесати	26	05	- // -	Амортизация хисоб-китеоби
2. Ерзактын иштэлэб чикаришта ишлатылётгант НА объектлары бүйнчы амортизация хисоблан	2310 0510-0590	- // -	23	05	- // -	
3. Умумишилб чикариш максадлары учун ишлатылётгант НА бүйнчы амортизаций хисоблан	2510 0510-0590	- // -				
4. Хизмат күрсөгүүчүчү хүжжаларда ишлаб чикаришта ишлатылётгант НА бүйнчы амортизация хисоблан	2710 0510-0590	- // -	29	05	- // -	
5. Мазмурний максадларда ишлатылётгант НА бүйнчы амортизация хисоблан	9420 0510-0590	- // -				
6. Капитал күйилмэлэрда ишлатылётгант НА объектлары бүйнчы амортизация хисоблан	0810-0890 0510-0590	- // -	89	05	- // -	
7. НА обьектарини хисобдан чикаришда (согуш, хисобдан ўтириш, техника бөриш) түпланган амортизация суммасыни хисобланычынчы.	9220 0510-0590	- // -	05	48	- // -	
8. Жорий иштэл НА ларга ошукча хисобланган амортизация суммасыни түзгеш	0510-0590 9390	- // -	05	85/3	- // -	
9. Жорий иштэл НА ларга кам хисобланган амортизация суммасыни түзгеш	Харжат 0510-0590	- // -	46	05	- // -	

Хисобот давридаги амортизация ажратмалари арифметик хисоб-китобларининг түғрилигини текшириш аудиторлик жамлаш қоидаларини хисобга олган ҳолда, жамлаш асосида амалга оширилади. Ушбу иш қуйидаги шаклдаги ишчи жадвал билан расмийлаштирилиши мумкин.

### 11.5-жадвал

№	Объект номи	Дастлабки қиймати	Амортизация нормаси		Амортизация суммаси		Фарқ ниманинг хисобига	
			Корхона мальумотлари	Аудитор мальумотлари	Корхона мальумотлари	Аудитор мальумотлари	Норма хисобига	Хисоб-китоб ноаничиги
1.	Патент	100000	30	20	30000	20000	10000	-
	ва ҳ. к.							
	Жами:							

Юқоридаги жадвал асосида аниқланган фарқлар бўйича аудитор энг катта фарқларни таҳлил қиласди ва уларнинг хисоботлар ишончлилигига таъсирини баҳолайди.

Аудитор амортизация ажратмаларининг ҳар ойда ҳисоблаётганлигини ҳам текшириши лозим. Чунки амалиётда номоддий активларга ҳар чоракда бир марта амортизация ҳисоблаш ҳоллари учрайди. Шунингдек, корхона зарар кўрган даврларда ҳам амортизация ҳисобланганлигини текшириш зарур. Қоидага кўра корхона фаолиятининг хисобот давридаги натижалари қандай бўлишидан қатъий назар (фойда оладими ёки зарар кўрадими) номоддий активларга амортизация ҳисоблаши шарт.

Номоддий активлар бўйича амортизация ажратмалари ҳисоблашни текшириш чоғида:

- номоддий активлар объектларининг ўртача қиймати ва ўртача амортизация нормасидан фойдаланган ҳолда ҳисоблаш йўли билан амортизация ажратмалари суммаларини прогнозлаш;
- бир неча хисобот даврларидаги ҳисобланган амортизация ажратмалари суммаларини таққослаш ва аниқланган фарқларни номоддий активлар объектларининг мавжудлиги ҳамда улар кирими ва чиқимининг таъсирини инобатга

олган ҳолда таҳлил қилиш каби аналитик амаллардан ҳам фойдаланиш мумкин.

Амортизация ажратмаларини батафсил текшириш чөғида аудитор амортизация ажратмалари ҳисоблаш усуулари даги ўзгаришларниң Корхона ҳисоб сиёсатида акс эттирилгандыгыни аниқлаши лозим. Чунки бундай ўзгаришлар бир қанча даврлар оралигидаги мәдениеттеги таққосланувчанлыгига сезиларли даражада таъсир күрсатади. Бунда жорий шароитта янги баҳо бериш керак. Номоддий активларниң фойдалы хизмат мұддатлари ўзгарған ҳолларда ўзгариш сабаблары ўрганилиб, уларниң №1 - «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот» ва №7 - «Номоддий активлар» номлы БХМС талабларига мувофиқтеги ўрганилади.

Номоддий активлардан қанча мұддатта фойдаланиш ва уларга эскириш ҳисоблаш зарурати ҳақидағы масалага күпчилик давлатларниң анча әхтиёткорлық билан ёндошиши бу соҳадаги мавжуд халқаро стандарттарға мувофиқ келади. Чунки, ҳисобнинг халқаро стандарталари комитети ёхуд ишбильармөнлик алоқалари қиймати капиталлаштиришни, ёхуд бирдания корхонаниң хусусий капитали ҳисобига ҳисобдан чиқаришга рухсат беради.

Лекин, бу стандарттарға мувофиқ номоддий активларга эскириш ҳисоблашнинг қандайдыр максимал мұддати тавсия қилинмаганлыгига қарамасдан, айрим давлатларда маълум чеклашлар киритилген. Масалан, фирма амалий шұхрати - "Goodwill" нинг қиймати Канада ва АҚШ да 40 йил, Австралияда 20 йил, Нидерландия ва Швецияда 10 йил, Японияда 5 йилда ҳисобдан үчирилади.

Номоддий активларға амортизация ҳисоблашга қаршилар: бириңчидан, номоддий активларни умуман корхона маблаги деб ҳисобламайдын иқтисодчилар, иккинчидан, тегишли сарфлар ҳисобдан құллаб-кувватлаб турилиши сабабли, фирманиң амалий шұхрати, савдо белгилари, товар маркалари ва бошқа номоддий активлар қиймати пасаймайды деган фикр тарафдорлари; ниҳоят фирма амалий шұхрати, савдо белгилари, товар маркалари ва бошқаларға амортизация ҳисоблаш ҳолларида, бир томондан, камаяёттан қийматни алмаштириш ва сақлаб туриш сарфлари амалға оширилаётгандыгы сабабли такроран ҳисоблаш содир бўлади деб ҳисобловчи иқтисодчилар.

Хозирги пайтда бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари комитети (БХҲС) молиявий ҳисоботларнинг таққосланувчанлигини яхшилаш мақсадида номоддий активларга эскириш ҳисобланмасдан, дарров ҳисобдан ўчириш методларини кўllaшни таъкидлаш ва агар фақат бундан узокроқ муддат белгилаш асосланмаган бўлмаса (аммо бу ҳолда ҳам у 20 йилдан ошмаслиги) масаласини ўрганмоқда.

Таъкидлаб ўтганимиздек, бизнинг республикамида фойдали хизмат муддатини аниқлаш имкони бўлмаган номоддий активларга эскириш 5 йил муддатдан келиб чиқиб ҳисобланади (аммо корхонанинг фаолият муддатидан ошмаслиги керак). Бир ойлик амортизация суммаси куйидагича аниқланади:

Номоддий актив  
объектининг дастлабки : 5 йил : 12 ой = 1 ойлик аморгизация  
кимати . ажратмаси суммаси

Яъни фоиз ҳисобида:

1 ойлик амортизация суммасы x 100 = фоиз  
Дастлабки киймати

Номоддий активлар аудити биз учун янғы ҳисоб ва аудит объектлари ҳисобланади. Шунинг учун номоддий активларни ҳисобга кирим қилиш усуллари, ҳаққоний баҳолаш методлари, улар қийматини қоплаш ва ш. ў., шунингдек жорий ҳисобда ҳаракатини акс эттириш масалалари жилдий илмий-тадқиқотларни талаб этади.

✓ 11.5. Номоддий активлар аудитининг натижаларини умумлантириш ва баҳолаш.

Номоддий активларни ҳисобга олишга доир муюмалаларни текшириш натижалари аудиторлик ҳисбогида умумлаштирилости. Ҳар бир йўл қўйилган хато-камчилик бўйича: қайси меъёрий хужжатнинг қайси талаби бузилганилиги; ётказилган зарар суммаси; аниқланган хатонинг корхона фаолияти ва бухгалтерлик ҳисботи кўрсаткичларининг ишончлилигига тасир кўрсатиш даражаси, жиддийлиги ва ҳоказолар аниқланади.

Текширув натижаларини умумлаштириш күйидаги күри-нишда амалга оширилиши мүмкін:(11.6-жадвал)

### 11.6-жадвал

#### **Номоддий активларни текшириш натижаларини умумлаштириш тартиби.**

Хато- нинг тавсифи	Талаблари бузилган меъё- рий хужжат номи, банди	Хатони баҳолаш		Корхона фаолияти натижалари ва ҳисобот ишончлигига тасвири
		сумма	Баланс моддасига нисбатан,%	

Бухгалтерия ҳисоботи маълумотларининг бузуб кўрсати-лиши ва баланснинг «Номоддий активлар» моддаси ишончли-лигини тасдиқлаш имкони йўқлиги қўйидаги сабаблардан ке-либ чиқади:

0400 - «Номоддий активларни ҳисобга оладиган счёtlар» (0410-0490) да асоссиз равишда номоддий активлар қаторига олиб борилганилиги, обьектлар тегишли хужжатлар билан рас-мийлаштирилмаганлиги; номоддий активларнинг инвентар (баланс) қийматига уларни сотиб олиш ёки яратиш билан боғлик бўлмаган харажатларнинг қўшилганилиги; аналитик ҳи-соб юритилмаслиги.

Кўйидаги фактлар корхонада ички назоратнинг паст да-ражада эканлигидан далолат беради: йиллик бухгалтерия ҳи-соботини тузишдан олдин номоддий активлар инвентаризация қилинмаслиги, ҳисоб сиёсатида белгиланган инвентаризация ўтказиш муддатларига риоя қилинмаслиги; инвентари-зация натижалари тегишли хужжатлар билан расмийлашти-рилмаганлиги; инвентаризация натижалари йиллик бухгалте-рия ҳисоботида ўз вақтида акс эттирилмаслиги; номоддий ак-тивларнинг фойдали хизмат қилиш муддатларини нотўғри (ноконуний) белгилаш оқибатида корхона хўжалик фаолияти-нинг молиявий натижалари бузуб кўрсатиши; амортизация ҳисобланмайдиган тоифага кирувчи номоддий активларга ҳам амортизация ҳисобланishi; ноишлаб чиқариш соҳасида иш-латиладиган номоддий активлар бўйича ҳисобланган аморти-зация ажратмаларини маҳсулот (иш, хизмат) лар таннархига

олиб бориш; номоддий активларни ҳисобдан чиқаришга доир муомалаларни ҳисобда акс эттириш услубиётининг бузилиши.

Номоддий активлар ҳаракатига доир муомалаларни ҳисобда акс эттириш услубиётига риоя қылмаслик солиқ билан боғлиқ нохуш ҳолатларни келтириб чиқаради. Жумладан: тўланмаган ва ҳисобга олинмаган номоддий активлар бўйича кўшилган қиймат солигини бюджетга тақдим қилиш; номоддий активларни сотиш ва шартномага асосан текинга бериш чоғида ҚҚС ҳисобламаслик ва нотўғри аниқдаш; номоддий активлар ҳисобдан чиқарилиши натижасида кўрилган зарарлар суммасига солиққа тортиладиган фойданинг камайтирилиши; номоддий активлар жисмоний шахслар томонидан сотиб олинганида даромад солиги ушламаслик.

### **Ўз-ўзини текшириш учун саволлар.**

1. Номоддий активлар аудитининг мақсади ва вазифалари нималардан иборат?
2. Номоддий активларни текширишда қандай режа тузиши зарур?
3. Номоддий активлар аудитида қандай маълумот манбаларидан фойдаланилади?
4. Номоддий активларнинг мавжудлиги ва сақланиш ҳолати қандай текширилади?
5. Номоддий активлар аналитик ҳисобининг ташкил этилиши қандай текширилади?
6. Номоддий активлар аудитида энг кўп учрайдиган хатолар қандай?
7. Номоддий активлар ҳаракати бўйича муомалаларни текширишда аудитор нималарга алоҳида эътибор қаратиши зарур?
8. Номоддий активлар киrimи ва чиқими расмийлаштириш, счетларда акс эттириш ҳамда солиққа тортиши қандай текширилади?
9. Номоддий активларга эскириш ҳисоблаш тўғрилиги қандай текширилади?
10. Номоддий активлар аудитининг натижаларини умумлаштириш ва баҳолаш қандай амалга оширилади?

**12-БОБ. ТОВАР - МОДДИЙ ЗАХИРАЛАРНИ ҲИСОБГА ОЛИШ,  
БАҲОЛАШ ВА МАТЕРИАЛЛАР ҲАРАКАТИ ҲАҚИДАГИ ҲИСОБОТ  
МАЪЛУМОТЛАРИ АУДИТИ**

«Бу дунёда ээгу ишларни билган каби, ал-  
дамчилик ва фирибгарлик ҳақида ҳам,  
улардан фойдаланиш учун эмас, балки  
эҳтиёткорлик учун билиб қўйиш керак».

*Филипп де Комлин*

**12.1. Аудитнинг мақсади, вазифалари, маълумот  
манбалари ва ўтказиш тартиби.**

Товар-моддий захираларини аудиторлик текширувидан ўтказишнинг мақсади-уларнинг сақланиши, тежамли ва оқи-  
лона ишлатилиши, ҳисобга олишнинг тўғри ташкил этили-  
шини аниқлашдан иборат. Шунингдек, ҳисобот кўрсаткичла-  
рининг ишончлилигини ва товар-моддий захиралар билан  
боғлиқ муомалалар ҳисоби ва солиққа тортиш услубининг Ўз-  
бекистон Республикасида амал қилаётган қонунчилик ҳамда  
меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини аниқлаш лозим. Ушбу  
мақсадга муомалалар моҳиятини, ҳамда назорат тузулмаси ва  
бухгалтерия ҳисоби тизимини текширувдан ўтказиш ва риск-  
ларни баҳолаш орқали эришилади. Заҳираларни текшириш,  
улар ҳажми катта бўлган корхоналарда аудитнинг асосий қис-  
ми деб қаралади.

Товар-моддий захиралар бўйича ҳисобот кўрсаткичлари-  
нинг ҳаққонийлигини текширишда бошқа аудит обьектлари-  
даги қаби, даставвал, баланснинг «Ишлаб чиқариш захирала-  
ри» (120-сатр), «Тугалланмаган ишлаб чиқариш (130-сатр)»,  
«Тайёр маҳсулот»(140-сатр), «Сотиш учун олинган товарлар»  
(150-сатр) деган моддалари, Бош дафтар, журнал-ордерлар ва  
бошқа ҳисоб регистрлари орасидаги тенгликни аниқлаш за-  
тур. Шу билан бирга, синтетик ва аналитик ҳисоб маълумот-  
ларининг мувофиқлигига ишонч ҳосил қилиши мухимdir.  
Моддий бойликларни ишлаб чиқариш харажатларига олиб  
бориш ва уларнинг баҳоларини текшириш, ишлаб чиқаришга

сафлаш мө耶́рлари ва бошқаларни текшириш зарур. Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга даъво қўзгатишнинг ўз вақтидалиги ва тўғрилиги ҳамда йўлдаги (корхонага етиб келмаган) материаллар қолдигининг ҳаққонийлигини ҳам текшириш керак.

Йўлдаги моддий бойликларни текширишнинг вазифалари: йўлдаги моддий бойликлар сифатида ҳисобда турган ҳар бир жўнатишининг асослилигини аниқлаш, юкларни етказиб бериши муддатларининг ўтиб кетмаганинги аниқлаш, хўжалик томонидан юкларни қидирув чораларининг кўрилишини аниқлаш, бош бухгалтер ва таъминот ходимлари томонидан йўлдаги моддий бойликларни ҳисобга олиш устидан назорат ўрнатилиши кабиларини аниқлашдан иборат. Булардан ташқари ҳисоб маълумотларининг ҳақиқатда ишлаб чиқарилган маҳсулотларга мос келиши ва товар маҳсулотлар ишлаб чиқариш тўғрисидаги ҳисоботларда кўшиб ёзиш фактлари аниқланади. Текширув жараёнида аудитор қўйидагиларни аниқлаши лозим:

1. заҳираларнинг ҳақиқатда мавжудлиги;
2. заҳиралар билан боғлиқ барча муомалаларнинг бухгалтерия ҳисоби счётларида тўлиқ ва тўғри акс эттирилганлиги;
3. барча заҳиралар корхона мулки эканлиги яъни уларга мулкий ҳукуқ мавжудлиги, қарз сифатида акс эттирилган суммалар эса мажбурият эканлиги;
4. заҳираларни ва улар билан боғлиқ мажбуриятларни баҳолашнинг тўғрилиги;
5. товар-моддий заҳираларни ҳисобга олиш тамойиллари тўғри танланилганлиги ва кўлланилишининг тўғрилиги.

Товар-моддий заҳираларни текширишда қўйидаги маълумот манбаларидан фойдаланилади:

1. Моддий бойликларни қабул қилиш, ҳисобга олиш, сақлаш ва беришга алоқадор мөье́рий ҳужжатлар.
2. Ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқ.
3. Товар - моддий заҳиралар билан боғлиқ муомалаларни расмийлаштиришга доир дастлабки ҳужжатлар.
4. Ташкилий-хукуқий ҳужжатлар ва материаллар.
5. Товар-моддий заҳираларни ҳисобга олишга доир бухгалтерия ҳисоби регистрлари ва бухгалтерия ҳисоботлари.

Буларни батафсил кўриб чиқамиз.

Аудитор текширувга киришиш чоғида текширувнинг ушбу соҳаси бўйича танланган ҳисоб юритиш усуллари ва услуб-

лари тўғрисида ахборотга эга бўлиши лозим. №4-«Товар-моддий заҳиралар» номли бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти талабларига мувофиқ корхонанинг ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги буйргуда товар-моддий бойликларни ҳисобга олишнинг услубий жиҳатлари, хусусан қўйидагилар ҳақидаги ахборотлар акс эттирилиши лозим:

- асосий воситалар билан инвентарь ва хўжалик ашёлари ўртасидаги чегаралар;
- товар-моддий бойликларни сотиб олиш (тайёрлаш)ни ҳисобга олиш;
- товар-моддий бойликларни уларнинг турлари бўйича ҳисобдан ўчириш чоғида баҳолаш усувлари.

Мижоз-корхона раҳбарияти, у ёки бу ҳисоб юритиш та-моили молиявий натижага таъсир қилишини билсада, ҳисоб сиёсатига киритилган маълумотларнинг зарурлигига кўп ҳолларда етарли аҳамият бермайди. Мана шунинг оқибатида ҳар хил қоидабузарликлар келиб чиқади. Улардан энг кўп тарқалгани танланган ҳисоб юритиш усувларига ёки уларни қўллашда изчилликка риоя қилинmasлиги ҳисобланади.

— Товар-моддий заҳираларни ҳисобга олишда қўлланиладиган дастлабки ҳужжатлар шакллари корхонадаги моддий қийматликларнинг турлари ва гуруҳларига боғлиқ. Қўлланиладиган дастлабки ҳужжатларда барча зарур реквизитлар бўлиши шарт. Бундай дастлабки ҳужжатларга қўйидагилар киради: моддий қийматликларни олиш учун ишончномалар, кирим ордерлари, материаллар, инвентарь ва хўжалик ашёларини киримга олиш ва ҳисобдан ўчириш далолатномалари, лимит-забор карталари, талабнома-накладнойлар, товар-транспорт накладнойлари, омбор ҳисоби карточкалари ёки дафтари.

Ташкилий-хукуқий ҳужжатлар ва бошқа маълумот манбаларига қўйидагилар киради:

- корхона раҳбарининг буйрги (ёки фармойиши) директор кенгashi мажлисининг баённомалари, таъсисчилар ва бошқа комиссиялар йигилиш қарорлари. Агар корхона устув капиталининг миқдорини шакллантириш ёки ўзгартирishi чоғида улуш сифатида материаллар, инвентарь ва хўжалик ашёлари, товарлар қўшилган бўлса, шунингдек агар дивидендлар ёки даромадлар моддий қийматликлар билан тўланса ушбу ҳужжатларни ўрганиш аудитор учун ўта муҳим аҳамият касб этади;

- корхонада ўтказилган аудиторлик текширувлари ўтган йиллардаги ҳисоботлари;
- товарлар, материаллар, хом ашёлар ва ҳоказоларни етка-зид бериш шартномалари;
- моддий жавобгарлик түғрисидаги шартномалар.

Аудиторнинг корхона ходимлари билан раҳбарият тарки-бидаги, бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимидағи ўзга-ришлар түғрисидаги сұхбатлари текширув учун зарур қўшимча аҳборотлар бериши мумкин. Бундай ўзгаришларнинг натижа-лари ишчи ҳужжатларда расмийлаштирилган бўлиши лозим.

Товар-моддий заҳиралар билан боғлиқ муомалаларни тек-ширища фойдаланиладиган аҳборотлар корхонанинг бухгал-терия ҳисоботлари ва ҳисоб регистрларида акс эттирилади. Булардан «Бухгалтерия баланси» (1-шакл)да - товар-моддий заҳиралар түғрисидаги маълумотлар баланс активининг II-«Айланма маблағлар» бўлимида жойлашган «Ишлаб чиқариш заҳиралари» моддаси (120 сатр) ва «тугалланмаган ишлаб чиқа-риш» (130-сатр) моддаларининг маълумотлари текширилади.

Товар-моддий заҳираларни ҳисобга олишга доир бухгал-терия регистрлари хилма-хил бўлиши мумкин. Улар корхона-да кўлланилаётган бухгалтерия ҳисоби шакли ва усуllibарига, ҳамда мавжуд товар-моддий заҳираларнинг турлари ва гу-руҳларига боғлиқ. Аммо, ҳар қандай ҳолатда ҳам аудитор 1010-1090, 1080, 1510 ва 1610 счёtlар бўйича аналитик ва син-тетик ҳисоб регистрларини, сальдо ведомостлари, омборхона ҳисоби карточкалари, дафтарлар, инвентаризация материал-ларини ҳамда тугалланмаган ишлаб чиқаришлар (2010, 2110, 2310-счетлар) бўйича ҳисоб регистрларини таҳлил қилиб чи-қиши лозим.

## **12.2. Товар-моддий заҳираларни аудиторлик текширувидан ўтказиш кетма-кетлиги.**

Товар-моддий заҳиралар билан боғлиқ хўжалик муомалаларини аудиторлик текширувидан куйидаги кетма-кетликлда ўтказиш мақсадга мувофиқ:

- мазкур текширув участкасининг йўналишлари бўйича ҳи-соб сиёсатининг қоидаларини ўрганиш;
- товар-моддий заҳираларга доир ички назорат тизiminинг ишончлилик даражасини баҳолаш. Бунинг учун омбор хў-

- жалиги ва омборхоналарнинг ҳолатини текшириб чиқиш; моддий жавобгарлик ва моддий жавобгар шахслар ҳисоботларининг ташкил этилишини ўрганиш;
- товар-моддий бойликларниң ҳисобот санасига таркибини таҳдил қилиш;
  - танлаб инвентаризация қилинадиган обьектларни ва инвентаризация ўтказиш позицияларини аниқлаш;
  - товар-моддий заҳиралар ҳаракатини таҳдил қилиш;
  - товар-моддий заҳираларни баҳолашнинг тўғрилиги;
  - товар-моддий заҳиралар синтетик ва аналитик ҳисобининг ташкил этилиши ҳамда ҳолатини текшириш.

Товар-моддий заҳираларни аудиторлик текширувидан ўтказиш бухгалтерия ҳисоботида катта хатоларга йўл қўйиш хавфини камайтиради. Шунинг учун, товар-моддий заҳираларни текширишни бошлишдан олдин аудитор энг кўп учрайдиган қоидабузарликларни аниқлаши ва шуни ҳисобга олган ҳолда зарур текширув амалларини танлаши керак.

Товар-моддий заҳиралар тўғрисидаги ахборотларнинг ишончлилиги бўйича аудитор фикрининг шаклланишига кўйидаги омиллар таъсир кўрсатади:

а) **тўлиқ акс эттирилиш** - корхонага тегишли барча товар-моддий заҳираларининг бухгалтерия ёзувларида акс эттирилганлиги ва бухгалтерия ҳисоботига киритилганлиги. Товар-моддий бойликлар билан боғлиқ муомалаларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришнинг тўлиқлигидаги хатолар ҳисобот маълумотлари ҳаққонийлигининг пасайишига олиб келади. Бундай хатоларни топиш анча мураккаб. Бунинг учун аудитордан дастлабки ҳужжатларни ёки ҳисобга тааллуқли бўлмаган ахборотларни танлаб олиш талаб қилинади.

б) **Товар-моддий заҳиралар билан боғлиқ муомалаларни етарли даражада асос бўлмаган ҳолларда ҳисобга олишининг мавжудлиги.** Масалан, корхона ўз балансига мулкий ҳукуқга эга бўлмаган мулкларни - комиссия ёки консигнация шартномалари бўйича олинган моддий қийматликларни киритган. Бундай хатолар ҳисобот кўрсаткичларининг ошириб кўрсатилишига олиб келади.

в) **хўжалик фаолияти фактларининг вақтинчалик аниқлик тамоилига риоя қилинини.** Бу хатолар муомалаларнинг ҳисоб даврларига нотўғри таҳсилманиши яъни уларнинг содир бўлган ҳисобот даврида эмас, балки бошқа ҳисобот даврида акс

эттириш билан боғлиқ. Кўпчилик ҳолларда амалиётда олинган материаллар уларга бўлган мулкий хуқуқ олувчига ўтмасдан олдин акс эттирилади, ёки аксинча, материаллари ҳали йўлда бўла туриб, уларга мулкий хуқуқ харидорга ўтган бўлади. Мол етказиб берувчилардан счет-фактурасиз олинган моддий қийматликлар ҳисобда акс эттирилмайди ёки кирим қилинмайди. Даврийлаштиришдаги хатоларни аниқлаш учун аудитор ҳисоб ёзувларини ўрганиши ва уларни дастлабки ҳужжатлар билан солиштириши керак.

г) **Товар-моддий бойликларни баҳолашнинг тўғрилиги.** Масалан, уларни кирим қилишда сотиб олиш баҳоси нотўғри аниқланиб, бунинг оқибатида амортизация нотўғри ҳисобланади. Бу хатолар ҳисоб юритиш услубиётининг бузилишига олиб келади ва кўп ҳолларда мунтазам содир бўлади.

д) **Товар-моддий заҳираларни бухгалтерия ҳисобининг тешшшли счётларида акс эттиришнинг тўғрилиги.** Бундай хатолар инвентаризация ўтказиш чоғида аниқланиши мумкин.

Товар-моддий заҳиралар қолдиқларини акс эттириш ва сотилган маҳсулот таннархини ҳисоблашнинг тўғрилигига таъсир қилувчи муомалалар қўйидагилар натижасида юзага келади:

а) **бухгалтерия ҳисоботининг бузилиши:**

олдинги даврларда ҳисобдан ўчирилган, ҳамда фойдалилик хусусиятларини тўлиқ ёки қисман йўқотган моддий қийматликлар инвентаризация маълумотларига қўшилиши; йўлдаги товарларни ёки сотилиб бўлинган товарларни икки марта ҳисобга олиш;

учинчи шахслар омборида сақланаётган ишлаб чиқариш заҳиралари қолдигининг ошириб кўрсатилиши; комиссияга қабул қилинган яъни балансдан ташқари счётларда ҳисобда турган товар-моддий заҳиралар ҳам инвентаризация маълумотларига қўшилиши ва шунга ўхшаш;

б) **суйистеъмол қилишлар:**

корхонанинг бир неча ходимлари ҳатти-ҳаракати ёки сақлаш устидан етарли назорат ўрнатилмаганлиги оқибатида қийматликларнинг ўғирланиши;

олинган товарлар ҳужжатларда кўрсатилганидан кам ёки сифатсиз бўлса, уларни қабул қилиш учун масъул шахсларнинг мол етказиб берувчилардан пора (пул ёки совға кўринишидаги буюм) олиш ҳоллари;

ҳақиқатда йўқ харидорларнинг реквизитларини кўрсатиш йўли билан жўнатиш ҳужжатларини қалбакилаштириш.

Юқорида кўрсатилганидек, ҳисобот даври давомида тўлиқ ёки тўғри акс эттирилмаганлиги сабабли йил охирида заҳиралар ошириб ёки пасайтириб кўрсатилиши мумкин.

**Харидлар қуйндаги иккита ҳолнинг биттаси сабабли пасайтириб кўрсатилиши мумкин.**

1) **Муомалаларни ҳисобда акс эттирмаслик.** Бундай муомалалар кредитор қарзларни текшириш чоғида аниқланиши мумкин. Масалан, бухгалтерия ҳисоби регистрларидағи ёзувларни тақдим қилинган, олинган моддий қийматликлар учун мол етказиб берувчиларга тўланганликни исботловчи счёtlар, шартномалар, исботловчи пул ҳужжатлари маълумотлари билан солишириб, аудитор айрим счёtlарнинг бухгалтерия ҳисоби регистрларида акс эттирилмай қолганлигини аниқлаши мумкин.

### 2) **Муомалалар нотўғри туркумланган.**

Масалан, товар-моддий заҳираларнинг сотиб олиш қиймати уларни сотиб олиш билан боғлиқ бўлган барча харажатлардан иборат. Лекин, бундай сарфларнинг бир қисми ёки айрим турлари (масалан, сотиб олинаётган хом ашёнинг сифатини аниқлашга доир эксперт хизмати қиймати) товар-моддий заҳиралар қийматига кўшилмасдан, бирданига сарфларга олиб борилган бўлиши мумкин.

Харидлар ҳажми қалбаки харидлар ёки муомалаларни акс эттириш каби харажатлар нотўғри туркумланган ҳолларда ошириб кўрсатилган бўлиши мумкин. Бундай фактларни аниқлаш учун харажатларни танлаб текшириш ва зарур аналитик амалларни бажариш лозим.

## 12. 3. Товар-моддий заҳираларнинг мавжудлиги ва сақланишини назорат қилишни текшириш услубиёти.

Омбор хўжалигининг ахволи ва товар-моддий заҳиралар сақланишини текшириш энг муҳим аудиторлик амалларидан бири бўлиб ҳисобланади. Корхона фаолиятининг ушбу соҳасини ҳар томонлама ўрганиш учун аудитор омборлар, цехлар ва ишлаб чиқариш заҳиралари сақланадиган бошқа жойларни текширади. Бунда ишлаб чиқариш заҳираларини сақлаш шароитлари, ёнгинан олдини олиш, омборларнинг қу-

рилмалар, техникалар, асбоблар билан жиҳозланганлиги ва уларнинг тўғри ишлатилиши, омбор биноларини кўриқлаш ҳолати ҳам ўрганилади. Омбор хўжалигининг қониқарсиз ташкил этилганилиги товар-моддий заҳиралар сақланиши устидан ички назоратнинг паст даражада эканлигидан далолат беради.

Ўргакиши жараёнида моддий қийматликларни қабул қилиш, сақлаш ва беришга алоқадор ходимларнинг моддий жавобгарликларини ташкил этишга маҳсус эътибор қаратилади. Ходимларнинг хукуқ ва бурчлари, уларнинг иш тартиби, қийматликларни қабул қилиш ва бериш, ҳамда уларни хужжатлаштириш тартиби, омборларда натурал ўлчовларда ҳисобни юритиши, бухгалтерияга ҳисоботларни тақдим этиш муддатлари кўрсатилган стандартлар ёки йўриқномаларни ишлаб чиқиш ва моддий жавобгар шахсларга тақдим қилиш моддий қийматликларни сақлашни таъминлашнинг муҳим шартларидан бири ҳисобланади.

Товар-моддий заҳираларни сақлаш жойларини кўздан кечириш чоғида моддий жавобгар шахслардаги хужжатлар бўйича улар қийматликларни қабул қилиш ва беришни расмийлаштириш, ҳамда омборхона ҳисоби дафтари ёки карточкалирига ёзишни ўз вақтида амалга оширилаётганлиги текширилади. Ҳисобга олинмаган ошиқча материаллар ва тайёр маҳсулотлар қўидаги йўллар билан вужудга келиши мумкин:

- тайёр маҳсулотларни тайёрлаш чоғида хом ашёларни алмаштириш; хом ашё ва материалларни топширувчиларнинг оғирликдан уриб қолиши, намлигини ошириб кўрсатиш ва уларнинг навларини пасайтириш; тайёр маҳсулотларни харидорларга жўнатиш чоғида ўлчовдан, ҳисобдан ва тарозидан уриб қолишлар;
- моддий қийматликларни юклаш-ташиш-тушириш ёки сақлаш чоғида йўқолган деб асоссиз далолатномалар тузиш ва шунга ўхшаш.

Ҳисобга олинмаган ошиқча материаллар одатда алоҳида сақланади. Уларни аниқлаш учун омборхона ҳисоби дафтари ёки карточкалари маълумотларидан фойдаланилади. Агар ҳисобга олинмаган ошиқча материаллар бўлса, алоҳида турдаги материалларнинг маълум даврлардаги чиқими, қоидаги кўра, уларнинг кириимидан ошиб кетади (қизил билан чиқиш). Бундай ошиқча сарфлашлар шу номдаги материалларнинг кейинги тушумлари ва киримлари ҳисобидан қопланади.

Омбор хўжалигини кўздан кечириш ва моддий қийматликлар сақланишининг назоратини ҳужжатлар асосида текшириш билан изчил амалга ошириш товар-моддий заҳираларнинг сақланиши тўғрисида асосланган хуносалар қилиш ва профилактик тадбирлар ишлаб чиқиш имконини беради.

Товар-моддий заҳираларни аудиторлик текширувдан ўтказиш жараёнини икки қисмга бўлиш мумкин:

1. Инвентаризация ўтказиш орқали уларнинг ҳақиқатда мавжудлигини аниқлаш;
2. Моддий қийматликларни ҳисоб ва ҳисботда тўғри баҳолашни ҳамда акс эттиришни текшириш.

Аудиторлик амаллари инвентаризациягача, инвентаризация вақтида ва ундан сўнг бажариладиган амалларга бўлинади. Инвентаризацияни бошлагунга қадар аудитор олдинги ўтказилган инвентаризация натижалари тўғрисидаги маълумотларни сўраб олиб, заҳираларнинг таркибий ва миқдорий ўзгаришларини таҳлил қиласи, заҳираларни сақлаш жойлари ҳақида, ҳамда инвентаризация ишларининг ташкил этилиши тўғрисида маълумотлар тўплайди.

Моддий бойликларни омборхона ва бошқа сақлаш жойларида ҳисобга олинишини текшириш уларни инвентаризация қилишдан бошланади. Текширишни бошланадан олдин аудитор моддий бойликлар сақланадиган барча жойларни аниқлаш ва танлаб инвентаризация ўтказиладиган бойликлар рўйхатини алоҳида тузиши лозим.

Иш бошланишидан олдин аудитор корхона раҳбари билан инвентаризация комиссиясини тузиш тўғрисида келишиб олади. Корхона раҳбари бу ҳақда буйруқ чиқаради. Унинг бир нусхаси инвентаризация ўтказиш комиссияси аъзолирига берилади, комиссия раисига назорат сўргич (пломба)лагичи топширилади.

Инвентаризация комиссияси таркибига, одатда, моддий жавобгар шахслардан ташқари, корхона раҳбарияти вакиллари, мутахассислар ҳам киритилади. Агар моддий жавобгар шахс меҳнат таътилида ёки узок вақтдан бери қасал бўлса, айрим аудиторлар инвентаризация ўтказишни ўша шахссиз бажаришга қарор қилиб катта хатога йўл қўйишади. Ваҳоланки, моддий бойликлар етишмовчилиги аниқланган тақдирда моддий жавобгар шахс кейинчалик уни тан олмаслиги ва унинг натижаларига эътиroz билдириши мумкин.

Агар моддий жавобгар шахс узрли сабаб билан ишда бўлмаса, аудитор омборхонани мухрлаб қўйиб, инвентаризация ўтказишни у ишга тушгандан сўнг бажариши лозим.

Аудитор инвентаризация қилишни бошлашдан олдин омборчидан инвентаризация бошланадиган сана учун моддий бойликларнинг кирими ва чиқими бўйича ҳисобот тузиб, унинг бир нусхасини ташкилот бухгалтериясига топширтиради ва иккинчи нусхасини аудитор ўзига олади. Бундан ташқари, аудитор моддий жавобгар шахсадан бойликларнинг кирими ва чиқимига доир барча ҳужжатлар бухгалтерияга топширилганлиги ва уларда кирим қилинмай қолган ёки чиқимга ҳисобдан ўчирилмаган ҳеч қандай моддий бойликлар йўқлиги ҳақида тилхат олади. Моддий бойликларни сотиб олиш учун ҳисобдорлик суммаси ёки уларни олиш учун ишончномага эга шахслардан ҳам шу мазмунда тилхат олинади.

Шундан сўнг комиссия аъзолари моддий бойликларни текширишга киришади, яъни уларни тарозида тортиш, қайта санааш ёки ўлчаб кўриш йўли билан ҳақиқий қолдиқларини аниқлайди. Аудиторлар инвентаризацияни бошлашдан олдин тарозилар ва бошқа ўлчаш асбобларининг аниқ ишлашига ишонч ҳосил қилишлари лозим. Айрим аудиторлар тортиш, ўлчащ, санааш ишларини ўзлари бажаришга ҳаракат қилишади, ҳисобчи ходим ёки моддий жавобгар шахс бу вақтда ўлчаш натижаларини қайд қилиб туради. Бироқ, бундай қилиш хотүғри. Аудитор тортиш, санааш, ўлчащ ишларини тўғри бажарилаётганлигини кузатиб туриши ва натижаларини ўзи ёзив бориши лозим. Шунингдек, тушунмовчиликлар рўй бермаслиги учун моддий жавобгар шахс ҳам текширув натижаларини ёзив бориши керак. Вақти-вақти билан бу ёзувлар солиштирилиши зарур.

Моддий бойликларнинг ҳар қайси тури бўйича инвентаризация қилиш натижалари инвентаризация рўйхатида қайд қилинади; бундай рўйхат моддий бойликлар турган ёки сақланадиган жойлар ёки уларнинг бут сақланиши учун жавобгар шахслар бўйича алоҳида-алоҳида тузилади.

Улар рўйхатларда номенклатура бўйича ва ҳисобга олишда қабул қилингандай ўлчов бирликларида (!) акс эттирилади. Агар моддий бойликларни инвентаризация қилиш вақтида моддий жавобгар шахс баъзи нарсалар бу корхонага тегишли эмаслигини, улар бу ерда вақтинчалик сақлананаётганлигини айтса,

аудитор барибир уларни рўйхатга киритиши лозим. Аудитор бундай моддий бойликларнинг алоҳида рўйхатини тузиб, кейин қарама-қарши текширувда улар кимга тегишли эканлигини, щунингдек, 002 балансдан ташқари счётда ҳисобга олинишини аниқлаши лозим.

Аудитор текшириш чоғида моддий бойликларнинг рақами, русуми, номига алоҳида эътибор бериши керак. Чунки, амалиётда мавжуд бойликларнинг рақами ва русумларини кирим хужжатлари ҳамда паспортларига солиштириб, бир янги автомобил двигателини бошқа эскисига ёки камёб автомашинани бошқа арzonига алмаштириб қўйиш ҳоллари ҳам учрайди.

Баъзи моддий бойликлар бўйича намуна олиш усулини қўллаш тавсия этилади. Намуналар икки нусхада олинади ва муҳр билан сурғучланади. Намунанинг бир нусхаси тегишли идишга солиниб лабораторияга таҳдил учун топширилади. Иккинчиси тилхат бўйича корхонада қолдириласи. Тилхат эса текширувчига берилади. Таҳдил учун олинган намуналарга далолатнома тузилиб, унда корхонанинг номи, намунанинг оғирлиги, ҳажми, олинган жойи, сақданаётган жойнинг ҳарорати кўрсатилади. Намуна олиш далолатномасини текширувчилар ва моддий жавобгар шахслар имзолайди.

**Инвентаризация маълумотлари бўйича рўйхатлар тузилади, уларни барча комиссия аъзолари имзолайди, моддий жавобгар шахс эса ҳар қайси рўйхат бўйича кўйидаги мазмунда тилхат ёзib беради: «Ушбу инвентаризация рўйхатида қайд қилинган барча моддий бойликларни комиссия менинг иштирокимда аслидан текшириди ва рўйхатта киритди, бу борада инвентаризация комиссиясига эътироизим йўқ. Рўйхатда қайд қилинган барча бойликлар менинг жавобгарлигимда сақлаимоқда»**

Аудитор ҳисобот йилининг охирги ёки янги йилининг дастлабки кунларида текширилаётган корхона ходимлари томонидан ўтказилаётган инвентаризацияда қатнашиши мумкин. Бироқ, инвентаризация маълум бир сана оралиғида ўтказилган бўлса, аудитор инвентаризация ўтказилган пайтдан ҳисобот санасигача ўтган даврда заҳираларнинг кирими ва'чиқимини кўздан кечириб чиқиши зарур. Бу ҳолда накладнойлар, счёт-фактуралар, божхона декларациялари ва шунга ўхшашибухжатлар ҳисоб маълумотлари билан таққосланади.

Ишлаб чиқариш заҳиралари бир неча омборларда сақланishi мумкин. Бу ҳолда камомадни ёпиш мақсадида заҳира-

ларни бир омбордан иккинчисга ўтказиб қўйишнинг олдини олиш учун инвентаризацияни барча омборларда бир вақтнинг ўзида ўтказиш мақсадга мувофиқдир. Агар қандайdir сабабларга кўра бундай қилишнинг имкони бўлmasa, аудитор биринчи омборда инвентаризация бошланган пайтдан бошлаб, у охирги омборда тугагунга қадар вақт оралиғида заҳираларнинг бўлинмалар (омборлар) ўртасида бири-бирига ўтишини кўздан кечириб чиқиши зарур.

Агар барча омборларни бир вақтнинг ўзида инвентаризациядан ўтказиш имкони бўлmasa, уларнинг ҳаммасини мухраб кўйиб, сўнгра бирма-бир инвентаризация қилиш ва натижаларини расмийлаштириш мумкин.

Инвентаризация ўтказиш чоғида аудиторда заҳиралар тўғрисида далил-исботлар олишда, технологик жараёнларнинг хусусиятларидан келиб чиқадиган муракқабликлар юзага келиши мумкин. Бунинг учун айrim ҳолларда мутахассислар маслаҳатига зарурат сезилади.

Шунингдек, заҳираларнинг миқдорини аниқлаш билан боғлиқ далил-исботларни олишда ҳам муракқабликлар вужудга келиши мумкин. Улар қўйидаги шарт-шароитлардан келиб чиқади:

а) танлаш усулининг қўлланилиши. Маълумки, битта текширув доирасида барча заҳираларни ёппасига текширишнинг имкони йўқ, аммо заҳиралар тўғрисидаги ҳисоб ёзувлари уларнинг ҳақиқатдаги қолдикларига яққол мос келмаган ҳолларда барча товар-моддий заҳиралар текширувдан ўтказилиши зарур;

б) аудиторнинг заҳиралар сақланадиган барча жойларда бир вақтнинг ўзида иштирок эта олмаслиги;

в) назорат амалларининг хусусиятлари - такроран ҳисобга олиш, тасодифан ёки атайлаб ҳисобга олинмаган қийматликлар йўқлигига ишонч ҳосил қилиш зарур. Назорат учун ўтказилган текширувлар қийматликларни жамлаш тўғри амалга оширилганлигига ишонч ҳосил қилиш имконини беради;

г) инвентаризация қилинадиган қийматликларнинг хусусиятлари (масалан, фермаларда пичан гарами, элеватордаги дон ўюми ва ҳ. к.). Бундай ҳолларда аудитор маҳсус ўлчаш, баҳолаш усулларидан фойдаланиб, бу вақтда заҳираларнинг бир қисми ўлчанади ва сўнгра уларнинг умумий миқдори аниқланади.

Бундай текширув натижаларининг тўғрилиги уларни бухгалтерия ҳисоби ва омбор ҳисоби маълумотлари билан солишириш орқали амалга оширилади.

Айрим турдаги заҳиралар мавжудлигини оддий ҳисобкитоб йўли билан текшириш мумкин эмас. Масалан, ишлаб чиқариш жараёни узлуксиз кечадиган – қайта ишлаш, саноат ишлаб чиқариши кабиларда. Бундай ҳолда аудитор ички назорат амалларига таяниши, ҳамда бундай моддий қийматликларни инвентаризация қилиш учун мижоз руҳсати билан эксперглар жалб қилиши мумкин.

Айрим ҳолларда бир қатор сабабларга кўра инвентаризация ўтказиш имкони бўлмайди. Масалан, аудит ўтказиш учун шартнома тузиш пайтига, йил охирида мижоз томонидан инвентаризация ўтказиб кўйилган ва уни такроран ўтказишдан бош тортса ёки инвентаризация ўтказиш жуда қиммат бўлган ҳолларда. Бу ҳолда аудитор математик методларни қўллаши мумкин. Улар маълум даражадаги эҳтимол билан заҳиралар миқдорини баҳолашга имкон беради. Шундай ҳолат юзага келиши мумкинки, мижоз ёппасига инвентаризация ўтказишни истайди, аммо аудиторнинг илтимосига инвентаризация қўра товар-моддий заҳираларнинг бир қисми инвентаризация қилинади.

Инвентаризация ишлари якунланиб, тегишли тарзда расмийлаштирилгандан сўнг инвентаризация маълумотлари билан бухгалтерия ҳисоби маълумотлари таққосланиб, тафовутлар аниқланishi лозим. Бу иш таққослаш қайдномалари тузиш йўли билан амалга оширилади.

Агар инвентаризация натижасида мавжуд бойликлар қолдиқларининг бухгалтерия ҳисоби маълумотларидан фарқ қилиши аниқланса, аудитор расмийлаштирилган рўйхатни таққослаш қайдномаси тузиш учун бухгалтерияга топширади.

Таққослаш қайдномалари фақат ҳисобга олиш маълумотларидан фарқ қилганлиги аниқланган моддий бойликлар бўйича тузилади. Уларни аудитор, бош бухгалтер ва моддий жавобгар шахс имзолайди. Агар камомадлар ёки ошиқчаликлар аниқланса, моддий жавобгар шахс бу ҳақда ёзма тушунириш беради. Бойликларнинг табиий камайишидан ортиқ камомади айбдор ҳисобига ёзилади, ошиқча чиққан бойликлар эса кирим қилинади. Бир текшириладиган давр ичida бир моддий жавобгар шахсга тегишли бир хил номдаги моддий бойликлар қайта хиллаш (навларга ажратиш) натижасида аниқланган

ошиқчаликлар ва камомадларнинг ўзаро ўрнини қоплашга истисно тариқасида рухсат берилади. Моддий бойликларнинг табиий камайиш меъёридан ортиқча камомадлари ва бузилишдан йўқотишлари аниқ айбдорлари номаълум бўлган ҳолларда корхона даромади ҳисобидан қопланади.

Таққослаш қайдномасини мазкур корхона бухгалтерияси тусса ҳам аудитор унинг тўғри тузилганигини ва унда бухгалтерия ходимлари томонидан қайд қилинган рақамлар бухгалтерия маълумотларига мос келиш-келмаслигини текшириб кўриши лозим.

Шунингдек, инвентаризацияда аниқланган, товар - моддий заҳиралар камомади ва ошиқча чиқшини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш ва соликқа тортиш масалалари ҳам ўрганилади.

Инвентаризацияда аниқланган товар-моддий заҳиралар (ТМЗ) камомади бухгалтерия ҳисобида қўйидаги тартибда акс эттирилади:

кам чиқсан ТМЗ ларнинг ҳақиқий қиймати (баланс қиймати) бўйича ҳисобдан ўчирилиши.

Дебет 9220 «Бошқа активларнинг чиқиб кетиши» счети

Кредит -«Товар-моддий заҳираларни ҳисобга олуви чётлар»

Агар баҳолаш натижасида ТМЗ ларнинг бозор қиймати (ундириладиган сумма) кам чиқсан ТМЗ лар ҳақиқий қийматидан юкори бўлса, олинган даромад суммаси бухгалтерия ҳисобида қўйидагича акс эттирилади:

а) кам чиқсан ТМЗ ларнинг бозор қийматига

Дебет 5910-«Камомадлар ва қийматликларнинг бузилишидан йўқотишлар» счети

Кредит 9220 «Бошқа активларнинг чиқими» счети

б) айбдор шахслар ёки моддий жавобгар шахслардан ундириб олинниши лозим бўлган бозор қийматига

Дебет 4730-«Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзи» счети

Кредит 5910-«Камомадлар ва қийматликларнинг бузилишидан йўқотишлар» счети

в) айбдор шахслар ёки моддий жавобгар шахслардан ундирилиши лозим бўлган сумма ва ТМЗ ларнинг ҳақиқий қиймати ўртасидаги фарқ суммага

Дебет 9220 «Бошқа активларнинг чиқиб кетиши» счети

Кредит 9320-«Бошқа активларнинг чиқиб кетишидан олинган фойда» счети

Олингандаромад суммаси умумий белгиланган тартибда солиққа тортилади.

Агар баҳолаш натижасида кам чиққан ТМЗ ларнинг бозор қиймати (ундириладиган сумма) ҳақиқий қийматидан паст бўлса, кўрилган зарар суммаси бухгалтерия ҳисобида куийидаги тарзда акс эттирилади:

а) кам чиққан ТМЗ ларнинг бозор қийматига

Дебет 5910-«Камомадлар ва қийматликларнинг бузилишидан йўқотишлар» счети

Кредит 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счети

б) айбор шахслар ёки моддий жавобгар шахслардан ундирилиши лозим бўлган бозор қийматига

Дебет 4730-«Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзи» счети

Кредит 5910-«Камомадлар ва қийматликларнинг бузилишидан йўқотишлар» счети

в) айбор шахслар ёки моддий жавобгар шахслардан ундирилиши лозим бўлган сумма ва ТМЗ ларнинг ҳақиқий қиймати ўртасидаги фарқ суммага

Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счети

Кредит 9220 «Бошқа активларнинг чиқиб кетиши» счети

Кўрилган зарар суммаси (!) даромад (фойда) солигини ҳисоблашда умумий белгиланган тартибда солиққа тортиладиган базага кўшилади.

ТМЗ лар камомадининг аниқ айборлари топилмаган ёки моддий жавобгар шахслардан ундириб олиш имкони бўлмаган - ҳолларда ТМЗ ларни ҳисобдан ўчириш қуийидаги тартибда амалга оширилади:

а) ҳақиқий қиймати бўйича

Дебет 9220 «Бошқа активларнинг чиқими» счети

Кредит -«Товар-моддий захираларни ҳисобга оловчи счёtlар» (1010-1090)

б) кўрилган зарар суммасига

Дебет 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счети

Кредит 9220 «Бошқа активларнинг чиқиб кетиши» счети

Кўрилган зарар суммаси даромад (фойда) солигини ҳисоблашда умумий белгиланган тартибда солиққа тортиладиган базага кўшилади.

Инвентаризацияда аниқланган ТМЗ ларнинг ошиқча чиқиши қуийидаги тартибда баҳоланади ва балансга қабул қилинади:

а) Товарлар мазкур турдаги ёки шуларга ўхшаш товарларнинг ошиқча чиқишлиар аниқланган пайтдаги бозор қиймати бўйича баҳоланади ва балансга кирим қилинади.

б) Тайёр маҳсулотлар ошиқча чиқишлиар аниқланган пайтдаги ҳақиқий ишлаб чиқариш таннархи бўйича балансга кирим қилинади.

в) Материаллар, инвентарь ва хўжалик ашёлари мазкур турдаги ёки шуларга ўхшаш материаллар ёки инвентарь ва хўжалик ашёларининг ошиқча чиқиши аниқланган пайтдаги ҳақиқий қиймати (баланс қиймати) бўйича балансга кирим қилинади.

г) Ивентаризацияда аниқланган ТМЗ ларнинг ошиқча чиқиши суммалари бухгалтерия ҳисобида қўйидагича акс эттирилади:

Дебет-Товар-моддий заҳираларни ҳисобга оладиган счёtlар (1010-1090, 2810, 2820, 2910-2990)

Кредит 9390-«Бошқа операцион даромадлар» счети;

Ушбу сумма белгиланган тартибда жорий давр учун солиқка тортилади.

**Камомадлар суммасининг айбдор шахслар ёки моддий жавобгар шахслардан ундирилиши бухгалтерия ҳисобида қўйидагича акс эттирилади.**

Дебет 5010-«Миллий валютадаги пул маблағлари» счёti ёки Дебет 6710 – «Меҳнат ҳақи бўйича ходимлар билан ҳисоб-китоблар» счёti

Кредит 4730-«Моддий зарарни қоплаш бўйича ходимларнинг қарзлари» счёti ёки

Моддий бойликларнинг бут сақданаётганлигини текширища моддий бойликларнинг тўлиқ кирим қилинганлигини ва чиқимга тўғри ҳисобдан ўчирилганлигини аниқлаш мухим ўрин эгаллайди. Чунки айрим ҳолларда ортиқча хом ашё ҳосил қилиниб, ундан ноқонуний мақсадларда «чапга кетадиган» маҳсулот ишлаб чиқаришга йўл очиб берилади.

Одатда, моддий бойликларни кирим қилишни назорат қилиш мол етказиб берувчилардан келиб тушган ҳисоб-китоб ҳужжатларини текшириш йўли билан амалга оширилади. Бундай ҳужжатлар жумласига тўлов талабномалари, счёт-фактураплар, турли иловалар (спецификациялар, сертификатлар, сифат ёрликлари ва ҳоказо) қўшиб юбориладиган товар-транспорт юк хат (накладной)лари киради.

Корхонага келтирилган моддий бойликлар тегишли ом-

борхонага ўз вақтида кирим қилинишини ёки агар улар дар-хол цехга бериладиган бўлса, омборхона орқали расмийлаширилиб, бу ҳақда хужжатларда қайд қилинади.

Шундай қилиб, бу ҳолда омборхона ходими моддий бойликларнинг мавжудлиги ва цехга берилганлигини тасдиқлади. Бундан ташқари, моддий бойликларни текширишда аудитор қўйидагиларни аниқлаши лозим:

- йўлдаги моддий бойликлар ва фактурасиз жўнатилган моддий бойликларни ҳисобга олиш ишлари тўғри бажарилишини; балансда кўрсатилган, йўлдаги моддий бойликлар қолдиқларининг ҳаққонийлиги;

- 10-«Материалларнинг пул ифодасидаги ҳаракати» қайдномасининг тўғри юритилишини; зиммаларида моддий бойликлар қолдиқлари ҳисобда турган моддий жавобгар шахсларнинг ҳаммаси ҳам ҳар ойда моддий ҳисоботларни топширишини; айтилган ҳисоботлар топширилмай туриб (моддий жавобгар шахснинг касаллиги ёки бошқа сабабларга кўра) корхона раҳбарининг алоҳида фармойиши бўйича материаллар ҳисобдан чиқарилишини ва ҳисобдан чиқарилган материалларнинг сони ва қийматига кейин топширилган ҳисобот бўйича ўзгартиришлар қилиниши; моддий бойликлар ишдан бўшаган ходимлар ҳисобида турган ҳоллар борлигини (агар бор бўлса, бунинг сабабларини ва айбдор шахслардан уларнинг қийматини ундириш учун қандай чоралар кўрилганлигини); келиб тушган (мол етказиб берувчилардан ва ҳоказо) моддий бойликлар ҳисоб баҳолари бўйича қийматининг 6 ёки 7-журнал ордерларда акс эттирилган баҳолар бўйича қийматига мос келишини; сарфланган ва сотилган материаллар ҳамда фойдаланишига берилган ва ишга яроқсизлиги туфайли ҳисобдан чиқарилган арzon баҳоли ва тез эскирувчи буюмларнинг эскириши тегишли баланс счёtlарида тўғри ҳисобга олинганлигини; моддий бойликларнинг амалдаги таннархини уларнинг ҳисоб баҳолари бўйича қийматидан фарқи тўғри аниқланганлигини ва ҳисобдан чиқарилганлигини; ҳисоб баҳоларини қўллаш қийин бўлган инфляция шароитларида моддий бойликларни баҳолаш усули борасида корхонада қандай ҳисоб юритиш сиёсати қўлланилаётганлигини; транспорт-тайёрлов ҳаражатларининг таркиби тўғри аниқланганлиги ва ҳисобга олинаётганлиги; моддий бойликларнинг ҳаракатига доир муо-

малалар 16-қайдномада түгри ва түлиқ акс этирилғанлыгини; жұнатылған моддий бойликлар учун харидорлар зиммасидаги қарзларнинг ҳаққонийлигини; даъво қилиш муддати тугаган, тұлаш муддати ўтказыб юборилған қарзларнинг бор-йўқлигини; харидорлар томонидан қысман акцептланған ёки банкка түлиқ суммада тұлаш рад қилинған, банкка инкассага қўйилған счёtlар бор-йўқлигини, бундай ҳолларда қандай чоралар кўрилғанлыгини;

- омборхона хўжалигининг аҳволини; моддий бойликларнинг сақланиш шароитларини; материаллар миқдор ва сифат кўрсатгичлари бўйича түгри қабул қилинғанлыгини; моддий жавобгар шахслар томонидан моддий бойликларни сақлаш ва ҳисобга олиш тартиби түғрисидаги йўриқноманинг бажарилишини, уларни сақлаш қоидаларининг бузилиш сабабларини; корхона омборхонаси ҳудудидан моддий бойликларнинг транспортда ёки транспортсиз олиб чиқиб кетилиши устидан назоратнинг таъминланишини; омборхона биноларининг техник ҳолатини;
- моддий бойликлар биритириб қўйилған ходимлар билан түлиқ моддий жавобгарлик түғрисида ёзма шартнома тузиленганини; моддий бойликларнинг омборхонадаги ҳаракати түгри ва ўз вактида расмийлаштирилишини; ишончномаларни бериш ва улардан фойдаланишга доир ҳисоботлар тузиш қоидаларига риоя қилинишини;
- моддий бойликларнинг ишлаб чиқаришга түгри ҳисобдан чиқарилишини; амалдаги меъёрларнинг ҳозирги замон технологияси ва ишлаб чиқаришнинг ташкил қилиниш даражасига мувофиқлигини; материалларни қайта ишлаш учун четга беришнинг түгри расмийлаштирилишини; моддий бойликларни сақлаш ва ташишда табиий камайинш меъёрларига мувофиқ уларнинг камомади ва йўқолишлирини ҳисобдан чиқаришнинг асосланғанлиги ва бошқа шуларга ўхшашларни.

#### **12.4. Товар-моддий заҳиралар бухгалтерия ҳисобини текширишнинг ҳусусиятлари.**

Товар-моддий заҳираларининг түлиқ кирим қилинишини текшириш чогида аудитор мол етказыб берувчилар билан ҳисоб-китобларнинг шакллари ва шартларини, танланған ба-

холаш усулини, сотиб олинган қийматликлар бўйича ҚҚСни қоплаш тартибини ҳисобга олиши зарур.

Товар-моддий заҳираларининг тушуми ва кирим қилинishi мол етказиб берувчилар билан тузилган шартномалар ва кузатиб борувчи ҳужжатлар (товар-транспорт накладнойлари, счёт-фактураалар, қодоклаш (упаковка) ёрлиқлари, сифат гувоҳномаси, қабул квитанцияси ва бошқалар) асосида текширилади.

Омборхона кирим ҳужжатларини мол етказиб берувчиларнинг кузатиб борувчи ҳужжатлари ёки материалларни чакана савдода нақд пулга сотиб олиш ҳужжатлари билан солиштириш омборхонада содир бўлган кирим муомалаларини текширишининг умумий усули ҳисобланади.

Тезкор ва хизмат юзасидан узатиладиган ахборотлар ҳам аудиторлик текширувнинг обьекти ҳисобланади. Масалан, келган юкларни ҳисобга олиш журналидан моддий қийматликларнинг ассортименти ва етказиб бериш муддатлари тўғрисидаги маълумотларни мол етказиб берувчилар бўйича олиш мумкин. Аудитор бундай ҳисобнинг мижоз-корхонада қандай ташқил этилганлигини ўрганади. Хусусан, ҳар бир мол етказиб берувчи бўйича шартномада материалларнинг етказиб берилиш муддатлари ва ассортименти кўрсатилаётганлиги, ҳамда ҳақиқатда олинган материалларнинг ассортименти, олиниш санаси кўрсатилган ҳолда қабул қилинганлиги текширилади. Оператив ҳисобда келтирилган ахборотларнинг ишончлилигини аниқлаш учун аудитор уларни бухгалтерия ҳисобида акс эттирилган маълумотлар билан таққослади. Келаётган юкларни ҳисобга олиш журнали ва мол етказиб бериш шартномаларини ҳисобга олиш карточкаларидағи ёзувлар бўйича аудитор текширилаётган давр ичida қандай мол етказиб беришлар амалга оширилганлигини аниқлаши мумкин.

Агар моддий қийматликлар жисмоний шахслардан ёки юридик шахс хукуқига эга бўлмаган тадбиркорлардан нақд пулга сотиб олинган бўлса, аудитор харид далолатномаларининг мавжудлиги ва тўғри расмийлаштирилганлигига эътибор қаратади. Харид далолатномасида куйидаги мажбурий реквизитлар бўлиши лозим: сотувчининг паспорт маълумотлари, моддий қийматликларнинг номи, миқдори ва қиймати.

Олинган моддий бойликларни расмийлаштирадиган ички ҳужжатларга юкни қабул қилиб олуви штампаси босилган

мол етказиб берувчиларнинг кузатиб борувчи ҳужжатлари, кирим далолатномалари, кирим ордерлари ва юкни қабул қилиш тартибида кўра айрим бошқа ҳужжатлар киради.

Сотиб олинган моддий бойликларнинг тўғри баҳоланиши ва тўлиқ кирим қилинишини текширишни бошлашда аудитор моддий бойликларни ҳисобга оладиган ведомостларда акс этирилган жами суммаларнинг бошқа ҳисоб регистрлари маълумотларига мослигини аниқлайди.

6010 - «Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счёtlар» (жорий қисми) ва 7010 - «Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счёtlар» (узок муддатли қисми) бўйича синтетик ҳисоб регистрлари маълумотлари, ҳамда омборхоналарнинг кирим ҳужжатлари бўйича аудитор олинган материалларнинг миқдорини ва юкларни қабул қилишнинг тўғри расмийлаштирилишини аниқлайди. Бунинг учун мол етказиб берувчиларнинг пули тўланган счёtlари ва бошқа тўлов ҳужжатларини кирим ордерлари, қабул қилиш далолатномалари, ҳамда омборхона ҳисоби карточкаларидаги ёзувлар билан таққослади.

Моддий бойликларнинг тўлиқ кирим қилинганлигини текширишда аудитор мол етказиб берувчиларнинг ҳисобга олинмаган счёtlарини аниқлаш мақсадида, мол етказиб берувчилардан кредитор қарзларнинг ҳаққонийлигига эътибор қаратади. Бунинг учун у бухгалтерия ҳисоби регистрларидаги ёзувларни тақдим қилинган счёtlар, шартномалар ва мол етказиб берувчиларга тўланганлик тўғрисидаги пул ҳужжатлари маълумотлари билан солиштиради.

Товар-моддий заҳираларининг киримига доир муомалаларни ҳужжатлар бўйича текшириш чоғида қабул қилишнинг миқдор ва сифат қоидаларига риоя қилиниши; қабул қилиш далолатномалари, тижорат далолатномалари, қабул қилишда аниқланган тафовут далолатномаларининг тўғри расмийлаштирилиши; моддий жавобгар шахслар ҳисботлари ва исботловчи ҳужжатлар реестрларининг бухгалтерияга ўз вақтида тақдим қилиниши аниқланади. Тафовутлар аниқланганида ҳужжатларни қарама-қарши текширудан ўтказиш зарур.

Моддий бойликларнинг тўлиқ кирим қилинганлигини текширишда ички ҳужжатлар мол етказиб берувчиларнинг кузатиб борувчи ҳужжатлари билан солиштирилади. Аудитор олинган моддий бойликлар сифати ва миқдоридаги тафовут-

ларнинг далолатномалар билан тўғри расмийлаштирилганлиги ва мол етказиб берувчиларга ёки транспорт ташкилотларига (масалан, автобаза, темир йўл компанияси) ўз вақтида даъво қўзғатилганлигини ўрганади. Айрим ҳолларда бундай тафовутлар моддий бойликларни ўзлаштириш ва камомадни яшириш мақсадида қалбаки далолатномаларни расмийлаштириш оқибатида юзага келиши мумкин.

Зарур ҳолларда аудитор моддий бойликларни кирим қилиш учун асос бўлган ҳужжатларни уларнинг мол етказиб берувчиларда сақланаётган нусхалари билан солиштириб, қарама-қарши текширув ҳам ўтказади.

Корхонага тегишли бўлмаган, аммо унинг ихтиёрида сақланаётган ёки ишлатилаётган товар-моддий заҳиралар шартномалар шартларига мувофиқ, шартномада кўрсатилган баҳода балансдан ташқари счёtlарда акс эттирилади.

Маъсул сақлаш учун қабул қилинган моддий бойликлар, ҳамда буюртмачининг хом ашёси сифатида қайта ишлашга қабул қилинган хом ашё ва материаллар корхонанинг ўзига тегишли ишлаб чиқариш заҳираларидан алоҳида сақданиши ва ҳисобга олинниши лозим. Бундай моддий бойликлар №21 БҲМС га мувофиқ 002 - «Маъсул сақлашга олинган товар-моддий бойликлар» ва 003-«Қайта ишлашга қабул қилинган материаллар» деган балансдан ташқари счёtlарда ҳисобга олинниши лозим.

Ҳужжатсиз (счёт-фактурасиз) олинган материалларни текшириш айрим хусусиятларга эга. Улар 6010 - «Мол етказиб берувчиларга ва пудратчиларга тўланадиган счёtlар» (жорий қисми) ёки 7010 - «Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счёtlар» (узоқ муддатли қисми) счёти бўйича юритиладиган ҳисоб регистрида ҳар бир олинган материаллар бўйича алоҳида сўнги кирим қилинган партия баҳоси бўйича акс эттирилиши лозим. Бунда рақам ўрнига «Н» ҳарфи (фактурланмаган) қўйилади. Аудитор бундай моддий бойликларни кирим қилишга доир ёзув ҳисобда қандай акс эттирилганлигини аниқлаши зарур. Чунки, кейинги ойда мол етказиб берувчилар ҳужжатларининг келиб тушишига қераб, ушбу ёзувлар мол етказиб берувчиларнинг ҳисоб-китоб ҳужжатларига асосан материалларни ҳақиқий сотиб олиш баҳоси бўйича кирим қилиш билан бир вақтнинг ўзида тузатилиши (сторно қилиниши) керак.

Хужжатсиз мол олинган ҳолатлар мавжуд бўлганида аудитор қўйидагиларни текширади:

- қабул қилиш далолатномаларини тузиш тартибига қандай риоя қилинаётганилиги;
- хужжатларсиз олинган моддий бойликларни кирим қилишининг тўлиқдиги ва тўғрилиги;
- баҳо белгилашнинг тўғрилиги;
- мол етказиб берувчиларнинг қарама-қарши ҳужжатлари келиб тушганда қилинган тузатиш (корректировка) ларнинг тўғрилиги (бунинг учун аудитор қабул қилиш далолатномаларидағи ёзувларни кейинчалик олинган мол етказиб берувчилар ҳужжатларининг маълумотлари билан солиштириши зарур).

Агар мижоз-корхона ҳисобида йўлда келаётган яъни пули тўланган, лекин ҳали ой охиригача келиб тушмаган моддий бойликлар мавжуд бўлса, у ҳолда аудитор бундай моддий бойликлар қийматини бухгалтерия ҳисоби ва балансда акс эттиришнинг ишончлилигини тасдиқлаши учун улар кейинчалик олинганлиги ва пули тўланганлиги ёки баланс тузилаётган санага кредитор қарзлар таркибига киритилганлигига ишонч ҳосил қилиши зарур.

Аудитор корхонада бундай моддий бойликларни ҳисобга олишнинг мавжуд иккита вариантидан қайси бириси қўлланилаётганилигини аниклаши керак. **Биринчи вариант** қўлланилганда ушбу материаллар қиймати ҳар ой охирида қўйидаги бухгалтерия ёзуви билан расмийлаштирилади:

Дебет 1510 - «Материалларни тайёрлаш ва сотиб олиш» счёти Кредит 6010 - «Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счёtlар» (жорий қисми) ёки 7010 - «Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счёtlар» (узоқ мuddатли қисми).

Аудитор бундай мол етказиб берилшлар бўйича кредитор қарзлар мавжудлигини текширади. Чунки кейинги ойнинг бошида ушбу ёзув тузатилиши (сторно қилиниши) лозим. Етиб келмаган юклар учун мол етказиб берувчиларга тўланган суммалар юк етиб келгунга қадар дебитор қарз сифатида ҳисобда туриши давом этиши лозим.

**Иккинчи вариантда** бундай ёзувлар материалларнинг ҳақиқатда келиб тушишидан қатъий назар, мол етказиб берувчиларнинг корхонага келиб тушган ҳисоб-китоб ҳужжатларига

асосан бир ой давомида амалга оширилади. 1510 - «Материалларни тайёрлаш ва сотиб олиш» счётида айрим саналарга дебет қолдиги қолиши мумкин. Бундай дебет қолдиқлар пули тўланган, аммо ой охирида ҳали хўжаликка етиб келмаган юкларнинг қийматини билдиради. Ушбу йўлда келаётган моддий бойликларнинг қолдиқлари бухгалтерия балансининг «Ишлаб чиқариш заҳиралари» моддасига кўшиб акс эттирилиши лозим.

Айрим пайтларда корхоналар балансининг «Бошқа дебиторлар» моддасида материалларни қабул қилишда аниқланган камомадларни, мол етказиб берувчилар билан ҳисоб-китоблар бўйича ҳар хил даъво суммаларини, пули тўланган ва узоқ вақт давомида кишимга олинмаган (айрим пайтларда ўғирланган бўлиши ҳам мумкин) моддий бойликлар учун дебиторлик қарзларни акс эттиради. Шунинг учун 6010 ва 7010 счёtlар бўйича юритиладиган регистрдаги ҳисоб ёзувларининг пули тўланиб, лекин ҳали йўлда келаётган моддий бойликлар учун ҳисоб-китоблар қисми навбатдаги текширув обьекти бўлиши лозим. Тўлик тўланган, лекин узоқ вақт давомида хўжаликка келиб тушмаган моддий бойликлар акс эттирилган ҳар бир ҳисоб-китоб (тўлов) хужжати бўйича товар-транспорт накладнойлари (квитанциялари) ва счёtlарни тўловга тақдим қилиш учун асос бўладиган бошқа хужжатлар пухта текширилиши зарур. Зарур ҳолларда аудитор ушбу ёзувларни мол етказиб берувчиларнинг ўзаро боғлиқ бўлган дастлабки хужжатлари ва ҳисоб регистрлари билан таққослайди (қарама-қарши текшируv ўтказади).

Товар-моддий заҳираларни аудиторлик текширувидан ўтказиш чогида аудитор олинаётган моддий бойликлар бўйича ҚҚСнинг ҳисобда акс эттирилишини ҳам текширади.

Мол етказиб берувчининг ҳисоб-китоб хужжатларида алоҳида қатор билан ажратиб кўрсатилиб, харидор корхонага тўлов учун тақдим қилинадиган ҚҚС суммаси 4410 - «Солиқлар ва йигимлар бўйича бўнак тўловлар» счётининг дебети ва 6010 - «Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счёtlар» счётининг кредитида акс эттирилади. Тўланган ҚҚС суммалари ишлаб чиқариш заҳираларининг сотиб олиш қийматига киритилмайди яъни 1010-1090 ёки 1510 счёtlар дебетига олиб борилмайди.

4410 - «Солиқлар ва йигимлар бўйича бўнак тўловлар»

счётиниң исталған ҳисобот санасига дебет қолдиги сотиб олинган, лекин ҳали пули тұланмаган мөддий бойликларга тегишли бұлған ҚҚС суммасини билдиради. Ушбу сумма баланс активининг II бўлимида тегишли модда бўйича ажратиб кўрсатилади.

Аудитор сотиб олинадиган заҳираларнинг мақсадли тайинланиши ёки қандай мақсадлар учун ишлатилишига кўра ҚҚС суммасини ҳисобдан учириш тартибиға эътибор қаратиши зарур. Чунки, мөддий ресурсларни ишлаб чиқаришга сарфлаш мөъёрига қараб, уларга тегишли бұлған ҚҚС суммаси 6410 - «Бюджетта тўловлар бўйича қарздорлик (турлари бўйича)» счёти дебети ва 4410 -«Солиқлар ва йигимлар бўйича бўнак тўловлар» счёти кредитида; мөддий бойликларни бошқа корхоналарнинг устав капиталига молиявий кўйилма сифатида, ҳамда уларни текинга бериш чоғида ҚҚС суммаси 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счёти дебети ва 4410-«Солиқлар ва йигимлар бўйича бўнак тўловлар» счёти кредитида акс эттирилади. Шунингдек, ҚҚС бўйича якуний ҳисоб-китоб 6410 счёти дебети ва 4410 счёти кредити бўйича акс эттирилади.

Сотиб олинган мөддий бойликларга доир ҚҚС фақат қуидаги қонунчилик шарт-шароитлари бажарилгандагина бюджетдан қопланади:

- ҚҚС дастлабки ва ҳисоб-китоб ҳужжатларида алоҳида сатр билан ажратиб кўрсатилганида;
- мөддий бойликлар ҳақиқатда қабул қилинганида;
- мөддий бойликлар ишлаб чиқариш эҳтиёжлари учун сотиб олинганида.

Барча ҳолларда ҚҚС фақат мөддий бойликлар кирим қилинганида ва мол етказиб берувчиларга пули тўланганидагина ҳисобдан учирилади.

Амалиётда корхоналар мөддий бойликларни кирим қилмасдан туриб, яъни товар-мөддий заҳираларни ҳисобда акс эттириш талабларига риоя қилмасдан ҳисобдан учириш ҳоллари кўп тарқалған. Бу ҚҚС бўйича солиқ билан боғлиқ ноҳуш оқибатларга олиб келади. Масалан, аудитор корхона томонидан кабел сотиб олинганилиги ва унинг қиймати мол етказиб берувчи томонидан тақдим қилинган счётга мувофиқ 120000 сўм, ҚҚС эса 24000 сўмни ташкил этганлигини аниқлади. Ушбу муомала мижоз-корхона бухгалтерия ҳисобида қуидагича акс эттирилган:

Дебет 2010 - «Асосий ишлаб чиқариш» счёти - кабел қиймати 120000 сүмга

Кредит 6010 - «Мол етказиб берувчиilar ва пудратчиларга тўланадиган счёtlар» счёти - кабел қиймати - 120000 сүмга;

Дебет 4410-«Солиқлар ва йигимлар бўйича бўнак тўловлар» счёти- ҚҚС суммаси 24000 сүмга

Кредит 6010 - «Мол етказиб берувчиilar ва пудратчиларга тўланадиган счёtlар» - ҚҚС суммаси 24000 сүмга

Дебет 6410 - «Бюджетга тўловлар бўйича қарздорлик» счёти - ҚҚС суммаси 24000 сүмга

Кредит 4410 - «Солиқлар ва йигимлар бўйича бўнак тўловлар» счёти - ҚҚС суммаси 24000 сүмга.

Ушбу вазиятда аудитор томонидан товар-моддий заҳиралар қолдигининг бузиб кўрсатилиши ва улар таннархининг ҳисобот даврида ошириб кўрсатилганлиги тўғрисида хуоса қилинганд. Чунки, ҳақиқатда барча материаллар тўлалигича ҳисобдан ўчирилиб ишлаб чиқариш таннархига олиб борилмаган. Бундан ташқари, барча моддий бойликлар ўз вақтида қабул қилинмаганлиги муносабати билан, солиқ органлари ҚҚСни ҳисобга ўтказишга тақдим қилишни асоссиз деб тошилари мумкин.

Лекин, маълум шароитларда қабул қилинган моддий бойликларга тегишли ҚҚС, уларнинг ҳақиқий сотиб олиш таннархига киритилиши керак. Хусусан қўйидаги ҳолларда:

- Ишлаб чиқариш заҳиралари ҚҚС солинмайдиган маҳсулотлар ишлаб чиқариш, ишлар бажариш ёки хизматлар кўрсатиш учун ишлатилганида;
- ишлаб чиқариш заҳиралари чакана савдо ташкилотлари ва аҳолидан нақд пулга сотиб олинганида;
- кўп марта ишлатиладиган идишлар сотиб олинганида;
- счёт-фактура ва бошқа ҳисоб-китоб хужжатларида ҚҚС ажратиб кўрсатилмаганда.

№4 –«Товар-моддий заҳиралар» номли БҲМСда товар-моддий заҳираларини сотиб олиш харажатларининг тахминий таркиби келтирилган. Уларга, хусусан, материалларни тайёрлаш ва ташиб келтириш, импорт божхона тўловлари ва йигимлари, маҳсулотларни сертификациялаш харажатлари, таъминотчи ва воситачи ташкилотларга тўланган комиссион тўловлар, солиқлар (корхона кейинчалик қайтариб оладиган солиқлардан ташари, масалан, қўшилган қиймат солиги каби),

ҳамда тайёрлов-транспорт, хизмат кўрсатиш ва заҳираларни сотиб олиш билан бевосита боғлиқ бўлган бошқа харажатлар. Савдо дисконтлари, чегирмалар ва шунга ўхшащ суммалар товар - моддий заҳираларни сотиб олиши харажатларини аниқлашда чегириб ташланади. 1610 - «Материаллар қийматидаги фарқлар» счётида ёхуд 1000 (1010-1090) – «Материалларни ҳисобга оладиган счётлар»да аниқланиб, ҳисобдан ўчирилган транспорт-тайёрлов сарфлари ёки ҳисоб баҳоларидан четта чиқишиларни текширишда транспорт ташкилоти ёки воситачи ташкилот тўловгага тақдим қиладиган счёт, товар-моддий заҳиралар кирим қилинганидан сўнг кечнишиб олинган ҳолатларга эътибор қаратилиши керак. Бундай ҳолда транспорт сарфлари материалларни кирим қилишда уларнинг ҳақиқий таннархига қўшилиши мумкин эмас.

Корхонанинг омборхона-тайёрлов аппаратини сақлаш учун қилинган сарфлари, унинг ҳисоб сиёсатида кўрсатилган қоидаларга мувофиқ тайёрланган материаллар таннархига қўилиши мумкин. Бундай сарфлар, одатда, ҳисобот ойининг охирида тақсимланади.

## **12. 5. Товар-моддий заҳираларни кирим қилиш ва ишлаб чиқаришга сарфлаш вақтида баҳолашнинг тўғрилигини текшириш.**

Амалдаги қоидаларга мувофиқ моддий бойликлар ҳисоб ва ҳисоботда ҳақиқий таннарх бўйича акс эттирилиши лозим. Ҳақиқий таннарх уларни сотиб олиш учун қилинган сарфлар (транспорт - тайёрлов харажатлари), ушбу ресурсларни етказиб берувчи томонидан тақдим қилинган қарз ҳисобига сотиб олганлик учун тўланадиган фоизларни ҳам кўшган ҳолда аниқланади. Шунингдек, ташки тикисодий ва бошқа ташкилотларга тўланган хизмат ҳақлари, устама ҳақлари, божхона тўловлари, чет ташкилотлар томонидан амалга оширилган сақлаш, юклаш-тушириш ва ташиш харажатлари (КҚС сиз) ҳам ҳақиқий таннархга қўшилади.

Моддий бойликларни баҳолашнинг тўғрилиги кўп жиҳатдан уларнинг аналитик ва синтетик ҳисобини ташкил этиш ҳамда юритишга боғлиқ. Шунинг учун аудитор 1010-1090 счётлар бўйича моддий бойликлар ҳисоби, уларнинг ҳар бир тури бўйича ҳамда истеъмол хоссаларига кўра (нави, маркаси, кондицияси ва ҳоказо) юритилишини; Моддий бойликлар-

нинг истеъмол хоссаларига қараб уларнинг ҳар бирiga номенклатура рақамлари берилганлиги ва уларнинг дастлабки ҳужжатларда ҳамда омборхона ҳисобида кўрсатилишини текшириши лозим.

Агар ишлаб чиқариш заҳиралари ҳисоб баҳолари бўйича ҳисобга олинса, уцбу баҳолар ва сотиб олинган материалларнинг ҳақиқий таннархи ўргасидаги фарқларни товар-моддий заҳираларнинг турлари ўргасида тақсимлаш ишлари аудит обьекти бўлиб ҳисобланади.

Корхона фаолиятининг молиявий кўрсаткичлари ишлаб чиқариш заҳираларини баҳолаш усуllibаридан қайсииниси танланганига ҳам боғлиқ. Товар-моддий заҳиралар йил давомида ҳар хил баҳоларда сотиб олинганлиги сабабли, уларнинг тўғри баҳолангандигини аниқлаш асосий муаммолардан бири ҳисобланади. Ишлаб чиқариш заҳираларининг якуний қийматини маҳсус баҳолаш усуllibари ёрдамида тартибга солиш мумкин. Текширув усули корхонада товар-моддий заҳираларни ҳисобдан ўчиришнинг қайси услуги (ҳар хил моддий бойликлар учун улар хилма-хил бўлишлари мумкин) қўлланилишига боғлиқ.

№4 - «Товар-моддий заҳиралар» номли БҲМСга мувофиқ, ишлаб чиқаришга ҳаражат қилинадиган моддий бойликларнинг ҳақиқий таннархини аниқлаш чоифида ишлаб чиқариш заҳираларини баҳолашнинг қуйидаги усуllibаридан фойдаланиш тавсия қилинади:

1. Ўртача таннархи бўйича (AVECO);
2. Биринчи харид қилинган таннарх бўйича (FIFO);

Аудитор заҳираларнинг муайян турига нисбатан танланган усульнинг йил давомида ўзгартирilmасдан қўлланилганлигига ишонч ҳосил қилиши, уларни қўллашнинг тўғрилиги, ҳамда асосланганлиги ва бошқарув учун фойдалиигини текшириши лозим.

Агар корхонанинг ҳисоб сиёсатида товар-моддий бойликларни баҳолашнинг ФИФО (FIFO) методи белгиланган бўлса, у ҳолда улар ой бошига мавжуд бўлган заҳиралар қолдигининг таннархини ҳисобга олган ҳолда, биринчи сотиб олинган заҳиралар баҳосида ишлаб чиқаришга сарфланиши лозим. Балансда эса моддий бойликларнинг қолдиклари сўнги сотиб олинган, яъни қимматроқ харид баҳолари бўйича кўрсатилиши лозим.

Агар заҳиралар ўртача таннарх (AVECO усули) бўйича баҳоланса, аудитор заҳираларнинг қайсиdir бир партиясини баҳолашнинг тўғрилигини, яъни ўртача баҳонинг тўғри ҳисобкитоб қилинганини аниқлаши учун бир неча дастлабки кирим ҳужжатларини текшириши зарур.

Моддий бойликлар қиймати ишлаб чиқариш сарфларига ҳисобдан ўчирилишининг тўғрилигини аудитор куйидаги товар баланси формуласи бўйича текшириши мумкин:

$$C_{MK} = \bar{Y}_b + K_{mb} - \bar{Y}_o$$

Бу ерда:

$C_{MK}$  - ҳисобот даврида сарфланган моддий бойликлар қиймати;

$\bar{Y}_b$ ,  $\bar{Y}_o$  - ишлаб чиқариш заҳиралари счётларидаги йил боши ва охирига бўлган моддий бойликлар қолдигининг қиймати (баланс ва бош дафтар маънумотлари асосида);

$K_{mb}$  - ҳисобот даврида кирим қилинган моддий бойликлар қиймати (1010-1090 счётларнинг дебет оборотлари).

Материаллар ҳақиқий таннархи хатолашиб ёки атайлаб оширилганда, тайёр маҳсулотлар ишлаб чиқариш (иш бажа-риш, хизмат кўрсатиш) харажатлари сунъий равишда кўпаяди ва маҳсулот (иш, хизмат)ларни сотишдан олинадиган фойда (даромад) камаяди. Шунингдек, фойда (даромад) солиги бўйича солиқка тортиладиган база ҳам камаяди яъни сунъий равишда солиқ яширилади.

Агар корхонада ҳисобот давомида баҳоси пасайтирилган материаллар бўлса, ёки улар қисман ўз сифатини йўқотган ёки маънавий эскирган бўлса, бунда улар йил охирида ҳақиқий таннархи бўйича эмас, балки сотиш мумкин бўлган баҳода баҳоланиши ва балансда акс эттирилиши лозим. Агар у дастлабки тайёрлаш (сотиб олиш) қийматидан ласт бўлса, баҳодаги фарқлар молиявий натижаларга олиб борилади.

Моддий бойликларнинг ишлаб чиқариш ва бошқа мақсадларда ишлатилишини текшириш учун аудитор технологик жараёнларнинг хусусиятлари, ҳамда моддий бойликларни омбордан ишлаб чиқаришга бериш тартиби билан батағсил танишиши лозим. Чунки, ушбу тартиб бузилганида кўплаб камчиликлар ва ҳатто суйистемол қилишлар юзага келади.

Моддий бойликларнинг ишлаб чиқаришга берилиши, дастлабки ва йиғма чиқим ҳужжатлари асосида тузиладиган, материаллар сарфланиши ҳисобга олинадиган йиғма ведомост бўйича текширилади.

## 12.6. Моддий бойликларни сотиш ва бошқача тарзда ҳисобдан чиқаришга доир муомалаларни текшириш.

Аудитор, аввало ишлаб чиқариш заҳираларини сотишга доир муомалаларни амалга оширишнинг мақсадга мувофиқлигини, барча ҳужжатлар - шартномалар, ишончномалар ва товар-транспорт накладнойлари ва бошқа дастлабки ҳужжатларнинг тўғри расмийлаштирилишини (жумладан, уларда ҚҚС алоҳида сатр билан ажратиб кўрсатилганлигини) аниqlаши лозим.

Моддий бойликларни сотишга доир муомалаларга материалларни ҳисобга оладиган счёtlар (1010-1090) кредитланниб 9220-«Бошқа активларнинг чиқими» счёти дебетланади ва харидорлардан олинган (олинадиган) даромад суммасига эса 5110-«Ҳисоб-китоб счёти» (4010-«Харидорлар ва буюртмачилардан олинадиган счёtlар» счёти) дебетланниб, 9220-счёт кредитланади.

Моддий бойликларни текинга бериш бўйича аудитор солиқка тортиш мақсадида улар қийматини аниqlашнинг тўғрилигини текширади. Уларни ҳисобдан ўчириш куйидаги бухгалтерия ёзувлари билан расмийлаштирилиши лозим: ҳисобдаги баҳосига 9220-счёт дебетланниб, 1010-1090 ва 2910 счёtlар кредитланади.

Фойда солигини ҳисоб-китоб қилиш учун берилган моддий бойликлар қиймати ўргача сотиш баҳоси ёки охирги сотиш баҳоси бўйича ҳисоблаб чиқарилади.

**Товар-моддий заҳиралар йўқолишининг ҳисобдан ўчирилишини текшириш.** Товар-моддий бойликларнинг камомади, бузилиши ва қайта баҳоланиб баҳосининг пасайтирилишини ҳисобдан ўчирадиган ҳужжатлар, ҳамда айrim турдаги материалларни ташиб чоғидаги табиий камайиш меъёрининг тўғри кўлланилиши маҳсус пухта текширувдан ўтказилиши лозим. Масалан, зич (герметик) ёпиладиган идишларда ташилалиган товар-моддий заҳиралар бўйича табиий камайиш меъёrlари кўлланилмайди. Шиша идишларда ташиладиган материаллар бўйича эса рухсат этилган синиш меъёри кўлланилади. Табиий камайиш меъёри доирасидаги ва ундан ошган йўқотишли тегишли тарзда расмийлаштирилган ҳужжатга асосан фақат корхона раҳбарининг рухсати билан таққослаш ведомостидаги камомаддан ошиб кетмаган миқдорда ҳисобдан ўчирилиши мумкин.

Белгиланган табиий камайиш мөйөридан ошикча ҳисобдан ўчириш, ҳамда бузилиш ва арzonлаштирицдан кўрилган йўқотишларга доир муомалалар аудитордан маҳсус эътибор қаратишни талаб этади.

Арzonлаштириш ва бузилишдан кўрилган йўқотишлар далилатномалар ва инвентаризация рўйхатлари, арzonлаштириш ёки бузилиш содир бўлган санадаги бозор баҳолари, ҳамда арzonлаштириладиган материалларнинг харид баҳолари тўғрисидаги маълумотлар билан тасдиқланган бўлиши лозим.

Бундан ташқари, аудитор дастлабки ҳужжатлар асосида аналитик ва синтетик ҳисоб регистрларидағи ёзувларни ҳам танлаб текширади.

**Идишлар билан боғлиқ муомалаларни ҳисобда акс эттиришининг тўғрилигини текшириш.** Айрим корхоналарда идишлар сони ва уларнинг қиймати катта миқдорни ташкил этади. Аудитор идишлар қийматининг тўғри шаклланганлиги ва ҳисобда акс эттирилганлигини текширади. Синтетик ҳисобда идишлар, уларни сотиб олиш учун кетган барча харажатлардан ташкил топадиган ҳақиқий таннархи бўйича акс эттирилиши мумкин. Шунингдек, идишларни бухгалтерия ҳисоби счёtlарида акс эттиришининг тўғрилиги ҳам текширилади.

Маҳсулотларни ташиб ва жойлаштириш учун ишлатиладиган идишлар мавжудлиги ва ҳаракати тўғрисидаги ахборотлар 1060-«Идиш ва идишлик материаллар» счётида умумлаштирилади. Агар маҳсулотлар жойлаштирилган идишлар қиймати уларнинг сотиши баҳосига қўшилган бўлса, идишлар қиймати ҳисобдан ўчирилади ва маҳсулотларнинг ишлаб чиқариш таннархига қўшилади (агар идишга жойлаштириш бевосита асосий ишлаб чиқариш цехларида амалга оширилса), ёки тижорат сарфларига олиб борилади (маҳсулотлар тайёр маҳсулотлар омборига топширилганидан сўнг идишларга жойлаштирилганда). Савдо ташкилотларида 2950 - «Товар билан банд ва бўш идишлар» счётида, чакана савдодаги товар билан банд шиша идишлар ва бўш идишлар эса товар сифатида 2920 - «Чакана савдодаги товарлар» счётида ҳисобга олинади.

Транспорт шаклидаги идишларни айланувчанлик ҳусусиятига қўра иккита асосий тоифага бўлиш мумкин:

1. бир марта айланадиган - сотиб олиш баҳоси мол етказиб берувчидаги сотиладиган материалларнинг қийматига қўшилган идишлар (улар мол етказиб берувчиларга қайтарилмайди);

2. кўп марта айланадиган - муомалада бир неча марта бўладиган идишлар, мол етказиб бериш шартномасига мувофиқ бундай идишлар мол етказиб берувчиларга қайтарилади.

«Қайтариладиган» ва «қайтарилмайдиган» идиш тушунчаси фақатгина сотувчи ва харидор ўртасидаги шартнома билан тартибга солинади.

Товар билан биргаликда етказиб бериладиган, айрим турдаги кўп марта айланадиган товарлар учун харидордан гаров олиниб, у бўшатилган идиш қайтиб олинганидан сўнг харидорга қайтарилади. Идишларнинг гаров қиймати мол етказиб берувчиларнинг кузатиб борувчи хужжатларида алоҳида сатр билан ажратиб кўрсатилиади. Гаров баҳоси билан айланаб юрадиган кўп марта айланадиган идишлар мол етказиб берувчининг мулки бўлиб қолади. Сотувчи уни сотишни, харидор эса сотиб олишни мўлжалламаган. Идишлар учун гаров тўлаш идишларни қайтариб беришни таъминлаш воситаси бўлиб ҳисобланади.

Товарлар кўп марта айланадиган идишларда сотилганида мол етказиб бериш шартномаси шартларига харидорнинг ушбу идишлар ҳаммасини ёки маълум бир қисмини қайтариш мажбурияти киритилади. Агар идишлар мол етказиб берувчига шартномада кўрсатилган муддатда тоширилмаса, идишларнинг гаров қиймати харидорга қайтарилмайди.

Агар корхонада гаровли идишлардан фойдаланилаётган бўлса, у ҳолда аудитор бундай муомалаларни ҳисобга олишнинг тўғрилигини текшириши зарур. Кўп ҳолларда гаровли идишларнинг қиймати мулкий ҳуқуқ ва ҳаққонийлик қоидаси бузилиб, корхонанинг ўз мулклари таркибида акс эттирилади. Мол етказиб берувчи ва харидор ўртасида нормал товар ҳаракати содир этилганида гаровли идиш мол етказиб берувчининг мулки бўлиб қолади ва унинг ҳисобида акс эттирилади. Кўп марта айланадиган гаровли идишга мулк ҳуқуқи мол етказиб берувчидан қолиши сабабли, унинг қийматини харидорнинг бухгалтерия ҳисобида акс эттириш мулклар қийматининг ошиби кетиши ва ошиқча мулк солиги тўлашга олиб келади. Мол етказиб берувчи томонидан қабул қилинмайдиган кўп марта айланадиган гаровли идишга эгалик ҳуқуқи, қайтаришни рад этишга хужжатлар расмийлаштирилганидан сўнг харидорга ўтади.

Идишлар аналитик ҳисоби уларнинг ҳар бир тури бўйича

номма-ном юритилиши керак. Аудитор уни текшириш чоғида моддий жавобгар шахсларнинг ҳисоботлари ва сальдо ведомостлари бўйича маълумотларни таққослаш йўли билан хатоларни аниқлаши мумкин.

Нормал товар ҳаракати жараёнида вужудга келадиган ва ташиш, юклаш ҳамда тушириш билан боғлиқ сарфлар ҳаражатларни ҳисобга оладиган счётларда акс эттирилади.

Идишларнинг синиши, дарз кетиш ва бузилиши, нормал товар ҳаракатининг бузилиши оқибатида улар қийматининг пасайши идишлар билан содир бўладиган муомалалар бўйича зарарлар сифатида «Ҳаражатлар таркиби тўғрисидаги... . Низом»га мувофиқ реализациядан ташқари даромадлар таркибига кўшилади.

### **12.7. Тугалланмаган ишлаб чиқаришни текшириш.**

№4-«Товар-моддий заҳиралар» номли БҲМС га мувофиқ тугалланмаган ишлаб чиқариш, иш ва хизмат кўринишидаги корхона активлари ҳам товар-моддий заҳиралар бўлиб ҳисобланади.

Тугалланмаган ишлаб чиқаришларга ишлаб чиқариш жараёнининг барча технологик босқичларидан ўтмаган маҳсулотлар ҳамда комплектланмаган, синовдан ва техник қабулдан ўтмаган буюмлар киради.

Тугалланмаган ишлаб чиқаришни баҳолашнинг турли усуслари мавжуд: ҳақиқий ўлчов, донабай ўлчов, ҳажмини ўлчаш, шартли қайта баҳолаш ва б. Оммавий ёки серияли ишлаб чиқаришда ҳисбог даврининг охирига тугалланмаган ишлаб чиқаришлар қолдиқлари норматив ёки режадаги ишлаб чиқариш таниархи (тўлиқ ёки тўлиқмас) бўйича, бевосита ҳаражат моддалари бўйича, ҳамда хом-ашё, материаллар ва ярим фабрикатлар қиймати бўйича баҳоланади.

Тугалланмаган ишлаб чиқаришни баҳолашнинг ишончлилиги тўғрисида фикр шакллантириш ишлаб чиқариш ҳаражатлари ва маҳсулотлар таниархини аудиторлик текширувидан ўтказишининг муҳим йўналишларидан бири бўлиб ҳисобланади.

Тугалланмаган ишлаб чиқаришни аудиторлик текширувидан ўтказиш жараёнида қуйидаги масалаларни ўрганиш зарур:

- ҳаражатлар ҳисобини ахволи;

- инвентаризация ўтказишнинг ўз вақтидалиги ва тўғрилиги;
- инвентаризация натижаларини акс эттиришнинг ишончлилиги;
- тугалланмаган ишлаб чиқаришнинг технологияси ва белгиланган меъёrlарига (агар улар корхонда тасдиқланган бўлса) риоя қилиниши ва уни баҳолашнинг тўғрилиги.

Тугалланмаган ишлаб чиқаришларни инвентаризация қилиш «Маҳсулот (ишлар, хизматлар) ишлаб чиқариш ва реализация харажатлар таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисидаги Низом» ва у асосида ишлаб чиқилган тармоқ йўриқномаларида белгиланган тартибга мувофиқ уларнинг ҳажми ва ҳақиқий таниархини аниқлаш мақсадидан иборат.

Саноат корхоналари қисмida, масалан, қуйидагилар зарур:

- маҳсулотлар ишлаб чиқариши бошланган (деталлар, қисмлар, агрегатлар) ва ишлаб чиқарилиши ва йигилиши тутатилмаган, ишлаб чиқаришда бўлган ҳақиқатда борлигини аниқлаш.

Саноат корхоналари қисмida, масалан, қуйидагилар зарур:

- маҳсулотлар ишлаб чиқариши бошланган (деталлар, қисмлар, агрегатлар) ва ишлаб чиқарилиши ва йигилиши тутатилмаган, ишлаб чиқаришда бўлган ҳақиқатда борлигини аниқлаш;
- ҳисобга олинмаган яроқсизини аниқлаш;
- тутатилмаган ишлаб чиқаришини ҳақиқий жиҳозланиши ва қисмлар билан йигилишини таъминланганлигини аниқлаш;
- тутатилмаган ишлаб чиқариш қолдигини бекор қилинган буюртмалар, шунингдек бажарилиши тўхтатиб қўйилган буюртмалар бўйича аниқлаш;
- ишлаб чиқаришда бўлган ишлаб чиқариш бошланган (деталлар, қисмлар, агрегатлар) ва маҳсулотлар ишлаб чиқарилиши ва йигилиши тутатилмаганинг ҳақиқий қийматини аниқлаш.

Инвентаризацияни бошлашдан олдин цехларга керак бўлмаган барча материаллар, сотиг олинган деталлар ва ярим тайёр маҳсулотлар, шунингдек мазкур босқичда ишлов берилади.

лиши тугатилган деталлар, қисмлар ва агрегатлар омборхонага топширилиши керак.

Цехлардаги бошлаб қўйилган тугалланмаган ишлаб чиқаришлар ва ярим тайёр маҳсулотлар уларнинг миқдорини тўғри аниқлаш ва қулаг саналишини таъминлайдиган тартибга келтирилган бўлиши керак.

Ишлаб чиқарилиши тугалланмаган маҳсулотларни (деталлар, қисмлар, агрегатлар) қолдиги ҳақиқатда санаш, тортиш, ўлчаш йўли билан текширилиб амалга оширилади.

Рўйхатлар ҳар бир цех (участка, бўлинма) бўйича тугалланмаган ишлаб чиқаришлар номи, уларнинг тайёрлик дараҷаси, сони ёки ҳажми, қурилиш-монтаж ишлари бўйича иш ҳажми кўрсатилиб; тугалланмаган корхоналар, уларнинг наебатлари, объектлар, ишга тушириладиган мажмуалар, қайсики улар бўйича ҳисоб-китоблар улар тўлиқ тугатилгандан кейин оралиқ тўловларсиз амалга оширилади; конструктив элементларнинг тугалланмаган қисмлари ва ишларнинг турлари бўйича алоҳида тузилади.

Иш жойларида қайта ишланиши бошланмаган хом ашё, материаллар ва сотиб олинган ярим тайёр маҳсулотлар тугалланмаган ишлаб чиқариш рўйхатига киритилмайди, алоҳида инвентаризация қилинади ва алоҳида рўйхатларда қайд қилинади. Тўлиқ яроқсиз деб топилган деталлар ҳам тугалланмаган ишлаб чиқариш таркибига киритилмайди.

Бир хил бўлмаган масса ёки қоришмадан иборат бўлган тугалланмаган ишлаб чиқаришлар бўйича (саноатнинг тегишли тармоқларида) инвентаризация рўйхатларида, шунингдек, солишириш ведомостларида иккита миқдорий кўрсаткич келтирилади: ушбу масса ёки қоришма миқдори ва унинг таркибига кирувчи хом ашё миқдори ёки материаллар (алоҳида номлари бўйича). Хом ашё ва материалларнинг миқдори тармоқ йўриқномалари билан белгиланган тартибда техник ҳисоб-китоб бўйича аниқланади.

Тугалланмаган капитал қурилиш сони ва ҳажми инвентаризация пайтида унинг ҳақ тўланган қисмини ҳамда текшириш йўли билан аниқланади. Инвентаризация далолатномаларида объектнинг номи ва ушбу объект бўйича бажарилган ишларнинг, конструктив элементларнинг, жиҳозларнинг ва ҳ. к. ҳар бир алоҳида тури бўйича кўрсатилади. Хусусан, инвентаризация комиссияси қўйидагиларни текширади.

- тугалланмаган капитал курилиш таркибидә монтажга берилганды, лекин ҳақиқатда монтажи бошланмаган усқунаны ҳисобда турғанлығы ёки йүқтегілігі;
- курилиши буткүл тұхтатилған ёки вақтінча тұхтатилған курилиш объектларининг ахволи.

Мазкур объектлар бүйічада, қисман, уларни буткүл тұхтатилиш сабаблари ва асосларини анықлаш керак.

Ҳақиқатда фойдаланишга түлиқ ёки қисман топширилған, қабул қылыминиши ва ишга туширилиши тегишли ҳужжаттар билан расмийлаштирилған, курилиши тугалланмаган объектларға алоқида далолатномалар тузилади. Алоқида далолатномалар тугалланған, лекин нима учундир фойдаланишга топширилған объектларға ҳам тузилади. Мазкур далолатномаларда күрсатилған объектлар фойдаланишга топширилишини расмийлаштиришнинг кечиктирилғанлик сабаблари күрсатилади.

Балансдан чиқарилиши керак бўлган курилиши тугатилған объектларга, шунингдек курилиши амалга оширилмаган объектлар бўйича лойиҳа-изланиш ишларига бажарилған ишлар хусусияти ва уларнинг қиймати тўғрисидаги маълумотлар курилишнинг тұхтатилиши сабаблари күрсатилиб далолатномалар тузилади.

Бунинг учун тегишли техник ҳужжатлар, ишлар, босқичлар топширилғанлығы тўғрисидаги далолатномалар, курилиш объектларидә бажарилған ишларни ҳисобга олиш журнали ва бошқа ҳужжатлардан фойдаланиш керак бўлади.

Бинолар, иншоотлар, машиналар, ускуналар, энергетик жиҳозлар ва бошқа объектлар қонунсиз капитал таъмирланғаннинг инвентаризацияси бажарилған ишларни натурада текшириш йўли билан амалга оширилади.

Тугалланмаган капитал таъмирлаш бўйича таъмирланадётган объектнинг номи, бажарилған ишларнинг номи ва бажарилиш фоизи, бажарилған ишларнинг смета бўйича ва ҳақиқий қиймати күрсатилған далолатнома тузилади.

Қишлоқ ҳўжалигига тугалланмаган ишлаб чиқаришни текшириш ўзига хос хусусиятларга эга. Амалиёт шуни кўрсатмоқда-ки, айрим ҳолларда қишлоқ ҳўжалик корхоналаридә маҳсулотлар таннархини пасайтириб кўрсатиш мақсадида тугалланған ишлаб чиқаришларга тааллуқли харажатларнинг бир қисми таннархга олиб борилмасдан, тугалланмаган ишлаб чиқариши таркибиға қўшилади. Бу биринчидан, маҳсулотлар

танинархини сунъий равишда пасайтирилишига олиб келса, иккинчидан, молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг бузиб кўрсатилишига олиб келади. Шунинг учун аудитор қишлоқ хўжалигида тугалланмаган ишлаб чиқаришни текширища технологик жараёнларни, норма ва нормативларни ҳамда ҳақиқий харажатларни тасдиқловчи барча бухгалтерия хўжатларини синчиклаб текшириш лозим.

Аудиторлик амалиёти шуни кўрсатмоқда-ки, тугалланмаган ишлаб чиқаришни инвентаризация қилиш кўп ҳолларда ўлда-жўлда, сифатсиз ва номунтазам ўтказилади ҳамда унинг натижалари бухгалтерия ҳисобида тўлиқ, айрим ҳолларда эса умуман акс эттирилмайди.

Бундай ҳолатлар маҳсулотлар танинархининг асоссиз ошиб ёки сунъий равишда пасайиб, моддий бойликлар сақланиши устидан назоратнинг сусайиб кетишига олиб келади.

Агар корхонанинг хўжалик фаолияти жараёнида олдин бошланган буюртмаларни тўхтатиб қўйиш ҳоллари мавжуд бўлса, аудитор қолган моддий бойликларнинг қандай ишлатилганлиги, бекор қилинган буюртмаларга доир йўқотишлар қандай аниқланганлиги ва бухгалтерия ҳисобида қандай акс эттирилганлигини текшириши лозим. Таъкидлаш жоизки, бекор қилинган ишлаб чиқариш буюртмалари бўйича харажатлар реализациядан ташқари сарфлар қаторига қўшилади.

Тугалланмаган ишлаб чиқаришни текшириш якунида аниқланган хато-камчиликларнинг жиддийлиги (катта-кичиликлиги) ва уларнинг тегишили ҳисобот кўрсаткичлари ишончлилигига таъсири ҳақида холоса қўлиниади.

Товар-моддий захиралар активларнинг бошқа ҳар қандай турига қараганда хўжалик фаолиятига қўпроқ таъсир кўрсатади. Текширув натижаларини умумлаштириб, аудитор ишчи хўжатларида тўпланган далил-исботларни бир тизимга келтириши зарур. Мунтазам йўл қўйиб келинган қоидабузарликлар бўйича аниқланган хатоларни тўлиқ текширишга тадбиқ қилиш зарур. Тафовутларнинг катта-кичиликлиги танлов кўлами ва хатоларнинг мунтазам содир бўлишини ҳисобга олган ҳолда аниқланади.

Товар-моддий захираларни ҳисобга олишда йўл қўйилган катта хатолар бухгалтерия ҳисоботларида оборот маблағлари, сотиш танинархи, ялпи ва соф фойданинг бузиб кўрсатилишига олиб келади.

### Ўз-ўзинни текшириш учун саволлар.

1. Товар-моддий заҳиралар аудитининг мақсади, вазифалари ва маълумот манбалари нималардан иборат?
2. Товар-моддий заҳиралар аудитининг кетма-кетлиги қандай?
3. Товар-моддий заҳиралар мавжудлиги ва сақланиши қандай текширилади?
4. Товар-моддий заҳиралар омборхона ва бошқа сақлаш жойларидаги ҳисоби қандай текширилади?
5. Товар-моддий заҳираларни баҳолашнинг тўғрилиги қандай текширилади?
6. Товар-моддий заҳиралар сотилиши ва бошқача тарзда ҳисобдан чиқарилиши қандай текширилади?
7. Тугалланмаган ишлаб чиқаришларни текширишни хусусиятлари нималардан иборат?

**13 БОБ. САРФХАРАЖАТЛАРНИ, МАҲСУЛОТЛАРНИ ҲИСОБГА  
ОЛИШ ВА ТАННАРХИННИ ҲИСОБЛАШ АУДИТИ**

Ўйлаб ҳозирланган оз нарса истроф  
бўладиган кўп нарсадан афзал.  
*Муҳаммад Зеҳнӣ.*

**13.1. Ишлаб чиқариш харажатлари аудитининг мақсади,  
меъёрий асослари ва хусусиятлари.**

Ишлаб чиқариш харажатлари ва маҳсулотлар таннархини ҳисоблашни аудиторлик текширувидан ўтказишдан мақсад содир бўлган хўжалик муомалаларини ҳисобга олиш ва солиқса тортишда қўлланилаётган тартибнинг Ўзбекистон Республикаси меъёрий ҳужжатлари талабларига мувофиқлигини аниқлашдан иборат.

Корхоналарда ишлаб чиқариш харажатлари ва солиқса тортиш ҳисобини тартибга солувчи асосий ҳужжат-Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил 5-февралдаги 54-сонли қарори билан тасдиқланган «Маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва реализация харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисидаги Низом» бўлиб ҳисобланади.

Ишлаб чиқариш харажатлари ҳисобининг тўғрилигини ва маҳсулот, иш ҳамда хизматлар таннархи тўғрисидаги ҳисоботни тузишнинг тўғрилигини назорат қилиш учун куйидагиларни текшириш лозим: ҳисобот давридаги ҳақиқий харажатларнинг ишлаб чиқариш харажатлари счёtlарида ўз вақтида, тўлиқ ва ишонарли акс эттирилиши; ишлаб чиқаришга харажат қилинган хом ашёлар, материаллар, ёқилғилар, эҳтиёт қисмлар ва ёқилғи-мойлаш материалларини баҳолашнинг тўғрилиги; белгиланган харажат сметалари, лавозим маошлари, тариф ставкалари, ишлаб чиқариш ходимларининг меҳнатига ҳақ тўлаш ва мукофатлаш ҳақидағи Низомга риоя қилиш устидан назоратнинг таъминланганлиги; ноишлаб чиқариш сарфлари ва йўқотишларнинг пайдо бўлиш сабаблари ҳамда ҳисобдан ўчирилишининг асосланганлиги; уларни камайтириш бўйича қабул қилинган чора-тадбирлар; асосий воситалар ва номоддий активларга эскириш ҳисоблашнинг тўғрилиги; то-

вар-моддий бойликларнинг ҳисоб баҳосидан четга чиққан суммалар (транспорт тайёрлов харажатлари)ни ҳисобдан ўчиришнинг тўғрилиги; товарлар, ЁММ ва бошқа қийматликлар табиий камайишини ҳисобдан ўчиришнинг тўғрилиги; куйидаги харажатларни маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига қўшишнинг тўғрилиги ва асосланганлиги; таъсис ҳужжатларига мувофиқ қўшма корхонада ишлаб чиқаришда бевосита ишлайдиган чет эл фуқароларига берилган туар жойлар ва коммунал хизматлар учун тўловлар; хизмат сафарида ва йўлда бўлган вакт, туар жой ижааси, хизмат сафари жойига бориб қайтиш йўл харажатлари учун тасдиқланган меъёрлар доирасида, ишлаб чиқариш фаолияти билан боғлиқ чет эл хизмат сафари харажатлари.

Асосий харажатлар, ишлаб чиқаришни ташкил этиш ва бошқариш харажатларининг тўғри ва асосланган ҳамда меъёрларга мувофиқлигини текширилади. Маҳсулот (иш, хизмат)ларнинг режадаги ва ҳисбот калькуляциясининг тўғрилигини харажат моддалари бўйича текширилади. Натижада режа ва ҳақиқий таннарх ўртасидаги тафовутларни моддалар бўйича таҳлил қилиниб, тафовутлар сабаби аниқланади. Ҳом ашё ва материалларни сарфлашнинг тўғрилиги, баҳолар тўғрилигини текшириш методлари, маҳсулот (иш, хизмат) бирлигига тўғри келадиган сарф меъёрига риоя қилиниши текширилади. Брак (яроқсизлик)дан кўрилган йўқотишилар ва ишлаб чиқариш харажатлари счётларини ёпишнинг тўғрилигини текшириш.

Аудитор шуни яхши билиши зарурки, маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархи бухгалтерия ҳисобида оддий фаолият турлари бўйича ҳисбот даврида маҳсулот ишлаб чиқариш (иш бажариш, хизмат кўрсатиш) ва реализация билан боғлиқ сарфлар йигиндиси каби аниқланади.

Таннарх соликқа тортиш мақсадларида ҳисоб элементи сифатида эса соликқа тортиладиган базани камайтирадиган миқдор бўлиб ҳисбланади. Ушбу таърифдаги тафовут фақат шаклан яъни атамашунослик нуқтаи назаридан эмас, балки миқдор жиҳатидан ҳамдир. Чунки, соликқа тортиш мақсадида ҳисбланадиган таннархга одатдаги фаолият турларига доир сарфлар белгиланган меъёр(лимит)лар ва чеклашларни ҳисобга олган ҳолда қўшилади. Маҳсулот ишлаб чиқариш (иш бажариш, хизмат кўрсатиш) харажатлари тўланган вақтидан қатъий назар (олдин ёки кейинчалик тўланган), қайси ҳисбот даврига тааллуқли бўлса, шу давр таннархига қўшилади.

Хўжалик фаолиятидаги фактларнинг вақтинчалик аниқлик тамоили таннархни тўғри шакллантириш учун товар-моддий заҳира (иш, хизмат)лар қийматининг тўланганлиқ факти эмас, балки уларни ишлатиш(сарфлаш) факти аҳамиятли эканини билдиради. Масалан, аудиторга текширув ўтказиш учун тақдим қилинган хужжатлар мазмунидан маълум бўлишича, текширилаётган корхона томонидан ўтган йили декабр ойида кейинги йил учун ишлаб чиқариш биноларининг ижара ҳақи тўланган. Ушбу сарф шу вақтнинг ўзида яъни ўтган йили декабр ойида маҳсулот(иш, хизмат)лар таннархига олиб борилган. Аудитор ушбу хўжалик муомаласини асоссиз, яъни ўтган йилдаги маҳсулот (иш, хизмат) лар таннархини сунъий рашишда оширган ва молиявий натижани ҳамда фойда солиғини пасайтирган деб топди ва тузатиш киритишни тавсия қилди. Шу билан бирга тўланган ижара ҳақи кейинги йил давомида умумий сумманинг 1/12 қисми миқдорида ҳар ойда харажатга ҳисобдан ўчириши лозимлигини тушунтириди. Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонунининг 9-моддасига мувофиқ корхонада содир этилган барча хўжалик муомалалари амалга оширилаётган вақтда ёки амалга оширилиб бўлингандан сўнг тегишли дастлабки хужжатлар билан расмийлаштирилиши лозим. Харажатларни хужжатлаштириш тамоили аудиторнинг харажатларни асослаш учун исботловчи хужжатларнинг мавжудлиги, ҳамда ушбу муомалаларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришнинг тўғрилигини тасдиқлаш вазифасини белгилаб беради.

Юқорида номи қайд қилинган, «Харажатлар таркиби. ... тўғрисидаги Низом»га мувофиқ барча харажатлар куйидагича гурӯхданади:

**1. Маҳсулотларнинг ишлаб чиқариш таннархига киритиладиган харажатлар:**

- а) бевосита ва билвосита моддий харажатлар;
- б) бевосита ва билвосита меҳнат харажатлари;
- в) бошқа бевосита ва билвосита харажатлар, шу жумладан ишлаб чиқариш хусусиятига эга бўлган устама харажатлар.

**2. Ишлаб чиқариш таннархига киритилмасдан, давр сарфлари таркибида ҳисобга олинниб, асосий фаолиятдан олинган фойда ҳисобидан қопланадиган харажатлар:**

- а) сотиши харажатлари;
- б) бошқарув харажатлари(маъмурий сарф-харажатлар);

в) бошқа муомала харажатлари ва заарлар.

3. Хўжалик юритувчи субъектларнинг умумхўжалик фаолиятидан олинган фойда ёки кўрилган заарларни ҳисоблаб чиқаришда ҳисобга олинадиган, унинг **молиявий фаолиятига доир харажатлар**:

а) фоизлар бўйича сарфлар;

б) хорижий валюта муомалалари бўйича салбий курс тафовутлари;

в) қимматли қоғозларга қўйилган маблағларни қайта баҳолаш;

г) молиявий фаолиятга доир бошқа харажатлар.

4. Фойда (даромад) солиғини тўлагунга қадар бўлган фойда ёки заарларни ҳисоблаб чиқаришда ҳисобга олинадиган **фавқулодда заарлар**. (19)

Аудитор харажатлар таркибини батафсил таҳдил қилиб чиқиши учун ҳар бир харажат гурӯҳидаги иқтисодий элементларни текшириб чиқиши лозим.

### **13.2. Асосий ишлаб чиқариш тармоқларини аудиторлик текширувидан ўтказиш.**

Ушбу харажатлар гурӯҳи иқтисодий мазмунига кўра маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархининг таркибини ташкил этувчи қўйидаги элементларга бўлинади:

1. Ишлаб чиқариш моддий харажатлари (қайтариладиган чиқиндилар қиймати чегирилиб ташланган ҳолда);
2. Ишлаб чиқариш хусусиятига эга бўлган меҳнат ҳақи харажатлари;
3. Ишлаб чиқаришга тааллуқли ижтимоий сугурта ажратмалари;
4. Ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган асосий воситалар ва номоддий активлар эскириши;
5. Ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган бошқа харажатлар.

Шунинг учун аудитор ҳар бир харажат элементи таркибининг «Низом»га мувофиқлигига ишонч ҳосил қилиши лозим.

«Ишлаб чиқариш моддий харажатлари» элементи таркибига ишлаб чиқариладиган маҳсулотнинг асосини ташкил этувчи ёки маҳсулотни тайёрлаш (ишларни бажариш ва хизматларни кўрсатиш)да зарур таркибий қисм ҳисобланган, чет-

дан сотиб олинган хом-ащё ва материаллар, бутловчи буюмлар ва ярим тайёр маҳсулотлар, иш ва хизматлар ҳамда Низомда белгиланган бошқа харажатлар киради. (1.1.1-1.1.10 бандлар)

Аудитор қайтариб олинадиган чиқиндилар қиймати ва идиш ҳамда ўраш материаллари қиймати уларни сотиш, фойдаланиш ёки омборга кирим қилиш мумкин бўлган нархда баҳоланиб, маҳсулот таннархига киритиладиган моддий ресурслар харажатларидан чегириб ташланганлигини аниқлаши зарур. (1.1.11-банд). Шунингдек, мазкур элемент бўйича акс эттириладиган моддий ресурслар қиймати уларни сотиб олиш нархидан, шу жумладан бартер келишувларида, қўшимча нарх (устама)дан, таъминловчи, ташқи иқтисодий ташкилотларга тўланадиган воситачилик тақдирлашларидан, товар биржалари хизматлари қийматидан, шу жумладан брокерлик хизматлари билан бирга, божлар ва йиғимлардан, юқлаш-тушириш ҳамда ташишга ҳақ тўлашдан, ташқи юридик шахслар томонидан амалга ошириладиган сақлаш ва етказиб беришга ҳақ тўлашдан келиб чиқиб шаклланишини ҳам назарда тутиши зарур (1.1.12-банд).

Булардан ташқари аудитор маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига олиб борилган моддий ресурсларни баҳолашнинг тўғрилигини ҳам текшириши керак. №4-«Товар-моддий заҳира-лар» номли БХМСга мувофиқ ҳар бир хўжалик юритувчи субъект материалларни баҳолаш усулларидан (FIFO, AVECO) бирини танлайди ва ҳисоб юритиш сиёсатида акс эттиради.

**Ишлаб чиқариш ҳусусиятига эга бўлган меҳнат ҳақи харажатлари.** Бу элемент бўйича харажатлар рўйхати «Харажатлар таркиби ... тўғрисидаги Низом»да батафсил берилган. (1.2.1-1.2.3, (1.2.3.1-1.2.3.8)-1.2.5, (1.2.5.1-1.2.5.4)-1.2.7 бандлар).

Маҳсулот (иш, хизмат) лар таннархининг мазкур элементини текцирища аниқланадиган асосий хато-бу **харажатларниш ишлаб чиқариш йўналиши тамойилига** риоя қилмасликдир. Аудитор иш ҳақи ҳисоблашга доир дастлабки ҳужжатлар (иш вақтини ҳисобга олиш табели, ишбай ишлар учун нарядлар, ҳисоблашув-тўлов ведомостлари)ни текшириш чоғида бошқа фаолият турлари (курилиш, маданий-маиший ва ш. ў)да банд бўлган ходимларнинг меҳнатига ҳақ тўлаш харажатларининг асосий фаолиятдаги маҳсулот(иш, хизмат)лар таннархига қўшилиш фактларини аниқлаши керак. Бунга 6710-

«Меҳнат ҳақи бўйича ходимлар билан ҳисоб-китоблар» ва 6720-«Депонентланган меҳнат ҳақи» счётларининг кредити бўйича маълумотларнинг ишлаб чиқаришга олиб борилган қисмини, йиғма меҳнат ҳақи ведомостининг уни ҳисоблаш қисми бўйича жами кўрсаткичлари билан солиштириш орқали эришилади. Қоидага кўра, йиғма ведомостнинг жами маълумотлари, ишлаб чиқариш харажатларини ҳисобга оладиган счётларнинг дебети бўйича маълумотларга қараганда кўп бўлиши лозим.

**«Ишлаб чиқаришга тааллуқли ижтимоий сугурта ажратмалари».** Бу элементга бюджетдан ташқари мажбурий фонdlарга қонунчилик билан белгиланган меъёрларга мувофиқ ажратмаладиган тўловлар киради. Масалан, меҳнат ҳақи фондидан сугурта фондига мажбурий ажратмалар, нодавлат пенсия жамғармаларига, ихтиёрий тиббий сугурта ва сугуртанинг бошқа турларига ажратмалар, бандлик хизматига ажратмалар шулар жумласидандир. Бундай ажратмаларнинг маҳсулот (иш, хизмат) лар таннархига олиб борилишини текширишда бюджетдан ташқари фонdlарга тўланадиган бадалларни ҳисоблаб чиқариш манбаларининг меҳнат ҳақи фондининг ўзини ҳисоблаб чиқариш манбасига бевосита боғлиқ эканлигига эътибор бериш зарур. Бошқача қилиб айтганда, тўлов манбаси қандай бўлса, бадалларни тўлаш манбаси ҳам шундай бўлади, бу эса ёхуд таннарх, ёхуд корхонанинг ўз хусусий маблағлари бўлиши мумкин. Масалан, текширув жараёнда аудитор асосий ишлаб чиқаришда ишлайдиган ишловчига берган 20000 сўмлик моддий рағбатлантириш суммаси ҳамда шу суммага нисбатан ҳисобланган бюджетдан ташқари фонdlарга тўловлар суммалари (ижтимоий сугурта фондига 37,3%- 7460 сўм, бандлик хизматига 1,5% - 300 сўм) ҳам маҳсулот таннархига олиб борилган (Дт 2010 Кт 6710 - 20000 с, Дт 2010 Кт 6510 - 7460 сўм, Дт 2010 Кт 6520 - 300 сўм). Аудитор ушбу ҳўжалик муомалалари бўйича тузилган счётлар корреспонденциясини нотўри деб топиб, жами 27760 сўмга маҳсулот таннархи асосиз оширилган ва натижада солиққа тортиладиган база шу суммага қамайтирилганлигини исботлади.

Моддий рағбатлантириш суммаси (20000 с) ва у бўйича ҳисобланган барча ажратмалар (7760 с) маҳсулот таннархига қўшилмасдан, корхонанинг ўз маблағлари яъни моддий рағбатлантириш учун ажратилган фонд ҳисобидан қопланиши керак.

**Ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган асосий воситалар ва номоддий активлар эскириши.** Ушбу элемент бўйича харажатлар таркибига асосий ишлаб чиқариш воситаларининг, шу жумладан молиявий лизинг асосида олингандарни ҳам қўшган ҳолда дастлабки (тиклиш) қийматига нисбатан белгилangan тартибда тасдиқланган меъёrlар, жадаллаштирилган амортизацияни ҳам қўшиб, ҳисобланган амортизация ажратмалари (ҳисобланган эскириш) суммалари киради.

Таъкидлаш жоизки, №5 -«Асосий воситалар» номли БҲМСга мувофиқ асосий воситаларга амортизация ҳисоблашнинг қўйидаги усувлари тавсия қилинади:

1. Бир текис (тўғри чизиқли) усул;
2. Бажарилган ишлар ҳажмига мутаносиб усул (ишлаб чиқариш усули);
3. Асосий воситалар фойдали хизмат қилиш муддати йиллар сонининг йигинидиси бўйича ҳисобдан учирish усули (кумулятив усул);
4. Камайиб борувчи қолдиқ усули.

Аудитор корхонада ушбу усувлардан биттаси танлаб олиниб, ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги бўйруқ билан расмийлаштирилганлитини аниқлаши лозим. Шунингдек, танланган усульнинг ҳисобот йили давомида ўзгармаганлигига, агар ўзгарган бўлса сабабини ва бу ҳақда ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги бўйруқقا ўзгартиш киритилганлигига эътибор бериши керак. Асосий воситалар объектларининг фойдали хизмат қилиш муддатлари уларни балансга қабул қилиш пайтида аниқланади. Амортизация ҳисоблаш асосий воситалар объектларининг бутун фойдали хизмат қилиш муддати давомида тўхтатилмайди. Фақат корхона раҳбарининг қарорига мувофиқ қайта жиҳозлаш (реконструкция) ва замонавийлаштириш (модернизация) учун ўтказилган, ҳамда консервацияга қўйилган асосий воситалар бундан мустасно. Амортизация ажратмалари ҳисоблаш йиллик суммаси қўйидагича аниқланади:

**1. бир текис (тўғри чизиқли) усулда -муайян асосий восита объектининг дастлабки қиймати, амортизация меъёри ва фойдали хизмат қилиш муддатидан келиб чиқиб аниқланади.**

**2. бажарилган ишлар ҳажмига мутаносиб усул (ишлаб чиқариш усули)** бўйича амортизация ҳисоблаш фақат асосий воситадан фойдаланиш натижасига асосланиб, уни ҳисоблаш

чоғида вақт оралғы роль ўйнамайды. Фараз қилайлик, автомобилнинг дастлабки қиймати 1000000 сүм, қолдик қиймати 100000 сүм ва фойдалы хизмат қилиш муддати давомида босиб ўтиши лозим бўлган масофа эса 90000 км. Бунда 1 км. га тўғри келадиган амортизация харажатлари кўйидагича аниқланади:

Дастлабки қиймат - қолдик қиймат	1000000	- 100000	10 с
иш бирлиги ҳажми		90000	

Ҳар йилги босиб ўтадиган масофа 10 сүмга кўпайтирилиб, бир йиллик амортизация суммаси аниқланади. Масалан, автомобил биринчи йили 30000 км ўйл юриши режалаштирилган. Демак, биринчи йил учун амортизация суммаси:

$$30000 \text{ км} \times 10 \text{ с} = 300000 \text{ сүм}.$$

**3. Асосий воситалар фойдалы хизмат қилиш муддати давомидаги йиллар сонининг йигинидиси бўйича ҳисобдан ўчириш усули (кумулятив усул)** муайян асосий воситанинг фойдалы хизмат қилиш муддати давомидаги йиллар йигинидиси асосида аниқланаб, ушбу йигинди ҳисоб-китоб коэффициенти учун маҳраж қилиб олинади. Фойдалы хизмат қилиш муддати давомидаги йиллар сони эса сурат қилиниб, камайиб бориш тартибида тескари жойлаштирилади. Масалан, автомобилнинг хизмат муддати 5 йил. Хизмат йиллари йигинидиси (кумулятив сон) 15 га teng ( $1+2+3+4+5 = 15$ ). Ҳар йил учун амортизация ҳисоблаш коэффициенти эса кўйидагича:

### 13. I-жадвал.

**Кумулятив усул бўйича ҳисоб-китоб жавали.**

Йиллар	1-й	2-й	3-й	4-й	5-й
Коэффициенти	5	4	3	2	1

Сўнгра ҳар бир коэффициент (каср) амортизацияланадиган қийматга кўпайтирилиб, тегишлий йил учун амортизация суммаси аниқланади.

**4. Камайиб боруғчи қолдик усули** кумулятив усулдаги та-мойилга асосланган бўлиб, исталган қатъий ставка (%) қўлла-нилиши мумкин. Бундай ставка (%) сифатида кўп ҳолларда

бир текис (түгри чизиқли) усулда күлланиладиган амортизация мөъёрининг иккига кўпайтирилган микдори олинади ва ҳар йил бошидаги қолдиқ қийматидан шу йил учун эскириш суммаси ҳисоблаб чиқарилади.

Аудитор корхонада күлланилаётган амортизация ҳисоблаш усули бўйича ҳисоб-китобларнинг тўғрилигини ҳам текшириши зарур. Шунингдек, асосий воситалар объектлари бўйича амортизация ажратмалари ҳисоблаш усулидан қатъий назар, йил давомида ҳар ойда йиллик сумманинг 1/12 қисми ҳажмида ҳисоблаб борилганигини аниқлаш керак. Асосий воситалар бўйича амортизация ажратмалари қайси ҳисобот давридан ҳисобланган бўлса, бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботда шу даврда акс эттирилиши, ҳамда корхонанинг ҳисобот давридаги молиявий натижаси қандай бўлишидан қатъий назар (фойда ёки зарар) ҳисобланишини ҳам назарда тутиш зарур.

Булардан ташқари, хўжалик юритувчи субъект томонидан, ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган номоддий активларнинг дастлабки қиймати ва фойдали хизмат қилиш муддати (бироқ хўжалик юритувчи субъектнинг фаолият қилиш муддатидан ошмаган муддат)дан келиб чиқиб ҳисобланган, мөъёлар бўйича ҳар ойда маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига олиб бориладиган эскириш суммалари ҳам ушбу элементга киради. Бунда аудитор фойдали хизмат қилиш муддатини аниқлаш имкони бўлмаган номоддий активлар бўйича эскириш мөъёри беш йил муддат ҳисобидан келиб чиқиб аниқланишини, бироқ бу муддат хўжалик юритувчи субъектнинг фаолият муддатидан ошиб кетмаслигини назарда тутиши керак.

*Ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган бошқа харажатлар рўйхати «Харажатлар таркиби. ... тўғрисидаги Низом»да батафсил келтирилган. Жумладан, ишлаб чиқариш жараёндариға хизмат кўрсатиш харажатлари; ишлаб чиқаришни хом ашё, материаллар, ёнилғи, энергия, дастгоҳлар, мосламалар ва бошқа меҳнат воситалари ҳамда буюмлари билан таъминлаш харажатлари; асосий ишлаб чиқариш воситаларини ишчи ҳолатида сақлаш харажатлари; асосий ишлаб чиқариш воситаларини хўжалик усули билан барча турдаги (жорий, ўрта, капитал) таъмирлашлар ишлаб чиқариш харажатларининг тегишли моддалари бўйича маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига киритилади.*

Бундан ташқари, зарур ҳолларда айрим тармоқлар хўжалик юритувчи субъектлари Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлигининг рухсати билан капитал таъмирлаш ишларини бажариш учун заҳира (манба) яратишлари мумкин. Ушбу заҳирани яратиш учун қилинган ажратмалар ҳам мазкур элемент таркибида акс эттирилади ва кўзда тутилаётган харажатлар қиймати ҳамда ҳар бир асосий восита объектини капитал таъмирлашнинг даврийлигидан келиб чиқсан ҳолда аниқланади. Заҳира учун ажратмалар меъёри ҳар ҳисобот йили охирида қайта кўриб чиқилиб, зарурат бўлганда янги молия йили учун ўзгартирилиши (кўпайтирилиши ёки камайтирилиши) мумкин.

Агар капитал таъмирлаш учун яратилган заҳира маблағларининг суммаси мазкур объектни таъмирлаш учун қилинган ҳақиқий харажатлар суммасидан ортиқча бўлса, ошиб кетган сумма бўйича тузатиш киритилиши керак; агарда ҳақиқий харажатлар заҳирадагидан ошиб кетса, у ҳолда ошиб кетган сумма «Ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган бошқа харажатлар» элементи таркибида акс эттирилади.

Ёнгиндан сақлаш ва қўриқлашни ҳамда хўжалик юритувчи субъектларнинг техникадан фойдаланиш қоидаларида кўрсатилган бошқа маҳсус талабларни таъминлаш, улар фаолиятини назорат қилиш харажатлари ҳам текширилади.

Идорадан ташқари қўриқлаш харажатларини, бундай қўриқлаш талаб қилинадиган мазкур ишлаб чиқаришга маҳсус талаблар мавжуд бўлгандагина, маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига киритиш мумкин.

«Харажатлар таркиби. .... тўғрисидаги Низом»га мувофиқ ишлаб чиқариш фаолиятига тааллуқли жорий ижарага олиш билан боғлиқ харажатлар ҳам маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига киритилади. Ижара тўловларини маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига киритиш бўйича Низомда ҳеч қандай чеклашлар кўзда тутилмаган. Хусусан, жорий тартибда ижарага олинган асосий воситаларни таъмирлаш харажатларини ҳисобдан ўчириш кўплаб мунозарали масалаларни юзага келтиради.

Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодексининг 548-моддасида белгиланган, ижарага олинган асосий воситаларни сақлаш бўйича умумий қоидаларга мувофиқ агарда қонун ёки шартномада бошқача тартиб белгиланган бўлмаса, ижарага

олувчи мол-мулкни яхши ҳолда сақлаши, ижарага олинган мулк-мулкни ўз ҳисобидан жорий таъмирлаши ва сақлаш бўйича бошқа харажатларни қилиши лозим. Ўз навбатида, агар қонун ҳужжатлари ёки шартномада бошқа тартиб назарда тутилган бўлмаса, ижарага берувчи ижарага топширилган мол-мулкни ўз ҳисобидан таъмирлаши шарт (547-модда). Шундай қилиб, шартномада таъмирлаш ишлари кўрсатилмаган бўлса, ЎзРФК 547 ва 548 моддаларига мувофиқ иш тутилади.

Аудит мақсадида кўп ҳолларда таҳтил ўтказилади, заруратга қараб ижара шартномалари юридик экспертизадан ўтказилади. Масалан, аудитор текширув чоғида ижарага олинган бинони таъмирлаш харажатларининг таннархга олиб борилиши билан боғлиқ мумомалани аниқлаган. Аммо шартномада барча турдаги мол-мулкларни ижарага берувчи томон таъмирлаши кўрсатилган. Демак, ижарага олевчи бинони таъмирлашга доир харажатларни таннархга асоссиз киритган. Агар шартномада бундай ҳолат кўрсатилмаганда эди, унда корхона ЎзРФК нинг 610-моддасига мувофиқ таъмирлаш харажатларини ўз ҳисобидан амалга ошириб, маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига киритгани асосли ҳисобланар эди.

### **13.2.1. Ўсимлиқчилик тармоғини текшириш.**

Ўсимлиқчилик тармоғини, жумладан, харажатлар, олинган маҳсулотлар ва уларнинг таннархини текшириш корхона Йиллик ҳисботининг 9-АСК шакли («Ўсимлиқчилик маҳсулотларини ишлаб чиқариш ва уларнинг таннархи») маълумотларини ўрганишдан бошлаш мақсадга мувофиқ.

Аудиторлик текширув ўтказилаётган даврга кўра, барча дала ишлари ёки уларнинг айрим турлари текширилиши мумкин; маҳсулотлар таннархи, маҳсулотлар сотишнинг якуний молиявий натижалари Йиллик ҳисботни тузиш вақтида аниқланади, шунинг учун таннархни текшириш фақат Йиллик ҳисбот тузилганидан сўнг амалга оширилиши мумкин.

Режалиштирилган экин майдонларини текшириш учун корхона Бизнес-режасининг «Деҳқончилик маҳсулотлари ишлаб чиқариш таннархи» жадвали (3-жадвал) ва Йиллик ҳисботининг 9-АСК шакли маълумотлари таққосланади. Сўнгра экин майдонлари ҳақидаги ҳисбот маълумотларининг ишончлилиги «Ўсимлиқчилик» счётида акс эттирилган, ҳақиқатда

Экилган майдонлар ҳақидағи маълумотлар бүйіча аникланиб, улар ишлаб чиқариш ҳисоботлари ва экилган майдонларни қабул қилиш далолатномаси билан ҳам таққосланиб күрілади. Тафовутлар аникланған ҳолларда уларнинг сабабларини аниклаш, хусусан, булар келгусидаги ҳосилдорликни сунгый рационалда ошириб күрсатып мақсадида олдиндан билған ҳолда әкин майдонларини ҳисоботта пасайтириб күрсатып натижаси ёки тракторчиларнинг ҳисоб варақаларыда иш ҳажмларининг күшиб ёзилиши оқибати эканлигини аниклаш зарур. Булардан ташқари алмашлаб әкиш, агротехника табдирлари, уругларни әкіш нормаси, ерга минерал ва маҳаллій ўғитларни солиш муддатларига риоя қилиниши ҳам текширилади.

Үсимлилукчилик тармоғини текширишнинг муҳим босқичи йиғиб олинган ҳосилнинг тұлық ва тұғри киrim қилинишини аниклашдан иборат. Бунда даладан ва бошқа сақлаш жойларидан көлтирилған маҳсулотларнинг тарозида торғиб қабул қилингандығини, тарозибөн дафтариның тұғри юритилиши, йиғиб олинган ҳосилнинг даладан омборга жүнатилишини ҳисобға олишда құлтанизадиган ҳужжатларни расмийлаштырышда белгиланған тартибиға риоя қилинишини аниклаш зарур.

Дон ҳосилининг тұлық киrim қилингандығини текшириш омборхонада дон нави, намлиги ва ифлосланғанлығы, шунингдек, күшімча ишлов берилганидан сұнг (тозалаш, куритиш) лабораторияда текширилғанлығы, тозаланған дон ва чиқитларнинг үлчамнанлығы ҳамда ушбу күрсатилған маълумотлар «Үсимлилук маҳсулотларини саралаш ва қуритиш далолатномаси» (82-шакл)да акс эттирилғанлығини аниклаш зарур.

Үсимлилукчилик тармоғига қилинған харажатларни текширишда ва маҳсулотлар таннархини таҳлил қилишда: маҳсулотларнинг ҳақиқий таннархи режа таннархи билан таққосланади; айрим маҳсулот турларидан зарар күриш сабаблари; харажатларнинг айрим маҳсулотлар ва тугалланмаган ишлаб чиқаришлар турларига тұғри олиб борилғанлығы; бухгалтерия ҳисоби счётларини ёпиш тартибиға риоя қилиниши; табиий оғатлар оқибатида йиғишириб олинмаган маҳсулотлардан күрілған заарлар сууфтарға фонди маблағдары ҳисобидан қопланишининг асосланғанлығы кабилар аникланади. Булардан ташқари, умум ишлаб чиқариш ва таъмирлаш харажатлары-

нинг таннарх обьектларига тўғри тақсимланганлиги 2510 «Умум ишлаб чиқариш харажатлари» счёти ва ушбу харажатларни тақсимлаш ҳисоб-китоби маълумотларига мувофиқ текширилади.

Иш ҳақи харажатлари Бизнес-режада белгиланган 1 га ерга меҳнат харажатларининг меъёрига боғлиқ. Сарфланган уруғликка кетган харажатлар ҳам миқдори бўйича, ҳам қиймати бўйича текширилади. Экиш учун омборхонадан уруғликлар сарфланишининг асосланганлиги уруғликни далага жўнатиш накладнойлари (ёки ҳисоб-китоб чеки) ни экилган майдонларни қабул қилиш далолатномаси маълумотлари билан солиштиришорқали аниқланади. Уруғликлар экиш учун меъёридан ошиқча сарфланганида, бунинг сабаблари ва айборларини, шунингдек, омборхонадаги уруғликлар камомади ёки бузилишини ҳисобдан ўчириш натижаси эмаслигини аниқлаш зарур.

Ёқилғи-мойлаш материалларининг сарфланиши тасдиқланган меъёrlар ва бажарилган ишлар ҳажмидан келиб чиқиб, тракторчи-машинистларнинг ҳисоб ва рақаларига асосан аниқланади. Шунингдек, меъёридан ошиқча сарфланган ёқилғи-мойлаш материалларининг қиймати айбор шахслар зиммасига олиб борилганлигини ҳам аниқлаш зарур.

Ўсимликичиликда ишлатилган асосий воситаларга ҳисобланган ойлик амортизация суммаларининг ҳисобланиши ва экин турларига тўғри тақсимланишини аниқлаш лозим. Бунда амортизация меъёrlарининг тўғри кўлланилиши ва тақсимлаш ҳисоб-китоблари текширилади.

Ўсимликичиликдан олинган асосий маҳсулот турлари таннархларининг тўғри ҳисобланиши, хусусан, харажатлар бир қисмининг асоссиз равишда озуқа, уруғлик ёки тугалланмаган ишлаб чиқаришга олиб борилиши ҳисобига товар маҳсулотлар таннархининг сунъий тарзда пасайтирилиш ҳолатлари йўқлиги аниқланади.

### **13.2.2. Чорвачилик тармоғини текшириш.**

Чорвачилик тармоғини текширишда йил охирига чорва моллари ва паррандалар бош сони режасининг бажарилиши ва ҳисботот кўрсаткичларининг режадагидан фарқлари аниқланади. Чорва моллари ва паррандалар бош сонини йил охирига

режалаштиришнинг тўғрилигини текшириш учун Биснес-режа (4-жадвал) даги йил бошига кўрсатилган чорва моллар бош сони ва тирик вазнларининг олдинги йил якунида ўтказилган инвентаризация маълумотларига мос келишини аниқлаши лозим. Бунда чорва моллари ва паррандалар мавжудлиги ҳақидаги йиллик ҳисоботдаги маълумотлар шу ҳисобот санасидаги ҳисоб регистрлари ва дастлабки ҳужжатлар маълумотлари билан солиштирилади. Шунингдек, чорва молларининг бир гурӯҳдан иккincinnисига ўтказилиши ва ҳисобдан чиқаришларнинг асослигити ҳам текширилади.

Фермада олинган наслнинг тўлиқ кирим қилинишини аниқлаш учун зоотехник ҳисобининг тўғрилигини текшириш ва бу мақсадда фермада чорва моллари ҳаракатининг тезкор ҳисоби маълумотларидан фойдаланиш керак.

Туғилган наслни (бузоқ, қўзи ва ҳ. к.) кейинчалик ўзлаштириш мақсадида киримга олмаслик ҳолатлари уларни инвентаризация қилиш йўли билан текширилади. Агар жорий йilda туғилган ёш чорва молларининг ҳақиқий мавжуд бош сони ҳисобда турганидан кўп бўлса, демак олинган насл тўлиқ кирим қилинмаган. Олинган наслнинг тўлиқ кирим қилинмаганилиги айrim ҳолларда соғин сигирлар бош сонини кирим қилинган бузоқлар бош сони билан таққослаш орқали ҳам аниқланади.

Олинган наслни кирим қилишни текширишда: бузоқлар, қўзилар ва чўчқачалар туғилган куни; тойлар, бўталоқлар бир суткалик бўлганида; қўёнчалар туғилганидан сўнг иккинчи куни; корхонанинг ўзида инкубацияядан чиқарилган жўжалар бир суткалик бўлганида, сотиб олинганлари эса келтирилган куни кирим қилинишини назарда тутмоқ керак.

Бошқа корхона ва ташкилотлардан сотиб олинган ёш чорва моллари тегишли ҳужжатлар асосида текширилади.

Чорва молларининг ҳисобдан чиқарилишини текширишда (бракка чиқариш, суйиши, мажбуран сўйиши, ҳаром ўлиш ва ҳ. к.) чорва моллари ва паррандаларни ҳисобдан чиқариш даголатномасининг ўз вақтида ва тўғри расмийлаштирилиши аниқланади.

Шунингдек, ҳаром ўлган ва йўқолган чорва молларини айбор шахслардан ундириш бўйича чоралар кўрилганлигини ҳамда уларнинг корхона зарарига ёзилиб ҳисобдан ўчирилиши ҳолатларининг йўқлиги аниқланади.

Чорва молларини битта ёш гуруҳидан иккинчисига ўтказицга доир барча муомалалар ўтказиш далолатномаларининг (97-шакл) ўз вақтида ва тўғри расмийлаштирилганлиги ҳамда ўтказилаётган ёш ва бокувдаги чорва молларининг тирик вазни «қўшимча тирик» вазни олиш учун заҳира яратиш мақсадида пасайтириб кўрсатилиши каби ҳолатлар аниқланади.

Булардан ташқари, чорвачилик маҳсулотлари таннархини пасайтириш имкониятлари ва моддий, молиявий ва меҳнат ресурслари сарфланишида хўжасизлик ҳолатларини бартараф қилиш мақсадида таҳлил ўтказиш зарур. Бунда чорвачилик тармоғининг товарлилиги, озуқа ва меҳнат харажатлари ҳамда таннарх таркиби харажат моддалари бўйича таҳлил қилинади.

### 13.2.3. Асосий тармоқлардан олинган маҳсулотлар таннархини ҳисоблашни текшириш.

**Калькуляция** - бу айрим турдаги маҳсулотлар бирлигининг ёки бутун товар маҳсулотларнинг таннархини аниқлаш усулидир. Калькуляция муайян турдаги маҳсулотга нисбатан харажатларни гуруҳлаш усули сифатида, ишлаб чиқариш жараёнинг исталган босқичида маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархининг ҳар бир таркибий элементини кузатиб бориш имконини беради. Шу боисдан, маҳсулот (иш, хизмат)лар бирлигининг таннархини ҳисоблашни текшириш ишлаб чиқариш харажатлари аудитининг муҳим бўлаги ҳисобланади.

Аудитор харажатларнинг сарф-харажат моддалари бўйича уларнинг мақсади ва вужудга келиш жойларига қараб гуруҳланишини ҳамда бевосита ёки билвосита йўл билан маҳсулот (иш, хизмат)ларнинг ҳар бир турига олиб борилишини билиши зарур. Иктиносидёт тармоқларида сарф-харажатлар таркиби турлича ва тегишли тармоқ (ёки тармоқлараро) йўриқномалар ва услубий тавсиялар билан белгиланади.

Маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархини ҳисоблашни текширишда аудитор қўйидагиларнинг тўғрилигини аниқлади:

- маҳсулот ишлаб чиқариш (иш, хизмат) учун қилинадиган харажатларнинг туркумланишини;
- харажатларни калькуляция моддалари бўйича ҳисобга олиш ва ҳисобдан чиқариш (тақсимлаш);
- яроқсизлик (брак) дан ва бекор туриб қолишдан кўрилган йўқотишлар;

- тугалланмаган ишлаб чиқаришни аниқлаш;
- билвосита сарфларни тақсимлаш;
- харажатларни ҳисобга олиш ва маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархини ҳисоблаш усуllibарини қўллаш;
- ишлаб чиқариш харажатларини ҳисобга олишга доир счёtlарнинг ўзаро боғланиши (корреспонденцияси)ни тузиш;
- ишлаб чиқариш харажатларининг йиғма, аналитик ва синтетик ҳисобини юритишин;
- харажат счёtlари бўйича аналитик ва синтетик ҳисоб ёзувларининг бош дафтар ҳамда балансдаги ёзувларга мос келиши.

Маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархини ҳисоблашда ҳар хил усуllibар қўлланилади.

Саноат ишлаб чиқаришида таннарх ҳисоблаш қўйидаги усуllibarda амалга оширилади: оддий усул, норматив усул, буортмалар усули, босқичлар усули.

Аудиторлик текширувининг вазифаларидан бири - танланган калькуляциялаш усулиниң асослилигини тасдиқлашдан иборат.

Харажатлар маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига олиб борилиш ҳусусиятига кўра муайян маҳсулот (иш, хизмат) таннархига тўғридан-тўғри олиб бориладиган бевосита ва билвосита харажатларга бўлинади.

Билвосита харажатлар кўп элементли бўлиб, ҳисоб юритиши сиёсати тўғрисидаги буйруқда белгиланган қайсиdir кўрсаткичга мутаносиб равишда алоҳида маҳсулот турлари ўртасида тақсимланади. Қандай кўрсаткичга мутаносиб тақсимлаш усулини ҳар бир корхона тармоқ ҳусусиятидан келиб чиқиб мустақил аниқлайди. Масалан, саноатда мутаносиб тақсимлаш кўрсаткичи сифатида қўйидагилар қўлланилади:

- асосий иш ҳақи;
- қурилмаларни сақлаш ва ишлатиш учун қилинадиган смета (норматив) харажатлар;
- маҳсулот массаси ва ҳажми;
- ишчилар томонидан ишланган киши-соатлар;
- қурилмаларнинг машина-соатлар сони.

Аудиторнинг вазифаси корхона ҳисоб сиёсатида қабул қилинган ва амалда қўлланилаётган билвосита сарфларни тақсимлаш усулиниң тўғрилигини тасдиқлашдан иборат.

Бир неча турдаги фаолият билан шуғулланувчи (хар хил маҳсулот ишлаб чиқарувчи) корхоналар билвосита харажатларини улар ўртасида таксимламайдиган ҳолатлар аудиторлик амалиётида тез-тез учраб туради. Бундай ҳолларда ҳар хил маҳсулотлар таннархларининг бузиб кўрсатилиш ҳоллари содир бўлади, ҳақиқий молиявий натижалар яширилади.

### 13.3. Давр сарфларини текшириш.

Давр сарфларига киритиладиган харажатлар таркиби «Маҳсулотлар (иш, хизматлар) таннархига қўшиладиган, маҳсулот ишлаб чиқариш (иш бажариш, хизмат кўрсатиш) харажатларининг таркиби ва молиявий натижаларини шакллантириш тартиби тўғрисидаги Низом»га мувофиқ аниқланади.

Аудитор давр сарфларини ҳисобга олишни ва молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботни тузишнинг тўғрилигигни назорат қилиш мақсадида қўйидагиларни текшириши лозим: давр сарфларини ҳисобга оладиган: 9410-«Сотиш харажатлари», 9420 - «Маъмурий харажатлар», 9430-«Бошқа операцион харажатлар», 9440-«Келгусида солиқقا тортиладиган базадан чегириладиган ҳисобот даври харажатлари» бўйича ўз вақтида, ишонарли ва тўлиқ акс эттирилишининг таъминланиши; маъмурий-бошқарув ҳодимлари меҳнатига ҳақ тўлаш ва мукофотлаш ҳақидаги Низом, лавозим маошларининг белгиланган харажатлар сметасига риоя қилиниши устидан назоратнинг таъминланиши.

Қўйидаги харажатларни давр сарфларига киритишнинг асосланганлиги ва ўз вақтидалиги: реклама харажатлари (нашриётда эълон қилиш, радиодан эшилтириш ва телевидение орқали кўрсатиш, реклама маҳсулотларини ишлаб чиқиши ва чоп этиш, стендлар ва шитлар тайёрлаш, видео ва диафильмлар намойиш этиш ва бошқалар); корхонанинг Ўзбекистон Республикаси ҳудудида ва хориждаги ярмаркалар ва кўргазмаларда иштирок этишига доир харажатлар (экспонатларни тайёрлаш ва етказиб бериш, моделлар ва макетлар тайёрлаш, адабиётлар ва техник ҳужжатларни нашр қилиш); маҳсулотлар (ишлар, хизматлар)ни экспорт қилиш билан боғлиқ сарфлар; божхона тадбирлари учун тўловлар; импорт муомалаларини амалга оширишда воситачилик қиласиган ташкилотларга тўланадиган комиссиян тўловлар суммалари; божхона тўловлари, шунингдек, товарлар ва бошқа мулкларни импорт

қилиш билан боғлиқ бўлган божхонада амалга ошириладиган расмийлаштириш ўтказиш учун тўловлар; материал қийматикларни сотиб олиш ва ташиб келтириш харажатлари; белгиланган меъёрлар ва бошқарув томонидан тасдиқланган сметалар доирасидаги корхона фаолияти билан боғлиқ вакиллик харажатлари (штатда турмайдиган таржимонлар хизматига ҳақ тўлаш, иш юзасидан музокаралар вақтида чет эллик вакилларнинг расмий қабулини ўтказишга доир харажатлар).

Бунда қилинган харажатларнинг асосланганлиги ва тасдиқловчи хужжатлар (счёtlар, дўконлар ва ресторонларнинг чеклари ва бошқалар)нинг мавжудлигига алоҳида эътибор бериш зарур.

### **13. 4. Молиявий фаолиятга доир харажатлар ва даромадлар ҳамда фавқулодда олинган фойда (кўрилган зарар) ларни текшириш.**

Молиявий фаолиятга доир харажатлар ва даромадлар «Харажатлар таркиби тўғрисидаги ... Низомда»да белгиланган. Ушбу Низомга мувофиқ молиявий фаолият бўйича харажатларга қўйидагилар киради:

- Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки томонидан белгиланган ҳисоб ставкалари даражасида ва улардан ортиқча олинган қисқа муддатли ҳамда узоқ муддатли кредитлар бўйича, шу жумладан тўлов муддати ўтган ва узайтирилган ссудалар бўйча тўловлар;
- мулкни узоқ муддатли ижарага олиш (лизинг) бўйича фоизларни тўлаш харажатлари;
- чет эл валютаси билан муомалаларга доир салбий курс тафовутлари бўйича заарлар;
- сарфланган (қимматли қофозларга, шўъба корхоналарга ва ҳоказоларга) маблағларни қайта баҳолашдан кўрилган зарарлар;
- ўз қимматли қофозларини чиқариш ва тарқатиш билан боғлиқ харажатлар;
- молиявий фаолият бўйича бошқа харажатлар, шу жумладан салбий дисконт.

Аудитор ушбу харажатларни текширишда 9610, 9620, 9630 ва 9690-счёtlар бўйича ҳисоб ёзувларини текширувдан ўтказиб, уларнинг «Низом»га мувофиқлиги ва счёtlарда тўғри акс эттирилганлигига ишонч ҳосил қилиши лозим.

**Молиявий фаолиятдан олинган даромадларга қуйидагилар киради:**

- олинган роялтилар ва капитал трансферти;
- Ўзбекистон Республикаси ҳудудида ва унинг ташқарисида бошқа ҳўжалик юритувчи субъектлар фаолиятида улуш қўшган ҳолда қатнашишдан олинган даромад, акциялар бўйича дивиденdlар ва облигациялар ҳамда ҳўжалик юритувчи субъектта тегишли қимматли қофозлар бўйича даромадлар;
- мулкни узоқ муддатли ижарага беришдан олинган даромадлар (лизинг тўловини олиш);
- валюта счёtlари, шунингдек чет эл валюталаридағи муомалалар бўйича ижобий курс тафовутлари;
- сарфланган (қимматли қофозларга, шўба корхоналарга ва ҳоказоларга) маблағларни қайта баҳолашдан олинган даромадлар;
- молиявий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар.

Юқорида келтирилган даромадларни текшириш учун аудитор 9510, 9520, 9530, 9540, 9550, 9560 ва 9590-счёtlарнинг маълумотларини ўрганиб, уларнинг қонунийлигини ва счёtlарда тўғри акс эттирганлигини аниқлайди.

Фавқулодда заарлар — бу ҳўжалик юритувчи субъектларнинг одатдаги фаолиятидан четга чиқувчи ҳодисалар ёки муомалалар натижасида вужудга келадиган ва рўй бериши кутилмаган одатдан ташқари харажатлардир. Бунга фавқулодда ва давр харажатлари таркибида акс эттирилиши керак бўлган ўтган давр харажатлари кирмайди.

У ёки бу модданинг фавқулодда заарлар сифатида акс эттирилиши учун у қуйидаги мезонларга жавоб бериши керак:

- корхонанинг одатдаги ҳўжалик фаолиятига хос эмаслик;
- бир неча йил мобайнида такрорланмаслиги керак;
- бошқарув ҳодими томонидан қабул қилинадиган қарорларга боғлиқ эмаслик.

Тегишли моддаларни фавқулодда заарлар қаторига киритиш ёки киритмаслик тўғрисида қарорлар қабул қилишда ишлар амалга ошириладиган шароитларни ҳам ҳисобга олиш лозим. Масалан, агар ҳўжалик юритувчи субъект алоҳида иқлим шароитларида жойлашган бўлса, у ҳолда иқлим шароитларига боғлиқ ҳолдаги ишламай туриб қолишлар фавқулодда деб баҳоланиши мумкин эмас, чунки ушбу модда «бир неча йил мобайнида такрорланмаслиги керак» мезонига жавоб бермайди.

Фавқулодда фойда моддалари – бу кўзда тутилмаган, та-содифий туслга эга бўлган ҳодиса ёки хўжалик юритувчи субъ-ектнинг одатдаги фаолият доирасидан четга чиқадиган туслда-ги муомалалар натижасида пайдо бўладиган ва олиниши ку-тилмаган фойдадир. Бунга даромадларнинг фавқулодда мод-далари ёки асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар бўлимида акс эттирилиши керак бўлган, ўтган даврлардаги фойда кирмайди.

Фавқулодда олинган фойда (кўрилган) заарлар тўғриси-даги ахборотларнинг тўғри шақлланганингига ишонч ҳосил қилиш учун аудитор томонидан 9710 –«Фавқулодда олинган фойда» ва 9720-«Фавқулодда кўрилган заар» счёtlар маълу-мотлари ўрганилади.

Шунингдек, аудитор «Низом»нинг I-иловасига мувофиқ солиққа тортиладиган базага қўшилиши лозим бўлган, молия-вий фаолиятга доир сарфларни ҳам текшириши зарур. Бундай сарфларга:

- қисқа муддатли банк кредитлари, шу жумладан тўлов муд-дати ўтган ва узайтирилган ссудалар бўйича Ўзбекистон Республикаси Марказий Банки томонидан белгиланган ҳисоб ставкалари ошган тўловлар;
- узоқ муддатли банк кредитлари бўйича тўловлар;
- қимматли қофозларни чиқариш билан боғлиқ сарфлар;
- қимматли қофозлар муддатидан олдин тўлаш муносабати билан вужудга келган салбий дисконт, агар бу бюджетга қарзларни тўлаш билан боғлиқ бўлмаса.

Аудитор молиявий фаолиятга доир харажатлар ва даромадлар ҳамда фавқулодда олинган фойда (кўрилган заар) ларни текширишнинг барча жиҳатларини ўзининг ишчи ҳуж-жатларида қайд қилиб боради.

#### **Ўз-ўзини текшириш учун саволлар:**

1. Сарф-харажатларни текширишнинг мақсади, меъёрий асослари ва хусу-сиятлари нималардан иборат?
2. Асосий ишлаб чиқариш харажатлари қандай текширилади?
3. Ўсимликчилик харажатлари ва маҳсулотлар таннрахи қандай текширила-ди?
4. Чорвачилик харажатлари ва маҳсулотлар таннрахи қандай текширилади?
5. Бошқа тармоқлар харажатлари ва маҳсулот(иш, хизмат)лари таннархи қандай текширилади?
6. Давр сарфларини текшириш тартиби?
7. Бошқа фаолият турларига доир харажатлар ва даромадлар қандай текши-рилади?

## 14 БОБ. КОРХОНА ХУСУСИЙ КАПИТАЛИНИ АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИДАН ЎТКАЗИШ

*Ҳақиқат қандай бўлса, шундайлиги-ча акс эттириши, балки яхшидир, аммо ҳақиқатни яратган яхшироқ.*

*Жузеппе Верди.*

### 14.1. Корхона хусусий капиталининг моҳияти, уни текширишнинг мақсади, вазифалари ва маълумот манбалари.

1 «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун» га мувофиқ корхонанинг хусусий капитали: устав капитали, қўшилган капитал, заҳира капитали ва тақсимланмаган фойдалар таркиб топади.

**Устав капитали** таъсис ҳужжатларида белгиланган ҳиссаларнинг (пул ифодасидаги) йигиндисидир. Устав капиталига ҳисса шаклида қўшиладиган моддий ва номоддий активлар таъсисчилар келищувига ёки юридик шахс ижрочи органининг қарорига кўра баҳоланади ўа ҳисобга олинади.

**Қўшилган капитал** акцияларни номинал қийматидан баъланд нархларда дастлабки сотишдан олинадиган эмиссия даромадини акс эттиради.

**Заҳира капитали** мол-мулкни қайта баҳолаш чоғида ҳосил бўладиган инфляция заҳираларини, шунингдек, текинга олинган мол-мулк қийматини акс эттиради.

**Тақсимланмаган фойда** фойданинг жамгарилаётганини ифодалайди ва мулқдорларнинг қарорига биноан устав капиталига қўшилиши мумкин (14-модда. Хусусий капитални ҳисобга олиш).

Корхонанинг устав фаолиятини амалга ошириш, жамоада ишлаб чиқаришни ва ижтимоий соҳани ривожлантириш мақсадида устав капитали, заҳира капитали ва қўшилган капитал яратилиади. Тақсимланмаган фойда эса корхона фаолияти натижасида вужудга келади. Уларни текширишдан мақсад корхонанинг барқарор фаолият қилиши, рақобатбардошлиги ва

ишлиб чиқаришни янада ривожлантаришини таъминлашдан иборат.  $\psi^2$

№21 БҲМС га мувофиқ грантлар, субсидиялар ва қайтариб берилмайдиган ёрдамлар ҳам корхонанинг хусусий капиталига тааллуқли бўлиб, молия-хўжалик фаолиятини молиялаштириш манбаи ҳисобланади. Аудитор буларни текширишда грант, субсидия ва қайтариб берилмайдиган ёрдам берилиши учун асос бўлувчи хужжат ҳамда унинг мазмуни билан танишиши зарур. Бунда ёрдамнинг қандай шаклда (дотация, субвенция ва ҳ. к) ва қайси шартлар асосида берилганлиги аниқланади. Давлат субсидияларини ҳисобга олишни текширишда №10 – «Давлат субсидияларини ҳисобга олиш ва давлат ёрдамини ёритиб бериш» номли БҲМС талабларига риоя қилиниши аниқланади.

Таъкидлаш жоизки, субсидиялаар ва грантлар турли нодавлат ташкилотлари, халқаро ташкилотлар ва фонdlар томонидан корхоналарга маълум дастурларни амалга оширишлари учун берилиши мумкин.

Грантлар ва субсидияларни хусусий капитал сифатида акс эттириш учун қўйидаги шарт-шароитлар асос бўлади:

- маълум шартлар бажарилганида қайтариб бермаслик;
- субсидиялар ва грантларни жалб қилиш учун харажатлар қилинимайди, демак, улар даромад ҳисобланмайди (**мослик принципидан келиб чиқиб**).

Аудитор грантлар ва субсидиялар бўйича муомалаларнинг счёtlарда тўғри акс эттирилганлигини текширади. Масалан, грантлар ва субсидиялар ажратилганлиги ҳақида расмий хабарнома (қарор) олингданда (Дт 4890 Кт 8810, 8820). Маблағлар келиб тушганда (Дт 5110, 5210-5220 Кт 4890), олдин олингдан грантлар ва субсидиялар устав капитали ёки заҳира капиталини кўпайтиришга йўналтирилганида (Дт 8810. 8820 Кт 8310, 8320, 8330, 8520 ёки 8530).

Корхона хусусий капиталини текшириш, унинг суммалари ҳаққонийлиги ва ҳаракатини тўғри ҳисобга олиш муҳим вазифа ҳисобланади. Бунда қўйидаги манбалар маълумотлари текширилади:

- Корхонанинг нотариал идоралари томонидан тасдиқланган устави ва таъсис шартномаси;
- 8310, 8320, 8330, 8410, 8420, 8510, 8520, 8530, 8610, 8620, 8710 ва 8720 счёtlарнинг Бош дафтари ва 15-журнал-

ордердаги суммалари ҳамда уларнинг ҳаракатига асос бўйичи ҳужжатлар.

Текшириш ҳисобот даврига тузилган баланс маълумотларини корхона устави, таъсис шартномаси ва тегишли ҳисоб регистрларидағи ушбу ҳисобот даврига мавжуд бўлган қолдиқлар билан солиштиришдан бошланади.

## **14.2. Корхона устав капиталини аудиторлик текширувидан ўтказиш.**

### **14.2.1. Устав капиталини текширишнинг мақсад ва вазифалари.**

Корхона устав капитали унинг устави ва таъсис шартномасига мувофиқ қоидага кўра, таъсисчиларнинг ҳиссалари ҳисобига барно этилади. У корхонанинг хўжалик фаолиятидан олинадиган фойдаси ҳисобига, зарур бўлганда таъсисчиларнинг мақсадли бадаллари ҳисобига ҳам тўлдирилиши мумкин.

Корхона устав капиталига ҳисса сифатида бинолар, иншотлар, курилмалар ва бошқа моддий қийматликлар; ер, сув ва бошқа табиий ресурслардан фойдаланиш ҳуқуқлари, шунингдек, бошқа мулкий ҳуқуқлар (шу жумладан, кашфиётлардан фойдаланиш учун, «НОУ ҲАУ» ва бошқа номоддий активлар); қўшма корхона иштирокчи давлатларининг валюталаридағи эркин айирбошланадиган валюталарда пул маблағлари қўшилишлари мумкин.

Устав капиталини аудиторлик текширувидан ўтказишдан мақсад, устав капиталининг ҳолати акс эттириладиган молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг ишончлилиги, ҳамда уни ҳисобга олиш услубиётининг меъёрий ҳужжатларга мувофиқлиги тўғрисида фикр шакллантиришдан иборат.

Текширувни корхона юридик мақомини ва уставида белгиланған фаолият турларини, таъсисчилар ва улар улушларининг таркиби ҳамда суммасини, устав капиталининг молиявий-хўжалик фаолиятини амалга ошириш учун етарлилигини аниқлашдан бошлаш мақсадига мувофиқ.

Таъсис ҳужжатлари, устав капиталини шакллантиришга доир дастлабки ҳужжатлар, ҳисоб регистрлари ва ҳисобот маълумотларини текшириш қўйидаги тартибда амалга оширилади:

- таъсис хужжатлари (устав, таъсис шартномаси) мавжудлиги, шакллари ва түгри расмийлаштирилганлиги;
- таъсис хужжатлари мазмунининг амалдаги қонунчилак ва меъёрий хужжатлар талабларига мувофиқлиги;
- таъсисчилар улушларининг устав капиталига түлиқ ва ўз вақтида қўшилиши;
- таъсисчилар мулк шаклида қўшадиган улушларининг түгри баҳоланишини текшириш;
- уставда кўрсатилган фаолият турларининг қонунийлигини текшириш;
- устав капитали ҳажмининг таъсис хужжатлари ва Ўзбекистон Республикаси қонунчилигига мувофиқлиги;
- устав капиталининг түлиқ ва түгри шакллантирилганлиги;
- таъсисчиларниң устав капиталига ўз улушларини қўшиш бўйича якуний ҳисоб-китоблар учун қонунда белгиланган муддатларга риоя қилиниши;
- устав капиталини шакллантиришга доир муомалаларнинг бухгалтерия ҳисоби счётларида түгри акс эттирилганлигини текшириш;
- устав капиталига улушларнинг ҳақиқатан ҳам қўшилганлигини аниқдаш;
- устав капитали ҳажми ўзгаришининг асослилиги, устав ва таъсис шартномасининг қайта рўйхатдан үtkазилганлигини ҳамда бу ҳақда тегишли ҳисоб регистрлари ва ҳисоботда акс эттирилганлиги.

Ушбу вазифаларни бажариш учун қуйидаги маълумот манбалари таҳдил қилинади:

- корхонанинг хукуқий мақомини, устав капиталини шакллантириш ва ҳисобга олиш масалаларини тартибга соладиган асосий қонун хужжатлари ва йўриқномалари;
- таъсис хужжатлари (нотариал идора томонидан тасдиқланган устав ва таъсис шартномаси);
- молиявий, статистик ва бошқа тегишли ҳисоботлар;
- устав капиталини шакллантириш бўйича муомалалар ҳисобга олинган дастлабки хужжатлар, аналитик ва синтетик ҳисоб регистрлари;

Меъёрий хужжатларга мувофиқлик масаласини текшириш учун устав капиталини шакллантириш ва ҳисобга олиш қоидаларини ўзида мужассамлаштирган **меъёрий хужжатлар тўплами** зарур. Бундай тўплам текширилаётган корхонанинг ўзига хос жиҳатларини ҳисобга олган ҳолда шакллантирилади.

#### **14.2.2. Таъсис ҳужжатларини текшириш.**

Аудитор таъсис ҳужжатларини текширишда куйидаги-ларни аниқлайди:

- таъсис ҳужжатларида қандай фаолият турлари қўзда тутилган;
- ҳақиқатда амалга ошираётган фаолият турларининг таъсис ҳужжатларига мувофиқлиги;
- Ўзбекистон Республикасининг «Айрим фаолият турларини лицензиялаш тўғрисида»ги қонунига мувофиқ лицензияланиши лозим бўлган фаолият турлари ва лицензияларнинг мавжудлиги.

Лицензияланиши лозим бўлган фаолият турлари бўйича лицензиялар мавжудлиги ва уларнинг амал қилиш муддатлари текширилади. Чунки, корхона бундай фаолият турлари билан шуғулланиш хуқуқига лицензия олинган ёки унда кўрсатилган вақтдан бошлаб эга бўлади ва ушбу хуқуқ лицензия амал қилиш муддати ўтиши билан тўхтатилади. Тегишли лицензияларга эга бўлмасдан амалга оширилган фаолият турлари но-қонуний ҳисобланади. Агар корхона битта таъсисчи томонидан ташкил этилган бўлса, бунда у мазкур таъсисчи томонидан тасдиқланган, тегишли ҳоқимият органидан рўйхатдан ўтган ва нотариал идора томонидан тасдиқланган устав асосида фаолият кўрсатади. Таъсис ҳужжатлари билан танишиш аудиторга мулк эгаси ким эканлигини ва кимнинг манфаати учун текширув ўтказилаётганлигини аниқлашга имкон беради.

Агар корхона бир неча таъсисчилар томонидан ташкил этилган бўлса, у ҳолда **таъсис шартномаси** тузилиши лозим, устав эса таъсисчилар томонидан тасдиқланган бўлиши лозим. Масалан, масъулияти чекланган жамиятлар (МЧЖ) барча таъсисчилар томонидан имзоланган **таъсис шартномаси** ва устав асосида ташкил этилади ва фаолият кўрсатади.

Аудитор тегишли таъсис ҳужжатларининг мавжудлигини ва уларни тасдиқлаш ҳамда давлат рўйхатидан ўтказиш қонидарига риоя қилинишини аниқлайди. Корхона таъсисчилар томонидан уни ташкил этиш тўғрисидаги қарор қабул қилинган вақтдан бошлаб эмас, балки давлат рўйхатидан ўтган кундан бошлаб юридик шахс мақомига эга бўлган деб ҳисобланади. Шу боисдан, давлат рўйхатидан ўтганлик тўғрисидаги гувоҳноманинг мавжудлигини, агар таъсис ҳужжатларига ўзгартиришлар киритилган бўлса, қайта рўйхатдан ўтказилганини текшириш лозим.

Аудитор таъсис шартномаси билан танишишда, унда қандай шартлар келтирилганлигини аниқлади. Жумладан:

- мулкларни улуш сифатида қўшиш (топшириш)
- фаолиятда иштирок этиши;
- фойда ва заарларни таъсисчилар ўртасида тақсимлаш;
- корхона фаолиятини бошқариш ва унда таъсисчиларнинг иштироқи;
- таъсисчиларнинг корхонадан чиқиши.

Масъулияти чекланган жамиятлар (МЧЖ) таъсис шартномасида юқорида санаб ўтилган маълумотлардан ташқари қўйидаги шартлар ҳам бўлиши лозим:

- устав капиталининг таркиби ва ҳажми тўғрисида;
- ҳар бир таъсисчи улушининг ҳажми ва уни ўзгартириш тартиби;
- таъсисчилар улушларининг таркиби, ҳажми ва топшириш муддатлари;
- улушларни қўшишга доир мажбуриятларни бузганлик учун жавобгарлик;
- таъсисчилар томонидан қўшиладиган улушларнинг жами суммаси.

Аудитор корхона устави билан танишиш чогида унда қўйидагилар кўрсатилганлини аниқлади:

- корхонанинг ўзига хос ҳусусиятлари ва ташкилий-хукуқий шаклини ифодалайдиган номи;
- корхонанинг давлат рўйхатидан ўтқазиладиган, жойлашган ўрни;
- устав капиталининг кўлами ва унинг барча таъсисчилар ўртасида улушларга тақсимланиши;
- корхонанинг мақсади ва фаолият турлари;
- ижро органларини сайлаш ёки тайинлаш тартиби;
- корхона бошқарув органининг таркиби ва ваколатлари ҳамда улар томонидан қарор қабул қилиш тартиби;
- дивиденdlар тақсимлаш тартиби;
- амалдаги қонунчиликда кўзда тутилгани ҳамда таъсисчилар билан келишилган, лекин қонунчиликка зид келмайдиган бошқа зарур масалалар. Шунингдек, таъсис ҳужжатларини текширишда корхонанинг ташкилий-хукуқий шаклини эътиборга олиш зарур. Масалан, акциядорлик жамиятининг таъсисчилари томонидан тасдиқланган уставида, устав капиталининг кўлами тўғрисидаги маълумотлар билан бирга жамият томонидан чиқариладиган акцияларнинг тоифа-

лари, уларнинг номинал қиймати ва миқдори, акциядорларнинг ҳукуқлари тўғрисидаги шартлар ҳар хил бўлиши лозим. Акциядорлик жамиятининг барча акциялари бир акциядор томонидан сотиб олинганда, акциядорлик жамигини бир киши ташкил этган ҳисобланади ёки бир акциядордан иборат бўлади. Бу ҳолдаги маълумотлар акциядорлик жамияти уставида қайд қилинган, рўйхатга олинган ва ҳамма танишиши учун эълон қилинган бўлиши керак.

Иштирокчилар таркибини таҳдил қилишда, акциядорлик жамияти ва масъулияти чекланган жамият ягона иштирокчи-си сифатида, битта шахсдан иборат хўжалик юритувчи субъект бўла олмаслигига эътибор бериши керак.

Акциядорлик жамиятлари ва масъулияти чекланган жамиятларда ҳам юридик шахслар, ҳам жисмоний шахслар таъсисчи сифатида иштирок этишлари мумкин.

Қўшма корхона устав капиталига ўзбекистонлик иштирокчи томонидан қўшиладиган ҳисса хорижий иштирокчилар билан келишувга кўра миллий валютада қандай баҳоланса, келишилган баҳолар бўйича чет эл валютасида ҳам жаҳон бозоридаги баҳони ҳисобга олган ҳолда шундай баҳоланади.

Хорижий иштирокчининг ҳиссаси ҳам шу тартибда қўшма корхонани ташкил этиш ҳақидаги шартнома имзоланган кундаги ёки унинг иштирокчилари келишган бошқа санага амалда бўлган Ўзбекистон Республикаси Марказий Банкининг расмий валюта курси бўйича сўмга ҳисоблаб ўтказиш йўли билан баҳоланади.

Жаҳон бозори баҳоси бўлмагандага қўшилаётган мулклар қиймати иштирокчиларнинг келишувига мувофиқ аниқланади.

Таъсис ҳужжатларини текширишда амалдаги қонун ҳужжатларига мувофиқ ҳар бир ташкилий-ҳукуқий шаклдаги хўжалик юритувчи субъект учун турли масъулиятлар белгиланишини инобатга олиш зарур.

Корхона таъсисчиларининг сони ва уларнинг устав капиталидаги улушини текшириш чоғида аудитор таъсисчиларнинг энг кўп сони ва бир таъсисчининг устав капиталидаги энг кўп улушки, ҳамда устав капиталининг энг кам кўлами тегишли юридик шахс учун қўлланиладиган Қонун билан аниқланади. Масалан, «Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳукуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонунига мувофиқ очиқ турдаги акциядорлик жамият-

лари (ОТАЖ) устав капиталининг энг кам миқдори жамият рўйхатдан үтказилган пайтда қонун ҳужжатларида белгилаб қўйилган энг кам иш ҳақининг икки юз баравар суммасидан кам бўлмаслиги, ёпиқ турдаги акциядорлик жамиятлари (ЁТАЖ) устав капитали эса жамият рўйхатдан үтказилган пайтда қонун ҳужжатларида белгилаб қўйилган энг кам иш ҳақининг юз баравар суммасидан кам бўлмаслиги керак. (20-модда).

#### 14.1-жадвал

#### **Хўжалик юритувчи субъектлар учун қонунчиликда белгиланган масъулиятлар**

Хўжалик юритувчи субъект ташкилий-хукукий шакли	Қонун ва унда белгиланган масъулиятлар
Қишлоқ хўжалик кооперативлари (ширкат хўжаликлари)	Уз. Р. қонуни «Қишлоқ хўжалиги кооперативи (ширкат хўжалиги) тўғрисида» К/х кооперативи (ш/х) фаолиятининг асосий тури қишлоқ хўжалик маҳсулоти етиштиришdir. К/х кооперативи (ш/х) қишлоқ хўжалик маҳсулотлари етиштириш билан бир қаторда кооперативнинг ўз худудида ҳам, шунингдек ундан ташкари ҳам қишлоқ хўжалик ҳом ашёсини қайта ишлаш, озиқ-овқат маҳсулотлари, ҳалқ истеъмол моллари, ишлаб чиҳариш-техника аҳамиятига эга бўлган маҳсулотлар ишлаб чиқариши, савдо-сотиқ, таъмирлаш ва курилиш ишлари, юридик ва жисмоний шахсларга хизмат кўрсатиш, шунингдек қонунларда таъқиҷланмаган бошқа фаолият турлари билан шугуllibанишга ҳақли. (32-модда)
Фермер хўжаликлари	Уз. Р. қонуни «Фермер хўжалиги тўғрисида» Фермер хўжалигининг мол-мулкига эгалик қилиш ундан фойдаланиш ва уни тасарруф этиш хўжалик аъзолари томонидан ўзаро келишув асосида амалга оширилади. (20-модда)
Деҳқон хўжаликлари	Уз. Р. қонуни «Деҳқон хўжалиги тўғрисида» Деҳқон хўжалигининг мол-мулкига эгалик қилиш ундан фойдаланиш ва уни тасарруф этиш хўжалик аъзолари томонидан ўзаро келишув асосида амалга оширилади. (16-модда)
Маъсулият чекланган жамиятлар (МЧЖ)	Уз. Р. қонуни «Хўжалик жамиятлари ва ширкатлар тўғрисида» МЧЖ таъсисчиларнинг мажбуриятлари бўйича жавобгар ҳисобланади. Таъсисчилар МЧЖ устав капиталидаги улушларига мутаносиб мажбуриятлари бўйича жавобгардир. (16-модда)
Акциядорлик жамиятлари	Узбекистон Республикаси Қонуни «Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг химоя қилиш тўғрисида».

Ушбу талабларга риоя қилиниши корхонанинг фаолият күрсатиши, ҳамда кредиторларнинг манфаатларини хукуқий ва иқтисодий химоялаш шартларидан бири ҳисобланади. Корхона соф активлари мақдорининг унинг устав капиталидан ошиб кетици (ёки тенг бўлиши) тўғрисидаги мажбурий талабларга риоя қилиниши шу мақсадлардагина текширилади.

Корхонанинг хусусий капиталини текшириш учун зарур маълумотлар молиявий ҳисботнинг қўйидаги шаклларида акс эттирилади:

#### **Бухгалтерия балансида (ОКУД бўйича 1-шакл):**

Таъсисларнинг устав капиталига кўшадиган улушлари бўйича қарзлари – активдаги II-«Айланма активлар» бўлимидаги «Таъсисчилар билан ҳисоблашишилар» моддаси (4610-счёт) (280-сатр);

Пассивдаги I «Ўз маблаглари манбалари» бўлимидаги устав капитали (320 сатр), қўшилган капитали (330 сатр), заҳира капитали (340 сатр), тақсимланмаган фойда (350 сатр);

#### **Хусусий капитал тўғрисидаги ҳисбот (5-шакл) да**

Хусусий капиталнинг таркиби бўйича: йил бошига қолдиги (010 сатр 3, 4, 5, 6, 7, 8, -устунлар), йил давомидаги ўзгариши (020-070 сатрлар) ва йил охирига қолдиги (080-сатр).

#### **14.2.3. Дастлабки ҳужжатларни текшириш.**

Таъсисчилар улушларининг устав капиталига қўшилган лигини тасдиқловчи ҳужжатларга далолатномалар, накладнойлар, банк кўчириналари, тўлов-топшириқномалари нусхалари, касса кирим ордерларининг квитанциялари ва бошқа дастлабки ҳужжатлар мисол бўла олади. Устав капиталига улуш сифатида кўшиладиган мулкларга эгалик қилиш хукуқини тасдиқловчи ҳужжатларга кўчмас мулк, ер участкалари, транспорт воситалари, интеллектуал мулк ва шунга ўхашшларга эгалик қилиш хукуқини тасдиқловчи гувоҳномалар киради.

#### **Ташкилий ҳужжатлар:**

- давлат рўйхатига олинганлиги тўғрисида гувоҳнома;
- буйруқлар ва фармойишлар;
- акциядорлар ва таъсисчилар билан ёзишмалар;
- акцияларга обуна бўлиш натижалари тўғрисидаги, савдо натижалари тўғрисидаги, таъсисчилар ёки акциядорлар мажлисининг баённомалари;

- солиқ инспекцияда ҳисобга олинганлиги түғрисида маълумотнома, давлат статистика органлари, тегишли суурита ташкилотлари ва бошқа бюджетдан ташқари ташкилотларда рўйхатга олинганлиги түғрисида гувоҳнома;
- амалдаги қонунчиликка мувофиқ лицензияланиши лозим бўлган фаолият турлари учун берилган лицензиялар;
- юритидаётган ҳисоб шаклидан қатъий назар очиқ турдаги акциядорлик жамиятлари акциядорлар реестрини ҳам текширувга тақдим қиласди.

Устав капиталига таъсисчилар томонидан улушларни қўшиш муддатларига риоя қилинишини ва тўлиқлигини текширишда куйидагиларга эътибор берилиши лозим:

- устав капиталининг тўлиқ шаклланганлиги;
- таъсисчилар ҳақиқатда қўшган улушларининг таъсис хужжатларида белгиланган шартларга мослиги;
- таъсисчилар томонидан устав капиталига улушларни қўшишда қонунчилик ва таъсис хужжатларида белгиланган муддатларга риоя қилиниши.

Устав капиталининг шаклланишини текшириш чофида текцирилаётган корхонанинг ташкилий-хукукий шаклини ҳам эътиборга олиш зарур. Чунончи, акциядорлик жамиятларида устав капитали акциядорлар томонидан сотиб олинадиган, жамият акцияларининг номинал қийматидан, маъсулияти чекланган жамиятларда эса унинг иштирокчилари томонидан қўшиладиган улушлар қийматидан ташкил топади. Қишлоқ хўжалик кооперативлари (ширкат хўжаликлари) да пай жамғармаси – ширкат хўжалиги аъзоларининг пай бадалларидан, фермер ва деҳқон хўжаликларида эса ўзига қарашли уйжойлар, хўжалик иморатлари, қишлоқ хўжалик экинзорлари ва дараҳтзорлари, дов-дараҳтлар, маҳсулдор чорва моллари, паррандалар, қишлоқ хўжалик техникаси, асбоб-ускуна ва ашё-анжомлари, транспорт воситалари, пул маблаглари, интеллектуал мулк обьектлари, шунингдек бошқа мол-мулклардан ташкил топади.

Давлат корхоналарида эса давлат мулки ҳисобланган устав фонди шакллантирилади.

Аудитор текширув чофида барча таъсисчилар қонунчиликка мувофиқ ўз улушларини устав капиталига ўз вақтида ва тўғри ҳамда тўлиқ қўшганликларини аниқлаши керак.

Масалан, масъулияти чекланган жамият (МЧЖ) устав ка-

питалига жамиятни рўйхатга олиш пайтида ҳар бир иштирокчи камида 30 % улушкини қўшган бўлиши керак.

Корхона устав капиталига таъсисчилар томонидан улушлар қўшилмаган ёки тўлиқ қўшилмаган ҳолатларнинг аниқланиши, тегицли бошқарув органлари учун корхона таъсис этилмаган ва тугатилиши керак деб топилишига асос бўлади.

Таъкидлаш жоизки, таъсисчилар томонидан устав капиталига улуш сифатида қўшиладиган маблағлар Ўзбекистон Республикасида амалдаги қонунчиликка мувофиқ КҚС га тортилмайди. Шунингдек, корхоналарни тугатиш ёки қайта ташкил этиш чорида пай (улуш) кўринишида натура ёки пул шаклида олинган маблағлар ҳам, уларнинг устав капиталидан ҳамда юридик шахслар пай (улуши)дан ошиб кетмаган миқдорда, КҚС га тортилмайди.

Устав капиталига улушлар пул, қимматли қофозлар, бошқа буюмлар ёки мулкий ҳуқуқлар ҳамда пулда баҳоланадиган бошқа ҳуқуқлар шаклида қўшилиши мумкин. Шу боисдан аудитор таъсисчилар улушларини пулда баҳолашнинг тўғрилигини текшириши мухимдир. Корхона таъсисчисининг улушкини пулда баҳолаш корхона таъсисчилари ўртасидаги келишувга мувофиқ амалга оширилади. Қонунда кўзда тутилган айrim ҳолларда эса мустақил эксперт томонидан баҳоланиши керак.

#### **14.2.4. Синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларини текшириш.**

Бухгалтерия ҳисобининг журнал-ордер шакли қўлланиладиган корхоналарда амалдаги қоидаларга мувофиқ 8310-8330 счўтлар бўйича №13- журнал-ордер ва аналитик ҳисоб ведомостлари қўлланилади. Бухгалтерия ҳисоби компьютерлаштирилган корхоналарда 8300-устав капиталини ҳисобга оладиган счўтлар (8310-8330), 4610-»Устав капиталига улушлар бўйича таъсисчиларнинг қарзлари» ва 6620- Чиқиб кетаётган таъсисчиларнинг улушлари бўйича қарзлар» счўтлари бўйича синтетик ва аналитик ҳисоб юритиладиган компьютер дастурлари қўлланилади.

Шунингдек, Бош дафтар ёки оборот-салдо ведомостлари ҳам текширилади.

Қоидага кўра, таъсисчилар томонидан устав капиталига

күшиладиган ҳиссалар ҳисобда ва балансда уларнинг ҳақиқатда кирим қилиниш мөйёрига қараб акс эттирилади: асосий воситалар, номоддий активлар, товар-моддий қийматликлар учун қабул қилиш-топшириш далолатномасининг тузилган санаси, пул маблаглари учун маблагларининг корхона счётига келиб тушгани (банк кўчирмаси ва унга илова қилинган тегишли хужжат). Бунда ушбу ҳиссаларнинг аналитик ҳисоби ҳар бир иштирокчи бўйича юритилади.

Ҳиссаларнинг белгиланган миқдори кирим қилинганидан сўнг устав капиталининг ташкил этилиши ҳисобда акс эттирилади.

Устав капиталининг миқдори таъсис ҳужжатларида белгиланганидан ошиб кетмаслигини таъкидлаб ўтиш зарур.

Корхона таъсисчилари улушларининг йифиндиси (улушлар, акциялар, пай бадаллари) таъсис ҳужжатларида қайд қилинган устав капиталининг миқдори ва суммалари тегишли дастлабки ҳужжатларга (далолатномалар, банк кўчирмалари, банк кассасига нақд пул топширилганлиги тўғрисида квитанция ва ҳ. к.) асосан счёtlар алоқаси тузилиб, дастлабки бухгалтерия балансида акс эттирилади.

Устав капитали суммаси таъсис ҳужжатлари, ҳисоб регистрлари ва ҳисботдаги маълумотларга тенг бўлиши лозим.

№21-БХМС га мувофиқ устав капиталини ҳисобга оладиган счёtlар (8310-«Оддий акциялар», 8320-«Имтиёзли акциялар», 8330-«Пай ва улушлар») кредити ва 4610 –«Устав капиталига улушлар бўйича таъсисчиларнинг қарзлари» счётининг дебети бўйича ёзувлар корхона давлат рўйхатидан ўтганидан сўнг амалга оширилади. Устав капиталининг миқдори тўғрисидаги маълумотлар тенглиги қуидаги чизма бўйича текширилади 14.1-чизма).

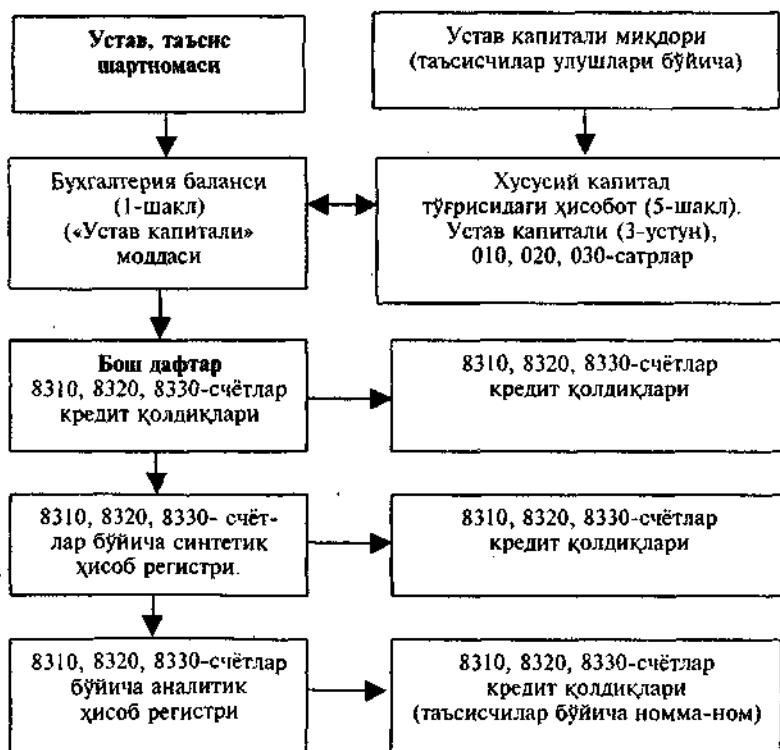
Устав капитали тўлиқ ва тўғри шаклланиши 4610 –«Устав капиталига улушлар бўйича таъсисчиларнинг қарзлари» счёти маълумотлари билан 8310-«Оддий акциялар», 8320-«Имтиёзли акциялар» счетлари ёки 8330-«Пайлар ва улушлар» счёти (хўжалик юритувчи субъект ташкилий-хукуқий шаклига қараб тегишли счёт) маълумотларини солиштириш асосида текширилади.

Масалан, текширувдан ўтказилган фермер хўжаликлари бўйича счёtlар қолдиқлар қуидагича: (14.2-жадвал)

## 14.2-жадвал

**Фермер хұжаликтери устав капиталини шактлантириш таҳлили (минг. с.)**

<b>Фермер хұжаликтери</b>	<b>4610-счёт</b>	<b>8330-счёт</b>
«Асад» фермер хұжалиги 1 йилдан кам ғаолият күрсаттан	500, 0	500, 0
«Бобур» фермер хұжалиги 1 йилдан кам ғаолият күрсаттан	200, 0	400, 0
«Самад» фермер хұжалиги 1 йилдан күп ғаолият күрсаттан	150, 0	300, 0
«Дұст» фермер хұжалиги 1 йилдан күп ғаолият күрсаттан	-	400, 0



*14.1-чизма. Устав капиталини текшириш кетма-кетлеги.*

«Асад» фермер хұжалигыда 4610-счёт дебет қолдиги ва 8310 счёtlар кредит қолдигининг тенглиги таъсисчилар хұжалик устав капиталига ўз улушлари бўйича маблағларни умуман топширмаганлагини ва қонунчиликда белгиланган муддатга риоя қилинмаганligини билдиради.

«Бобур» фермер хұжалиги 4610-счёtnинг дебет қолдиги 8310-счёт кредит қолдигининг 50 %ни ташкил этади, яъни таъсисчилар устав капиталига улушларининг ярмини қўшганлар. Фермер хұжалиги фаолият бошлаганига бир йил тўлмаган, устав капиталининг қолган қисми (50%) бир йил ичидаги қўшилиши лозим.

Демак, «Бобур» фермер хұжалигыда устав капиталини шакллантириш қонунчилик талабларига мос келади.

«Самад» фермер хұжалиги ҳам «Бобур» фермер хұжалигидаги каби таъсисчилар устав капиталига улушларининг ярмини қўшганлар, аммо корхона фаолият бошлаганига бир йилдан ошган, демак устав капиталига улушларни топшириш муддатига риоя қилинмаган. Бундай ҳолатда корхона ёхуд ўз устав капиталини камайтириб, устав ва таъсис шартномасини қайта давлат рўйхатдан ўтказиши, ёхуд тугатиш йўли билан ўз фаолиятини тўхтатиш лозим.

«Дўст» фермер хұжалигыда 4610-Устав капиталига улушлар бўйича таъсисчиларнинг қарзлари» счёти бўйича дебет қолдиқ йўклиги ва 8310-«Пайлар ва улушлар» счёти бўйича кредит қолдиқ суммасининг (400,0 м. с) таъсис хужжатлари (устави ва таъсис шартномаси)га мослиги таъсисчиларнинг устав капиталига улушлар бўйича қарздор эмасликларини ва улушлар тўлиқ тўланганligини билдиради.

Корхонанинг ҳар бир таъсисчиси ўз улушкини устав капиталига тўлиқ ва ўз вақтида қўшганligини текшириш учун аудитор қўйидаги ишчи жадвални тўлдириши мақсадга мувофиқ (14.3-жадвал)

Ҳар бир таъсисчи томонидан устав капиталига улушларнинг ҳақиқатан қўшилганligиги тасдиқловчи бухгалтерия хужжатларининг мавжудлиги ва тўғри расмийлаштирилганligини текшириш орқали аниқланади. Натура шаклидаги улушлар (асосий воситалар, материаллар ва х. к) тегишли шаклдаги далолатномалар, пул маблағлари эса касса ва банк хужжатлари билан тасдиқланади. Тасдиқловчи хужжатларда тегишли маблағларнинг айнан устав капиталига улущ сифатида таъсис

## 14.3-жадеал

**«Дүс» фермер хүжалиги угстав канингдага таъсисчилар улущашарининг тұлғаншы**  
**(таъсис хүжатлари за бухгалтерия маълумотларга мувоғик)**

№	Таъсисчилар	Бухгалтерия маълумотлары			
		Устав ва таъсис шартномасыга мувоғик шуци:	Суммаси шакли сүм	Суммаси Төгизиритган саны	Хүжат
1	Дүстмуратов Г.Д.	Аосий востигалар (бино, трактор)	200000	4. 01. 2003й	Эксперт баҳолаш далолатномаси, қабул килиш –төпшириш 4. 01. 2003й
2	Камолов И.Б	Насл түл	100000	6.01.2003	Банк қвитанчысы №60 6. 01. 2003й
3	Курбанов Э.К.	Урүглик	100000	6.01.2003	Эксперт баҳолаш далолатномаси, қабул килиш –төпшириш 6. 01. 2003 й
4	Жами	-	400000	-	Бүгелдік уруғлиги 100000
					400000

хужжатларига мувофиқ топширилганилиги ҳақида маълумотлар бўлиши лозим. Бу нафақат устав капиталига кўшиладиган улушларни бухгалтерия ҳисобида тўғри расмийлаштириш учун, балки солиққа тортиш масалалари учун ҳам зарурдир.

Шунингдек, текширув чоғида ушбу хужжатлар шакл ва мазмунларининг Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»га қонун 9-моддаси талабларига мувофиқлиги ҳам аниқланади.

Устав капиталига чет эл валютасида кўшиладиган улушларнинг тўғри акс эттирилганлигини аниқлаш «Чет эл валютасида амалга ошириладиган муомалаларни бухгалтерия ҳисоби, статистик ва бошқа ҳисоботларда акс эттириш ТАРТИБИ» (Ўз. Р. Адлия Вазирлигига 3 июн 2000 йилда 931-тартиб рақами билан рўйхатга олинган) талабларига мувофиқ амалга оширилади. Чет эл валютасидаги устав капитали ва таъсисчиларнинг устав капиталига улушлар бўйича қарзларини шакллантириш таъсис хужжатлари имзоланган санада амалда бўлган Ўз. Р. МБ курси бўйича сўмга ҳисоблаб ўтказиш йўли билан амалга оширилади. Бунда аудитор чет эл валютаси курси ва сўмга ҳисоблаб ўтказишнинг тўғрилигини ҳамда счёtlарда акс эттирилишини текшириши зарур.

Устав капиталига улушларнинг таъсисчилар томонидан ҳақиқатда кўшилганлиги тегишли дастлабки хужжатлар ва 4610-«Устав капиталига улушлар бўйича таъсисчиларнинг қарзлари», 6620-«Чиқиб кетаётган таъсисчиларга уларнинг улушлари бўйича тўланадиган қарзлар» счёtlари бўйича ҳисоб регистрларидаги ёзувлар асосида текширилади. 4610-счёtnинг дебет қолдиги таъсисчиларнинг устав капиталига кўшадиган улушлари бўйича қарзларини, 6620- счёtnинг кредит қолдиги корхонанинг чиқиб кетаётган таъсисчилардан устав капиталидаги улушлари бўйича қарзларни билдиради. Аудитор устав капиталига улушлар бўйича қарзларнинг ўз вақтида тўланиши ва 4610 ва 6620 счёtlар бўйича қолдиқларнинг ҳаққонийлигини аниқлаши лозим.

Акциядорлик жамиятларида устав капиталининг тўғри шакллантирилишини текширишда қўйидаги талабларга риоя қилинганлиги текширилади:

- устав капитали акциядорлар томонидан сотиб олинган акциядорлик жамияти акцияларининг номинал қийматидан ташкил топганлиги;

- барча акциялар эгаси ёзилган акция эканлиги ва таъсис этишда таъсисчилар ўртасида жойлаштирилган бўлиши лозим;
- жойлаштирилган имтиёзли акцияларнинг номинал қиймати акциядорлик жамияти устав капиталининг 10% дан ошмаслиги лозим;
- акциядорлик жамияти акциялари уни таъсис этиш чоғида уставда кўрсатилган муддат давомида тўлиқ тўланиши лозим. Аммо устав капиталининг камидаги 50% бир ой ичида, қолган қисми эса жамият рўйхатдан ўтган пайтдан бошлаб бир йил ичида туланиши лозим;
- тўлов шакллари (пул маблаглари, қимматли қофозлар, пулда баҳолангандаги бошқа буюмлар ёки мулкий хукуқлар) акциядорлик жамиятининг устави ва таъсис шартномасига мос келиши лозим;
- очиқ ва ёпиқ турдаги акциядорлик жамиятларининг чиқарилган акциялари реестрда рўйхатга олинган бўлиши шарт;
- акцияларнинг аналитик хисоби таъсисчилар, устав капиталининг шаклланиш босқичлари ва акцияларнинг турлари бўйича батафсил маълумот олишини таъминлаши лозим.

Аудитор текширув жараёнида оддий акциялаардан иборат акциядорлик капитали (8310-счёт), имтиёзли акциялар кўринишидаги акциядорлик капитали (8320-счёт), қайтариб сотиб олинган оддий хусусий акциялар (8610-счёт) ва қайтариб сотиб олинган имтиёзли хусусий акциялар (8620-счёт)ни алоҳида текширади.

№21 БҲМС га мувофиқ акциядорлик жамияти давлат рўйхатидан ўтган пайтдан бошлаб оддий ва имтиёзли акцияларнинг обуна суммаси мос равищда 8310 ва 8320-счёtlар кредитида акс эттирилиши лозим (Дт 4610-счёт, Кт 8310, 8320-счёtlар). Обуна бўлинган акциялар қиймати таъсисчилар томонидапн пул, қимматли қофозлар, пулда баҳолангандаги бошқа буюмлар ёки мулкий хукуқлар билан тўланиши мумкин.

Устав капиталининг шаклланишини текширишда акциялар қийматини тўлаш учун топширилган мулкларнинг тўғри баҳоланганилигини аниқлаш зарур. Бу мулкларни баҳолаш таъсисчиларнинг келишувига мувофиқ амалга оширилиши, қонунда кўзда тутилган ҳолларда эса мустақил эксперт баҳолаши лозим.

Устав капиталига улушларнинг ҳаққоний қўшилганлиги-

ни аудитор таъсисчилар билан ҳисоб-китобларни тасдиқловчи ҳужжатларнинг мавжудлиги ва тўғри расмийлаштирилганлигини текшириш орқали аниқлади. Тасдиқловчи ҳужжатларда устав капиталини шакллантириш тўғрисида кўрсатилган бўлиши лозим. Бу нафақат муомалани бухгалтерия ҳисоби счётларида тўғри акс эттириш учун, балки солиқлар бўйича имтиёзларни қўллашнинг тўғрилигини асослаш учун ҳам муҳимдир.

Дастлабки ҳужжатлар (асосий воситаларни, номоддий активларни қабул қилиш-топшириш далолатномалари, юк хатлари, счёtlар, касса ҳисоботлари, банк кўчирмалари, тўлов топшириқномалари ва б.) бўйича устав капиталига қўшилган улушларнинг тегишли счёtlарда тўғри акс эттирилганлиги текширилади.

Устав капиталига қўшилган улушларни текширишда аудитор иштирокида инвентаризация үтказиш мақсадга мувофиқ. Бунда устав капиталига улуш сифатида ишланига яроқсиз асосий воситалар, амалий қийматини йўқотган номоддий активлар қўшилган ҳолатлар аниқданиши мумкин.

Устав капитали ўзгаришининг асослилигини текшириш 8310-«Устав капиталини ҳисобга олинадиган счёtlар»(8310, 8320, 8330-счетлар) бўйича ҳисоб регистрларининг ёзувларини текшириш йўли билан амалга оширилади. Бундай ёзувлар устав капитали белигиланган тартибда кўпайтирилган ёки камайтирилган ҳолатдагина, фақат акциядорлик жамиятининг таъсис ҳужжатларига тегишли тарзда ўзгартиришлар киритилганидан сўнг амалга оширилади.

«Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳукуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонунининг 21-моддасига мувофиқ «жамиятнинг устав фонди акциялар номинал қийматини ошириш ёки кўшимча акцияларни жойлаштириш йўли билан кўпайтирилиши мумкин» (18).

Текширув чоғида устав капиталини кўпайтириш манбалари аниқланади. Улар асосан қуйидагилар ҳисобига бўлиши мумкин:

- эмитент-акциядорлик жамиятининг ўз акцияларини уларнинг номинал қийматидан юқори баҳода сотишдан олинган маблағлар яъни эмиссион даромад (Кт 8320-счет);
- жамғарма, истеъмол ва бошқа фондлар ҳамда ишлатилмаган заҳиралар маблағлари;
- олдинги йил якуни бўйича тақсимланмаган фойда;

- грантлар, субсидиялар ва қайтариб берилмайдиган ёрдамлар ҳисобига (Кт 8810, 8820, 8890-счётынан);
- активларни қайта баҳолашдан ҳосил бўлган манба ҳисобига (Кт 8510-счёт);
- дивидендлар ҳисобига.

Аудитор устав капитали камайтирилишининг асослилигини ҳам текширади.

Юқорида номи қайд қилинган қонуннинг 22-моддасига мувофиқ «Жамиятнинг устав фонди акцияларнинг номинал қийматини ёки уларнинг умумий сонини қисқартириш йўли билан, шу жумладан акцияларнинг бир қисмини жамиятнинг ўзи кейинчалик муомаладан чиқариш шарти билан сотиб олиши йўли билан камайтирилиши мумкин» (18)

Аудитор устав капиталининг корхона хусусий манбаларини капиталлаштириш ҳисобига кўпайтирилиши, ёки юқоридаги ҳолатда камайтирилиши тўғрисида акциядорлар мажлисиининг қарори мавжудлигини ҳам аниқлайди. Устав капитали кўпайтирилганда қўшимча акциялар қийматини тўлаш шакли уларни жойлаштириш тўғрисидаги қарор билан белгиланади.

Кейинчалик аудитор асосий ва қўшимча чиқарилган акциялар қийматининг тўланишини текширади. «Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳукуқларини химоя қилиш тўғрисида»ги қонуннинг 37-моддасига мувофиқ «Жамият акцияларига ҳақ тўлаш бозор қийматида амалга оширилади» (18).

Фақат қуйидаги ҳоллардагина акциялар уларнинг бозор қийматидан арzonроқ нархда жойлаштирилиши мумкин:

- жамиятнинг қўшимча оддий акциялари оддий акциялар эгалари бўлган акциядорларга жойлаштирилиб, улар оддий акцияларни бозор қийматининг тўқсон фоизидан паст бўлмаган нархда сотиб олишдан иборат ўз имтиёзли ҳукуқларини рўёбга чиқарган ҳолларда;
- қўшимча акциялар воситачи иштирокида жойлаштирилиб, уларнинг баҳоси бозор баҳосидан кўпич билан бундай акцияларни жойлаштириш баҳосига нисбатан фоизларда белгиланган воситачилик ҳақи миқдорида арzon бўлганида.

Устав капиталини аудиторлик текширувидан үтказишнинг яқунловчи босқичида унинг энг кам миқдори тўғрисидаги қонунчилик талабларига риоя қилиниши ҳам аниқланади.

Устав капиталининг синтетик ва аналитик ҳисобини

юритишининг тұғрилиги мәзкур корхонада құлланилаёттан ҳисоб шаклининг регистрлари (мемориал-ордерлар, дафтарлар, журнал-ордерлар, машинараммалар ва ҳ. к) маълумотларини текшириш билан аниқланади.

Устав капиталининг аналитик ҳисобини текширишда нафақат унинг синтетик ҳисоб маълумотларига тенглиги, балки акцияларнинг турлари, уларнинг әгалари, акциялар учун ҳисоб-китобларнинг ахволи ва бошқалар бүйіча ахборот олиш имкониятлари ҳам аниқланади.

Шунингдек, аудитор «Акциядорлик жамиятлари ва акцияларнинг хуқуқларини ҳимоя қилиш тұғрисида»ғи қонуннинг 47-50 моддаларига мувофиқ акциядорлар реестрини юритиш қоидаларига риоя қилинишини ҳам текширади.

Барча бажарилған текширув амаллари ва аниқланган но-мувофиқлар аудиторнинг ишчи ҳужжатларыда акс эттирилади.

Текширув якунида аудитор устав капиталини ҳисобга олиш ва ҳисботта акс эттириш бүйіча аниқланған тафовутларнинг қанчалик жиддийлиги (катта-кичиклигі)ни мөйерий ҳужжатлар талабларига нисбатан аниқладайди. Агар аудитор аниқланған тафовут устав капиталига доир ҳисбот күрсаткышларига үнчалик таъсир қылмайды деб ҳисобласа, у ушбу күрсаткышларнинг ишончлилігі тұғрисида ижобий аудиторлык ҳолосаси тузиши мүмкін. Агар ахвол бунга тескари бўлса, яъни аниқланған тафовутлар устав капиталига доир ҳисбот күрсаткышларини сезиларли даражада бузиб күрсатилғанлиги аниқланса, у ҳолда аудитор ушбу камчиликларни акс эттириб салбий аудиторлык ҳолосаси тузади.

#### **14.3. Құшилған капитални текшириш.**

№21 БХМС га мувофиқ 8400-«Құшилған капитални ҳисобта оладиган счёtlар»да оддий ва имтиёзли акцияларни номинал қыйматидан юқори баҳода дастлабки сотищдан олинған эмиссион даромадлар (8410) ва устав капиталини шакллантиришда ҳосил бўлган курс тафовутлари (8420) акс эттирилади. Аудитор ушбу капитал таркибининг тұғри шаклланиши ва үзгаришларини тегишли асос бўлувчи ҳужжатларга мувофиқ текшириб; натижаларини үзининг ишчи ҳужжатларыда қайд қилиб бориши зарур. Жумладан, акцияларни сотищдан

олинган маблағлар кирими, номинал ва биржа (бозор) баҳоси ўргасидаги фарқни аниқлаш ҳамда ҳусусий капитал таркибида қўшилган капиталнинг шаклланишини тўғри акс эттириш ва ҳ. к. Бунда асосан қуйидаги бухгалтерия ёзувлари амалга оширилади.

1). Корхона давлат рўйхатидан ўтганидан сўнг иштирокчилар (таъсисчилар) қўшадиган улушлар (обуна бўлинган акциялар) суммаси устав капиталида акс эттирилганда:

*Дебет 4610—«Устав капиталига улушлар бўйича таъсисчиларнинг қарзлари»(агар акцияга обуна бўлинса-обуначилар бўйича очилган аналитик счёtlар);*

*Кредит 8300-«Устав капиталини ҳисобга оладиган счёtlар» (8310, 8320, 8330-счёtlардан тегишлиси, агар акцияга обуна бўлинса, унинг номинал қийматига Кт-8310, 8320-счёtlар).*

*Кредит 8410-счёт – акция номинал қийматидан биржа баҳосининг ошган қисмига (эмиссион даромад)*

2) Таъсисчилар (иштирокчилар) томонидан таъсис шартномасига мувофиқ улушлар (моддий, номоддий, пул маблағлари ва ҳ. к кўринишида) тегишли дастлабки ҳужжатлар (қабул қилиш-топшириш далолатномалари, накладнойлар, касса кирим ордерлари, банк қўчирмалари)га асосан топширилганда:

*Дебет 0110-0199, 0440-0490, 0710, 0720; 0810, 1010-1090, 1110, 1120, 2810, 2820, 2910, 5010, 5110, 5210 - счёtlардан тегишилари.*

*Кредит 4610-счёт (таъсисчилар бўйича очилган тегишли аналитик счёtlар)*

Аудитор 8410-«Эмиссион даромадлар» ва 8420-«Устав капиталини шакллантиришда ҳосил бўлган курс фарқлари» счёtlари бўйича аналитик ҳисобнинг ташкил этилиши ва юритилишининг тўғрилигини текшириши лозим. Бунда қўшимча тўланган капиталнинг ҳисоби оддий ва имтиёзли акциялар бўйича алоҳида юритилаётганлигига эътибор бериш зарур. Шунингдек, ҳисобдан чиқарилган ва сотилган акцияларнинг турлари, улар эгаларининг счёtlари ёки таъсисчилар ва ҳиссадорларнинг шахсий счёtlари бўйича ахборотларни етказиб бериш имкониятларига ҳам жиддий эътибор бериши керак.

#### 14. 4. Захира капиталини текшириш.

№21 БХМС га мувофиқ корхонанинг таъсис ҳужжатлари га мувофиқ фойда ҳисобидан яратилган захиралар, активларни қайта баҳолашда ҳосил бўлган инфляцион захиралар, қайтариб берилмаслик шарти билан олинган мол-мулклар **захира капиталини ташкил** этади. Захира капиталининг мавжудлиги ва ҳаракати қўйидаги счёtlарда ҳисобга олинади.

8510-«Мулкларни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар»;

8520-«Захира капитали»

8530-«Қайтариб бермаслик шарти билан олинган мол-мулклар»

Аудитор захира капиталини текширишда, даставвал, уни шакллантириш учун асос бўлувчи меъёрий ҳужжатлар мавжудлиги ва уларга риоя қилинаётганлигини аниқлайди. Баланснинг «Захира капитали» моддаси бўйича мавжуд сумманинг тегишли санага тузилган синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларида (8510, 8520 ва 8530 счёtlар бўйича кредит) қолдиқларига тенглиги текширилади.

Сўнгра ҳар бир счёт бўйича қолдиқ суммалар, дебет ва кредит оборотлар моҳиятан текширилади.

Масалан, 8510-«Мулкларни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар» счёти бўйича қолдиқ сумма қачон пайдо бўлганлиги, мулкларни қайта баҳолаш тўғрисида ҳукумат қарорлари, услубий кўрсатмалар, корхона ҳисоб сиёсати ва бошқа асослар мавжудлиги аниқланади. Шунингдек, қайта баҳолаш бўйича бажарилган ҳисоб-китоблар тўғрилиги (ҳар бир аналитик ҳисоб обьекти бўйича), қайта баҳолаш натижаларининг тегишли аналитик ҳисоб регистрларида акс эттирилиши ва счёtlар боғланиши (проводкалар) тўғри белгиланганлиги текширилади.

Акциядорлик жамиятлари, кўшма корхоналар ва бошқа ҳўжалик юритувчи субъектларда яратилган захира капиталининг мавжудлиги ва ўзгариши 8520-«Захира капитали» счёти маълумотлари бўйича текширилади. Бунда аудитор, захира капиталини шакллантиришга доир Ўзбекистон Республикасининг амалдаги қонунлари ва таъсис ҳужжатларининг тегишли қоидаларига риоя қилинишини аниқлайди.

Захира капиталига фойдадан ажратмалар, унинг корхона таъсис ҳужжатларида кўзда тутилган корхона устав капиталининг 10% етмагунча ажратилаверади.

Аудитор ушбу капиталнинг тўғри ташкил этилиши ва тўлдирилиб борилишини текширишда ажратмалар ҳисобига яратилган заҳира капитали устав капиталининг 10% дан ошмаганлиги, мулклар (асосий воситалар)ни қайта баҳолашда ҳосил бўлган инфляцион заҳираларнинг ҳаммаси 8531-счўт кредитига олиб борилганинни аниқлайди.

#### **14. 5. Молиявий натижаларни, соф фойда ҳисобидан фондлар ва бошқа заҳиралар ташкил этилишини текшириш.**

Қоидага кўра, фойда (даромад) Корхоналар томонидан қўйидаги мақсадлар учун ишлатилади: фойда (даромад) солигини тўлаш; бошқарувнинг тегишли қарорига мувофиқ устав капиталига қўшиладиган, ўтган йилги фойда ҳисобидан устав капиталини кўпайтириш; дивиденdlар тўлаш.

Кўшма корхоналар фойдасига келадиган бўлсак, у бюджетга тўланадиган суммалар ва заҳиралар яратиш ва уларни тўлдиришга йуналтирилган суммалар чегириб ташланганидан сўнг, кўшма корхона иштирокчилари ўртасида, уларнинг устав капиталидаги хиссаларига мутаносиб равишда тақсимланади, агар таъсис ҳужжатларида бошқача тартиб кўзда тутилмаган бўлса.

Кўшма корхонанинг хорижий иштирокчиларига корхона фаолиятидан олинган фойданни тақсимлаш натижасида тегишли бўлган, сўм ва чет эл валюталаридаги суммаларни, шунингдек, тақсимланган эркин муомаладаги валютада олинган даромаднинг тегишли улушини уларнинг мамлакатларига ўтказиб бериш кафолатланади.

Аудитор корхонанинг фойдаси (даромади)ни ва молиявий ҳолатини текширишда қўйидагиларни пухта ўрганиши лозим: тайёр маҳсулотлар, товарлар (ишилар, хизматлар) реализациясидан олинган фойдалар ёки кўрилган заарлар; давр сарфлари, уларнинг асосланганлиги, тасдиқланган сметага мувофиқлиги ва молиявий натижага таъсири.

Бунда, жумладан, қўйидагиларни таҳлил қилиш юарур: асосий воситаларнинг ҳисобдан чиқарилиши (бино ишотларни бузиш ва бўлаклаш, кўрилмаларни демонтачилиш ва шунга ўхшашлар), асосий воситаларни бошқа тартиблар ва корхоналарга сотиш ёки беришда пайдо бўлган заарлар; номоддий активларни бошқа корхона ва ташкилотларга со-

тиш ёки беришда пайдо бўлган заарлар; айборлари аниқланмаган ўғирликлардан кўрилган заарлар; жарималар, пениялар ва неустойкалар тўлаш билан боғлиқ заарлар; асосий фаолиятдан олинадиган фойда, бошқа даромадлар ва бошқа тушумлар ҳисобидан заҳира қилинниб, бошқа корхоналар ва ташкилотлар (чет элликларни ҳам қўшиб), шунингдек айрим шахслар билан ҳисоб-китобларга доир шубҳали қарзлар суммалари; «Бошқа даромадлар ва тушумлар» га куйидагилар киради: корхонанинг асосий фондлари ва бошқа мулкларини сотишдан олинган даромадлар; даъво муддати ўтиб кетган, кредитор ва депонентга үтказилган қарзларни ҳисобдан ўчиришдан олинган даромадлар; ундирилган жарималар, пениялар, неустойкалар ва хўжалик шартномасининг бошқа шартларини бузганилиги учун ундириладиган бошқа турдаги санкциялар; корхона ичидаги ошхоналар; ёрдамчи хўжаликлар ва бошқалардан олинадиган даромадлар ва тушумлар; молиявий фаолиятга доир даромадлар ва сарфлар. Бунда молиявий фаолиятдан олинадиган даромадларни ҳисобга оладиган счёлар (9500) гурухи бўйича 9510, 9520, 9530, 9540, 9550, 9560 ва 9590 счёлар очилиб, даромадлар тегишли тарзда ҳисобга олиб борилганлиги текширилади. Молиявий фаолиятдан кўрилган заарларни текширишда аудитор молиявий фаолият бўйича харажатларни ҳисобга оладиган 9610, 9620, 9630 ва 9690 счёларнинг маълумотларини ҳам текширади.

Шунингдек, фавқулодда олинган фойдалар ва кўрилган заарлар ҳам текширилиши лозим. Бунда аудитор 9710 «Фавқулодда олинган фойда» ва 9720 «Фавқулодда кўрилган заар» счёларининг аналитик ҳисоби ва дастлабки ҳужжатлар маълумотларини текшириши зарур. «Маҳсулотлар (ишлар, хизматлар) таниархига қўшиладиган, маҳсулот ишлаб чиқариш (иш бажариш, хизмат кўрсатиш) харажатларининг таркиби ва молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисидаги Низом»нинг шарҳларида кўрсатилишича, хорижий давлатлар амалиётида фавқулодда заарларга куйидагилар киради: табиий оғатдан кўрилган катта йўқотишлар; уруш ва бошқа сиёсий нотинчилклар натижасида кўрилган йўқотишлар; мамлакатда қонунчилигининг ўзгариши натижасида кўрилган йўқотишлар, масалан, хусусий мулкни давлат мулкига айлантириш (национализация) ҳақида қарор қабул қилиш, айрим фаолият турларини таъқиқлаш ва бошқалар. Бунда ау-

дитор қуидагиларни текшириши лозим: фавқулодда йўқотишлилар метеорологик, сейсмик ва бошқа тегишли хизматларнинг содир бўлган табиий оғатлар тўғрисидаги маълумотлари билан тасдиқланиши; корхона мулклари фавқулодда ҳодисалардан сугурта қилинганилиги ва бошқалар.

Аудитор молиявий натижаларни текширишда қуидагиларни ҳам аниқлаши лозим: бюджетга солиқларнинг ўз вақтида ва тўлиқ тўланиши; шубҳали қарзлар бўйича заҳиралар яратилишининг тўғрилиги; фойданинг корхона иштирокчилари ўртасида ўз вақтида ва тўғри тақсимланиши; акциядорларга дивидендлар тўлашнинг тўғрилиги.

Агар ҳисобот йилининг охирига келиб дебитор қарзларнинг инвентаризация материалларини таҳлил қилиш натижасида шубҳали дебитор қарзлар аниқланса, унда корхона шумикдорда шубҳали қарзлар бўйича заҳира яратиши мумкин. Бунда қарздорнинг молиявий ҳолати, тўлов кобилияти ва қарзни тўлиқ ёки қисман суммада қоплай олиш эҳтимолига қараб заҳира ҳажми ҳар бир шубҳали қарз бўйича алоҳида аниқланади. Яратилаётган заҳиралар суммаси 9430«Бошқа операцион харажатлар» счёти (жорий йилнинг якуний ҳисобкитоби бўйича) ёки 8710-«Ҳисобот йилининг тақсимланмаган фойдаси» счёти (олдинги йилдаги фойда ҳисобидан) дебети ва 4910 «Шубҳали қарзлар бўйича заҳиралар» счёти кредитида акс эттирилади.

Ушбу масалани кўриб чиқиша аудитор қуидагиларни текшириши лозим: шубҳали қарзлар бўйича заҳира яратиш учун зарур хужжатларнинг мавжудлиги (корхона дебитор қарзларининг инвентаризация рўйхати, солиштириш далолатномалари, тўловга лаёқатсизлик ҳақида маълумотнома ва б); шубҳали деб тан олинган қарзларни ҳисобдан ўчиришнинг тўғрилиги; ишлатилмаган шубҳали қарзлар бўйича заҳира суммаларининг тегишли йил фойдасига кўшилиши.

Айрим тармоқдарнинг корхоналари Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги руҳсати билан таъмирлаш ишлари ўтказиш учун маблағлар заҳираси яратадилар. Агар таъмирланадиган асосий воситалар ишлаб чиқариш учун тайинланган ва шу жараёнда ишлатиладиган бўлса, бу заҳирага қилинадиган ажратмалар маҳсулот ишлаб чиқариш (иш бажариш, хизмат кўрсатиш) харажатлари таркибига «бошқа харажатлар» элементи бўйича кўшилади. Заҳира ҳажми таъмирлаш ишлари

учун күтилаёттан ҳаражатлар қийматыдан келиб чиққан ҳолда аниқланади.

Аудитор таъмирлаш ишлари учун захираларнинг түгри ташкил этилиши ва ишлатилишини текшириши зарур. Бунда қўйидагилар текширилади: Захира яратиш учун Молия Вазирлигининг рухсати борлиги; таъмирлаш ўтказиши учун смета ва титул рўйхати; захиралардан фойдаланишини ҳисобда акс этиришнинг тўғрилиги; тўлалиги ва ўз вақтидалиги; фойдаланилмаган захира қолдиги қолганда «стороно» қилиш йўли билан захираларни ёпиш; лебет 2010, 2310, 2510 кредит 8910 «Келгуси давр ҳаражатлари ва тўловлар захираси» («Асосий воситларни таъмирлашга доир келгусидаги ҳаражатлар захираси» аналитик счёти).

#### Ўз-ўзини текшириши учун саволлар.

1. Корхона хусусий капитали аудитининг мақсади, вазифалари ва маълумот манбалари нималардан иборат?
2. Устав капиталини таъсис ҳужжатлари қандай текширилади?
3. Устав капиталини шакллантириша дастлабки ҳужжатлаштириш, анализ ва синтетик ҳисоб регистрлари қандай текширилади?
4. Кўшилган капиталини текшириш тартиби қандай?
5. Захира капитали нима ва у қандай текширилади?
6. Таксимланмаган фойда ва унинг шакллантирилиши қандай текширилади?

## **15 БОБ. АУДИТОРЛИК ТЕКЦИРУВЛАРИНИ ЯКУНЛАШ, АУДИТОРЛИК ҲИСБОТИ ВА ХУЛОСАСИННИ ТАЙЁРЛАШ**

*Хеч қандай «агар-магар»га ўрин ийк! Ишончга сазовор аниқ далилларнигина қайд эт. Улар ўрганиб чиқилгач, пишиқ негизга асосланган мақбул хулосаларга күч.*

*Жан Анри Фабр.*

### **15.1. Аудиторлик текширувлар натижаларини умумлаштириш ва баҳолаш.**

Аудиторлик ҳисботовини ва хулосасини шакллантириш аудит режаси ва дастурининг барча бўлимлари бўйича ўтказилган аудиторлик текцируви натижаларини умумлаштириш ва баҳолаш жараёнида вужудга келади.

Аудит натижаларини баҳолаш ишлари асосан қўйидагиларни ўз ичига олади:

- ишчи ҳужжатларни шарҳлаш ва якуний ишчи ҳужжатларни тайёрлаш;
- аниқланган камчиликларнинг жиддийлик даражасини баҳолаш;
- аудиторлик далилларнинг етарлилигини баҳолаш;
- фаолият кўрсатаётган корхона принципи билан боғлиқ омилларни баҳолаш;
- бухгалтерия ҳисботовидаги ахборотларни тақдим қилиш ва баён қилиш;
- ҳисббот тузилганидан сўнг содир бўлган ҳодисаларни баҳолаш;
- текширув натижалари бўйича аудиторнинг мижоз-корхона раҳбариятига тақдим қиласиган ёзма ахборотини тузиш;
- аудиторлик ҳисбобти ва хулосасини тузиш.

Аудиторлик текцируви ўтказиш чоғида асосан текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг дастлабки ҳужжатлари, ҳисб регистрлари ва ҳисбботларида акс этирилган ҳақиқий ахборотлар таҳдил қилинади ва баҳоланади. Фақат айрим

ҳоллардагина аудиторлар тахмин ва ҳисоб-китобларга асос-ланган молиявий ахборотларни баҳолайдылар.

Таъкидлаш жоизки, текширув натижалари ва хұжалик юритувчи субъект мутахассисларининг ҳисоб-китобларини бақолашда аудиторлар маълум даражада профессионал эхтиёт-корликка риоя қилишлари зарур.

Аудитор қуйидаги ҳоллардаги каби, катта номувофиқликтар мавжудлигини күрсатувчи ҳолатларни объектив баҳолаши зарур:

- хұжалик юритувчи субъект ходимларига маълум бўлган, аммо аудитор томонидан очилмаган хатоларни аниклаш фактлари;
- текширув учун зарур бўлган, аудиторга ўз вақтида тақдим қилинмаган дастлабки ҳужжатлар ёки маълумотларга доир хұжалик муомалалари;
- мутахассисларнинг ҳисоб-китобларидаги номувофиқликлар;
- инвентаризация натижасида аникланиб, далолатнома ва таққослаш ведомостлари билан расмийлаштирилган, лекин етарли даражада таҳдил қилинмаган ва тузатилмаган катта тафовутлар;
- катта тафовутларнинг тасдиқланмаганлиги ва аудитор сўровларига кутилган жавоблар олинмаганлиги;
- текширув учун танлаб олинган, зарур дастлабки ҳужжатлар ёки тегишли рухсат этувчи кўрсатмалар тақдим қилинмаган хұжалик муомалалари.

Аудитор тўпланган далиллар етарлилигини баҳолашда ушбу ҳолатлар аникданган босқични (режалаштириш, аудит ўтказиш) ҳисобга олиши керак. Шунингдек, катта хатолар хатарини дастлабки баҳолаш ва батафсил текшириш режалари ҳам эътиборга олиниши лозим.

Агар бундай ҳолатлар режалаштириш босқичида аникланган ва ҳисобга олинган бўлса, унда аудитор тўпланган далилларнинг етарлилигига ва режалаштирилган ҳамда қўшимча аудиторлик амалларини бажаришнинг мақсадга мувофиқлиги-га баҳо бериши зарур.

Аудиторлик текширувининг асосий босқичларини ўтказиш натижалари аудит ўтказишдан қўйилган мақсадга эришилганлик даражасини баҳолаган ҳолда аудиторнинг ишчи ҳужжатларида қаид қилиниши лозим. Масалан, аудит ўтказиш дастурининг «Дебитор ва кредитор қарзларни текшириш» бў-

лами бўйича ўтказилган аудит натижаларини баҳолашда ку-  
йидаги аудиторлик амалларини таҳдил қилиш ва баҳолаш  
максадга мувоғик:

Кейинги нул кириллари ва тегишли счёtlар қолдиқларидан түланган түловларга доир даstлабки хужжатларни текшириш. Аудиторлар одатда бухгалтерия баланси тузилгандан кейинги то аудит ўтказилган охирги кунга қадар амалга оширилган түловларни ҳам текширади. Бу текширув натижалари ҳисоб маълумотларининг ишончлилигини жорий мажбуриятларни балансда акс эттиришининг түлиқлиги ва ҳаққонийлиги нуқтаи назаридан баҳолашга имкон беради. Ушбу амалларни бажариш натижасида жорий мажбуриятлар түлиқ ва ҳаққоний акс эттирилганлиги түғрисида олинган далиллар, бухгалтерия ҳисбботи тузилганидан сўнг түланган қарзларга нисбатан етарли даражада деб баҳоланиши мумкин. Шундан сўнг аудитор түлови тасдиқланган ва тасдиқланмаган қарзлар суммаларининг катта - кичиклигини баҳолайди;

счётларни бухгалтерия ҳисоботи тузилганидан сўнг тайёрланган маддий жавобгар шахслар ҳисботлари билан, ҳисоб маълумотлари бўйича қолдиқлар билан солиштириши. Бухгалтерия ҳисбогти тузилган кундан олдин олинган барча счётлар (етказиб берилган товарлар, бажарилган иш ва кўрсатилган хизматлар учун) жорий даврдаги ҳисбода ва шу давр учун тузилган ҳисбодатда акс эттирилиши керак. Шунинг учун бухгалтерия баланси тузилган санадан сўнг тайёрланган материаллар ҳаракати тўғрисидаги ҳисботлар ва счётлардаги саналар, мулклар ва мажбуриятларнинг балансда тўғри акс эттирилганлигини текшириши мақсадида таққосланиши мақсадга мувофик.

Мавжуд қолдиқларни счёт-фактуралар маълумотлари, моддий жавобгар шахслар ҳисобетлари ва тўлов ҳужжатлари билан солинтириш. Агар дебитор ва кредитор қарзларнинг микдори хўжалик юритувчи субъект молиявий ахволи учун сезиларли даражада бўлса, аудиторлар ҳисобга олишнинг тўғрилиги ва аниқлигини текшириши, шунингдек, ҳисоб маълумотлари бўйича мажбуриятларнинг ошириб кўрсатилмаганигини аниқлашлари лозим. Бу ҳолда дастлабки ҳужжатлар маълумотлари аналитик ҳисоб регистрлари (журналлар, обирот ёки сальдо ведомостлари) да акс эттирилган ахборотлар билан, оддин энг катта қолдиқларидан бошлаб (чунки улар

бүйича ошириб күрсатиш эхтимоли күпроқ) солиширилади. Олинган маълумотлар бүйича ҳисоб ёзувларида (масалан, битта счёти ҳисоб регистрида икки марта акс эттириш ва шунга ўхшаш) мажбуриятлар (дебитор ва кредитор қарзлар) ошириб күрсатилиш ҳолатларининг катта-кичиклигини баҳолаш зарур.

Мол етказиб берувчиликар ва бошқа контрагентлар билан ҳисоб-китобларни тасдиқлаш. Аудит ўтказиши чоғида бундай тасдиқни олиш мажбурий эмас. Лекин, ушбу амал кўпчилик ҳолларда катта наф келтириши мумкин. Масалан, мол етказиб берувчилардан олинган жавоблар қўйидагиларни тасдиқлаш учун ишлатилиши мумкин:

- мол етказиб берувчиликар бүйича дебитор қарзлар уларнинг асосли даъвоси ҳисобланади;
- бухгалтерия ҳисоби маълумотлари мол етказиб берувчиликарга барча мавжуд қарзларни ўзида акс эттиради;
- сотиб олинган моддий ресурслар, кўрсатилган хизматлар ва бажарилган ишлар тегишли ҳисбот даврида акс эттирилган. Бунда аудит ўтказиши чоғида контрагентлардан тасдиғини олиш зарурлиги тўғрисида гувоҳлик берадиган омилларни белгилаб қўйиши керак: харидларни ички назорат қилиш тузулмасининг бўшлиги; молиявий муаммолар; товар-моддий бойликлар бүйича қолдиқлар чиқаришда ёки қарздорларни текширишда йўл қўйилган хатолар тўғрисидаги фактлар; бир неча мол етказиб берувчилардан қилинган катта харидлар; харидлар тўғрисидаги ҳисбот бухгалтерия балансини тузиш санасига тайёрланмаган. Тасдиқлаш ишларининг натижаларини умумлаштириб, энг аввало, уларнинг ишончлилигини баҳолаш зарур. Бунда қарзларнинг ёзма ва оғзаки шаклда тасдиқланган микдори ва аҳамиятлилиги баҳоланади.

Ёзма шаклда олинган далил-исботларни энг ишончли дебтан олиш қабул қилинган. Ёзма тасдиқларнинг ишончлилиги уларнинг тўғри расмийлаштирилишига боғлиқ. Тасдиқлар ишончлилигининг таҳлилидан келиб чиқиб, тасдиқланган ва тасдиқланмаган суммаларнинг катта-кичиклиги, шунингдек мажбуриятларнинг ишончлилиги тўғрисида аудитор фикрини шакллантириш учун олинган далиллар етарлилиги баҳоланади;

**Дебитор ва кредитор қарзлар аналитик ҳисоби маълумотларининг тенглитетини текшириш.** Дастрлабки ҳужжатларни текшириб чиқиш ёки дебитор ва кредитор қарзлар тасдиғини

олиши муносабати билан аудиторлар ҳисоб-китобларни ҳисобга оладиган аналитик ҳисоб регистрларини текшириб чиқиши, ҳамда уларни Бөш дафттар маълумотлари билан таққослаши лозим. Ҳисоб-китоб муомалалари ҳисобга олинадиган счётларни таҳлил қилишда қўйидагилар аниқданиши мумкин:

- мол етказиб берувчилик счётлари бўйича дебет қолдиқлар;
- мансабдор шахслар, директорлар, раислар, шўнба ва тобе корхоналарга ва бошқа ўзаро боғлиқ томонлардан қарзлар суммалари;
- мол етказиб берувчилик билан ҳисоб-китобларга доир ҳаддан ташқари катта тузатишлар;
- даъво муддати ўтиб кетган ёки ўтаётган тўланмай қолган счёт-фактуралар.

Барча белги қўйилган суммалар яқуний ишчи ҳужжатларини тайёрлашда таҳлил қилиниши ва ҳисобга олиниши лозим. Ушбу ишларнинг натижаларини бошқа олинган далиллар билан таққослаш мақсадга мувофиқ. Масалан, даъво муддати ўтиб кетаётган тўланмай қолган счётлар ва мол етказиб берувчилик билан ҳисоб-китоблар бўйича дебет қолдиқларнинг аниқланган суммаларига маълумотлар мувофиқлиги тўғрисида тасдиқ олиниши мумкин. Бу ҳолда аудитор аналитик ҳисоб маълумотларининг ишончлилиги ҳақида етарли далилларга эга бўлади.

Агарда олинган тасдиқлар натижаларига кўра контрагентда бундай қарздорликнинг йўқлиги аниқланса, у ҳолда аудитор аналитик ҳисоб маълумотларини ишончсиз деб баҳолаши мумкин.

Аналитик ҳисоб регистрлари маълумотларини Бөш дафттар билан таққослаш мижоз томонидан вақти-вақти билан ўтказиладиган назорат тадбири бўлиб ҳисобланади. Коидага кўра, аудиторлар қилинган таққослашларни, аниқланган файриоддий суммаларни таҳлил қиласи, жами суммаларни қайта жамлаб чиқади.

## 15.2. Аудиторлик ҳисботи ва уни тузиш тартиби.

Аудитнинг мақсад ва вазифаларидан келиб чиқиб, умумлаштирилган ва баҳолангандекширув натижаларини камидаги иккита ҳужжат билан расмийлаштириш мақсадга мувофиқдир:

1. аудит ҳақидаги шартномада кўзда тутилган давр ичидаги

ги корхонанинг молия-хўжалик фаолиятини аудиторлик текширувидан ўтказиш тўғрисида ҳисобот;

2. бухгалтерия баланси ва молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик хул. иси.

Узбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунида белгиланишича: *аудиторлик ҳисоботи аудиторлик текширувининг бориши, бухгалтерия ҳисобини юритишнинг белгиланган тартибидан аниқланган четга чиқишлилар, молиявий ҳисоботдаги қойда-бузарликлар тўғрисида-ги муфассал маълумотлардан, шунингдек аудиторлик текшируви ўтказиш натижасида олинган бошқа ахборотдан иборат оўлган ва хўжалик юритувчи субъект раҳбарига, мулкдорга, катнашчилари (акциядорлари)нинг умумий йигилишига йўлланган хужжат (18-модда).*

№70-«Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик хулосаси» номли АФМСга мувофиқ аудиторлик ҳисоботининг таркиби қуидагича:

- номи («Аудиторлик ҳисобот» ёки «Аудиторлик ташкилотининг ҳисоботи» деган ҳар иккала ном бир хил маънога эга);
- адресат номи;
- кириш қисми;
- таҳлил қисми;
- якуний қисм.

Аудиторлик ҳисоботи молиявий ҳисоботни аудиторлик текширувидан ўтказган аудитор (лар) томонидан бетма-бет имзоланиши лозим. Аудиторлик ҳисоботи аудиторлик текширувининг буюртмачисига, буюртмачининг барча зарур реквизитлари кўрсатилган ҳолда жўнатилади.

Аудиторлик ҳисоботининг **кириш қисми**да аудиторлик ташкилотининг реквизитлари, шу жумладан аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун берилган лицензиянинг рақами ва санаси, аудиторлар ва аудиторлик текширувида қатнашган бошқа шахслар ҳақида маълумотлар, ҳамда аудиторлик текширувини ўтказиш учун асос ва хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг умумий тавсифи кўрсатилади.

Аудиторлик ҳисоботининг **таҳлилий қисми** аудиторлик фаолияти миллий стандартига таянади ва қуидагиларни ўз ичига олади:

- хўжалик юритувчи субъектда ички назоратнинг аҳволини текшириш натижалари (батафсил баёни);

- бухгалтерия ҳисоботи ва молиявий ҳисоботтинг ахволини текшириш натижалари;
- молия-хұжалик фаолиятини амалга ошириш чоғида қонунчилікка риоя қилинишини текшириш натижалари;
- солиқлар ва бошқа мажбурий тұловларни ҳисоблаш ҳамда тұлашнинг тұғрилигини текшириш натижалари;
- активлар (маблағлар) сақланишини текшириш натижалари.

Корхонадаги ички назораттинг ахволини текшириш натижалари тұғрисидаги ахборотлар қуидагиларни ўз ичига олади:

- ички назорат тизими хұжалик юритувчи субъект фаолияти тавсифи ва миқәсларига мос келишини умумий бақолаш;
- аудиторлык текшируви чоғида аникланған, ички назорат тизимининг хұжалик юритувчи субъект фаолияти тавсифи ва миқәсларига катта мос келмаслик қолатларини баён қилиш.

Хұжалик юритувчи субъект бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботтинг ахволини текшириш натижалари тұғрисидаги ахборотлар қуидагиларни ўз ичига олиши лозим:

- бухгалтерия ҳисобининг юритилиши ва молиявий ҳисоботни түзішнинг белгіланған тартибига риоя қилинишини бақолаш;
- бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тайёрлаш тартибини аудиторлык текширувидан ўтказиш жараёнида аникланған катта қоидабузарлық қолатларини баён қилиш.

Хұжалик юритувчи субъект томонидан молия-хұжалик фаолиятини амалга ошириш чоғида қонунчилікка риоя қилинишини текшириш натижалари тұғрисидаги ахборотлар қуидагиларни ўз ичига олиши лозим:

- хұжалик юритувчи субъект томонидан содир этилган молия-хұжалик мұомалаларининг қонунчилікка мос келишини бақолаш;
- хұжалик юритувчи субъект томонидан амалга оширилған молия-хұжалик мұомалаларини аудиторлык текширувидан ўтказиш жараёнида аникланған катта номувофиқуларни баён қилиш.

Солиқлар ва бошқа мажбурий тұловларни ҳисоблаш ҳамда тұлашнинг тұғрилигини текшириш натижалари тұғрисидаги ахборотлар қуидагиларни ўз ичига олиши лозим:

- солиқлар ва бошқа мажбурий тұловлар бўйича тузилған ва

- тегишли органларга тақдим қилинған ҳисоб-китобларнинг тұғрилигини баһолаш;
- солиқдар ва бошқа мажбурий тұловларни ҳисоблашнинг белгиланған тартибини бузиш фактларини, солиққа тортиладиган базани аниқлашдаги хатоларни баён қилиш.

Активлар сақланишини текшириш натижалари активларни инвентаризация қилишга асосланиши ва уларнинг ҳақиқатда мавжудлігі ҳамда буттегі тұғрисидаги ахборотларни үз ичига олиши лозим.

**Аудиторлық ҳисоботтің яқуний қысмі**да аниқланған хато-камчиликтар ва қоидабузарліктерни бартараф қилиш бүйіч аудиторлық ташкилоттің тавсиялари, ҳамда хұжалик юритувчи субъекттің молия-хұжалик фаолияти самарадорлығын ошириш бүйіч маслаҳаттар да тақлифлари акс эттирилади.

№ 70 -АФМС га мувофиқ аудиторлық ташкилоти тузилған аудиторлық ҳисоботи учун қонунчилікка мувофиқ жавобгар ҳисобланади. Шунингдек, аудиторлық ҳисоботидаги ахборотлар махфий ҳисобланади ва уни ошкор этиш мүмкін эмас. Ушбу ахборотларга алоқадор шахслар ахборотларни ошкор қылғанлығы учун қонунчилікка мувофиқ жавобгарлықтар тортылади (7 параг. 16-17 бандлар).

Аудиторлық текширувининг натижалари асосида тузилған ҳисоботда корхона молия-хұжалик фаолияти ва униң натижаларининг умумий ақвөли, шунингдек, бухгалтерия ҳисобини юритиш да ҳисобот тузиштің қолаты, таҳлил ишларининг даражасы ҳамда корхонадаги ҳисоб-таҳлил ходимларининг тавсифи акс эттирилади. Аудиторлық ҳисоботи маълумотлари корхона бозор шароитларига қандай мослашаётгандығы да мұваффақиятты ривожлапши ҳамда фойдаласының күпайтира олишга қодирлігінің ёки аксингчалығын билдириши лозим. Албатта, текширилаётгандықтан корхонадаги ақвөл безаб күрсатылмасдан, аудиторга тақдим қилинған ахборот ҳақиқіттің бүлгандагина әхтиросларға берилмеган да реал аудиторлық ҳисоботи ҳамда хулоса шакланади. Акс қолда, аудиторлық текшируви бефойда да уни үтказиш учун сарфланған маблағ эса зое кетади.

Аудитор ҳисоботда көлтирилған камчиликтар бүйіч уларни бартараф қилиншга каратылған үз тақлифларини ҳам күрсатып үтиши лозим. Лекин текширилаётгандықтан корхона ходимларига «яхшилик» қилиш мақсадыда аудитор шахсан үзи-

дастлабки хужжатлар, ҳисоб регистрлари ва бухгалтерия ҳисоботларидаги хатоларни тӯғрилаши мутлақо мумкин эмас.

Шу билан бирга аудиторларга у ёки бу нохуш фактларни бошқача қилиб ёритишга ёки текширувчилар учун кулаги хулоса тузиб беришга мажбурлаш мақсадида руҳий, жисмоний ёки бошқача тазъийиқлар ўтказган ҳолларда улар қатъийлик ва принципиаллик билан иш тутишлари лозим.

Аудитор аниқланган хато ёки камчиликлар тӯғрисида корхона раҳбариятига билдиради ва уларни тузатиш бўйича аниқ тавсиялар беради.

Агар бухгалтерлик (молиявий) ҳисобни юритиш, тегишли ҳисоботларни тузиш ва Ўзбекистон Рёспубликаси қонунчилигига риоя қилиш бўйича кўрсатилган камчиликлар аудит ўтказиш чоргида буюргемачи корхона томонидан тузатилмаса, бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботнинг ишончлилигини тасдиқлаш мумкин эмаслиги тӯғрисида аудиторлик текшируванинг хулосасида ёзилади.

### 15.3. Аудиторлик хулосаси ва уни тузиш тартиби.

**Аудиторлик хулосаси** бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботнинг таркибий қисми бўлиб, ундан фойдаланувчилар учун ушбу ҳисобот ишончлилиги ахборот манбаси бўлиб хизмат қиласи. Бухгалтерия ҳисоботидан фойдаланувчилар аудиторлик хулосасида баён қилинган фикрга таяниб, аудиторга ёки аудиторлик фирмасига ишонч билдирадилар. Ушбу ишонч, энг аввало, аудитор томонидан бажарилган ишнинг сифати билан қўлга киритилади ва оқланади.

Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тӯғрисида»ги қонунида белгиланишича, **аудиторлик хулосаси** молиявий ҳисоботнинг тӯғрилиги ва бухгалтерия ҳисоби юритиш тартибининг қонун хужжатларида белгиланган талабларга мувофиқлиги тӯғрисида аудиторлик ташкилотининг фикри ёзма шаклда ифодаланган, хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботидан фойдаланувчилар учун очиқ бўлган хужжат. Аудиторлик хулосаси аудиторлик ҳисоботи асосида тузилади.

Аудиторлик хулосаси аудитор (аудиторлар), аудиторлик ташкилотининг раҳбари томонидан имзоланган ва аудиторлик ташкилоти муҳри билан тасдиқланган бўлиши керак (19-модда).

Аудиторлик ташкилоти томонидан ишлаб чиқиладиган аудиторлик хулосасини тайёрлаш ишларида *аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари* (АФМС) қоидаларининг талабларини инобатта олиш зарур. Аудиторлик хулосасини тайёрлашда асосан № 70 - «Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик хулосаси» номли аудиторлик фаолияти миллий стандартидан (АФМС) фойдаланилади.

Аудит натижалари корхонадаги жараёнлар ва молияхўжалик фаолияти натижаларини ташкил этиш ва ҳисобга олишни ҳолисона акс эттириши лозим.

Бошқача қилиб айтандা, аудиторлик текшируви мумкин қадар объектив бўлиб, унинг хулосаси маълум маънода хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти устидан чиқарилган «хукм» ҳисобланади.

Шунингдек, давлат органлари топшириғига биноан ўтказилган текширув натижалари бўйича тузилган аудиторлик хулосаси Ўзбекистон Республикаси процессуал қонунчилигига мувофиқ тайинланган экспертиза хулосасига тенглаштирилади.

Аудиторлик хулосаси учта: кириш, таъкидловчи ва якунловчи қисмдан иборат бўлиши лозим.

#### **1. Кириш қисмida қўйидагилар кўрсатилади:**

- аудиторлик ташкилотининг юридик манзили ва телефонлар;
- лицензиясининг тартиб рақами;
- аудиторлик фаолияти билан шуғулланиш учун лицензия берган орган номи ва берилган вақти, шунингдек, лицензиянинг амал қилиш муддати;
- аудиторлик ташкилотини давлат рўйхатига олиш тўғрисидаги гувоҳномасининг рақами;
- аудиторлик ташкилотининг ҳисоб-китоб счёти;
- текширувда иштирок этган барча аудиторлар ҳамда аудиторлик ташкилоти раҳбарининг наасби, исми-шарифи.
- аудиторлик текшируви ўtkазиш учун асос ва хўжалик юритувчи субъектнинг умумий тавсифи.

Шу билан бирга аудиторлик хулосасининг **кириш қисми** да текширувдан ўтказилган молиявий ҳисоботлар рўйхати, санаси ва ҳисобот даври кўрсатилган ҳолда акс эттирилиши лозим. Шунингдек, кириш қисмida аудиторлик текширувидан ўтказиладиган ҳисоботнинг тайёрланиши ва ишончлилиги

учун маъсулият хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига юқлатилиши, мазкур молиявий ҳисобот бўйича берилган аудиторлик ҳуласаси учун эса аудиторлик ташкилоти жавобгар эканлиги кўрсатилиши лозим.

**2. Аудиторлик ҳуласасининг таъкидловчи қисмидаги аудиторлик ҳуласаси АФМСга мувофиқ ўтказилганини таъкидлаши лозим.**

Таъкидловчи қисм молиявий ҳисобот ва бошқа молиявий ахборотларнинг ишончлилигини ва қонунчиликка, ҳамда хўжалик юритувчи субъект молия-хўжалик фаолиятининг ҳақиқий аҳволига мувофиқлигини баҳолашини кўрсатиши лозим. Шунингдек, таъкидловчи қисмда ўтказилган аудиторлик текшируви фикр билдириши учун етарли асос бериши тўғрисида аудиторлик ташкилотининг тасдиғи акс эттирилиши лозим.

**3. Аудиторлик ҳуласасининг якунловчи қисмидаги хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботи ишончлилиги ва қонунчиликка мувофиқлигини тасдиқлаши тўғрисида ёзув ёзилади.**

Текширув аудиторлик ташкилоти томонидан ўтказилгандага, аудиторлик ҳуласасини аудиторлик ташкилотининг раҳбари ёки аудиторлик ташкилотининг у ваколат берган бошқа ходими имзолайди ва аудиторлик фирмаси муҳри билан тасдиқлади.

Хўжалик юритувчи субъект фақат аудиторлик ҳуласасининг якуний қисминигина манфаатдор шахсларга тақдим қилиши лозим. Шу муносабат билан аудиторлик ҳуласасининг таҳдилий қисми ва якуний қисми алоҳида имзоланиши ва муҳрланиши мумкин. Аудиторлик ҳуласасининг иккита тури мавжуд: а) ижобий аудиторлик ҳуласаси; б) салбий аудиторлик ҳуласаси.

**Ижобий аудиторлик ҳуласасида бухгалтерлик баланси ва молиявий ҳисбогт кўрсаткичларининг ишончлилиги аудитор томонидан тасдиқланади.** Коидага кўра ижобий аудиторлик ҳуласаси аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисбогти унинг молиявий ҳолати ва содир этилган молия-хўжалик муомалаларининг Ўзбекистон Республикаси қонунчилиги талабларига мувофиқлигини ишонарли акс эттиради деган фикрга келингани вақтда тузилиши лозим. Мисол тариқасида ижобий аудиторлик ҳуласасининг наmunавий щаклини келтирамиз.

**Салбий аудиторлык хulosаси** молиявий ҳисобот корхона-нинг молиявий аҳволи тўғрисида ишонарли маълумот бермagan ва бухгалтерлик ҳисоботи ҳамда унинг молия-хўжалик фаолияти ҳисоби амалдаги меъерий қонунчилик талабларига мос келмаган ҳолда юритилган вақтда тузилади. Бундай хато-камчиликлар ўз вақтида тузатилмаса молиявий ҳисоботдан фойдаланувчиларни ҷалғитиши мумкин.

Салбий аудиторлик хulosаси тузиш аудиторлик амалиётида камдан-кам учрайдиган ҳолат бўлиб, бунга қуйидаги мурдиян вазиятлар сабаб бўлиши мумкин:

- аудитор томонидан аниқланган бухгалтерия ҳисоботидаги хато-камчиликлар жиддий ва салмоқли бўлган ҳолатлар; айrim мижоз-корхоналарда бундай ҳолатлар уларнинг иқтисодий носорлиги билан биргаликда юзага, ҳатто амал қилаётган корхона принципининг бузилишига етиб боради;
- молиявий ҳисоботни тасдиқлаш учун зарур бўлган дастлабки ҳужжатлар, бухгалтерия ҳисоби маълумотлари ва ҳисоб регистрлари ҳамда бошқа ҳужжатларнинг катта қисми корхона маъмурияти томонидан тақдим этилганда; бунда аудиторлик ташкилоти вужудга келган вазиятдан келиб чиқсан ҳолда №70-АФМСГа мувофиқ аудиторлик хulosаси тузишдан воз кечиши ҳам мумкин;
- ижобий аудиторлик хulosаси тузишга тўсқинлик қиласиган бошқа объектив вазиятлар ҳам, хусусан, вазият тақазоси вужудга келадиган срҳани чеклашлар;
- мижоз-корхона маъмурияти молиявий ҳисбот маълумотларини асосан тўғри деб, аудиторлик хатолар ва ноаникликлар тўғрисидаги асосий хulosалари билан рози бўлмасдан, тегишли ҳисоб ёзувларини тузатицни батамом рад этиш ҳолатлари ва ҳакозо.

Салбий аудиторлик хulosаси хўжалик юритувчи субъект томонидан содир этилган молиявий ва хўжалик муомалалари молиявий ҳисботда ишонарли акс эттирилган, аммо қонунчиликка мос келмайдиган ҳолларда ҳам тузилади.

Салбий аудиторлик хulosасини тузишга, қоидага кўра, хўжалик юритувчи субъектнинг аудиторлик ташкилоти томонидан аниқланган хато-камчиликларни бартараф қилиш мақсадида молиявий ҳисботтга ўзгартишлар киритиш тўғрисида билдирилган фикрга норозилиги сабаб бўлади.

«Агрозудитинформ» аудиторлик компанияси	Лицензия № «_» 2003	Тошкент ш. Университет 1	Тел. (8-37-12) 63-76-84
Хулосанинг қисмлари	Аудиторлик хулосасининг матни		
<b>Кириш қисми</b>	<p><b>Ижобий аудиторлик хулосаси.</b>  <b>Мен (биз) _____</b>  <small>(аудиторлик ташкилотининг номи ва реквизитлари)</small>  <b>аудитор (аудиторлар) _____</b>  <small>(аудиторларнинг насаби, исми – шарифи)</small>  <b>томунидан _____</b>  <small>(хўжалик юритувчи субъект номи)</small>  200 _____ йил 1 январдан 31 декабргача бўйлак давр учун молиявий ҳисоботи текширувдан ўтказилди. Аудиторлик текширувидан ўтказиладиган молиявий ҳисоботи нанг тайёрланиши ва ишончлилиги учун маъсулнинг хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига юклатилади. Аудиторлик ташкилоти мазкур молиявий ҳисобот бўйича берилган хулоса учун маъсул ҳисобланади.</p>		
<b>Таъкидловчи қисми</b>	<p>Биз аудиторлик текширувни АФМС ларга мувофиқ ўтказдик. Ушбу стандартлар бизга, молиявий ҳисобот маълумотларидан фойдаланувчиларда, молиявий ҳисоботда унчалик аҳамияти камчиликлар йўқлиги тўғрисида етарли даражада ишончни таъминлаш маъжбуриятини юклайди. Аудиторлик текшируви молиявий ҳисобот ва бошқа молиявий ахборотларнинг ишончлилигини ва қонунчиликка, ҳамда молия-хўжалик фаолиятининг ҳақиқий ахволига мувофиқлигини баҳолашдан иборат. Биз, ўтказган аудиторлик текширувимиз фикр билдиришимиз учун етарли асосга эга деб ҳисоблаймиз.</p>		
<b>Якунловчи қисми</b>	<p>Бизнинг фикримизча, _____ нийт.  <small>(хўжалик юритувчи субъект номи)</small>  молиявий ҳисоботи унинг молиявий ҳолатини ишончларли акс эттиради ва мазкур хўжалик юритувчи субъект томонидан содир этилган молиявий ва хўжалик муаммалалари Ўзбекистон Республикаси қонунчилиги талабкорига мувофиқ.</p> <p>Аудиторлик ташкилоти раҳбари _____  <small>(имзо)</small>  Аудиторлар: _____  <small>(имзолар)</small>  «_____» 200 _____ й. М. ў.</p>		

«Агроаудиттинг-форм» аудиторлык компанияси	Лицензия № «___» 2003	Тошкент ш. Университет 1	Тел. (8-37-12) 63-76-84
Хулоса қисмлари	Аудиторлык хулоасининг матни		
КИРИШ КИСМИ	<p align="center"><b>Салбый аудиторлык хулоаси.</b></p> <p>Мен (биз) _____  <i>(аудиторлык ташкилотининг номи ва реквизитлари)</i>          аудитор (аудиторлар) _____    <i>(аудиторларнинг насли, исми - шарифи)</i>          томонидан _____ нинг  <i>(хўжалик юритувчи субъект номи)</i>          200 ___ йил 1 январдан 31 декабргача бўлган давр учун молиявий          хисоботи текширувдан ўтказилди. Аудиторлык текширувидан          ўтказиладиган молиявий хисоботнинг тайёрланиши ва ишончли-          лиги учун маъсулият хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига          юклатилади. Аудиторлык ташкилоти мазкур молиявий хисобот          бўйича берилган хулоса учун маъсул хисобланади.</p>		
ТАЪКИДЛОВЧИ КИСМ	<p>Биз аудиторлык текширувани АФМС ларга мувофиқ ўтказ-          дик. Ушбу стандартлар бизга, молиявий хисобот маълумотлари-          дан фойдаланувчиларда, молиявий хисоботда унчалик аҳамиятли          камчиликлар йўқлиги тўғрисида етарли даражада ишончини тъ-          минлаш мажбуриятини юклайди. Аудиторлык текшируви молия-          вий хисобот ва бошқа молиявий аҳборотларнинг ишончлилигиги-          ни ва қонунчиликка, ҳамда молия-хўжалик фаолиятининг ҳак-          икий аҳволига мувофиқлигини баҳолашдан иборат. Биз, ўтказган          аудиторлик текширувимиз фикр билдиришимиз учун етарли          асосга эга деб хисоблаймиз.</p> <p>Текширувда хўжалик юритувчи субъект томонидан _____          миллион сўмлик сумма харажатларга ноқонуний олиб борилган          бўлиб, амалдаги қонунчилик бузилганлиги ва молиявий хисобот          бузиб кўрсатилганлиги аникланди.</p>		
ЯКУНЛОВЧИ КИСМ	<p>Бизнинг фикримизча, _____  <i>(хўжалик юритувча субъект номи)</i>          нинг молиявий хисоботида акс этирилган молия-хўжалик фао-          лияти натижалари тўғрисидаги аҳборотлар ишончли эмас.          Аудиторлык ташкилоти          раҳбари _____  <i>(имзо)</i>          Аудиторлар _____  <i>(имзолар)</i>          «___» 200 ___ й. М. ў.</p>		

Аудиторлык текшируви натижасыда аниқланған хато-камчиликлар хұжалик юритувчи субъект томонидан тузатылғанда салбий аудиторлык хulosаси тузылмайды.

*Аудитор бухгалтерлык ҳисоби ва ҳисоботининг сифаты түгристіда ишонч билан аудиторлык хulosаси тұза олиш үчүн етарлық даражада ишончлы далиллар түпнай олмаган вақтда хulosаса тұзмайды.* Бундай ҳолат аудиторлык текшируви ҳажмининг чекланғанлығы оқибатида молиявий ҳисобот түгристіда фикр билдириш учун аудиторлык далил-исботлар етарлық бұлмаганида юзага келади.

Ўзбекистон Республикаси қонунчилігига мувофиқ шартнома тузувчи аудиторлык ташкилоти ва мижоз-корхона тадбиркорлык субъектлари сифатида тенг ҳукуқылы бұлса ҳам мақоми бўйича тенг бўла олмайдилар, чунки аудиторлык ташкилоти текшириладиган хұжалик тизимини назорат қиласди. Бундан мижоз-корхона маъмурияти аудиторлык ташкилотининг хulosаса тузишдан воз кечиши эҳтимоли олдиндан аниқланыб қўйилишига рози бўлиши лозим деган хulosаса келиб чиқиши мумкин. Умуман олганда, бундай эҳтимоллик жуда кам учрайди, аммо қонунчиликда белгилаб қўйилган.

Аудиторлык хulosаси тузишдан воз кечиши айрим маҳсус ҳолларда юзага келади. Булар: аудитор мустақиллигини йўқотиши, баланс тузылған санадан кейиги содир бўлган жиддий ҳодисалар ёки вазиятнинг ноаниқлиги, хұжалик юритувчи субъект томонидан, ёки айрим мураккаб вазиятлар туфайли аудит ўтказиш соҳасининг чеклаб қўйилиши.

Аудиторнинг хulosаса тузишдан воз кечиши ёзма равища, №70-АФМС да қўрсатылған шакл бўйича расмийлаштирилиб, унинг мазмуни жуда ҳам пухта асосланған бўлиши лозим.

Аудиторлык текшируви ҳажмининг чекланғанлығи- бу хұжалик юритувчи субъект вакиллари ёки учинчи шахсларнинг, бошлаб қўйилған аудиторлык текширувини, аудитор аудиторлык хulosаси тайёрлаш учун етарли деб ҳисоблайдиган ҳажмда ўтказишга тўсқинлик қилишга қаратылған очиқдан-очиқ қўрсатадиган ҳатти-харакатлари ёки ҳаракатсизлигидир.

Аудиторлык хulosаси тузишдан воз кечиши ариза кўринишида бўлиб, «*Аудиторлык ташкилотининг аудиторлык хulosаси тузишдан воз кечиши түгристидаги аризаси*» деб номланади ва

— 6 —

**Аудиторлик ташкилотининг аудиторлик хulosаси тузишдан  
воз кечини тўғрисидаги аризаси.**

Мен (биз) \_\_\_\_\_  
(аудиторлик ташкилотининг номи ва реквизитлари)

аудитор (аудиторлар) \_\_\_\_\_  
(аудиторларнинг насаби, исми - шарифи)

томонидан \_\_\_\_\_ НИНГ  
(хўжалик юритувчи субъект номи)

200 \_\_\_\_ йил 1 январдан 31 декабргача бўлган давр учун молиявий ҳисоботи текширувдан ўтказилди.

Хўжалик юритувчи субъект \_\_\_\_\_  
(хўжалик юритувчи субъект номи)

хорижий мол етказиб берувчилар билан ҳисоб-китобларини тўлиқ тақдим қилмади. Бу биз бошлаган аудиторлик текширувини, аудиторлик хulosаси тайёрлаш учун зарур ҳажмда ўтказишга имкон бермайди деб ҳисоблаймиз.

Юқорида келтирилган аудиторлик текширувининг ҳажмини чеклаш фактига асосан аудиторлик ташкилоти

\_\_\_\_\_  
(аудиторлик ташкилотининг номи ва реквизитлари)  
хўжалик юритувчи субъект \_\_\_\_\_  
(хўжалик юритувчи субъект номи)

молиявий ҳисоботи тўғрисида фикр билдиришдан воз кечади.

Аудиторлик ташкилоти  
раҳбари \_\_\_\_\_  
(имзо)

Аудиторлар \_\_\_\_\_  
(имзолар)

«\_\_\_\_» 200 \_\_\_\_ й. М. Ў.

Агар салбий хulosса тузилса ёки хulosса тузилмаса, аудитор таъкидловчы қысмда текширув натижаларини, ачиқланган амалдаги қонунчилек бузилиши фактларини ва корхона фоалиятидаги бошқа камчиликларни батафсил баён қиласады.

Аудиторлык хulosаси камидә уч нусхада тузилиб, унинг иккى нусхаси аудиторлык текшируви буюртмачиси яни корхона раҳбариятига тақдим қилинади.

Хўжалик юритувчи субъектлар аудиторлык текшируви якунланганидан сўнг 15 кун ичидаги аудиторлык хulosасининг бир нусхасини ўзлари жойлашган ҳудуддаги солиқ органига тақдим қиласадилар.

Аудиторлык хulosаси молиявий ҳисоботдан фойдаланувчилар учун тушунарли бўлиб, унда аудиторнинг иккиланиш ва (ёки) норозилигидан келиб чиқсан чеклашлар аниқ кўрсатилиши лозим. Аудиторлык хulosаси барча молиявий ҳисоботдан фойдаланувчилар олиш имконига эга бўлган очиқ ахборот ҳисобланади. Аудиторлык хulosаси тегишли молиявий ҳисоботлар билан биргаликда хўжалик юритувчи субъект томонидан чоп этирилиши мумкин.

Агар кўрсатилган камчиликлар бухгалтерия ҳисоботининг ҳаққонийлигига таъсир қиласадиган бўлса, аудитор хulosса тузишга киришади. Акс ҳолда аудитор бухгалтерия ҳисобининг юритилиши ва корхона томонидан тақдим қилинган ҳисоботлар тўғрилигини тасдиқлашдан бош тортиши лозим. Фақат кўрсатилган камчиликлар тутатилгандан сўнггина текширувларни якунлаши ва уларнинг натижалари бўйича хulosса тузиш мумкин. Бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ҳисобот тузишдаги камчиликларни тутатиш учун корхонага берилган вақт, одатда, агар бундай ишларнинг жиддийлиги ва сермеҳнатлиги реал баҳоланса, иккى - уч ойдан ошмаслиги лозим.

Аудиторга барча зарур маълумотлар ўз вақтида тақдим этилмаган ёки бузиб кўрсатилган ҳолда тақдим этилганлигини у билмаган бўлса, бунга аудитор жавобгар ҳисобланмайди. Бу ҳолларда барча жавобгарлик зарур маълумотларни аудиторга тақдим этиши лозим бўлган, текширилаётган корхона маъмурияти ва унинг маъсул ходимларига юклатилади.

Шу боисдан, корхона раҳбари ва молия-ҳисоб хизмати ходимлари олдиндан, аудиторлык хulosасини охирги таҳрирда тузгунга қадар танишиб чиқишилари, агарда уларда айрим ҳолатларга нисбатан норозилик, мулоҳаза ёки қандайдир тақ-

лифлари бўлса, ушбу билдирилган фикрлар диққат билан эши-тилиб, корхона ходимлари иштирокида муҳокама қилиниши ва асосланган ҳолда чиқариб ташланиши ёки эътиборга олинниб, хулосанинг охирги таҳририда инобатта олинниши лозим.

Корхона бир ой ҳам ўтмасдан, қайта текшириш натижасида ижобий хулоса олса, бу ҳол аудиторларга ишончсизлик билдиришга олиб келиши мумкин. Бу худди ойлаб дарсга қатнашмаган, қобилиятсиз талабанинг имтиҳонда мутлақо саводсизлигини намоён қилиб, «қониқарсиз» баҳо олганидан сўнг, эртасига *баъзи бир сабабларга кўра* «аъло» баҳога қайта топширгани каби нореал ҳодисадир.

Шунингдек, агар текширувда ҳеч қандай криминалга оид ҳолат аниқланмаган бўлсада, хулосаларни очиқдан-очиқ ёки ниқобланган ишоралар билан шакллантириш мумкин эмас. Аммо, шунга қарамасдан корхона ишида сўйистеъмол ҳоллари учраса, судлов-тергов органлари томонидан чуқур текширилиб, улар очиб ташланади. Яна бир марта шуни таъкидлаш лозимки, аудитор хулосада фақат қўл остидаги хужожатлар ёки аниқ формуласлар, рецептуралар, нормалар, лимитлар ва бошқа маълумотларга асосланган, бенуқсон, аниқ ҳисоб-китоблар билан тасдиқланган фактларни келтириши лозим.

Аудиторлик хулосасида ҳеч қандай тахминлар, гумонлар, миш-мишлар ва бошқа тасдиқланмаган манбалардан олинган маълумотларни келтириш мумкин эмас. Шунингдек, хулосада жудаям эҳтиросларга берилган сўзлар, келтирилган фактлар бўйича шарҳлар, масалан, «ўта кетган, ашаддий совуқонлиги натижасида...» каби жумлалар бўлмаслиги керак.

Аудиторлик текшируви якунланганидан сўнг барча материаллар (ищчи ва аналитик жадваллар, ҳисоб-китоблар, аудиторлик текшируви ва хулосалар ҳамда экспертиза далолатномаларининг бирламчи нусхалари, ҳисоб ходимлари, моддий жавобгар шахслар ва бошқаларнинг тушунтириш хатлари) ҳар бир текширилган корхона учун маҳсус очилган палкаларда сақланиши лозим.

Навбатдаги текширувдан олдин ушбу материаллар текширув энг бошидан аниқ мақсадга йуналтирилган ва самарали бўлиши, бунинг устига уни мазкур корхонани текшириша олдин иштирок этмаган, янги ходимлар ўтказса, уларга яқиндан ёрдам бериши мумкин.

Булардан ташқари, ойдинлаштирилиши лозим бўлган ай-

рим саволлар ёки текширилаётган корхона томонидан даъвалар (масалан, аудиторлар томонидан мижоз-корхонанинг ҳисоб ва ҳисоботларини текшириш натижалари бўйича салбий хulosса аниқланганда) пайдо бўлиши мумкин. Бундай ҳолларда ҳақиқатни қарор топтириш учун аудиторлик ҳисоботи ва хулюсасидаги ишчи материалларга мурожаат қилинади.

**Аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулюсаси учун жавобгарлик.** «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунга мувофиқ аудиторлик текширувани ўтказмай тузилган ёхуд аудиторлик текшируви натижалари бўйича тузилсада, лекин аудиторлик текшируви давомида аудитор (аудиторлар) томонидан олинган ва ўрганилган хўжалик юритувчи субъект ҳужжатлари мазмунига мувофиқ бўлмаган аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулюсаси қасдан соҳта тузилган ҳисобланади.

Аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулюсаси қасдан соҳта тузилганини аудиторлик фаолиятини амалга оширишга доир лицензиянинг амал қилишини белгиланган тартибда тутишишга, шунингдек айбор шахслар қонунда назарда тутилган жавобгарликка тортилишига сабаб бўлади.

### **Ўз-ўзини текшириш учун саволлар.**

1. Ўтказилган аудит натижалари қандай умумлаштирилади ва баҳоланади?
2. Аудиторлик ҳисоботи нима ва у қандай тузилади?
3. Аудиторлик хулюсаси нима ва у қандай тузилади?
4. Аудиторлик хулюсаси кимларга тақдим этилади?

## И Л О В А Л А Р

1-Илова

### ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИННИГ ҚОНУНИ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ ТЎҒРИСИДА

**1-модда.** Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун хужжатлари.

Бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш ҳамад ҳисбот тузиш билан боғлиқ муносабатлар ушбу қонун ва бошқа қонун хужжатлари билан тартибга солинади.

Башарти Ўзбекистон Республикасининг халқаро шартномаларида қонунда баён этилганидан кўра бошқача қоидалар белгиланган бўлса, халқаро шартномалар қоидалари кўлланилиди.

**2-модда.** Бухгалтерия ҳисобининг мақсади ва вазифалари.

Бухгалтерия ҳисобининг мақсади фойдаланувчиларни ўз вақтида тўлиқ ҳамда аниқ молиявий ва бошқа бухгалтерия ахбороти билан таъминлаштириш.

Бухгалтерия ҳисобининг вазифалари:

- бухгалтерия ҳисоби счетларида активларнинг ҳолати ва харакати, мулкий ҳуқуқлар ва мажбуриятларнинг ҳолати тўғрисида тўлиқ ҳамда аниқ маълумотларни шакллантириш;
- самарали бошқарув мақсадида бухгалтерия ҳисоби маълумотларини умумлаштириш;
- молиявий, солиққа доир ва бошқа ҳисботларни аниқ тузишдан иборатдир.

**3-модда.** Бухгалтерия ҳисоби субъектлари.

Давлат ҳокимияти ва бошқарув органлари, Ўзбекистон Республикасида рўйхатта олинган юридик шахслар, уларнинг Ўзбекистоннинг ҳудудида ҳамда ундан ташқарида жойлашган шўъба корхоналари, филиаллари, ваколатхоналари ва бошқа таркибий бўлинмалари бухгалтерия ҳисоби субъектлариdir.

Юридик шахс ташкил этмасдан тадбиркорлик фаолияти билан шуғулланувчи шахслар қонун хужжатларида назарда

тутилган тартибда бухгалтерия ҳисобини юритади ва бухгалтерия (молия) ҳисботини тақдим этади.

**4-модда.** Бухгалтерия ҳисоби объектлари,

Асосий ва жорий активлар, мажбуриятлар, хусусий капитал, заҳиралар, даромадлар ва ҳаражатлар, фойда, заарлар ҳамда уларнинг ҳаракати билан боғлиқ ҳўжалик операциялари бухгалтерия ҳисбининг объектлари. Бухгалтерия ҳисбенинг объектлар синтетик счетларда акс эттирилади. Аналитик ҳисобни юритиш тартиби бухгалтерия ҳисоби субъекти томонидан мустақил равища белгиланади.

**5-модда.** Бухгалтерия ҳисоби ва ҳисботини тартибга солиш.

Бухгалтерия ҳисоби ва ҳисботини тартибга солиш, бухгалтерия ҳисоби стандартларини ишлаб чиқиш ва тасдиқлаш Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги зиммасига юкландади.

Бухгалтерия ҳисоби юритиш қоидалари бухгалтерия ҳисоби стандартлари, шу жумладан кичик ва хусусий тадбиркорлик субъектлари учун соддалаштирилган бухгалтерия ҳисбенинг юритиш стандарти билан белгиланади.

Банкларнинг бухгалтерия ҳисоби ва ҳисботларини тартибга солиш Марказий банк томонидан қонун ҳужжатларига мувофиқ амалга оширилади.

**6-модда.** Бухгалтерия ҳисбенинг асосий принциплари.

Бухгалтерия ҳисбенинг асосий принциплари қуйидаги лардир:

- бухгалтерия ҳисбини икки ёқлама ёзув усулида юритиш;
  - узлуксизлик;
  - ҳўжалик операциялари, активлар ва пассивларнинг пулда баҳоланиши;
  - аниқлик;
  - ҳисоблаш;
  - олдиндан кўра билиш (эҳтиёткорлик);
  - мазмуннинг шаклдан устунлиги;
  - кўрсаткичларнинг қиёсланувчанлиги;
  - молиявий ҳисботнинг бетарафлиги;
  - ҳисбот даври даромадлари ва ҳаражатларининг мувофиқлиги;
  - активлар ва мажбуриятларнинг ҳақиқий баҳоланиши;
- 7-модда.** Бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш.

Бухгалтерия ҳисоби ва ҳисботини ташкил этишни корхона, муассаса ва ташкилот раҳбари амалга оширади.

Раҳбар қуидаги ҳуқуқларга эга:

- бош бухгалтер раҳбарлигига бухгалтерия ҳисоби хизматини ташкил этиш ёки шартнома асосида жалб қилинган бухгалтерия хизматидан фойдаланиш;
- бухгалтерия ҳисобини юритишни шартнома асосида ихти-сослаштирилган бухгалтерия марказига ёки таркибиға бух-галтерия субъекти ҳам кирадиган ҳўжалик бирлашмаси-нинг марказлаштирилган ҳисобга олиш бўлимига юклаш;
- бухгалтерия ҳисобини мустақил юритиш.

Раҳбар қуидагиларни таъминлаши шарт:

- ички ҳисоб ва ҳисбот тизимини ишлаб чиқилиши;
- ҳўжалик операцияларини назорат қилиш тартибини;
- бухгалтерия ҳисоби тўлиқ ва аниқ юритилишини;
- ҳисоб-китоб ҳужжатларининг сакланишини;
- ташқи фойдаланувчилар учун молиявий ҳисботнинг тай-ёрланишини;
- солиқ ҳисботлари ва бошқа молиявий ҳужжатларнинг тайёрланишини;
- ҳисоб - китоблар ўз вақтида амалга оширилишини.

#### 8-модда. Имзо ҳуқуқи

Пул, товар-моддий ва бошқа бойликларни қабул қилиш ва бериш учун асос бўлиб хизмат қиласидан ҳужжатлар, корхона, муассаса ва ташкилотнинг кредит ва ҳисоб-китоб мажбуриялари, шунингдек бухгалтерия ҳисботлари ва балансла-ри раҳбар томонидан ёки у белгилайдиган шахслар томонидан имзоланади.

Раҳбар имзолаш ҳуқуқига эга бўлган шахсларнинг иккита рўйхатини тасдиқлади. Биринчи рўйхатга - раҳбарлик вазифаларини амалга оширувчи шахслар, иккинчисига - бухгалте-рия ҳисоби ва молиявий бошқариш вазифаларини амалга оширувчи шахслар киради.

Ушбу модданинг иккинчи қисмида кўрсатилган шахсларнинг имзоси бўлмаган ҳужжатлар ҳақиқий ҳисобланмайди.

#### 9-модда. Бошлангич ҳисоб ҳужжатлари.

Ҳўжалик операцияларининг бухгалтерия ҳисоби учун операциялар амалга оширилганлигини қайд этувчи бошлан-гич ҳисоб ҳужжатлари ва уларни ўтказишга доир фармойиши-лар асос бўлади.

Бошлангич ҳисоб ҳужжатлари хўжалик мумомалалари амалга оширилаётган вақтда ёки мумомалалар амалга оширилиб бўлинганидан кейин тузилади.

Ҳисобот даврига тегишли бўлган хўжалик операциялари, агар улар амалга оширилганлигини тасдиқловчи ҳужжатлар олинган бўлса, тегишли бошлангич ҳужжат расмийлаштирилиб, бухгалтерия ҳисобида акс эттирилади.

Бошлангич ҳисоб ҳужжатларининг мажбурий реквизитлари куйидагилардир.

корхонанинг (муассасанинг) номи;  
хужжатнинг номи ва рақами, у тузилган сана ва жой;  
хўжалик операциясининг номи, мазмуни ва миқдор ўлчови (натура ҳолида ва пулда ифодаланган ҳолда);  
мъясул шахсларнинг шахсий имзолари.

Бошлангич ҳисоб ҳужжатларини тузган ҳамда имзолаган шахслар уларнинг ўз вақтида, тўғри ва аниқ тузилиши, шунингдек бухгалтерия ҳисобида акс эттириш учун уларнинг белгиланган муддатларда топширилишига жавобгардирлар.

Бошлангич ҳисоб ҳужжатларига мумомала қатнашчилари томонидан тасдиқланмаган тузатишлар киритилишига, банк ва касса пул ҳужжатларида тузатишлар ва ўчириб ёзишларга йўл қўйилмайди.

#### **10-модда. Бухгалтерия ҳисоби регистрлари.**

Бухгалтерия ҳисоби регистрлари икки ёқдама ёзув қондаларига мувофиқ юритиладиган журнallар, қайдномалар, дафтарлар, тасдиқланган бланкалар (шакллар) дир.

Регистрлар техника воситаларидан фойдаланишда олинган машинограмма кўринишидаги ёзувлар йўли билан, шунингдек магнит тасмалари, дисклар ва бошқа машиналарда бажарилиши мумкин. Регистрларни шаклланитириш тартиб бухгалтерия ҳисоби стандартлари билан белгиланади.

Бухгалтерия ҳисоби регистрларига тасдиқланмаган тузатишларнинг киритилишига йўл қўйилмайди.

#### **11-модда. Активлар ва мажбуриятларни инвентаризация қилиш**

Бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи мъалумотларининг тўғрилиги ҳамда аниқлиги активлар ва мажбуриятларини мажбурий суратда инвентаризация қилиш орқали тасдиқланади. Инвентаризация обьектлари, уни ўтказиш тартиби ва муддатлари инвентаризация бўйича бухгалтерия ҳисоби стандартига мувофиқ белгиланади.

### **12-модда. Активлар ва мажбуриятларни баҳолаш**

Оборот активларни баҳолаш күйидаги икки баҳонинг энг пасти бўйича - баланс тузилаётган санадаги ҳақиқий таннархи бўйича (сотиб олиш нархи ёки ишлаб чиқариш таннархи) ёки бозор баҳоси (соф сотиш қиймати) бўйича амалга оширилади.

Асосий маблағлар ва номоддий активлар уларнинг тўлиқ бошланғич қиймати бўйича ҳисобга олинади.

Асосий маблағлар номоддий активлар қийматини ҳисобдан чиқариш уларнинг қиймати тўлиқ тўлангунча ёки объект сафидан чиқиб кетгунга қадар бўлган эскиришини (амортизация) ҳисоблаш йўли билан амалга оширилади. Амортизация ажратмалари объект фойдаланишга топширилганидан кейинги ойдан бошлаб амалга оширилади. Ернинг қиймати амортизация қилинмайди.

Молиявий қўйилмалар бухгалтерия ҳисоби стандартлари га мувофиқ ҳисобга олинади.

Мажбуриятлар тарафларнинг келишувига биноан пул билан акс эттирилади.

Суд қарори бўйича юзага келган мажбуриятлар тегишли суммада акс эттирилади.

Потенциал мажбуриятлар дастлабки ҳақиқий баҳоси бўйича акс эттирилади.

Бухгалтерия ҳисоби миллий валюта - сўмда юритилади.

### **13-модда. Даромадлар ва харажатларни ҳисобга олиш.**

Даромадлар ва харажатлар, тўланган вақти ва пул келиб тушган санадан қатъий назар, қайси даврга тааллуқли бўлса, ўша ҳисбот даврида акс эттирилади.

### **14-модда. Хусусий капитални ҳисобга олиш**

Хусусий капитал – устав капитали, қўшилган ва заҳира капиталидан, ҳамда тақсимланган фойдадан таркиб топади.

Устав капитали – таъсис хужжатларида белгиланган ҳиссаларнинг (пул ифодасидаги) йигиндиндисидир. Устав капиталига ҳисса шаклида қўшиладиган моддий ва номоддий активлар таъсисчилар келишувига ёки юридик шахс ижроия органининг қарорига кўра баҳоланади ва ҳисобга олинади.

Қўшилган капитал акцияларни номинал қийматидан баланд нархларда дастлабки сотишдан олинган эмиссия даромадини акс эттиради.

Заҳира капитали мол-мулкни қайта баҳолаш чоғида ҳосил

бўладиган инфляция захираларини, шунингдек текинга олинган мол-мулк қийматини акс эттиради.

Тақсимланмаган фойда фойданинг жамгарилаётганини ифодалайди ва мулкдорларнинг қарорига биноан устав калиталига қўшилиши мумкин.

### **15-модда. Гаровни ҳисобга олиш**

Ўзининг ёки ўзгаларнинг мажбуриятларини таъминлаш учун гаровга берилган мол-мулк қиймати, шу жумладан пул маблағлари корхона томонидан бошқа активлардан алоҳида ҳисобга олинади.

Гаровга олинган мол-мулк қиймати, гаров сифатида қабул қи-либ олинган пул маблағлари ва валюта бойликлари қиймати алоҳида балансдан ташқари ҳисобваракларда акс эттирилади.

### **16-модда. Молиявий ҳисобот.**

Молиявий ҳисобот бухгалтерия ҳисоби маълумотлари асосида тузилади.

Молиявий ҳисобот куйидагиларни ўз ичига олади:

- бухгалтерия баланси;
- молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот;
- асосий воситалар харакати тўғрисидаги ҳисобот;
- пул харакати тўғрисидаги ҳисобот;
- хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот;
- изоҳлар, ҳисоб-китоблар ва тушунтиришлар.

Кичик ва хусусий тадбиркорлик субъектларининг молиявий ҳисботи соддалаштирилган шаклда тузилади.

Молиявий ҳисботонинг таркибини ва мазмунини Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги белгилайди.

### **17-модда. Умумлаштирилган молиявий ҳисобот.**

Шўъба корхоналари, филиаллари ва ваколатхоналари бўлган корхоналар умумлаштирилган молиявий ҳисобот тузади.

Шўъба корхоналарга қўшилган ҳиссалар бош корхонанинг молиявий ҳисботида унинг молиявий қўйилмалари сифатида акс эттирилади.

Юридик шахслар ўз филиаллари, ваколатхоналари ва бошқа таркибий бўлинмаларини мустақил балансга ажратишлари мумкин бўлиб, уларнинг баланслари ва бошқа ҳисобот шаклларини умумлаштирилган ҳисботига киритишлиари шарт.

Умумлаштирилган ҳисббот бухгалтерия ҳисоби стандартларига мувофиқ тузилади.

Ушбу мoddанинг талаблари вазирликлар идоралар ва бюджет ташкилотларининг жамлама молиявий ҳисоботига нисбатан тадбиқ этилмайди.

**18-модда.** Молиявий ҳисоботнинг ҳисобот даври

1 январдан 31 декабрга қадар бўлган календарь йил молиявий ҳисоботнинг ҳисобот даври ҳисобланади.

Янгидан ташкил этилган юридик шахслар учун юридик шахс ҳуқуқи қўлга киритилган санадан бошлаб ўша йилнинг 31 декабряга қадар бўлган давр, юридик шахс ҳисобланмайдиганлар учун эса улар давлат органларида рўйхатга олинган санадан бошлаб биринчи ҳисобот йили деб ҳисобланади.

Агар юридик шахс 1 октябрдан кейин рўйхатга олинган бўлса, биринчи ҳисобот йили кейинги йилнинг 31 декабряда тугайди.

Рўйхатдан ўтишга ёки юридик шахс ҳуқуқини қўлга киритишга қадар амалга оширилган хўжалик операциялари тўғрисидаги маълумотлар биринчи ҳисобот йили молиявий ҳисоботига киритилади.

**19-модда.** Молиявий ҳисоботни тақдим этиш

Молиявий ҳисобот қуйилардаги тақдим этилади:

солиқ органлари;

таъсис ҳужжатларига мувофиқ;

давлат статистикаси органларига;

қонун ҳужжатларига мувофиқ бошқа органларга.

Молия ҳисоботи йили бошидан қўшилиб борувчи жамлама тартибida йилнинг ҳар чорагида тақдим этилади.

Бюджетдаги муассасалар йил чораги бўйича ва йиллик ҳисоботни юқори органга тақдим этадилар.

Молиявий ҳисоботни тақдим этиш муддатларини Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги белгилайди.

Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси бухгалтерия ҳисобининг айрим субъектлари учун молиявий ҳисоботни тақдим этишнинг бошқа муддатларини белгилаши мумкин.

**20-модда.** Молиявий ҳисоботни эълон қилиш

Хўжалик юритувчи субъектларнинг йиллик молиявий ҳисоботи манфаатдор банклар, биржалар, инвесторлар, кредиторлар ва бошқалар учун ошкора ҳисобланади.

Очиқ турдаги акциядорлик жамиятлари, суфурта компаниилари, банклар, фонд ва товар биржалари, инвестиция фондлари ва бошқа молия муассасалари ҳар йилги молиявий

хисоботни уларда кўрсатилган маълумотларнинг тўғрилигини аудиторлар тасдиқлагач ҳисбот йили тугаганидан сўнг биринчи майгача эълон қилишлари шарт.

**21-модда.** Тугатиш вақтидаги молиявий ҳисбот.

Хўжалик юритувчи субъект тугатилган вақтда якуний молиявий ҳисбот тузилади.

Тугатиш бўйича операцияларни ҳисобга олиш, тугатиш баланси ва ҳисботни тузиш, активлар қийматини аниқлаш юзасидан жавобгарлик тугатиш комиссияси зиммасига юкланди.

Умидсиз қарзлар ва заарлар тугатиш балансига кири-тилмайди.

Мажбуриятлар уларни узиш вақтига қадар ҳисобланган фоизлари билан тугатиш балансида акс эттирилади.

**22-модда.** Бухгалтерия ахборотининг маҳфийлиги

Бухгалтерия ҳисобини юритишда маҳфийликка риоя қилинади.

Бухгалтерия ҳисоби регистрларининг мазмуни билан танишишга маъмурият руҳсати билан ёки қонун хужжатларида назарда тугилган ҳолларда йўл кўйилади.

Бухгалтерия ҳисоби регистрлари билан танишишга руҳсат этилган шахслар уларнинг маҳфийлигини сақлашлари шарт. Маҳфийликни бузганлик қонунда белгиланган тартибда жавобгарликка тортилишга сабаб бўлади.

**23-модда.** Бухгалтерия хужжатларини сақлаш.

Бухгалтерия хужжатлари ва регистрлар, микрофильмлар ёки компьютер ҳисобининг молия маълумотлари камида уч йил, молия ҳисбот эса қонун хужжатларида белгиланган муддат мобайнода сақланади.

Бухгалтерия хужжатларини олиб қўйиш қонун хужжатларига мувофиқ амалга оширилади.

**24-модда.** Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун хужжатларини бузганлик учун жавобгарлик.

Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун хужжатларини бузган шахслар қонун хужжатларида белгиланган тартибда жавобгар бўладилар.

Тошкент ш.  
30 август 1996 й.

Ўзбекистон Республикаси  
Президенти И. Каримов.

2-Илова

## ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИННИГ ҚОНУНИ АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИ ТЎГРИСИДА (ЯНГИ ТАҲРИРИ)

**1-модда. Аудиторлик фаолияти тўгрисидаги қонун хужжатлари.**

Аудиторлик фаолияти тўгрисидаги қонун хужжатлари ушбу қонун ва бошқа қонун хужжатларидан иборатдир.

Банкларни аудиторлик текширувидан ўтказишнинг ўзига хос жиҳатлари Ўзбекистон Республикасининг Марказий банки томонидан белгиланади.

Агар Ўзбекистон Республикасининг халқаро шартномасида Ўзбекистон Республикасининг аудиторлик фаолияти тўгрисидаги қонун хужжатларида назарда тутилганидан бошқача қоидалар белгиланган бўлса, халқаро шартнома қоидалари кўлланилади.

**2-модда. Аудиторлик фаолияти.**

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

Давлат ҳокимияти ва бошқаруви органларига аудиторлик фаолиятини амалга ошириш тақиқланади.

**3-модда. Аудитор**

Аудитор – аудитор малака сертификатига эга бўлган жисмоний шахсdir.

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

Аудитор аудиторлик текширувани сифатсиз ўтказганлиги, тижорат сирини ошкор этганлиги ҳамда бошқа ҳатти-ҳаракатлари оқибатида аудиторлик ташкилотига зарар етказганлиги учун қонун хужжатларига мувофиқ аудиторлик ташкилоти олдида жавобгар бўлади.

**4-модда. Аудиторнинг ёрдамчиси**

Аудиторнинг ёрдамчиси аудитор малака сертификатига

эга бўлмаган ва аудиторлик ҳисоботида, аудиторлик хulosасида, аудиторнинг эксперт хulosасида ҳамда аудиторлик текширувани ўтказиши билан боғлиқ бўлган бошқа расмий ҳужжатда имзо чекиш ҳуқуқига эга бўлмаган тарзда аудиторнинг топшириғига биноан аудиторлик текширувида иштирок этаётган жисмоний шахсдир.

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

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

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

#### **5-мода. Аудиторлик ташкилоти**

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

Аудиторлик ташкилотлари ўз фаолиятини амалга оширишда мустақиллар.

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

Давлат ҳокимияти ва бошқаруви органларининг мансабдор шахслари, шунингдек, қонун ҳужжатларига мувофиқ тадбиркорлик фаолияти билан шугулланиши тақиқланган бошқа шахслар аудиторлик ташкилотларининг муассислари бўла олмайдилар.

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

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

аудиторлик ташкилотининг штат бирлиги камида икки аудитордан иборат бўлиши керак;

аудиторлик ташкилотининг раҳбари фақат аудитор бўлиши керак;

аудиторлик ташкилотининг қонун ҳужжатларида назарда тутилган устав капитали мавжуд бўлиши керак;

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

Аудиторлик ташкилотлари аудиторлик фаолиятини ўзининг фуқаролик жавобгарлиги хусусидаги сугурта полиси мавжуд бўлган тақдирда аудиторлик хизмати кўрсатиш тўғрисида тузилган шартнома асосида амалга оширадилар.

#### **6-модда. Аудиторлик ташкилотининг ҳукуқлари.**

Аудиторлик ташкилоти қўйидаги ҳукуққа эгалид:

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

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

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

учинчи шахслар томонидан ёзма тасдиқланган ахборотни хўжалик юритувчи субъектдан олиш;

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

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

Аудиторлик ташкилоти қонун хужжатларига мувофиқ бошқа хукуқларга ҳам эга бўлиши мумкин.

**7-модда. Аудиторлик ташкилотининг мажбуриятлари**

Аудиторлик ташкилоти аудиторлик фаолияти билангина шугулланиши мумкин ҳамда у:

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

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

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

аудиторлик текширувани амалга оширишда олинган ахборотнинг маҳфийлигига риоя этиши;

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

хўжалик юритувчи субъектга унинг мансабдор шахслари ва бошқа ходимлари зарар етказганлигини аниқ тасдиқлаб турган фактларни аниқлаган тақдирда бу ҳақда хўжалик юритувчи субъектнинг раҳбариятига (мулкдорига) маълум қилиши ҳамда аудиторлик ҳисоботига тегишли қайдни киритиши шарт. Зарур ҳолларда аудиторлик текшируванинг катижаларини маълум қилиш учун қонун хужжатларида белгиланган тартибда катнашчиларнинг (акциядорларнинг) умумий йифилиши чақирилишини талаб қилиши шарт.

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

**8-модда. Аудиторлик ташкилотининг жавобгарлиги**

Аудиторлик ташкилотлари аудиторлик текшируви буюртмачилари, хўжалик юритувчи субъект ва молиявий ҳисботдан

бошқа фойдаланувчилар олдида молиявий ҳисобот ҳамда хўжалик юритувчи субъектнинг бошқа молиявий ахбороти тўғрисида хотүғри якундан иборат бўлган аудиторлик хуносасини тузиш оқибатида уларга етказилган зарар учун жавобгар бўлади.

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

#### **9-модда. Аудиторлик текшируви**

Аудиторлик текшируви молиявий ҳисобот ва бошқа молиявий ахборот тўғрилиги ва қонун хужжатларига мослигини аниқлаш мақсадида хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботини ҳамда у билан боғлиқ молиявий ахборотни аудиторлик ташкилотлари томонидан текширишdir.

Аудиторлик текшируви мажбурий ва ташабbus тарзидаги шаклларда ўтказилади.

#### **10-модда. Мажбурий аудиторлик текшируви**

Қўйидагилар ҳар йили мажбурий аудиторлик текширувидан ўтиши керак:

- акциядорлик жамиятлари;
- банклар ва бошқа кредит ташкилотлари;
- сугурта ташкилотлари;
- инвестиция фондлари ҳамда юридик ва жисмоний шахсларнинг маблағларини жамлаб турувчи бошқа фондлар ҳамда уларнинг бошқарув компаниялари;
- манбалари юридик ва жисмоний шахсларнинг иhtiёрий бадаллари бўлмиш хайрия фондлари ва бошқа ижтимоий фондлар;
- маблағларининг ҳосил бўлиш манбалари қонун хужжатларида назарда тутилган юридик ва жисмоний шахслар томонидан қилинадиган мажбурий ажратмалар бўлмиш бюджетдан ташқари фондлар;
- устав фондида давлатта тегишли улуш бўлган хўжалик юритувчи субъектлар.

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

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

#### **11-модда. Ташаббус тарзидаги аудиторлик текшируви**

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

Ташаббус тарзидаги аудиторлик текширувининг предмети, муд-датлари ва бошқа шартлари аудиторлик текшируванинг буюртмачиси билан аудиторлик ташкилоти ўртасида тузиладиган аудиторлик текшируванин ўтказиш тўғрисидаги шартномада белгилаб қўйилади.

#### **12-модда. Хўжалик юритувчи субъектнинг аудиторлик текшируви ўтказилаётгандаги ҳуқуқ ва мажбуриятлари**

Аудиторлик текширувидан ўтказилаётган хўжалик юритувчи субъект куйидаги ҳуқуқларга эгадир:

аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хulosасини олиш;

бухгалтерия ҳисобини юритиш, молиявий ҳисоботни тузиш тартиби тўғрисида ҳамда аниқланган камчиликлар ва қоида-бузарликларни тўғрилаш ҳақида аудиторлардан маслаҳат ва тавсиялар олиш.

Аудиторлик текширувидан ўтказилаётган хўжалик юритувчи субъект:

аудиторлик текшируви ўтказиш тўғрисидаги шартномада белги-ланган муддатларда аудиторлик текшируванин ўтказиш учун аудиторга керакли шароитларни яратиб бериши, унга зарур ҳужжатларни тақдим этиши;

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

Хўжалик юритувчи субъект ушбу қонунга мувофиқ амалга оширилаётган аудиторлик текшируванин ўтказишдан бош тортиши ёки унга ҳалақит бериш мақсадларида у ёки бу ҳараткатларни (ҳаракатсизликни) содир этишга ҳақли эмас.

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

### **13-модда. Аудиторлик текширувининг буюртмачиси**

Аудиторлик текширувининг буюртмачиси аудиторлик текшируви ўтказилишини қўзратувчи хўжалик юритувчи субъект, унинг мулқдори, шунингдек устав капиталида қонун ҳужжатларидаги белгиланганидан кам бўлмаган миқдордаги улушга эга бўлган қатнашчилар ва акциядорлар, назорат қилувчи ёки хукуқни муҳофаза қилувчи органлардир.

Аудиторлик текширувининг буюртмачиси қўйидаги хукуқларга эга:

аудиторлик ташкилотини мустақил танлаш;

ташаббус тарзида аудиторлик текшируви ўтказилаётганда аудиторлик текширувининг йўналиши ва ҳажмини белгилаш;

аудиторнинг эътиrozлари асосланилган қонун ҳужжатларининг нормалари тўғрисидаги зарур ахборотни аудиторлик ташкилотидан олиш;

аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хulosасини олиш.

Аудиторлик текширувининг буюртмачиси қонун ҳужжатларига мувофиқ бошқа хукуқларга ҳам эга бўлиши мумкин.

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

### **14-модда. Аудиторлик фаолиятига аралашишга йўл қўймаслик**

Аудиторлик ташкилоти фаолиятига аралашишга йўл қўйил-майди.

Мустақил аудиторлик текширувани амалга оширишга тўсқинлик қилиш мақсадида аудиторлик ташкилотига, шунингдек унинг ходимларига исталган шаклда таъсир кўрсатиш қонун ҳужжатларига мувофиқ жавобгарликка сабаб бўлади.

### **15-модда. Назорат қилувчи ёки хукуқни муҳофаза қилиш органларининг ташаббусига кўра аудиторлик текширувларини ўтказиш.**

Аудиторлик текшируви назорат қилувчи ёки хукуқни муҳофаза қилиш органларининг ташаббусига кўра аудиторлик ташкилоти томонидан улар ўртасида хўжалик юритувчи субъектларнинг молия-хўжалик фаолиятини аудиторлик текширу-

видан ўтказиш юзасидан тузилган шартномага асосан ўтказилади.

Аудиторлик текшируванинің ўтказиш бүйича ишларга ҳақ тұлаш аудиторлик текширувани белгилаган орган ҳисобидан амалға оширилади.

Айнан бир хил асосларга күра айнан бир аудиторлик ташкилоти айнан бир хұжалик юритувчи субъекттің фоалиятини текширишга тақрор жалб этилишига йўл қўйилмайди.

#### **16-модда. Аудиторлик текшируви ўтказишдаги чекловлар**

Қўйидагиларга аудиторлик текшируви ўтказиш тақиқланади:

текширилаётган хұжалик юритувчи субъекттің раҳбарлари ва (ёки) бошқа мансабдор шахслар билан яқын қариндош бўлган шахсга;

текширилаётган хұжалик юритувчи субъектда мулкий ёки шахсий номулкий манфаатлари бўлган шахсга;

давлат ҳокимияти ва бошқаруви органларининг, шунингдек хұжалик бошқарув органларининг мансабдор шахсларига;

текширилаётган хұжалик юритувчи субъект ходимига;

аудиторлик ташкилотлари ва аудиторларга:

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

б) мулкдори, қатнашчisi, акциядори, шунингдек, бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш ва юритиш ҳамда молиявий ҳисботлар тузиш учун жавобгар єўладиган шахс айни бир пайтнинг ўзида ушбу аудиторлик ташкилотининг мулкдори, қатнашчisi, акциядори бўлган хұжалик юритувчи субъектга нисбатан;

в) мазкур хұжалик юритувчи субъектта аудиторлик текшируви қамраб оладиган даврда ушбу қонуннинг 17-моддасида назарда тутилган профессионал хизматлар кўрсатгандар.

#### **17-модда. Аудиторлик ташкилотларининг профессионал хизматлари**

Аудиторлик ташкилотлари қўйидаги профессионал хизматларни кўрсатишлари мумкин:

бухгалтерия ҳисобини йўлга қўйиш, қайта тиклаш ва юритиш;

молиявий ҳисоботни тузиш;

миллий молиявий ҳисоботни бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартларига ўтказиш;

хўжалик юритувчи субъектларнинг молия-хўжалик фаолиятини таҳлил қилиш;

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

солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар бўйича ҳисобитоблар ва декларацияларни тузиш.

Аудиторлик ташкилотлари аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларида назарда тутилган бошқа професионал хизматларни ҳам кўрсатишлари мумкин.

#### **18-модда. Аудиторлик ҳисоботи**

Аудиторлик ҳисоботи аудиторлик текширувининг бориши, бухгалтерия ҳисобини юритишнинг белгиланган тартибидан аниқланган четта чиқишлиар, молиявий ҳисоботдаги қоидабузарликлар тўғрисидаги муфассал маълумотлардан, шунингдек аудиторлик текшируви ўтказиш натижасида олинган бошқа ахборотдан иборат бўлган ва хўжалик юритувчи субъект раҳбарига, мулкдорига, қатнашчилари (акциядорлари) нинг умумий йигилишига йўлланган ҳужжат. Аудиторлик ҳисоботида аниқланган четта чиқишлиар ва қонда-бузарликларни бартараф этиш бўйича тавсиялар, шунингдек хўжалик юритувчи субъектнинг молия-хўжалик фаолияти самарадорлигини ошириш бўйича тавсиялар ва таклифлар мавжуд бўлиши керак.

Агар аудиторлик текшируви хўжалик юритувчи субъект қатнашчилари (акциядорлари) ёки назорат қилувчи ва ҳукуқни муҳофаза қилиш органлари топшириғига биноан аудиторлик ташкилоти томонидан ўтказилаётган бўлса, аудиторлик ҳисоботи аудиторлик текшируви топшириғига биноан ўтказилаётган шахсга ҳам тақдим этилади.

Аудиторлик ҳисоботидаги ахборот маҳфий ҳисобланади ва ошкор қилиниши мумкин эмас. Ушбу ахборотдан фойдаланган шахслар ахборотни ошкор қилганлик учун қонун ҳужжатларига мувофиқ жавобгарликка тортиладилар.

Аудиторлик ҳисоботининг ҳар бир бети аудиторлик тек-

ширувини ўтказган аудитор (аудиторлар) томонидан имзоланган бўлиши керак.

Аудиторлик ҳисоботининг шакли ва мазмуни аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари билан белгиланади.

#### **19-модда. Аудиторлик хulosаси**

Аудиторлик хulosаси – молиявий ҳисоботнинг тўғрилиги ва бухгалтерия ҳисоби юритиш тартибининг қонун ҳужжатларида белгиланган талабларга мувофиқлиги тўғрисида аудиторлик ташкилотининг фикри ёзма шаклда ифодаланган, хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботидан фойдаланувчилар учун очиқ бўлган ҳужжат.

Аудиторлик хulosаси аудиторлик ҳисбоги асосида тузилади.

Аудиторлик хulosаси аудитор (аудиторлар), аудиторлик ташкилотининг раҳбари томонидан имзоланган ва аудиторлик ташкилоти муҳри билан тасдиқланган бўлиши керак.

Аудиторлик хulosасининг шакли ва мазмуни аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари билан белгиланади.

#### **20-модда. Қасддан соҳта тузилган аудиторлик ҳисбоги ва аудиторлик хulosаси**

Аудиторлик текширувни ўтказмай тузилган ёхуд аудиторлик текшируви натижалари бўйича тузилсада, лекин аудиторлик текшируви давомида аудитор (аудиторлар) томонидан олинган ва ўрганилган хўжалик юритувчи субъект ҳужжатлари мазмунига мувофиқ бўлмаган аудиторлик ҳисбоги ва аудиторлик хulosаси қасддан соҳта тузилган ҳисбланади.

Аудиторлик ҳисбоги ва аудиторлик хulosаси қасддан соҳта тузилсанлиги аудиторлик фаолиятини амалга оширишга доир лицензиянинг амал қилишини белгиланган тартибда тутагишга, шунингдек айборд шахслар қонунда назарда тутилган жавобгарликка тортилишига сабаб бўлади.

#### **21-модда. Аудиторлик фаолиятини лицензиялаш**

Аудиторлик фаолияти (профессионал хизматлар бундан мустасно) маҳсус руҳсатнома (лицензия) асосида амалга оширилади.

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

аудиторлик фаолиятини тартибга солувчи норматив ҳужжатларни, шу жумладан аудиторлик фаолиятининг мил-

лий стандартла-рини ўз ваколатлари доирасида ишлаб чиқади ва тасдиқлади;

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

аудитор малака сертификатини олиш учун даъвогарларга малака талабларини белгилайди;

аудиторларнинг республика жамоат бирлашмаси билан келишган ҳолда аудитор малака сертификати олиш учун ўкув дастурларини ва малака имтиҳонларини топшириш тартибини тасдиқлади;

аудиторларнинг республика жамоат бирлашмаси иштирокида аудитор малака сертификатини олиш хуқуқига доир малака имтиҳонини ўтказади;

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

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

малака сертификатига эга бўлган аудиторлар реестрини ҳамда аудиторлик фаолиятини амалга оширишга доир лицензияга эга бўлган аудиторлик ташкилотлари ҳисобини юритади.

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

Аудиторлик фаолиятини лицензиясиз амалга оширганлик қонун хужжатларида белгиланган жавобгарликка олиб келади.

## **22-модда. Лицензиянинг амал қилишини тұхтатиб турғыш**

Лицензиянинг амал қилиши қуйидаги ҳолларда тұхтатиб турғанда мүмкін:

аудиторлик ташкилоти лицензия шартномасида назарда тутилған лицензия талабларини ва шартларини бузганлиги аниқланғанда;

аудиторлик ташкилоти махсус ваколатли давлат органининг аудиторлик ташкилотини аниқланған қоидабузарликларни бартараф этишга даъват этувчи қарорини бажармаганда.

Лицензиянинг амал қилишини тұхтатиб туриш тұғрисидаги қарор маҳсус ваколатли давлат органдың томонидан аудиторлық ташкилотига ёзма шаклда у қабул қилинган кундан өткізоран уч кундан кечіктірмай етказилади.

Маҳсус ваколатли давлат органдың лицензиянинг амал қилишини тұхтатиб туришга олиб келган ҳолаттарни бартараф этиш учун аудиторлық ташкилотига мүддат белгиләши шарт. Күрсатылған мүддат олти ойдан ошиши мүмкін эмас.

Аудиторлық ташкилоти лицензиянинг амал қилишини тұхтатиб қўйишга олиб келган ҳолаттарни бартараф этган тақдирда маҳсус ваколатли давлат органдың күрсатылған ҳолаттарни бартараф этилганлиги тұғрисидеги тасдиқномани олган кундан өткізоран ун кунлик мүддат ичидә лицензиянинг амал қилишини тиклаш тұғрисида қарор қабул қилиши шарт.

Маҳсус ваколатли давлат органдың лицензиянинг амал қилишини тұхтатиб туриш ва тиклаш тұғрисидеги қарорлари оммавий ахборот воситаларида өзөн қилиниши керак.

Маҳсус ваколатли давлат органдың лицензиянинг амал қилишини тұхтатиб туриш тұғрисидеги қарори устидан судга шикоят қилиш мүмкін. Суд лицензиянинг амал қилишини тұхтатиб туриш асоссиз деб топған тақдирда, маҳсус ваколатли давлат органдың аудиторлық ташкилоти олдида унга етказилған зарар миқдорида жавобгар бўлади.

### **23-модда. Лицензиянинг амал қилишини тугатиши**

Лицензиянинг амал қилиши қўйидаги ҳолларда тугатиши мүмкін:

аудиторлық ташкилоти лицензиянинг амал қилишини тугатиши тұғрисида ариза билан мурожат қылганда;

аудиторлық ташкилоти тугатилганда;

аудиторлық ташкилотининг фъолияти у қайта ташкил этилиши натижасида тугатилганда, унинг ўзгартырилиши бундан мустасно;

аудиторлық ташкилоти лицензия шартномасида назарда тутилған лицензия талабларини ва шартларини мунтазам равиша ёки бир маротаба қўпол равиша бузганда;

аудиторлық ташкилоти лицензиянинг амал қилишини тұхтатиб туришга олиб келган ҳолаттарни маҳсус ваколатли давлат органдың белгилаган мүддатда бартараф этмаганда;

маҳсус ваколатли органдың лицензия бериш тұғрисида қарори қонунга хилоф эканлиги аниқланганда;

лицензиянинг амал қилиш муддати тугаганда;  
суднинг қарорига кўра.

Лицензиянинг амал қилишини тугатиш тўғрисидаги қарор маҳсус ваколатли давлат органи томонидан аудиторлик ташкилотига ёзма шаклда, қарор қабул қилинган кундан эътиборан уч кундан кечиктирмай асословчи далиллар билан етказилади. Аудиторлик ташкилоти лицензиянинг амал қилишини тугатиш тўғрисидаги қарорни олган кундан эътиборан ун кун ичida лицензия маҳсус ваколатли давлат органига қайтарилиши ва йўқ қилиниши керак.

Маҳсус ваколатли давлат органининг лицензиянинг амал қилишини тугатиш тўғрисидаги қарори оммавий ахборот во-ситаларида эълон қилиниши керак.

Лицензиянинг амал қилиши лицензиянинг амал қилиши тугатиш тўғрисидаги қарор қабул қилинган санадан эътиборан тугатилади.

Маҳсус ваколатли давлат органининг лицензиянинг амал қилишини тугатиш тўғрисидаги қарори устидан судга шикоят қилиш мумкин. Суд лицензиянинг амал қилишини тугатиш асоссиз деб топган тақдирда, маҳсус ваколатли давлат органи аудиторлик ташкилоти олдида унга етказилган зарар миқдорида жавобгар бўлади.

#### **24-модда. Лицензияни бекор қилиш**

Лицензия қуидаги ҳоллардаги бекор қилиниши мумкин:  
аудиторлик ташкилоти лицензияни бекор қилиш тўғрисида ариза билан мурожат қилганда;

лицензия соҳта хужжатлардан фойдаланилган ҳолда олинганилиги факти аниқланганда;

агар аудиторлик ташкилоти унга лицензия бериш тўғрисидаги қарор қабул қилгани ҳақида хабарнома юборилган (топширилган) пайтдан эътиборан уч ой муддат ичida маҳсус ваколатли давлат органига лицензия берганлик учун давлат бози тўланганлигини тасдиқловчи хужжатни тақдим этмаган ёки лицензия шартномасини имзоламаган бўлса;

суднинг қарорига кўра.

Маҳсус ваколатли давлат органининг лицензияни бекор қилиш тўғрисидаги қарори аудиторлик ташкилотига ёзма шаклда, қарор қабул қилинган кундан эътиборан уч кундан кечиктирмай асословчи далиллар билан етказилади. Аудиторлик ташкилоти лицензияни бекор қилиш тўғрисидаги қарорни

олган кундан эътиборан ўн кун ичиди лицензия махсус ваколатли давлат органига қайтарилиши ва йўқ қилиниши керак.

Махсус ваколатли давлат органининг лицензияни бекор қилиш тўғрисидаги қарори оммавий ахборот воситаларида эълон қилиниши керак. Бекор қилиш тўғрисидаги қарор лицензия берилган санадан эътиборан амал қиласди.

Махсус ваколатли давлат органининг лицензияни бекор қилиш тўғрисидаги қарори устидан судга шикоят қилиш мумкин. Суд лицензияни бекор қилиш асосиз деб топган тақдирда, махсус ваколатли давлат органи аудиторлик ташкилоти олдида унга етказилган зарар миқдорида жавобгар бўлади.

#### **25-модда. Аудитор малака сертификатининг амал қилишини тутатиш**

Аудитор малака сертификатининг амал қилишини тутатиш учун куйидагилар асос ҳисобланади;

аудиторнинг аризаси;

аудиторлик текшируви давомида аудитор олинган маълумотларни аудиторлик текшируви буюртмачисининг руҳсати-сиз учинчи шахсларга бериши, қонун хужжатларида назарда тутилган ҳоллар бундан мустасно;

аудиторлик фаолиятини амалга ошираётганда қонун хужжатлари талабларини мунтазам ёки бир марта кўпол равишда бузгандлик;

аудиторлик текшируви ўтказиша аниқланган, хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби юритиш, шунингдек молиявий ҳисботни тузиш бўйича белгилаб қўйилган талабларни бузиш фактларининг аудитор томонидан яширгандлик;

аудиторлик фаолиятида уч йил давомида иштирок этмаслиқ;

аудиторлик малака сертификати бошқа шахсга топширилган бўлиб, мазкур шахс ушбу хужжатни аудиторлик фаолиятида иштирок этиш учун ўз номидан фойдаланиш мақсадила ишлатганлик фактининг аниқланганлиги;

суднинг муайян лавозимларни эталлаш ёки молия-хўжалик муносабатлари соҳасида муайян фаолият билан шуғуллашиш хукуқидан маҳрум қилиш тариқасидаги жазони назарда тутивчи хукмининг қонуний кучга киргандиги;

фуқарони белгиланган тартибда муомалага лаёқатсиз ёки муомала лаёқати чекланган деб топиш тўғрисидаги суд қарори.

**Аудитор малака сертификатининг амал қилиши уни тугатиш тўғрисида қарори устидан қонун қабул қилинган санадан эътиборан тутатилади.**

Махсус ваколатли давлат органининг аудитор малака сертификатининг амал қилишини тугатиш тўғрисидаги қарори устидан қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда судга шикоят қилиниши мумкин.

#### **26-модда. Аудитор малака сертификатини бекор қилиш**

Аудитор малака сертификати қўйидаги ҳолларда бекор қилинади:

махсус ваколатли давлат органининг аудиторга малака сертификатини бериш тўғрисидаги қарори ноконуний эканлиги аниқланганида;

сертификат соxта ҳужжатлардан фойдаланган ҳолда олинганилиги факти аниқланганида.

Малака сертификатини бекор қилиш тўғрисидаги қарор аудитор малака сертификати берилган санадан эътиборан амал қиласди.

Махсус ваколатли давлат органининг аудитор малака сертификатини бекор қилиш тўғрисидаги қарори устидан қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда судга шикоят қилиниши мумкин.

#### **27-модда. Аудиторларнинг республика жамоат бирлашмаси**

Аудиторларнинг республика жамоат бирлашмаси аудиторларни ихтиёрий асосларда бирлаштирадиган нодавлат нотижорат ташкилотидир.

Аудиторларнинг республика жамоат бирлашмаси аудиторларнинг малака даражасини ривожлантиришга ва сақдаб туришга, уларнинг касбий манфаатлари ҳимояланишига кўмаклашишга давват этилгандир.

#### **Аудиторларнинг республика жамоат бирлашмаси:**

Аудиторларнинг таълим дастурларини ва аудиторлик малака сертификатини олиш хукуқига доир малака имтиҳонларини топшириш тартибини ишлаб чиқиша;

аудиторлар малака сертификатини олиш хукуқига доир малака имтиҳонларини ўтказишида;

аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонун ҳужжатларини такомиллаштириш юзасидан тақлифлар тайёрлашда иштирок этади.

**28-модда. Низоларни ҳал этиш**

Аудиторлик фаолиятини амалга оширишда юзага келадиган низолар қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда ҳал этилади.

**29-модда. Аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонун ҳужжатларини бузганилик учун жавобгарлик**

Аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонун ҳужжатларининг бузилишида айбдор шахслар белгиланган тартибда жавобгар бўладилар.

3-Илова  
Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг  
ҚАРОРИ

22 сентябр 2000 йил.

№365

**Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширувларининг аҳамиятини ошириш тўғрисида**

Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонуни»ни амалга ошириш, аудиторлик текширувларнинг роли ва мақомини ошириш, солиқ ва бошқа назорат органлари томонидан аудиторлик хulosаларини ҳисобга олишини таъминлаш мақсадида Вазирлар Маҳкамаси Қарор қиласди:

**1. Белгилансинки:**

Ижобий аудиторлик хulosасининг мавжудлиги хўжалик юритувчи субъектнинг молия-хўжалик фаолиятини сўнги текширув ўтгазилганидан сўнг, солиқ ва бошқа назорат органлари томонидан 24 ой ўтгандан сўнг текширишга асос бўлиб ҳисобланади;

Бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ҳисбот тузиш аудиторлик ташкилоти томонидан амалга ошириладиган микро- фирмаларнинг молия-хўжалик фаолияти солиқ органлари ва бошқа назорат органлари томонидан тегишли аудиторлик ташкилоти албатта жалб қилинган ҳолда текширилади. Бунда молиявий ҳисботнинг тўғрилиги учун аудиторлик ташкилоти жавоб беради.

**2. Куйидагилар:**

аудиторлик хulosаларини солиқ органлари ва бошқа назорат органлари томонидан ҳисобга олиш тартиби тўғрисида ги низом 1-иловага мувофиқ;

мажбурий аудиторлик текшируви ўтказилишидан бўйин товлаганлиги учун хўжалик юритувчи субъектлардан жарима ундириш тартиби тўғрисидаги низом 2-иловага мувофиқ тасдиқлансин.

3. Аудиторлик фаолиятини лицензиялаш бўйича маҳсус вакил қилинган давлат органи сифатида Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигига қўйидаги функциялар юклансин:

ўз ваколатлари доирасида аудиторлик фаолитини тартибга солувчи маъёрий ҳужжатларни, шу жумладан аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларини ишлаб чиқиш ва тасдиқлаш;

аудиторлик ташкилотлари томонидан лицензия талаблари ва шартларига риоя қилиниши устидан назорат;

аудиторларнинг республика жамоат бирлашмаси билан келишган ҳолда аудиторлар малака сертификатини олиши учун ўқитиши дастурларини ва малака имтиҳонлари топшириш тартибини тасдиқлаш;

аудиторлик фаолиятини амалга оширишга берилган лицензиянинг, аудиторларнинг малака сертификатининг амал қилишини тўхтатиб туриш, тўхтатиш ва бекор қилиш;

малака сертификатига эга бўлган аудиторлар реестрини ва аудиторлик фаолитини амалга ошириш учун белгиланган лицензияга эга бўлган аудиторлик ташкилотлари ҳисобини юритиш.

4. Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун аудиторлик ташкилотларига лицензия бериш тартиби тўғрисидаги низом 3-иловага мувофиқ тасдиқлансин.

5. Аудиторлик ташкилотлари учун устав капидалининг энг кам миқдори энг кам ойлик иш ҳақининг камидা 1200 баравари миқдорида белгилансин. Бунда янгидан ташкил этиладиган аудиторлик ташкилотлари давлат рўйхатидан ўтказилаётган пайтдан бошлаб бир йил мобайнида таъсис ҳужжатларида назарда тутилган устав капиталини шакллантиришлари зарур.

Фаолият кўрсатаётган аудиторлик ташкилотлари 2001 йил 1 сентябргача устав капиталининг энг кам миқдорини энг кам ойлик иш ҳақининг 1200 баравари миқдорига етказсинлар.

6. Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги ва Молия вазирлиги:

фаолият кўрсатаётган аудиторлик ташкилотларини 2001

Йил 1-октябрғача мазкур қарор талабаларга мувофиқ белгиланған тартибда қайта рўйхатдан ўтказынлар ва аудиторлик фаолиятини амалга оширишга янги намунадаги лицензиялар берсінлар:

Давлат солиқ құмитаси билан биргаликда күрсатиб ўтилган муддатда қайта рўйхатдан ўтмаган аудиторлик ташкилотлари фаолиятини белгиланған тартибда тұхтатиши чоратадбірларини күрсінлар.

7. Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлігі, вазирліклар ва идоралар идоравий меъёрий ҳужжатлар қайта күриб чиқилишини ва мазкур қарорға мувофиқлаштирилишини таъминласынлар.

8. Ҳукуматнинг айрим қарорларига 4-иловага мувофиқ ўзgartириш ва құшимчалар киритилсін.

Мезкур қарорнинг бажарылышини назорат қилиш Ўзбекистон Республикаси Баш вазирининг ўринбосари Р. С. Азимов зыммасига юклатылсін.

Вазирлар Маҳкамасининг Раиси  
И. Каримов

Вазирлар Маҳкамасининг  
2000 йил 22 сентябрдаги  
365-сонлы қарорига 1-илова.

**АУДИТОРЛИК ХУЛОСАЛАРИНИ СОЛИҚ ВА  
БОШҚА НАЗОРАТ ОРГАНЛАРИ ТОМОНИДАН  
ХИСОБГА ОЛИШ ТАРТИБИ ТҮФРИСИДА  
НИЗОМ**

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

2. Мазкур Низомнинг мақсадлари учун қуйидаги асосий тушунчалардан фойдаланилади:

**Ижобий аудиторлик хулосаси-аудиторлик ташкилотининг хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботи унинг ҳақиқий молиявий аҳволини акс эттириши ва хўжалик юритувчи субъ-**

ект томонидан амалга оширилган молиявий ва хўжалик операциялари Ўзбекистон Республикаси қонун хужжатларига мувофиқлиги тўғрисидаги фикрни ўз ичига олган ҳужжат;

**Салбий аудиторлик хulosаси** – аудиторлик ташкилотининг хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботи бузиб кўрсатилганлиги ва молиявий ҳисоботдан фойдаланувчини янглиштириши мумкинлиги тўғрисидаги фикрини ўз ичига олган ҳужжат.

3. Хўжалик юритувчи субъектлар аудиторлик текшируви ўтказилгандан кейин 15 кун мобайнида аудиторлик хulosаси нусхасини ўзи жойлашган жойдаги солиқ органига тақдим этади.

4. Мавжуд аудиторлик хulosаларини умумлаштириш натижалари бўйича йигма ахборот солиқ органлари томонидан белгиланган тартибда хўжалик юритувчи субъектларини назорат органлари томонидан текширишнинг келгусидаги режажадвалини тузиш учун назорат органлари фаолиятини мувофиқлаштирувчи Республика Кенгашига жорий йилнинг 1 октябригача тақдим этилади.

5. Кўйидагилар охирги тёкшириш ўтказилгандан кейин камида 24 ой олдин солиқ органлари ва бошқа назорат органлари томонидан молия-хўжалик фаолияти текширилмайдиган хўжалик юритувчи субъектлар рўйхатига киритишнинг шартлари ҳисобланади:

хўжалик юритувчи субъектда олдинги икки йил учун ҳар йилги ижобий аудиторлик хulosаларининг мавжудлиги;

охирги икки йил мобайнида бюджетта тўловлар бўйича муддати ўтказиб юборилган қарзларнинг йўқлиги;

хўжалик юритувчи субъект томонидан молия-хўжалик фаолияти солиқ органлари ва бошқа назорат органлари томонидан текширишдаан озод этилган даврга ижобий аудиторлик хulosаларининг тақдим этилиши.

6. Салбий аудиторлик хulosасига эга бўлган хўжалик юритувчи субъект назорат органлари томонидан хўжалик юритувчи субъектларни текшириш режажадвалига белгиланган тартибда киритилиши керак.

7. Мазкур низом қоидаларининг бузилиши учун солиқ органлари ва бошқа назорат органлари қонун хужжатларига мувофиқ жавоб берадилар.

8. Солиқ органлари ва бошқа назорат органлари томони-

дан белгиланган тартибда ўтказилган текширишда аудиторлик хulosасининг хўжалик юритувчи субъект молия-хўжалик фаолиятининг натижаларига мувофиқ эмаслиги аниқланган тақдирда, ушбу аудиторлик хulosаси олдиндан нотўғри деб ҳисобланади, аудиторлик ташкилоти, шунингдек бунда айибдор бўлган шахслар қонунда назарда тутилган жавобгарликка тортилади. Бунда солиқ органлари ва тугишли аудиторлик ташкилотлари томондан амалдаги қонун хужжатлари қоидарининг бузилиши ҳолатлари аниқланганлиги тўғрисида ўн кун мuddатда Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигини хабардор қилишлари шарт.

9. Нотўғри аудиторлик хulosасини тузганликда айибдор бўлган аудиторлик ташкилоти ва шахсларнинг жавобгарликка тортилганлиги хўжалик юритувчи субъектни солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни тўлашнинг белгиланган тартибини бузганлик учун қонун хужжатларида назарда тутилган жарималардан озод этмайди.

Вазирлар Маҳкамасининг  
2000 йил 22 сентябрдаги  
365-сонли қарорига 2-илова.

### **МАЖБУРИЙ АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИ ЎТКАЗИЛИШИДАН БЎЙИН ТОВЛАГАНЛИГИ УЧУН ХЎЖАЛИК ЮРИТУЧИ СУБЪЕКТЛАРДАН ЖАРИМА УНДИРИШТАРТИБИ ТЎҒРИСИДА НИЗОМ**

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

2. мазкур Низомнинг амал қилиши қонун хужжатларига мувофиқ мажбурий аудиторлик текшируви ўтказиладиган хўжалик юритувчи субъектларига татбиқ этилади.

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

**Күйидагилар:**

Хисобот йилидан кейинги йилнинг 1 майигача йиллик молиявий хисобот аудиторлик текширувидан ўтказилмаслиги;

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

4. Мажбурий аудиторлик текшируви ўтказиладиган хўжалик юритувчи субъект олдинги йил учун ўз йиллик молиявий хисоботини хисобот йилнинг 1 майигача аудиторлик текширувидан ўтказилади ва аудиторлик текшируви тамом бўлгандан кейин 15 кун мобайнида тегишли солиқ органига аудиторлик холосасининг белгиланган тартибда тасдиқланган нусхасини тақдим этади.

5. Аудиторлик холосаси солиқ органига белгилangan муддатда тақдим этилмаган тақдирда хўжалик юритувчи субъект солиқ органига аудиторлик холосаси мавжуд эмаслигининг сабабини акс эттирувчи тушунтиришни ёзма шаклда тақдим этиши керак.

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

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

6. Жарима жарима солиш тўғрисидаги қарор топширилган кундан бошлаб 10 кун мобайнида ундирилади. Ўз вақтида тўланмаган жарима миқдори солиқ ҳақидаги қонунларга мувофиқ пеня хисобланган ҳолда сўзсиз ундириб олинади.

7. Жарима ставкалари табақалаштирилган ва мажбурий текшириладиган хўжалик юритувчи субъектнинг хисобот йили охирида маҳсулотлар (ишлар, ҳазматлар)ни сотишдан олинган ялпи тушуми миқдорига қараб бергиланадиган миқдорларда ундириб олинади.

Жарима миқдори:	Бир йилда маҳсулот(ишлар хизматлари) сотишдан олинган ялпи тушум миқдори (КҚС ҳам шу жумладаги киради)
Энг кам ойлик иш ҳақи миқдорининг 100 баравари	энг кам ойлик иш ҳақи миқдорининг 500 бараваригача
Энг кам ойлик иш ҳақи миқдорининг 300 баравари	энг кам ойлик иш ҳақи миқдорининг 500 бараваридан 15 минг бараваригача
Энг кам ойлик иш ҳақи миқдорининг 500 баравари	энг кам ойлик иш ҳақи миқдорининг 15 минг бараваридан ортиқ

Жарима миқдорини аниқлашида энг кам ойлик иш ҳақининг жарима солиш түғрисида қарор чиқарилган санадаги миқдоридан фойдаланилади.

Бюджетдан ташқари ва хайрия жамғармалари учун ялпи тушум деганда амалдаги тушумлар, шу жумладан аъзолик бадаллари тушунилади.

8. Хўжалик юритувчи субъект жарима солиш түғрисидаги қарор устидан қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда шикоят қилиши мумкин.

9. Тўланадиган жарималар тўлиқ миқдорда республика бюджетига ўтказилади.

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

Вазирлар Маҳкамасининг  
2000 йил 22 сентябрдаги  
365-сонли қарорига З-илова.

## АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИНИ АМАЛГА ОШИРИШ УЧУН АУДИТОРЛИК ТАШКИЛОТЛАРИГА ЛИЦЕНЗИЯ БЕРИШ ТАРТИБИ ТҮҒРИСИДА НИЗОМ

### I. Умумий қондадар

1. Мазкур Низом «Аудиторлик фаолити түғрисида» ва «Фаолиятининг айрим турларини лицензиялаш түғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси қонунларига мувофиқ ишлаб чи-

қилган ва Ўзбекистон Республикаси ҳудудида аудиторлик фаолиятини лицензиялаш тартибини белгилаб беради.

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

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

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

## **II. Лицензия олиш учун тақдим этиладиган ҳужжатлар**

Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан белгиланган тарбида рўйхатдан ўтказилган аудиторлик ташкилоти аудиторлик фаолиятини амалга ошириш лицензия олиш учун лицензияловчи органга қуидаги ҳужжатларни илова қилган ҳолда ариза (мазкур Низомга I-илова) тақдим этади:

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

камида икки аудиторнинг малака сертификатларининг тасдиқланган нусхалари;

солиқ тўловчининг индентификация рақами берилганлиги тўғрисида солиқ органининг маълумотномаси;

аризани кўриб чиқиш учун йиғим тўланганлигини тасдиқловчи банкнинг тўлов ҳужжати.

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

## **III. Лицензия олиш учун ҳужжатларни кўриб чиқиш тартиби**

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

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

6. Ҳужжатлар лицензияловчи орган томонидан кўриб чиқилганилиги учун (тўлов кунидаги) энг. кам иш ҳақининг икки баробари миқдорида йигим тўланади.

Аризани кўриб чиқканлик учун йигим суммаси лицензияловчи органинг маҳсус ҳисоб рақамига ўтказилади.

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

#### **IV. Лицензия бериш ёки лицензия беришни рад этиш тўғрисида қарор қабул қилиш тартиби.**

7. Аудиторлик фаблиятини амалга ошириш учун лицензия, берилган санадан бошлаб, беш йил муддатта берилади. Лицензия белгиланган намунадаги маҳсус бланкада расмийлаштирилади (мазкур Низомга 2 - илова)

Лицензия беш йилдан кам бўлган муддатта фақат аудиторлик ташкилотининг аризасига кўра берилиши мумкин.

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

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

9. Аудиторлик ташкилоти томонидан давлат божи тўланганини тасдиқловчи ҳужжат тақдим этилган тақдирда ва лицензия битими имзолангандан сўнг лицензия берилади.

Лицензия берган тик учун энг кам иш ҳақининг тўрт баравари миқдорида давлат божи ундирилади.

Давлат божи республика бюджетига ўтказилади.

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

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

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

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

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

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

#### **V. Лицензиянинг амал қилиш муддатини узайтириш, қайта расмийлаштириш ва дубликатини бериш тартиби ва шартлари.**

14. Аудиторлик ташкилоти лицензиянинг амал қилиш муддати тугагунга қадар икки ой олдин лицензияловчи органга лицензиянинг амал қилиш муддатини узайтириш тўғрисида қўйидаги ҳужжатлар илова қилинган ариза тақдим этади:

тасъис ҳужжатларининг нотариал тасдиқланган нусхалари (лицензиянинг амал қилиш муддатини узайтириш тўғрисида ариза берилган санада уларга ўзgartiriшлар киритилган тақдирда);

аудиторлик ташкилоти таркибida аудиторлик текширувlarini амалга оширувчи аудиторлар тўғрисидаги маълумотлар;

молиявий аҳвол тўғрисида белгиланган шаклдаги маълумтонома;

аризани кўриб чиққанлик учун йигим тўланғанлигини тасдиқловчи ҳужжат.

15. Лицензиянинг амал қилиш муддатини узайтириш тўғрисидаги ариза кўриб чиқилганлиги учун аудиторлик ташкилоти томонидан энг кам иш ҳақи миқдорида йигим тўланади.

Лицензиянинг амал қилиш муддатини узайтириш тўғрисидаги ҳужжатлар кўриб чиқилганлиги учун йигим суммаси лицензияловчи органнинг маҳсус ҳисоб рақамига ўтказилади.

16. Лицензиянинг амал қилиш муддатини узайтириш ёки узайтиришини рад этиш тўғрисидаги қароор аудиторлик ташкилотининг аризаси олинган кундан бошлаб ўн кун муддатда қабул қилинади.

17. Лицензиянинг амал қилиш муддати тегишли давлат божи тўланган ҳолда 5 йилгача муддатга ўзайтирилиши мумкин.

18. Лицензиянинг амал қилиш муддатини узайтириш аудиторлик ташкилоти томонидан давлат божи тўланғанлигини тасдиқловчи ҳужжат тақдим этилгандан сўнг 3 кун муддатда амалга оширилади.

Давлат божи Республика бюджетига ўтказилади.

19. Аудиторлик ташкилоти томонидан лицензия битимиш нинг талаблари ва шартларига риоя қилинган тақдирда лицензиянинг амал қилиш муддатини узайтириш олдинги берилган лицензия бланкасига маҳсус белги қўйиш йўли билан амалга оширилади. Бунда лицензия битимининг амал қилиш муддати ўз-ўзидан шу муддатга ўзайтирилган ҳисобланади.

20. Агар лицензиянинг амал қилиши ариза берилган санада ёки ариза кўриб чиқилаётган даврда қонун ҳужжатларига мувофиқ тўхтатиб қўйилган бўлса, лицензиянинг амал қилиш муддати ўзайтирилмайди.

21. Аудиторлик ташкилоти қайта тузилган, унинг номи ёки ўрни (почта манзили) ўзгарган ҳолларда, аудиторлик ташкилоти, ёхуд унинг хукуқий вориси, қайта рўйхатдан ўтказилгандан сўнг бир ҳафта муддатда лицензияловчи органга қайта расмийлаштириладиган лицензияни ва тегишли ўзгартириларни тасдиқловчи ҳужжатларни илова қилган ҳолда лицензияни қайта расмийлаштириш тўғрисида ариза беришлари шартдир.

Хужжат лицензияловчи органга аудиторлик ташкилоти томонидан бевосита, ёхуд ҳужжатлар олинганлигини билди-

риб қўйиш шарти билан почта алоқаси воситаси орқали етказиб берилади.

22. Лицензияни қайта расмийлаштириш тўғрисидаги қарор тегишли ариза олинган кундан бошлаб беш кун муддатда лицензияловчи орган томонидан қабул қилинади.

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

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

24. Лицензия қайта расмийлаштирилганлиги ёки дубликат берилганлиги учун энг кам иш ҳаки миқдорида йигимundiрилади.

**Йигим суммаси лицензияловчи органнинг маҳсус ҳисоб рақамига ўтказилади.**

25. Лицензия қайта расмийлаштирилгунга қадар аудиторлик ташкилотига аудиторлик текширувани ўтказиш тақиқланади.

## **VI. Аудиторлик ташкилотига ишбатан қўйиладиган лицензия талаблари ва шартлари.**

26. Куйидагилар аудиторлик фаолиятини амалга ошириша лицензия талаблари ва шартлари ҳисобланади:

«Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонунига, аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари, шунингдек, бошқа қонун ҳужжатлари талабларига риоя қилиш;

штатида камида икки нафар аудитор бўлиши;  
аудиторлик текшируви ўтказиш чоғида олинган ахборотнинг маҳфийлигини тъминлаш;

аудиторлик текширувлари ўтказиш бўйича шартнома мажбуриятларини ўз вақтида ва сифатли бажариш;

аудиторлик ташкилоти раҳбари лавозимига фақат аудиторни тайинлаш;

аудиторлик фаолиятини амалга ошириш чоғида мустақилликни тъминлаш;

ишенчли аудиторлик ҳисботи түзиш ва аудиторлик ху-  
лосаси бериш;

фақат аудиторлик фаолиятини амалга ошириш;  
қонун хужжатларида назарда тутилган устав капиталига  
эга бўлиши;

фуқаролик масъулиятини суғурта қилиш полисига эга  
бўлиши;

ўз почта манзил ўзгартирилганлиги тўғрисида 10 кун муд-  
датда лицензияловчи органга билдириш хати юбориш;

аудиторлик фаолиятини амалга ошириш билан боғлиқ  
бўлган бошқа ахборотни лицензияловчи орган талабига қўра  
тақдим этиш.

## **VII. Лицензия талаблари ва шартларига риоя қилиниши усти- дан назорат ўриятиш.**

27. Лицензияловчи орган аудиторлик ташкилотлари то-  
монидан лицензия шартномасида назарда тутилган лицензия  
талаблари ва шартларига риоя қилиниши устидан назоратни  
амалга оширади.

28. Аудиторлик ташкилоти томонидан лицензия талабла-  
ри ва шартлари бузилган ҳолларда лицензияловчи орган маз-  
кур Низомда назарда тутилган тартибида лицензиянинг амал  
қилишини тўхтатиб туришга, тўхтатишга ҳақдидир.

## **VIII. Лицензиянинг амал қилишини тўхтатиб қўйиш, тўхтатиш, тиклиш ва бекор қилиш тартиби.**

29. Аудиторлик ташкилоти томонидан лицензия талабла-  
ри ва шартлари бузилган, шунингдек аудиторлик ташкилоти  
томонидан лицензияловчи органининг аниқланган бузилиш-  
ларни бартараф этиш тўғрисидаги қарори бажарилмаган ҳол-  
ларда лицензияловчи орган лицензиянинг амал қилишини  
тўхтатиб қўйиши мумкин.

Лицензияловчи орган лицензиянинг амал қилишини тўх-  
татиб қўйиш тўғрисида қарор қабул қилинганини ҳақида қа-  
рор қабул қилинганидан сўнг уч кун мобайнида аудиторлик  
ташкилотига билдириш хати юбориши шартдир.

Лицензияловчи орган аудиторлик ташкилотига лицензия-  
нинг амал қилишини тўхтатиб қўйишга олиб келган ҳолатлар-  
ни бартараф этиш муддатини белгилайди. Кўрсатиб ўтилган  
муддат олти ойдан ошиб кетиши мумкин эмас.

30. Лицензиянинг амал қилишини тұхтатиб қўйилган даврда аудиторлик ташкилоти томонидан фаолиятни амалга ошириш қонун ҳужжатларига мувофиқ жавобгарликка олиб келади.

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

32. Башарти аудиторлик ташкилоти кўрсатиб ўтилган ҳолатларни белгиланган муддатда бартараф этмаган бўлса, лицензиялов

чи орган лицензиянинг амал қилишини тұхтатади.

33. Лицензиянинг амал қилишини қўйидаги ҳолларда ҳам тұхтатилади:

аудиторлик ташкилоти лицензиянинг амал қилишини тұхтатиш тўғрисида ариза билан мурожат қилганда;

аудиторлик ташкилоти тугатияганда;

аудиторлик ташкилотини қайта ташкил этиш натижасида унинг фаолияти тұхтатилган тақдирда, қайта ўзgartериш бундан мустасно;

аудиторлик ташкилоти томонидан лицензия талаблари ва шартлари мунтазам равишда бузиб келинганда ёки бир марта қўпол равишда бузилганда.

Лицензияловчи орган лицензиянинг амал қилишини тұхтатиш тўғрисидаги сабаблари асосланган ҳолда қарор қабул қилингандык ҳақида у қабул қилингандан кейин уч кун мобайнида аудиторлик ташкилотига билдириш хати юборади.

Лицензиянинг амал қилишини тұхтатиш тўғрисидаги қарор аудиторлик ташкилоти томонидан олинган кундан бошлаб лицензия ўн кун мобайнида лицензияловчи органга қайтирилиши ва йўқ қилиниши керак.

Лицензиянинг амал қилишини тұхтатиш тўғрисида қарор қабул қилинган санадан бошлаб лицензиянинг амал қилиши тұхтатилади.

34. Лицензиянинг амал қилишини тұхтатиш учун асос бўлиб ҳиссенадиган лицензия галаблари ва шартларини бир марта қўпол равишда бузишга қўйидагилар киради:

фаолиятнинг аудиторлик фаолияти билан боғлиқ бўлмаган бошқа турларини амалга оширини;

аудиторлик фаолиятини амалга оширишда мустақилликни таъминламаслик;

ишончсиз ёхуд шак-шубҳасиз ёлғон аудиторлик хуносаси тузиш;

аудиторлик текшируви ўтказиш чоғида олинган маҳфий ахборотни аудиторлик текшируви буюртмачисининг рухсатисиз ошкор қилиш, қонун ҳужжатларида назарда тутилган ҳоллар бундан мустасно.

35. Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун берилган лицензия қўйидаги ҳолларда бекор қилинади:

аудиторлик ташкилоти лицензияни бекор қилиш тўғрисида ариза билан мурожаат қўлса;

лицензия қалбаки ҳужжатлардан фойдаланган ҳолда олинганилиги аниқланса;

лицензияловчи органнинг лицензия бериш тўғрисидаги қарори ноқонунийлиги аниқланса;

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

Лицензия суд қарорига кўра ҳам бекор қилиниши мумкин.

36. Лицензияловчи орган лицензиянинг амал қилишини бекор қилиш тўғрисида қарор қабул қилинганилиги ҳақида аудиторлик ташкилотига қарор қабул қилингандан сўнг уч кун мобайнида билдириш хати юборади.

Лицензиянинг амал қилишини бекор қилиш тўғрисидаги қарор аудиторлик ташкилоти томонидан олинган кундан бошлаб лицензия ўн кун давомида лицензияловчи органга қайтарилиши ва йўқ қилиниши керак.

Бекор қилиш тўғрисидаги қарор лицензия берилган сана-дан бошлаб амал қиласди.

Лицензия бекор қилинган тақдирда тўланган давлат божи қайтарилмайди.

37. Лицензияловчи органнинг лицензиянинг амал қилишини тўхтатиб кўйиш, янгилаш, тўхтатиш тўғрисидаги, шунингдек, лицензияни бекор қилиш ҳақидаги қарорлари оммавий ахборот воситаларида эълон қилиниши керак.

## **IX. Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун лицензияга эга бўлган аудиторлик ташкилотларининг реестрини юритиш.**

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

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

телефон (факс) рақами;

ҳисоб-китоб рақами;

солиқ тўловчининг идентификация рақами;

муассисларнинг устав капиталидаги улушлари тўгрисида-ги ахборот;

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

сертификатларининг тартиб рақамлари ва саналари;

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

лицензияларнинг амалда бўлишини узайтириш, тўхтатиб туриш, тўхтатиб, тиклаш ва бекор қилиш асослари ва саналари;

лицензияларни қайта расмийлаштириш ва дубликатлар бериш асослари ва саналари.

39. Реестрдаги ахборот манфаатдор шахсларнинг у билан танишиб чиқишлиари учун очиқ ҳисобланади ва ёзма ҳолдаги сўровга кўра реестр данкўчирма тариқасида берилади.

40. Бир аудиторлик ташкилотига нисбатан реестрдан олинган ахборотни берганлик учун энг кам иш ҳақининг (ах-борот тақдим этиш тўгрисида ариза берилган санадаги) ярми миқдорида ҳақ ундирилади.

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

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

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

## **Х. Лицензияловчи органнинг қарорлари устидан шикоят қилиш**

43. Лицензияловчи органнинг қарори устидан аудиторлик ташкилоти томонидан белгиланган тартибда судга шикоят қилиниши мумкин.

**Аудиторлик фаолиятини  
амалга ошириш учун аудитор-  
лик ташкилотларига лицензия  
бериш тартиби тўғрисидаги  
низомга 1-илова**

### **Аудиторлик фаолиятини амалга оширишга лицензия олиш учун**

#### **АРИЗА**

1. Ариза берувчининг номи \_\_\_\_\_
2. Почта манзили \_\_\_\_\_
3. Телефон \_\_\_\_\_, телефон \_\_\_\_\_, солиқ тўловчи-  
нинг индентификация рақами \_\_\_\_\_  
Банк реквизитлари \_\_\_\_\_
3. Аризага илова қилинадиган ҳужжатлар рўйхати  
3.1.  
3.2.  
ва бошқалар.

**Рахбарнинг имзоси**  
**M. Ў.**

Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун аудиторлик ташкилотларига лицензия бериш тартиби тўғрисидаги низомга 2 - илова

## НАМУНА



Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги  
Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун **ЛИЦЕНЗИЯ**

Серия \_\_\_\_\_ № \_\_\_\_\_  
Тошкент шаҳри 200\_\_ йил «\_\_» \_\_\_\_\_

Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирининг 200\_\_ йил «\_\_»  
даги \_\_-сон буйругига мувофиқ \_\_\_\_\_

(аудиторлик ташкилотининг номи)

(пошта манзили, солик, тўловчининг идентификация рақами ва аудиторлик  
ташкилотининг бошқа реквизитлари)

200\_\_ йил «\_\_» \_\_\_\_\_ дан бошлаб 200\_\_ йил «\_\_» \_\_\_\_\_ гача  
йилгacha Ўзбекистон Республикаси ҳудудида аудиторлик фаолиятини  
амалга оширишга рухсат берилади.

Ваколатли шахс имзоси

М.Ў.

Лицензия амал қилиш мурдати:

200\_\_ йил «\_\_» \_\_\_\_\_ дан бошлаб 200\_\_ йил «\_\_» \_\_\_\_\_ гача  
узайтирилди.

200\_\_ йил «\_\_» \_\_\_\_\_ даги \_\_ -сон қарор.

Ваколатли шахснинг имзоси \_\_\_\_\_ М.Ў.

Лицензиянинг амал қилиш мурдати

200\_\_ йил «\_\_» \_\_\_\_\_ дан бошлаю 200\_\_ «\_\_» \_\_\_\_\_ гача узайтирилди.

200\_\_ йил «\_\_» \_\_\_\_\_ даги \_\_ -қарор.

Ваколатли шахснинг имзоси \_\_\_\_\_ М.Ў.

Вазирлар Маҳкамасининг  
2000 йил 22 сентябрдаги  
365 -сон қарорига 4 – илова

**Хукуматнинг айрим қарорларига киритилаётган  
ўзгартришлар ва қўшимчалар.**

1. Вазирлар Маҳкамасининг «Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги ҳақидаги Низомни тасдиқлаш тўғрисида» 1992 йил 23 ноябрдаги 553-сон қарори (Ўзбекистон Республикаси КТ, 1992 йил, 12-сонли, 37-модда) билан тасдиқланган Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги ҳақидаги Низомда:

а) 8 - банд:

еттинчи хат бошидан кейин куйидаги мазмундаги хатбоши билан тўлдирилсин:

«аудиторлик ташкилотлари томонидан лицензия битимларида назарда тутилган лицензия талаблари ва шартларига риоя қилинишини назорат қилиш»;

ўнинчи ва ўн биринчи хатбошидаги «ва ташқи иқтисодий» сўзлари «аудиторлик ва ташқи иқтисодий» сўзлари билан алмаштирилсин;

б) 9-банд ўн олтинчи хат бошидан кейин куйидаги мазмундаги хат бошилаф билан тўлдирилсин:

«аудиторлик фаолиятини тартибга солувчи меъёрий ҳужжатларни, шунингдек аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларини ўз ваколатлари доирасида ишлаб чиқади ва тасдиқлади;

аудиторлик ташкилотлари томонидан лицензия битимларида назарда тутилган лицензия талаблари ва шартларига риоя қилинишини назорат қиласи;

даъвогарларга аудитор малака сертификатини олишлари учун малака талабларини белтилади;

аудиторларнинг республика жамоат бирлашмаси билан келишган ҳолла аудиторлар малака сертификатини олиш учун ўқитиш дастурларини ва малака имтиҳонлари топшириш тартибини тасдиқлади;

аудиторларнинг республика жамоат бирлашмаси иштирикда аудитор малака сертификатини олиш хукуқини берувчи малака имтиҳонини ўтказади;

аудиторлик фаолиятини амалга оширишга лицензиялар беради, уларнинг амал қилишини тұхтатиб туради, тұхтатиб құяды ва уларни бекор қылади, шунингдек бу маълумотларни қонун хужжатларида белгиланган тартибда оммавий ахборот воситаларида зылон қылади;

аудиторнинг малака сертификатини беради, уларнинг амал қилишини тұхтатиб құяды ва уларни бекор қылади;

малака сертификатига эга бўлган аудиторларнинг реестрини ва аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун берилган лицензияга эга бўлган аудиторлик ташкилотлари ҳисобини юритади;

в) 10-банд ўн олтинчى хат бошидан кейин қуидаги мазмундаги хат боши билан тўлдирилсинг:

«аудиторлик ташкилотларида лицензия битимларида на-  
зарда тутилган лицензия талаблари ва шартларига риоя қили-  
нишини текшириш»;

## 2. Қуидагилар:

Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Молиявий назоратни мустаҳкамлаш ва хўжалик фаолиятига молиявий назоратнинг аудиторлик шаклларини жорий этиш тўғрисида» 1993 йил 3 майдаги 198-сон қарори;

Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Фаолиятнинг айрим турлари билан шугулланиш учун маҳсус рухсатномалар (лицензиялар) бериш тартибини такомиллаштириш тўғрисида» 1994 йил 19 апрелдаги 215 сон қарори (Ўзбекистон Республикаси КТ, 1994 йил, 23 модда) билан тасдиқланган Корхоналар (ташкилотлар)га фаолиятнинг айрим турлари билан шугулланиш ҳуқуқини берадиган маҳсус рухсатномалар (лицензиялар) бериш тартиби тўғрисидаги низом II бўлимининг аудиторлик фаолиятини амалга оширишга лицензия беришга доир қисми ўз кучини йўқотган деб ҳисоблансин.

**4-Илова**

**Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил  
5 февралдаги 54-сон қарори билан  
ТАСДИҚЛАНГАН**

**Маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва  
реализация харажатларининг таркиби ҳамда молиявий  
натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида  
НИЗОМ**

**Умумий қоидалар**

Мазкур Низом хўжалик юритувчи субъектлар - юридик шахсларнинг, шунингдек юридик шахс бўлмаган ҳолда тадбиркорлик фаолияти билан шугулланувчи жисмоний шахсларнинг маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларини ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш таркибини аниқлашнинг ягона услубий асосларини белгилайди.

Низом бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортиш мақсадларида харажатларни ҳисоблаб чиқишида пайдо бўладиган тафовутлар ҳисобга олинган ҳолда ишлаб чиқилган. Хўжалик юритувчи субъектларнинг рақобатбардошлигини аниқлаш мақсадида улар фаолиятининг харажатларини ҳисоблаб чиқиш ва молиявий натижаларини аниқлаш бухгалтерия ҳисобининг асосий мақсади ҳисобланади. Солиққа тортиладиган даромад (фойда) хўжалик юритувчи субъектлар харажатларининг айрим моддаларини солиқ ҳақидаги қонунларга мувофиқ солиққа тортиладиган базага киритиш йўли билан аниқланади.

Низомда харажатлар гурухлаштирилиши ва молиявий натижаларни шакллантиришнинг асосий қоидалари бор.

№1-иловасида ҳисобот даврининг соғ фойдасини ҳисобкитоб қилишида корхона даромадларидан чегириб ташланадиган, бироқ солиқ қонунчилигига мувофиқ даромад (фойда) солигини ҳисоб-китоб қилишида хўжалик юритувчи субъектнинг солиққа тортиладиган базасига қўшиладиган харажат моддалари келтирилган.

№2-иловасида вужудга келиш пайтида солиққа тортиладиган базадан чегирилмасдан, навбатдаги ёки кейинги даврларда чегириладиган харажатлар рўйхати берилган (вакти бўйича тафовутлар).

Мазкур Низом асосида айрим тармоқлар харажатлари таркиби ва уларни ҳисобга олиш хусусиятлари Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги ва Давлат солиқ қўмитаси билан келишилган ҳолда тегишли вазирликлар ва идоралар томонидан аниқланади.

#### A. Молиявий натижаларни ташкил қилиш

Низомда келтирилган харажатларнинг туркумлаштириш энг аввало бухгалтерия ҳисобида харажатларни дастлабки ҳужжатларга асосан тўғри ва тўлиқ акс эттиришга, шунингдек ҳўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисботини тушиб учун унинг фаолияти молиявий натижаларини (фойда ёки зарарни) аниқлашга йўналтирилгандир.

Ҳўжалик юритувчи субъект фаолиятининг молиявий натижалари кўйидаги фойда кўрсатишлари билан тавсифланади:

- маҳсулотни сотишдан олинган ялпи фойда, бу сотишдан олинган соф тушум билан сотилган маҳсулотнинг ишлаб чиқариш таниархи ўртасидаги тафовут сифатида аниқланади:

$$\text{ЯФ} = \text{ССТ} - \text{ИТ}.$$

бунда,

ЯФ - ялпи фойда;

ССТ - сотишдан олинган соф тушум;

ИТ - сотилган маҳсулотнинг ишлаб чиқариш таниархи;

- асосий фаолиятдан кўрилган фойда, бу маҳсулотни сотишдан олинган ялпи фойда билан давр харажатлари ўртасидаги тафовут ва асосий фаолиятдан кўрилган бошқа даромадлар қўшилган ёки бошқа заарлар олиниши натижасида аниқланади:

$$\text{АФФ} = \text{ЯФ} - \text{ДХ} + \text{БД} - \text{БЗ}$$

бунда

АФФ - асосий фаолиятдан олинган фойда;

ДХ - давр харажатлари;

БД - асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар;

БЗ - асосий фаолиятдан кўрилган бошқа заарлар.

- умумхўжалик фаолиятидан олинган фойда (ёки заар), бу асосий фаолиятдан олинган фойда суммасига молиявий фаолиятдан олинган даромадлар ва кўрилган заарлар ўртасидаги тафовутни қўшиб ҳисблаб чиқлади:

$$\text{УФ} = \text{АФФ} + \text{МД} - \text{МЗ}$$

бунда,

УФ - умумхўжалик фаолиятидан олинган фойда;  
МД - молиявий фаолиятдан олинган даромадлар;  
МЗ - молиявий фаолиятдан кўрилган зааррлар;

- солиқ тўлангунгача олинган фойда, у умумхўжалик фаолиятидан олинган фойдага қўшилиб фавқулодда вазиятлардан кўрилган зааррлар суммаси чегириши натижасида аниқланади:

$$\text{СТФ} = \text{УФ} + \text{ФФ} - \text{ФЗ}$$

бунда,

СТФ - солиқ тўлангунгача олинган фойда;  
ФФ - фавқулодда вазиятлардан олинган фойда;  
ФЗ - фавқулодда вазиятлардан кўрилган заар;

- солиқ тўланганидан сўнг хўжалик юритувчи субъект иҳтиёрида қоладиган, Йилнинг соф фойдаси, солиқ тўлангунгача олинган фойда суммасидан даромад (фойда) солиги ва қонунда кўрсатилган бошқа солиқлар ҳамда тўловлар суммаларининг чегирилиши натижасида қолган суммага тенг:

$$\text{СФ} = \text{СТФ} - \text{ДС} - \text{БСТ}$$

бунда,

СФ - соф фойда;  
ДС - даромад (фойда)дан тўланадиган солиқ;  
БСТ - бошқа солиқлар ва тўловлар.

## Б. Хўжалик юритувчи субъектининг молия-хўжалик фаолияти билан боғлиқ харажатлар рўйхати.

Мазкур Низомга мувофиқ маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига киритиладиган харажатлар ва давр харажатлари рўйхати қўйидаги мақсадларда аниқланади:

- хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг рентабеллитини ва бозор рақобатбардошлигини аниқлаш учун маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш давомида хўжалик юритувчи субъектда пайдо бўладиган барча харажатлар тўғрисида бухгалтерия ҳисоби счёtlарида тўлиқ ва аниқ ахборотлар шакллантирилиши;
  - солиқка тортиладиган базани тўғри аниқлаш.
- Мазкур Низомга мувофиқ барча харажатлар қўйидагича гурухланади:
- маҳсулотиниг ишлаб чиқариш ташархига киритиладиган харажатлар:

- а) бевосита ва билвосита моддий харажатлар;
- б) бевосита ва билвосита меҳнат харажатлари;
- в) бошқа бевосита ва билвосита харажатлар, шу жумладан ишлаб чиқариш хусусиятига эга бўлган устама харажатлар;
- ишлаб чиқариш таннархига киритилмайдиган, давр **харажатларида** ҳисобга олинниб, асосий фаолиятдан олинган фойда ҳисобидан қопланадиган харажатлар;
  - а) сотиш харажатлар;
  - б) бошқарув харажатлари (маъмурий сарф-харажатлар);
  - в) бошқа муомала харажатлари ва зааррлар;
- хўжалик юритувчи субъектнинг умумхўжалик фаолиятидан олинган фойда ёки кўрилган зааррларни ҳисоблаб чиқишида ҳисобга олинадиган, хўжалик юритувчи субъектнинг **молиявий фаолияти** бўйича харажатлари:
  - а) фоизлар бўйича сарфлар;
  - б) хорижий валюта муомалалари бўйича салбий курс тафовутлари;
  - в) қимматли қофозларга қўйилган маблағларни қайта баҳолаш;
  - г) молиявий фаолиятга доир бошқа харажатлар.
- **фавқулодда зааррлар**, у даромад (фойда) дан олинадиган солиқ тўлангунга қадар фойда ёки зааррларни ҳисоблаб чиқишида ҳисобга олинади.

### **1. Маҳсулот (ишлар, хизмат)ларининг ишлаб чиқариш таннархига киритиладиган харажатлар таркиби.**

Маҳсулот(иш, хизмат)ларнинг ишлаб чиқариш таннархига, маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш билан бевосита боғлиқ бўлган, ишлаб чиқариш технологияси ва уни ташкил этиш билан боғлиқ харажатлар киритилади. Уларга қўйидагилар тегишли бўлади: бевосита ва билвосита моддий харажатлар, бевосита ва билвосита меҳнат харажатлари, бошқа бевосита ва билвосита харажатлар, шу жумладан ишлаб чиқариш хусусиятига эга бўлган устама харажатлар.

Маҳсулот(иш, хизмат)ларнинг ишлаб чиқариш таннархини ҳосил қилувчи харажатлар уларнинг иқтисодий мазмунига кўра қўйидаги элементлар бўйича гуруҳдарга ажратилади:

- 1.1. ишлаб чиқариш моддий харажатлари (қайтариладиган чиқиндилар қиймати чегирилган ҳолда);

надиган идишлар ва қадоқлаш материалларини сотиб олиш учун хұжалик юритувчи субъект томонидан қилинадиган харажатлар ҳам моддий ресурслар қийматига киритилади.

1.1.11. Маҳсулот таннархига киритиладиган моддий ресурслар харажатларидан қайтариладиган чиқиндилар қиймати ва идиш ва ўраш-жойлаш материаллари қиймати уларнинг амалда сотилиши, фойдаланилиши ёки омборга кирим қилиниши нархи бўйича чиқариб ташланади.

1.1.12. «Моддий харажатлар» элементи бўйича акс эттириладиган моддий ресурслар қиймати сотиб олиш нархидан, шу жумладан бартер битишувларида, қўшимча нарх (устама)дан, таъминот, ташки иктисодий ташкилотлар томонидан тўланадиган воситачилик тақдирлашларидан, товар биржалари хизматлари қийматидан, шу жумладан брокерлик хизматларидан, божлар ва йигимлардан, транспортда ташибга ҳақ тўлашдан, ташки юридик шахслар томонидан амалга ошириладиган сақдаш ва етказиб беришга ҳақ тўлашдан келиб чиқиб шаклланади.

## **1.2. Ишлаб чиқариш хусусиятига эга бўлган меҳнатта ҳақ тўлаш харажатлари.**

Ишлаб чиқариш хусусиятига эга бўлган меҳнатта ҳақ тўлаш харажатлари таркибиға қуйидаги моддалар киритилади.

1.2.1. Хўжалик юритувчи субъектда қабул қилинган меҳнатта ҳақ тўлаш шакллари ва тизимларига мувофиқ, бажарилган нархномалар, тариф ставкалари ва лавозим маошларидан келиб чиқиб ҳисобланган, ишлаб чиқариш хусусиятига эга бўлган амалда бажарилган иш учун ҳисобланган иш ҳақи, шу жумладан бажарилган ишни ҳисобга олиш бўйича дастлабки ҳужжатларда назарда тутилган: рагбатлантирувчи тусдаги тўловлар.

1.2.2. Касб маҳорати ва мураббийлик учун тариф ставкаларига ва маошларга устамалар.

1.2.3. Иш тартиби ва меҳнат шароитлари билан боғлиқ бўлган қўшимча тусдаги тўловлар, шу жумладан:

1.2.3.1. Технология жараёни бўйича жадвалда назарда тутилган тунги вақтда, дам олиш ва байрам (ишламайдиган) кунларида ишлаганилик учун тариф ставкалари ва маошларга устамалар ва қўшимча ҳақ.

1.2.3.2. Кўп сменали режимда ишлаганлик, касбларни бирга қўшиб олиб борганлик ва хизмат кўрсатиш доирасини кенгайтирганлик учун устамалар.

1.2.3.3. Хукумат томонидан тасдиқланган касблар ва ишлар рўйхати бўйича оғир, заарли, алоҳида заарарли меҳнат ва табиий-иклим шароитларида ишлаганлик учун устамалар, шу жумладан ушбу шароитлардаги узлуксиз иш стажи учун устамалар.

1.2.3.4. Алоқа, темир йўл, дарё, автомобил транспорти ва катта йўллар ходимларининг ва доимий иши йўлда ўтадиган ёки қатнов тусига эга бўлган бошқа ходимларнинг иш ҳақига, хўжалик юритувчи субъект жойлашган жойдан жўнаган пайтидан бошлаб шу жойга қайтиб келган пайтигача тўланадиган йўлда ўтган ҳар бир кун учун тўланадиган устамалар.

1.2.3.5. Курилишда, реконструкция қилишда ва капитал таъмирлашда бевосита банд бўлган, шунингдек қонун хужжатларида назарда тутилган ҳолларда вахта усули билан ишларни бажарган ходимлар учун ишнинг кўчма ва қатнов хусусияти учун устама.

1.2.3.6. Доимий равишида ер ости ишларида банд бўлган ходимларга уларнинг шахтада (конда) иш жойига бориши ва келиш учун меъерида сарфланадиган вақт учун кўшимча ҳақ.

1.2.3.7. Меҳнатга ҳақ тўлашнинг районлар бўйича тартибга солинишига, шу жумладан район коэффициентлари ва амалдаги қонун хужжатларига мувофиқ чўл, сувсиз ва юқори тоғ жойларида ишлаганлик учун коэффициентлар билан белгиланган тўловлар.

1.2.3.8. Хўжалик юритувчи субъект жойлашган жойдан (йигилиш жойидан) иш жойига ва орқага қайтадиган йўлда ўтадиган кунлар учун вахтада ишлани жадвалида назарда тутилган, шунингдек ходимларнинг об-хаво шароитларига кўра ва транспорт ташкилотларининг айби билан йўлда тутилиб қолинган кунлар учун тариф ставкаси, маош миқдорида тўланадиган суммалар (вахта усулида ишни бажаришда).

1.2.4. Иш вахта усулида ташкил этилганда, иш вақти жамланиб ҳисобланганда ва қонун хужжатлари билан белгиланган бошқа ҳолларда ходимларга иш вақтининг белгиланган

муддатидан ортиқ ишлаганлыги учун бериладиган дам олиш (ортиқча ишланған иш вақты учун дам олиш) күнлари учун ҳақ тұлаш.

**1.2.5. Ишламаган вақт учун ҳақ тұлаш:**

1.2.5.1. Амалдаги қонун ұжжатларига мувофиқ, навбатдаги (хар йилги) ва қүшимчә таътиллар, навбатдаги (хар йилги) фойда-ланилмаган ва қүшимчә таътиллар учун қоплаш сұммаси, ұсмирларнинг имтиёзли соатлари, болани овқатлантириш учун оналар ишидаги танаффуслар, шунингдек тиббий күриклардан үтиш билан боғлиқ вақт учун ҳақ тұлаш.

1.2.5.2. Мажбурий таътилда бўлган ходимларга, асосий иш ҳақини қисман сақлаб қолган ҳолла, ҳақ тұлаш.

1.2.5.3. Донор ходимларга қонини текшириш, топшириш күнлари учун ва қон топширилган ҳар бир кундан кейин бериладиган дам олиш күнлари учун ҳақ тұлаш.

1.2.5.4. Давлат вазифаларини бажарғанлик учун (харбий йигинлар, фавқулодда вазиятлар бўйича йигинлар ва бошқалар) мөхнат ҳақи тұлаш.

1.2.6. Ҳўжалик юритувчи субъект штатида турмайдиган ходимлар мөхнатига улар томонидан фуқаролик-хукуқий тусдаги тузилган шартномалар бўйича ишлар бажарилғанлыги учун ҳақ тұлаш, агар бажарилган иш учун ходимлар билан ҳисоб-китоб ҳўжалик юритувчи субъектнинг ўзи томонидан амалга оширилса пудрат шартномаси ҳам шу жумлага киради.

1.2.7. Белгиланған тартибга мувофиқ, ишлаб чиқариш жараённанда қатнашувчи ходимлар мөхнатига ҳақ тұлаш фондиға киритиладиган тұловларнинг бошқа турлари.

**1.3. Ишлаб чиқаришга тегиншли бўлған ижтимоий сугуртага ажратмалар**

Ижтимоий сугурта ажратмаларига қуйидагилар киради:

1.3.1. Қонун ұжжатлари билан белгиланған меъёрлар бўйича мөхнатга ҳақ тұлаш фондиға ижтимоий тусдаги мажбурий ажратмалар.

1.3.2. Нодавлат пенсия жамғармаларига, ихтиёрий тиббий сугуртага ва ихтиёрий сугуртанинг бошқа турларига ажратмалар.

#### **1. 4. Ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган асосий воситалар ва номоддий активларнинг амортизацияси**

Асосий воситалар ва ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган номоддий активлар амортизацияси бўйича харажатлар таркибига кўйидагилар киради:

**1.4.1.** Асосий ишлаб чиқариш фондларининг дастлабки (тиклаш) қийматидан келиб чиқиб ҳисобланган амортизация ажратмалари суммаси (ҳисобланган эскириш), лизинг бўйича ва белгиланган тартибда тасдиқланган меъёрлар, қонун хужжатларига мувофиқ, амалга ошириладиган жадаллаштирилган амортизация ҳам шу жумлага киради.

**1.4.2.** Ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган номоддий активларнинг эскириши ҳар ойда хўжалик юритувчи субъект томонидан дастлабки қиймати ва улардан фойдали фойдаланиш муддатидан (бироқ хўжалик юритувчи субъект фаолияти муддатидан ортиқ эмас) келиб чиқиб ҳисобланадиган маҳсулот (иш, хизмат)лар таниархига тегишли бўлади. Фойдали фойдаланиш муддатини аниқлаш имкони бўлмаган номоддий активлар бўйича эскириш меъёри беш йил ҳисобига белгиланади, бироқ хўжалик юритувчи субъект фаолияти муддатидан ортиқ эмас.

#### **1.5. Ишлаб чиқариш аҳамиятидаги бошқа харажатлар.**

Ишлаб чиқариш аҳамиятидаги бошқа харажатларни ҳисобга олишининг навбатдаги умумлаштирилган моддалари 1.1, 1.2, 1.3, 1.4 бандларида келтирилган харажатлар элементлари бўйича ажратилади.

**1.5.1.** Ишлаб чиқариш жараёнига хизмат кўрсатиш харажатлари.

**1.5.1.1.** Ишлаб чиқаришни хом ашё, материаллар, ёнилги, энергия, инструмент, мосламалар ва бошқа меҳнат воситалари ва буюмлари билан таъминлаш харажатлари.

**1.5.1.2.** Асосий ишлаб чиқариш воситаларини ишчи ҳолатда сақлаш харажатлари (техник кўрик ва қаров, жорий, ўртacha ва капитал таъмирлаш харажатлари). Асосий ишлаб чиқариш воситаларини барча турда (жорий, ўртacha, капитал) таъмирлашлари хўжалик юритувчи субъектнинг ўз кучи билан ўтказиши ишлаб чиқариш харажатларининг тегишли элемент-

лари (моддий харажатлар, меҳнат ҳақи тўлаш харажатлари ва бошқалар) бўйича маҳсулот (иш, хизмат)лар танинрхига киритилади.

Зарурат бўлганда, айрим тармоқларнинг хўжалик юритувчи субъектлари Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг рухсати билан капитал таъмирлаш ишларини бажариш учун маблағлар заҳирасини ташкил қилишлари мумкин. Ушбу заҳирага ажратмалар «Ишлаб чиқариш аҳамиятидаги бошқа харажатлар» элементи таркибида акс эттирилади ва кўзда тутилаётган харажатлар қиймати ҳамда асосий воситалар ҳар бир объектини капитал таъмирлашларнинг даврийлигидан келиб чиқсан ҳолда аниқланади. Заҳирага ажратмалар меъёри ҳар бир ҳисобот йили охирида қайта кўриб чиқилади ва, зарурат бўлганда янги молия йили учун ажратмалар миқдори кўпайтирилиши ёки камайтирилиши мумкин. Агар капитал таъмирлашга жамғарилган маблағлар суммаси ушбу объектини таъмирлашга қилинган ҳақиқий харажатлар суммасидан ортиқча бўлса, ошиб кетган сумма бўйича тузатиш киритилиши керак: агар ҳақиқий харажатлар заҳирадагидан ошиб кетса, у ҳолда ошиб кетган сумма «Ишлаб чиқаришга мўлжалланган бошқа харажатлар» элементи таркибида акс эттирилади.

**1.5.1.3.** Ёнгиндан сақлаш ва қўриқлашни ҳамда хўжалик юритувчи субъектларнинг техникавий фойдаланиш қоидалари билан назарда тутилган бошқа маҳсус талабларни таъминлаш, улар фаолиятини назорат қилиш харажатлари.

Идорадан ташқари қўриқлаш харажатлари бундай қўриқлаш лозим бўлишини талаб қилувчи мазкур ишлаб чиқаришга маҳсус талаблар мавжуд бўлган тақдирда маҳсулот (иш, хизмат)лар танинрхига киритилиши мумкин.

**1.5.1.4.** Ишлаб чиқариш фаолиятига тегишли бўлган асосий воситаларни жорий ижарага олиш билан боғлиқ харажатлар.

**1.5.1.5.** Табиатни муҳофаза қилиш мақсадларидаги фонdlарни асрараш ва улардан фойдаланиш билан боғлиқ жорий харажатлар, шу жумладан ифлослантирувчи моддаларни йўл қўйиладиган меъёрлар доирасида ва ундан ортиқча атроф-муҳитга чиқарганлик учун тўловлар.

**1.5.1.6.** Ишлаб чиқариш хусусиятлари билан боғлиқ бўлган ва қонун ҳужжатларида назарда тутилган меҳнатнинг нормал шароитларини ва техника хавфсизлигини таъминлаш харажатлари.

1.5.1.7. Ходимларнинг ишлаб чиқариш жараёнида бевосита қатнашиши билан боғлиқ бўлган соғлиқни муҳофаза қилиш тадбирлари.

1.5.1.8. Текинга кўрсатиладиган коммунал хизматлар, озиқ-овқат, айирим тармоқлар ходимларга бепул бериладиган озиқ-овқатлар қиймати, хўжалик юрутувчи субъект ходимларига текинга бериладиган уй-жой ҳақини тўлаш харажатлари (ёки уй-жой, коммунал хизматлар ва бошқалар учун бериладиган ёрдам суммаси).

1.5.1.9. Амалдаги қонун ҳужжатларига мувофиқ текинга бериладиган ва шахсий фойдаланишда қоладиган буюмлар қиймати (шу жумладан маҳсус кийим-бош, пойафзал, маҳсус овқатлар) (ёки улар пасайтирган нархлар бўйича сотилиши билан боғлиқ имтиёзлар суммаси).

1.5.1.10. Ишлаб чиқариш жараёнига тегишли бўлган бощқарувнинг техник воситаларини, ҳисоблаш марказларини асраш ва уларга хизмат кўрсатиш харажатлари.

1.5.1.11. Қонун ҳужжатларига мувофиқ ишлаб чиқаришда банд бўлган ходимларни тиббий кўрикдан ўказганлик учун тиббий муассасаларига ҳақ тўлаш.

1.5.2. Ишлаб чиқариш ходимларини белгиланган ишлаб чиқариш жараёнига тегишли бўлган хизмат сафарларига юбориши бўйича тасдиқланган меъёрлар доирасида ва улардан ортиқча харажатлар.

1.5.3. Ишлаб чиқариш ишчиларини ва ишлаб чиқариш активларини мажбурий сугурта қилиш харажатлари.

1.5.4. Брак натижасида юзага келадиган йўқотишилар.

1.5.5. Ишлаб чиқаришнинг ички сабабларига кўра бекор туришлар туфайли йўқотишилар.

1.5.6. Кафолатли хизмат муддати белгиланган буюмларни кафолатли таъмирлаш ва уларга кафолатли хизмат кўрсатиш харажатлари.

1.5.7. Маҳсулот(хизмат)ларни мажбурий сертификация қилиш харажатлари, капиталлашадиганлардан ташқари.

1.5.8. Ишлаб чиқариш жароҳатлар туфайли меҳнат қобилиятининг йўқотилиши сабабли тегишли ваколатли органларнинг қарори асосида ва қарорларисиз ишчиларга тўланадиган нафақалар. Касб касалликлари билан боғлиқ тўловлар.

1.5.9. Умумий фойдаланиладиган йўловчилар транспорти хизмат кўрсамайдиган йўналишларда ходимларни иш жой-

ига олиб бориш ва келиши билан боғлиқ транспорт харажатлар.

## **2. Давр сарфлари.**

Давр сарфлари ишлаб чиқариш жараёни билан бевосита боғлиқ бўлмаган харажатлар ва сарфлар бўлиб, унга хўжалик юритувчи субъектни бошқарув харажатлари маҳсулотни сотиш харажатлари ва умум хўжалик аҳамиятига эга бўлган бошқа харажатлар киради.

Кўйида 2-банд бўйича санаб ўтилган барча харажатлар харажатларнинг комплекс моддалари ҳисобланади ва уларни ҳисобга олиш мазкур Низомнинг 1.5-банди муқаддимасида кўрсатилганидек харажатлар элеменлари бўйича ташкил этилади.

**«Давр сарфлари»га қўйидаги моддалар киради:**

### **2.1. Маҳсулотлари сотиш харажатлари**

2.1.1. Маҳсулотларни темир йўл, ҳаво, сув автомобиль транспортида ва от-уловда ташиш харажатлари. Ушбу моддага ташиш харажатлари ва транспорт воситалри бекор туриб қолганлиги учун тўланган жарималар ҳам киради.

2.1.2. Савдо ва умумий овқатланиш корхоналари музомалалари харажатлари шу жумладан:

2.1.2.1. Низомнинг 1.2-бандида санаб ўтилган, маҳсулот (иш, хизмат)ларни сотиш билан боғлиқ маъмурий-бошқарув ходимларининг иш ҳақидан ташқари, меҳнатга ҳақ тўлаш харажатлари.

2.1.2.2. Низомнинг 1. 3-бандига мувофиқ 2.1.2.1.-бандга тегишли бўлган ижтимоий суругта харажатлари

2.1.2.3. Савдо эҳтиёжлари учун фойдаланиладиган бинолар, иншоатларни ижарага олиш, сақлаш ва таъмирлаш харажатлари.

2.1.2.4. Низомнинг 1.4-бандига мувофиқ асосий воситалар ва номоддий активларнинг амортизацияси.

2.1.2.5. Санитария кийим-боши, ошхона дастурхон ва сочиқлари, арzon баҳо ва тез эскирадиган буюмлар, ошхона идиш-тавогиша анжомларининг эскириши.

2.1.2.6. Газ, ёқилғи, зелтр энергияси ва сув сарфи харажатлари.

2.1.2.7. Товарларни сақлаш. уларга ишлов бериш, қадоқлаши ва уларни навларга ажратиш харажатлари.

- 2.1.2.8. Савдо рекламаси харажатлари.
- 2.1.2.9. Ташищ, сақлаш ва сотиш вақтида товарларнинг меъёр даражасида ва ундан ортиқча йўқотилиши.
- 2.1.2.10. Ўраш-жойлаш материаллари харажатлари.
- 2.1.2.11. Мулкларни мажбурий сугурта қилиш харажатлари.
- 2.1.2.12. Меҳнатни муҳофаза қилиш ва техника хавфсизлиги харажатлари.
- 2.1.2.13. Вентиляторлар, машиналар ва уларнинг ҳаркатлантирувчи қисмларини ўрнатиш ва асраш, тўйнуклар, ўйиклар ва бошқаларнинг атрофини ўраш бўйича жорий (номуккамал тусдаги) харажатлар.
- 2.1.2.14. Maxsus кийимлар ва пойабзалнинг эскириши.
- 2.1.2.15. Maxsus кийимлар, пойабзал ва якка тартибдаги химоянинг бошқа воситалари ювилганлиги, тузатилганлиги ва дезенфекция қилинганлиги учун кир юувчилар, тузатувчилар ва бошқа юридик шахсларга ҳақ тўлаш.
- 2.1.2.16. Maxsus кийимлар пойабзал ва якка тартибдаги химоя воситаларини ювиш ва тузатишга сарфланган материаллар қиймати.
- 2.1.2.17. Умумий овқатланиш ва савдо ходимларининг тиббий кўрикдан ўтгазилганлиги учун тиббиёт муассасаларига ҳақ тўлаш.
- 2.1.2.18. Касса ҳужжатларини ва тушум инкассациясини юритиш чиқимлари.
- 2.1.2.19. Умумий овқатланиш корхоналарида қоғоз салфеткалар, қоғоз дастурхонлар, қоғоз стаканлар, тарелкалар ва бир марта фойдаланиладиган анжомлар қиймати.
- 2.1.3. Бозорларни ўрганиш бўйича белгиланган меъёрлар доирасида ва ундан ортиқча сарфланган харажатлар (маркетинг ва рекламага сарфланган харажатлар).
- 2.1.3. Юқорида қайд қилинмаган сотиш бўйича бошқа харажатлар.
- 2.2 Маъмурий харажатлар**
- Маъмурий харажатларга қўйидагилар киради:
- 2.2.1. 1.2-бандда санаб ўтилган бошқарув ходимларига тегишли бўлган меҳнатга ҳақ тўлаш харажатлари.
- 2.2.2. 1.3-бандда санаб ўтилган бошқарув ходимларига тегишли бўлган ижтимоий сугуртага ажратмалар.

2.2.3. Енгил автотранспорт ва микроавтобусларни асраш ва ижарага олиш харажатлари.

2.2.4. Хўжалик юритувчи субъект ва унинг таркибий бўлинмаларини ташкил этиш ва уларни бошқариш харажатлари.

2.2.5. Бошқарувнинг техник воситалари, алоқа тармоқларига, сигнализация воситалари, ҳисоблаш марказларини ва ишлаб чиқаришга тегишли бўлмаган бошқарувнинг бошқа техник воситаларини асраш ва уларга техник хизмат кўрсатиш харажатлари.

2.2.6. Ижара, хизматлар кўрсатилганлиги учун алоқа тармоқларига ҳақ тўлаш(АТС. уяли, йўлдош, пейжинг алоқа).

2.2.7. Шаҳарлароро ва халқаро телефон алоқалар учун белгиланган меъёрлар доирасида ва улардан ортиқча сарфлар.

2.2.8. Маймурий бошқарув эҳтиёjlари учун бинолар ва хоналар ижараси учун ҳақ тўлаши.

2.2.9. Маймурий аҳамиятга эга бўлган асосий воситаларни асраш ва уларни таъмирлаш, шунингдек эскириш (амортизация) харажатлари.

2.2.10. Юқори таъкилотлар ва юридик шахслар бирлашмалари: вазирликлар, идоралар, уюшмалар, концерилар ва бошқа харажатларига ажратмалар.

2.2.11. Ходимларни ва ишлаб чиқариш жараёни билан боғлиқ бўлмаган мол-мулкни мажбурий сугурта қилиш.

2.2.12. Бошқарув ходимларини хизмат сафарига юбориш бўйича белгиланган меъёрлар доирасида ва ундан ортиқча харажатлар.

2.2.13. Белгиланган меъёрлар доирасида ва ундан ортиқча миқдордаги вакиллик харажатлари.

2.2.14. Умумий овқатланиш корхоналари ва бошқаларга биноларни текин бериш ва коммунал хизматлар қиймати харажатлари.

2.2.15. Бевосита ишлаб чиқариш жараёнига тегишли бўлмаган, табиатни муҳофаза қилиш аҳамиятига эга бўлган жамғармаларни ҳисоблаш ва улардан фойдаланиш билан боғлиқ жорий харажатлар, шу жумладан йўл қўйиладиган меъёрлар доирасида ва улардан ортиқча ифлослантирувчи моддаларнинг атроф муҳитга чиқарилганлиги (ташланганлиги) учун тўловлар.

### 2.3. Бошқа муомала харажатлари

Бошқа муомала харажатларига қўйидагилар киради:

2.3.1. Янги ташкил этилаётган хўжалик юритувчи субъектда ишлаш учун мутахассислар тайёрлаш ва уларни қайта тайёрлаш харажатлари, меъёрлар доирасида ва улардан ортиқча мутахассислар тайёрлаш ва қайта тайёрлаш бундан мустасно.

2.3.2. Лойиха ва курилиш монтаж ишларида чала ишларни бартараф этиш харажатларини қоплаш, шунингдек объект қошидаги омборгача транспортда ташиш чоғидаги шикастланишлар ва бузилишлар, коррозияга қарши ҳимоянинг нуқсонлари туфайли келиб чиқсан тафтиш харажатлари (асбоб-ускуналарни қисмларга ажратиш) ва шунга ўхлаш бошқа харажатлар етказиб бериш ва ишларни бажариш шартларини бузган юридик шахслар ҳисобига мазкур харажатлар чала ишлар, шикастланиш ёки зарар кўриш учун жавобгар бўлган етказиб берувчи ёки бошқа хўжалик юритувчи субъектлар ҳисобига ундирилиши мумкин бўлмаган даражада амала оширилади.

2.3.3. Маслаҳат ва ахборот хизматларига ҳақ тўлаш.

2.3.4. Аудиторлик хизматига ҳақ тўлаш, шу жумладан хўжалик юритувчи субъектнинг қатнашчиларидан (мулкдорлардан) бирининг ташаббуси бўйича ўтказиладиган аудиторлик хизматларига ҳақ тўлаш.

2.3.5. Ўзининг хизмат кўрсатувчи ишлаб чиқаришлари ва хўжаликларини асрардан кўрилган зараплир.

2.3.6. Саломатликни муҳофаза қилиш ва ходимларнинг ишлаб чиқариш жараёнида бевосита қатнашуви билан боғлиқ бўлмаган дам олишларни ташкил этиш тадбирлари.

2.3.7. Хўжалик юритувчи субъектлар томонидан маҳсулот ишлаб чиқариш билан боғлиқ бўлмаган ишлар (хизматларни) (шаҳар ва шаҳарчаларни ободонлаштириш ишлари, қишлоқ хўжалигига ёрдам бериш ва бошқа хил ишларни) бажариш харажатлари.

2.3.8. Компенсация ва рағбатлантириш тусидаги тўловлар.

2.3.8.1. Ўзбекистон Республикаси Ҳукуматининг қарорларига кўра компенсация тўловлари.

2.3.8.2. Бир йўла тўланадиган мукофотлар ва тақдирлашлар, шу жумладан хўжалик юритувчи субъектнинг ўзининг қарорига кўра кўп йиллик хизмати учун ҳақ тўлаш (натурадаги тўловлар ҳам шу жумлага киради), шунингдек, улар бўйича ижтимоий жамғармаларга ўтказиладиган суммалар.

2.3.8.3. Қонун ҳужжатларига ёки хұжалик юритувчи субъектнинг ўзининг қарорига мувофиқ мажбурий ишга келмаган вақти ёки паст ҳақ тұланадиган ишни бажарғанлик учун ҳақ тұлаш.

2.3.8.4. Вақтингча мәннат лаेқатини йүқотган тақдирда қонун ҳужжатлари билан белгиланған, ҳақиқий иш ҳақи миқдоригача күшимчә ҳақ.

2.3.8.5. Асосий иш жойи бүйича ишчиларга, хұжалик юритувчи субъект ишчи ва мутахассисларига улар ишдан ажраган ҳолда малака ошириш ва мутахассисларни қайта тайёрлаш тизимида үқиган вақтида иш ҳақи тұлаш.

2.3.8.6. Үн икки ёшгача бүлған икки ва ундан күп болалари ёки үн олти ёшга етмаган ногирон боласи бүлған аёлларга қонунчилікка мувофиқ бериладиган күшимчә мәннат тағтили учун ҳақ тұлаш.

2.3.8.7. Ходимларга товарлар, маҳсулотлар ва бошқа нарасаларни бепул бериш ёки ходимлар учун ишлар, хизматларни бажариш.

2.3.8.8. Ходимларнинг (овқанланиши, йүл кираси даволаниш ва дам олишга, экскурсия ва саёхатларга йүлланмалари, спорт секцияларыда, тұрақтарда, клублардаги машгулотлари, мәданий-күнгилочар ва жисмоний тарбия (спорт) тәдбиrlарига қатнашиши, ходимларнинг шахсий обунаси ва истеммоли ҳамда бошқа шүнгә үхшаш тұловлари) харажатларини қоплаш.

2.3.9. Иш ҳақини ҳисоблашда ҳисобға олинмайдиган тұловлар ва харажатлар.

2.3.9.1. Қонунчилікка мувофиқ болани икки ёшга тұлғунгача парвариши қилиш бүйича ҳар ойлик нафақаны тұлаш бүйича харажатлар.

2.3.9.2. Пенсияларга устамалар, пенсияга чиқаётган мәннат фахрийларига бир йұла тұланадиган нафақалар.

2.3.9.3. Амалдаги қонунчилікка мувофиқ хужалик юритувчи субъектлардан уларнинг қайта ташкил этилиши, ходимлар ва штатлар сонининг қысқариши муносабати билан бүшаб қоладиган ходимларга тұловлар.

2.3.9.4. Ходимларга тұланадиган моддий ёрдам.

2.3.10. Соғлиқни сақлащ объектлари, қариялар ва ногиронлар уйлари, мактабгача тарбия мұассасалари, соғламлаш-

тириш лагерлари, маданият ва спорт объектлари, халқ таълими муассасалари, шунингдек, уй-жой фонди объектлари таъминотига (шу жумладан, барча турдаги таъмирлаш ишларини ўтказишга амортизация ажратмалари ва харажатларни ҳам күшган ҳолда) жойлардаги давлат ҳокимияти органлари томонидан белгиланган меъёрлар доирасидаги ва улардан ортиқча харажатлар.

2.3.11. Вактинча тұхтатиб қўйилган ишлаб чиқариш қувватлари ва объектларини сақлаш харажатлари (бошқа манбалар ҳисобига қопланадиган харажатлардан ташқари).

2.3.12. Банк ва депозитарий хизматларига тұловлар.

2.3.13. Экология, соғломлаштириш ва бошқа хайрия жамғармаларига, маданият, халқ таълими, соғлиқни сақлаш, ижтимоий таъминот, жисмоний тарбия ва спорт корхоналари, муассасалари ва таңкилотларига бадаллар.

2.3.14. Бюджетта мажбурий тұловлар, солиқлар йигимлар, амалдаги қонунчиликка мувофиқ тұланадиган ва хұжалик юритувчи субъект харажатларига қўшиладиган маҳсус бюджетдан ташқари жамғрмаларга ажратмалар.

2.3.15. Заарлар, жарималар, пениялар:

2.3.15.1. Бекор қилинган ишлаб чиқариш буюртмалари бүйича йўқотишлар.

2.3.15.2. Моддий бойликларнинг табиий йўқолиши меъёрлари доирасидаги ва меъёрларидан кўпроқ, бевосита ишлаб чиқариш жараёнига тегишли бўлмаган йўқотишлар ҳамда камомадлар.

2.3.15.3. Ишлаб чиқариш заҳираларини ва тайёр маҳсулотни энг паст баҳолаш усули ёки сотишнинг соғ қиймати бўйича қайта баҳолаш ёки баҳосини пасайтириш на-тижасидаги заарлар.

2.3.15.4. Идишларга доир муомалалар бўйича заарлар.

2.3.15.5. Суд харажатлари.

2.3.15.6. Тўланиши шубҳали қарзлар бўйича заҳирага ажратмалар.

2.3.15.7. Қонунчиликка мувофиқ, даъво билдириш муддати ўтган ва ундирилиши нореал бўлган бошқа қарзлар бўйича дебиторлик қарзларни ҳисобдан чиқаришдан кўрилган заарлар, шунингдек қонунчиликка мувофиқ юридик ва жисмоний шахслар билан ҳисоблашишлар бўйича тўланиши шубҳали қарзларни ҳисобдан чиқаришдан кўрилган заарлар.

**2.3.15.8.** Ҳисобот йилида аниқланган ўтган йиллар операциялар бўйича кўрилган заарлар.

**2.3.15.9.** Табиий оғатлар (ишлиб чиқариш заҳиралари, тайёр маҳсулотлар ва бошқа моддий бойликларнинг нобуд бўлиши ва бузилиши, ишлиб чиқаришни тұхтатиш ва бошқалар туфайли йўқотишилар) туфайли кўрилган, қопланмайдиган йўқотишилар ва заарлар, шу жумладан табиий оғатлар оқибатларининг олдини олиш ёки оқибатларини бартараф этиш билан боғлиқ харажатлар.

**2.3.15.10.** Айборлари аниқланмаган камомадлардан ёки айбор томон ҳисобидан зарур суммани ундириш мумкин бўлмаган ҳолларда кўрилган заарлар.

**2.3.15.11.** Хўжалик юритувчи субъект томонидан уч ва ундан кўп йил мобайнида ишлатилган асосий воситаларни сотишдан кўрилган заарлар, хўжалик юритувчи субъектнинг, бошқа мулкини (активларни) сотишдан кўрилган заарлар, шунингдек хўжалик юритувчи субъектнинг асосий воситалари бошқа мулклари (активлари)нинг ҳисобдан чиқарилиши, текин берилиши ва бошқача йўқотишиларидан кўрилган заарлар.

**2.3.15.12.** Хўжалик шартномалари шартларининг, шу жумладан маҳсулотни етказиб берувчилар ва дебиторлар айби билан бузилганлиги учун белгиланган ёки эътироф этилган жарималар, пенялар, вақтида тўланмаган тўловлар ва бошқа хил чоралар, шунингдек етказилган заарларни тўлаш бўйича харажатлар.

**2.3.15.13.** Солиқ қонуни ва бошқа қонунларни бузганлик учун жарима ва пенялар.

**2.3.15.14.** Тўланган бошқа жарималар.

**2.3.15.15.** Бошқа харажатлар.

**2.4.** Ҳисобот давридан кейин солиқда тортиладиган базадан чиқариладиган харажатлар.

Ушбу бўлимда капиталлаштириш билан боғлиқ бўлмаган ва капиталлаштириладиган асосий воситалар қийматига кўшилмайдиган харажатлар санаб ўтилган.

**2.4.1.** Хўжалик юритувчи янги субъектлар, ишлиб чиқаришлар, цехлар ва агрегатларни ўзлаштиришга сарфланадиган харажатлар:

**2.4.1.1.** Машина ва механизмларнинг айрим турларини якка тартибда синаб кўриш ҳамда барча турдаги асбоб-

ускуналар ва техник қурилмаларнинг ўрнатилиш сифатини текшириб кўриш мақсадида (ишлатилмаётган ҳолатда) комплекс синааб кўриш.

2.4.1.2. Асбоб-ускуналарни ишлаб чиқарган заводлар ёки уларнинг топширигига биноан ихтисослаштирилган корхоналар томонидан амалга ошириладиган шефмонтаж.

2.4.1.3. Курилаётган корхона дирекциясининг, дирекция бўлмаган тақдирда техник назорат гурӯҳининг харажатлари (маъмурий харажатлар), шунингдек хўжалик юритувчи янги субъектлар ва объектларни фойдаланишга қабул қилиб олиш билан боғлиқ харажатлар.

2.4.1.4. Янги ишга тушириладиган хўжалик юритувчи субъектларда ишлаш учун мутахассислар тайёрлаш харажатлари.

2.4.2. Янги технологияларни яратиш ва қўлланилаётган технологияларни такомиллаштириш бўйича, шунингдек илмий тадқиқотлар, тажриба-конструкторлик ишларини ўтказиш, хом ашё ва материалларнинг янги турларини яратиш, ишлаб чиқаришни қайта жиҳозлаш билан боғлиқ бўлган маҳсулотлар сифатини ошириш бўйича харажатлар.

2.4.3. Бошқарув тизимлари ва воситаларини яратиш ҳамда такомиллаштириш бўйича харажатлар.

2.4.4. Серияли ва кенг қўламда чиқариладиган маҳсулотлар янги турларини ишлаб чиқаришни ҳамда технологик жараёнларни тайёрлаш ва ўзлаштириш харажатлари.

2.4.5. Конунчиликка мувофиқ, ишчи кучларини қабул қилиш билан боғлиқ харажатлар.

2.4.6. Ихтирочилик билан боғлиқ тажриба-синов ишларини ўтказиш, ихтиrolар ва рационализаторлик таклифлар бўйича намуналарни тайёрлаш ва синааб кўриш, ихтирочилик ва рационализаторлик бўйича кўргазмалар ва кўриклар, танловлар, сертификатлашни ҳамда бошқа тадбирларни ташкил этиш, муаллифлик мукофотларини тўлаш ҳамда бошқа харажатлар.

2.4.7. Фойдали қазилмаларни қазиб олиш соҳаларидаги тайёргарлик ишлари харажатлари, агар улар капитал харажатларга тааллукли бўлмаса (яъни асосий фонdlар сифатида капиталаштирилмаса).

2.4.8. Хўжалик юритувчи субъектларни, ишлаб чиқариш линияларини ривожлантириш (такомиллаштириш) харажатлари.

### **3. Молиявий фаолият бўйича харажатлар**

3.1. Ўзбекистон Республикаси Марказий банки томонидан белгиланган ҳисоб ставкалари даражасида ва улардан ортиқча олинган қисқа муддатли ҳамда узоқ, муддатли кредитлар бўйича, шу жумладан тўлов муддати ўтган ва узайтирилган ссудалар бўйича тўловлар.

3.2. Мулкларни узоқ муддатли ижарага олиш (лизинг) бўйича фоизларни тўлаш харажатлари.

3.3. Чет эл валютаси билан муомалаларга доир салбий курс тафовутлари бўйича заарлар.

3.4. Сарфланган (қимматли қофозларга, шуъба корхоналарга ва ҳоказоларга) маблағларни қайта баҳолашдан кўрилган заарлар.

3.5. Ўз қимматли қофозларини чиқариш ва тарқатиш билан боғлиқ харажатлар.

3.6. Молиявий фаолият бўйича бошқа харажатлар, шу жумладан салбий дисконт.

### **4. Фавқулодда заарлар**

Фавқулодда заарлар – бу хўжалик юритувчи субъектларнинг одатдаги фаолиятидан четга чиқувчи ҳодисалар ёки муомалалар натижасида вужудга келадиган ва рўй бериши кутилмаганодатдан ташқари харажатлардир. Бунга фавқулодда ва давр харажатлари таркибида акс эттирилиши керак бўлган ўтган давр харажатлари кирмайди.

У ёки бу модданинг фавқулодда заарлар сифатида акс эттирилиши учун у қўйидаги мезонларга жавоб бериши керак:

- корхонанинг одатдаги хўжалик фаолиятига хос эмаслик;
- бир неча йил мобайнинда такрорланмаслиги керак;
- бошқарув ходими томонидан қабул қилинадиган қарорларга боғлиқ эмаслик.

Тегишли моддаларни фавқулодда харажатларга киритиш ёки киритмаслик тўғрисида қарорлар қабул қилишда ишлар амалга ошириладиган шароитларни ҳам ҳисобга олиш лозим. Масалан, агар хўжалик юритувчи субъект алоҳида иқлим шароитларида жойлашган бўлса, у ҳолда иқлим шароитларига боғлиқ ҳолдаги ишламай туриб қолишилар фавқулодда деб баҳоланиши мумкин эмас, чунки ушбу модда «бир неча йил мобайнинда такрорланмаслиги керак» мезонига жавоб бермайди.

**В. Хўжалик юритувчи субъектларнинг ишлаб чиқариш хўжалик фаолияти натижасида олинадиган даромадлар рўйхати**

Хўжалик юритувчи субъектлар томонидан уларнинг хўжалик фаолиятини амалга ошириши натижасида олинадиган даромадлари ҳисоботга қўйидаги асосий бўлимлар бўйича киритилади:

- сотишдан олинадиган соф тушум;
- асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар (операцион даромадлари);
- молиявий фаолиятдан олинган даромадлар;
- фавқулодда даромадлар.

### **1. Сотишдан олинадиган соф тушум**

1.1. Сотишдан олинган соф тушум маҳсулот (иш, хизмат)ларни сотишдан олинган, ундан қўшилган қиймат, акциз солиги ва экспорт бож пошлинаси чегирилган тушум сифатида аниқланади. Унга товарларнинг қайтарилиши, харидорлар учун берилган чегирмалар ва бошқалар киритилмайди.

1.2. Экспорт фаолиятини амалга оширувчи хўжалик юритувчи субъектлар, даромад (фойда) ни амалдаги қонунчиликка мувофиқ ҳисоблаб чиқарадилар.

1.3. Маҳсулот (иш, хизмат)ларни сотишдан тушган тушум бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонунчиликка мувофиқ аниқланади.

### **2. Асосий ишлаб чиқариш фаолиятидан олинадиган бошқа даромадлар.**

Асосий ишлаб чиқариш фаолиятидан олинадиган бошқа даромадларга қўйидагилар киради:

2.1. Ундирилган ёки қарздор томонидан эътироф этилган жарималар, пенялар, вақтида тўланмаган қарзлар ва хўжалик шартномалари шартларини бузганлик учун бошқа хил жазо жарималари, шунингдек етказилган заарларни ундириш бўйича даромадлар.

2.2. Ҳисобот йилида аниқланган ўтган йиллардаги фойда.

2.3. Ишлаб чиқариш ва маҳсулот (иш, хизмат)ларни сотиш билан бевосита боғлиқ бўлмаган операциялардан рента даромади, хўжалик юритувчи субъектлар ҳузуридаги ошхоналардан тушумлар, ёрдамчи хизматлардан олинадиган даромадлар сифатида кирим қилинган бошқа даромадлар.

2.4. Хўжалик юритувчи субъектнинг асосий фондларини ва бошқа мол-мулкларини сотишдан олинган даромадлар.

2.5. Даъво муддати ўтган кредиторлик ва депонент қарзларни ҳисобдан чиқаришдан олинган даромадлар.

- 2.6. Товар-моддий бойликларни қайта баҳолаш.
- 2.7. Давлат субсидияларидан даромадлар.<sup>1</sup>
- 2.8. Холисона молиявий ёрдам.
- 2.9. Бошқа муомала даромадлари.

### **3. Молиявий фаолиятдан олинадиган даромадлар**

Молиявий фаолиятдан олинадиган даромадларга куйидагилар киради:

- 3.1. Олинган роялтилар ва капитал трансфери.
- 3.2. Ўзбекистон Республикаси ҳудудида ва унинг ташқарисида бошқа хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятида улуш кўшган ҳолда қатнашишдан олинган даромад, акциялар бўйича дивидендер ва облигациялар ҳамда хўжалик юритувчи субъектга тегишли бошқа қимматли қоғозлар бўйича даромадлар.
- 3.3. Мулкни узоқ муддатли ижарага беришдан олинган даромадлар (лизинг тўловини олиш).
- 3.4. Валюта счёtlари, шунингдек чет эл валюталаридағи муомалалари бўйича ижобий курс тафовутлари.
- 3.5. Сарфланган (қимматли қоғозларга, шўъба корхоналарга ва ҳоказоларга) маблағларни қайта баҳолашдан олинган даромадлар.
- 3.6. Молиявий фаолиятдан бошқа даромадлар.

### **4. Фавқулодда фойда**

Фавқулодда фойда моддалари – бу кўзда тутилмаган, тасодифий туслаган ҳодиса ёки хўжалик юритувчи субъектнинг одатдаги фаолият доирасидан четта чиқациган тусдаги муомалалар натижасида пайдо бўладиган ва олиниши кутилмаган фойдадир. Бунга даромадларнинг фавқулодда моддалари ёки асосий фаолиятдан олинган, бошқа даромадлар бўлимида акс эттирилиши керак бўлган, ўтган даврлардаги фойда кирмайди.

### **Г. Товар-моддий заҳираларни, тугалланмаган ишлаб чиқаришларни, шунингдек келгуси даврлар харажатларини баҳолаш**

Ушбу Низомга мувофиқ ишлаб чиқариш харажатлари ҳисобот даври мобайнида ишлаб чиқариш счёtlарида ва тайёр маҳсулот счётида шаклланиши керак. Бироқ бир турдаги маҳ-

<sup>1</sup> Солиққа тортишда жами даромадга киритилмайди.

сулотни серияли (кент кўламда) ишлаб чиқаришда фавқулодда ҳолатлар туфайли келиб чиқсан фавқулодда ёки бир галги харажатлар тайёр маҳсулот танинхига киритилмаслиги, балки сотиш харажатлари сифатида тўғридан-тўғри ҳисобдан чиқарилиши керак.

Товар-моддий бойликлар заҳираларини, тугалланмаган ишлаб чиқаришни, шунингдек келгуси даврлар харажатларини баҳолаш «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида» ги Ўзбекистон Республикаси қонунига мувофиқ амалга оширилади.

Келгуси даврлар харажатлари харажатларнинг алоҳида тоифасини ташкил қиласди. Улар жорий даврда амалга оширилади, бироқ кейинги ҳисобот даврларидағи ишлаб чиқариш харажатларига қўшилади. Бироқ мазкур Низомга мувофиқ ушбу харажатлардан 2-иловада келтирилган рўйхатдаги харажатлар чиқариб ташланади (улар келгусида соликқа тортиладиган базадан чиқариб ташланадиган ҳисобот даврининг харажатлари сифатида акс эттирилади).

#### **Д. Соликқа тортиладиган базани аниқлаш**

Хўжалик юритувчи субъектнинг даромад (фойда) солиги бўйича соликқа тортиладиган база қўйидагича ҳисоблаб чиқарилади:

Даромад (фойда) солиги тўлангунгача бўлган даромад (фойда) ёки зарар (Низомнинг А - Г бўлимларига мувофиқ);

плюс №1-иловада келтирилган бухалтериядаги фойда билан соликқа тортиладиган фойда ўртасидаги доимий тафовутлар;

минус ёки минус №2-иловада келтирилган сарфланган харажатларни соликқа тортиладиган базадан чегириб ташлаш вақтидаги тафовутлар;

минус қонунчиликка мувофиқ, соликлар бўйича имтиёзлар;

тeng бўлади – даромад (фойда) солиги бўйича соликқа тортиладиган база.

Маҳсулот (иш, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида Низомга 1-ИЛОВА

**I. Солик солинадиган базага\* киритиладиган харажатлар моддалари (четирилмайдиган харажатлар ёки доимий тафовутлар)**

**Ишлаб чиқариш таннархи бўйича**

1.1. Хўжалик юритувчи субъектлар томонидан сув хўжалиги тизимларидан белгиланган лимитлардан ортиқча олинадиган сув учун тўлов.

1.2. Ишлаб чиқариш соҳасида моддий бойликларнинг табиий ишдан чиқиш нормаларидан ортиқча нобудгарчиллар, бузилишлар ва камомадлар.

**Хўжалик юритувчи субъектнинг ишлаб чиқариш ишчилари ва бошқа ходимлари меҳнатига харажатлар бўйича**

1.3. Айрим тармоқлар ходимларига бепул кўрсатидиган коммунал хизматлар, бериладиган овқатлар, маҳсулотлар қиймати, ходимларга бепул бериладиган уй-жой ҳақини тўлаш харажатлари (бепул берилмаган уй-жой, кўрсатилмаган коммунал хизматлар ва шу кабилар учун пул компенсацияси суммаси).

1.4. Хўжалик юритувчи субъект ходимларига «Ишлаб чиқариш таннархи» бўлимининг 1.2.7 - бандида кўрсатилган қўшимча тўловларнинг бошқа турлари.

1.5. Моддий ёрдам (шу жумладан кооператив уй-жой курилишига бошлангич бадал учун, кооператив ва якка тартибда уй-жой курилишида берилган кредитни қисман тўлаш учун ходимларга бепул моддий ёрдам).

1.6. Жамоа шартномаси бўйича ходимларга қўшимча развища (қонунчиликда назарда тутилгандан ортиқча) берилган таътиллар, улар бўйича компенсациялар учун тўлов.

1.7. Ходимларга беридадиган маҳсулотлар (ищлар, хизматлар) ёки хўжалик юритувчи субъектнинг умумий овқатла-

ниш учун ёрдамчи хўжаликлар тайёрлайдиган маҳсулотлар нархлари бўйича тафовутлар.

1.8. Хўжалик юритувчи субъект раҳбари қарорига кўра амалга ошириладиган, ишлаб чиқариш ходимларининг қонунчиликда назарда тутилган нормалардан ортиқча хизмат сафарлари билан боғлиқ тўловлар.

#### **Ишлаб чиқаришга тегишли бўлган ижтимий сугуртага ажратмалар бўйича**

1.9. Нодавлат пенсия жамғармаларига, ихтиёрий тиббий сугуртага ва ихтиёрий сугуртанинг бошқа турларига ажратмалар.

#### **Асосий воситалар ва моддий активлар амортизацияси бўйича**

1.10. Жадаллаштирилган усулда амортизацията ажратилган сумма билан солиқ ҳақидаги қонунларга мувофиқ белгиланган нормалар бўйича амортизацията ажратилган сумма ўртасидаги тафовут.

#### **Ишлаб чиқариш тусидаги бошқа харажатлар бўйича**

1.11. Атроф мухигга ифлослантирувчи моддаларни йўл кўйиладиган чегаравий нормалардан ортиқча ташлаганлик (оқизганлик) учун тўловлар.

1.12. Тегишли ваколатли органлар қарорларисиз тўлана-диган, ишлаб чиқаришдаги шикастланишлар туфайли меҳнат қилиш лаёқатини йўқотишлар билан боғлиқ нафақалар.

#### **Давр харажатлари бўйича**

1.13. Реклама ва маркетинг учун белгиланган нормалардан ортиқча харажатлар.

1.14. Хизмат енгил транспорти ва хизмат микроавтобусини сақлашта сарфланадиган харажатлар, уларни ёллаш ва ижарага олиш харажатлари.

1.15. Ижара ҳамда хизмат кўрсатганлик учун уяли, йўлдош, пейжинг алоқа узелларига тўлов.

1.16. Шаҳарлараро ва ҳалқаро телефон сўзлашувлар учун белгиланган нормативлардан ортиқча тўлов.

1.17. Юқори органлар ҳамда юридик шахслар бирлашмалари: вазирликлар, идоралар, уюшмалар, концернлар ва бошқалар харажатларига ажратмалар.

1.18. Бошқарув ходимларининг хизмат сафарлари учун белгиланган нормалардан ортиқча харажатлар.

1.19. Қонунчиликда белгиланган норматив ва нормалардан ортиқча вакиллик харажатлари.

1.20. Умумий овқатланиш корхоналари учун бепул бинолар бериш харажатлари, уларга коммунал хизматлар кўрсатиш қийматини тўлаш ва бошқалар.

1.21. Ишлаб чиқариш жараёнига бевосита тааллуқли бўлмаган, атроф мухига ифлослантирувчи моддаларни ортиқча ташлаганлиги (оқизганлиги) учун йўл кўйиладиган нормалардан ортиқча тўловлар.

1.22. Хўжалик юритувчи субъект соҳасига турли келмайдиган касблар бўйича ва нормалардан ортиқча кадрлар тайёрлаш харажатлари.

1.23. Лойиҳалардаги ва қурилиш-монтаж ишларидаги камчиликларни, шунингдек обьект ёнидаги омборга ташиб келтирилгунгача содир бўлган бузилишлар ва деформацияларни бартараф этиш бўйича харажатлар, занглашдан химоя қилишдаги камчиликлар оқибатида текшириб кўриш (асбобускуналарни қисмларга ажратиш) бўйича харажатлар ва шу каби бошқа харажатлар етказиб бериш ва ишларни бажариш шартларини бузган юридик шахслар ҳисобига, ушбу харажатларни камчиликлар, бузилишлар ёки нобудтарчиликлар учун жавобгар етказиб берувчи ёки бошқа хўжалик юритувчи субъектлар ҳисобига ундириш мумкин бўлмаган миқдорда, қопланади.

1.24. Хўжалик юритувчи субъект қатнашчиларидан (мулкдорларидан) бирининг ташаббуси бўйича амалга оширилган аудиторлик хизматлари учун тўлов.

1.25. Ўз хизмат кўрсатувчи ишлаб чиқаришлари ва хўжаликларига сарфланган харажатлардан кўрилган заарлар.

1.26. Ходимларнинг ишлаб чиқариш жараёнида бевосита қатнашиши билан боғлиқ бўлмаган саломатликни муҳофаза қилиш ва дам олишни ташкил қилиш тадбирлари харажатлари.

1.27. Маҳсулот ишлаб чиқариш (щаҳарлар ва шаҳарчаларни ободонлаштириш, қишлоқ хўжалигига ёрдам кўрсатиш ва бошқа иш турлари) билан боғлиқ бўлмаган ишлар (хизмат-

лар)ни бажаришта хўжалик юритувчи субъектлар томонидан сарфланган харажатлар.

1.28. Хўжалик юритувчи субъектнинг ўз қарорига кўра бир йўла тўланадиган мукофотлар ва тақдирлашилар, узоқ йил ишлаганлик учун тўловлар, шу жумладан натура тўловлари, шунингдек улар бўйича ижтимоий жамғармаларга ўтказилган суммалар.

1.29. Ходимларга товарлар, маҳсулотлар ва бошқа қимматбахо буюмларни белуп бериш ёки ходимлар учун ишлар, хизматларни бажариш.

1.30. Ходимлар харажатларини тўлаш (овқатланишта, йўл ҳақига, даволаниш ва дам олишга, экскурсияларга, саёхатларга йўлланмаларга, спорт секцияларида, тугаракларда, клубларда машҳулотларга, маданий-кўнгилочар томошаларга, жисмоний тарбия (спорт) тадбирларига, обунага ва ходимларнинг шахсий истеъмол товарларига ва бошқа шу кабиларга тўловлар).

1.31. Пенсияларга устамалар, пенсията чиқаётган меҳнат фахрийларига бир йўла тўланадиган нафақалар.

1.32. Ходимларга тўланадиган моддий ёрдам.

1.33. Соғлиқни сақлаш обьектлари, қариялар ва ногировлар уйлари, болалар мактабгача тарбия муассасалари, соғломлаштириш лагерлари, маданият ва спорт обьектлари, ҳалқ таълими муассасалари, шунингдек уй-жой фонди обьектлари таъминотига (шу жумладан барча турдаги таъмирлашларни ўтказиш учун амортизация ажратмалари ва харажатларни ҳам қўшган ҳолда) жойлардаги давлат хокимияти органлари томонидан белгиланган нормативлардан ортиқча харажатлар.

1.34. Экология, соғломлаштириш ва бошқа хайрия жамғармаларига (агар улар юридик шахслар сифатида рўйхатдан ўтказилган бўлса), маданият, ҳалқ таълими, соғлиқни сақлаш, ижтимоий таъминот, жисмоний тарбия ва спорт корхоналари, муассасалари ва ташкилотларига бадаллар.

1.35. Ишлаб чиқариш жараёнинга бевосита тегишли бўлмаган моддий бойликларнинг табиий ишдан чиқиш нормаларидан ортиқча нобудгарчилиги ва камомади.

1.36. Суд харажатлари.

1.37. Тўланиши шубҳали қарзлар бўйича захирага ажратмалар.

1.38. Айборлари аниқланмаган ўғирликлардан ёки айб-

дор томон ҳисобидан зарур суммани ундириш мумкин бўлмаган холларда кўрилган заарлар.

1.39. Хўжалик юритувчи субъект томонидан уч йилгача ишлатилган асосий воситаларни ҳамда хўжалик юритувчи субъектнинг бошқа мол-мулки (активлари)ни сотишдан кўрилган заар, шунингдек хўжалик юритувчи субъектнинг асосий воситаларини ва бошқа мол-мулкини (активларини) ҳисобдан чиқариш, текин бериш ва уларнинг бошқача тарзда камайишидан кўрилган заарлар.

1.40. Хўжалик шартномалари шартларининг, шу жумладан маҳсулот етказиб берувчилар ва дебиторлар айби билан бузилганлиги учун белгиланган ёки эътироф этилган жарималар, пенялар, неустойкалар ва бошқа хил санкциялар, шунингдек етказилган заарларни тўлаш бўйича харажатлар.

1.41. Солиқ ҳақидаги қонунларни ва бошқа қонунларни бузганлик учун жарима ва пенялар.

1.42. Тўланган бошқа жарималар.

1.43. Бошқа харажатлар.

### **Молиявий фаолият бўйича харажатлар**

1.44. Ўзбекистон Республикаси Марказий банки томонидан белгиланган ҳисоб ставкаларидан ортиқча қисқа муддатли банк кредитларига хизмат кўрсатиш бўйича, шунингдек тўлов муддати ўтган ва узайтирилган ссудалар бўйича тўловлар.

1.45. Узоқ муддатли банк кредитларига хизмат кўрсатиш бўйича тўловлар.

1.46. Қимматли қоғозлар чиқариш билан боғлиқ харажатлар.

1.47. Қимматли қоғозлар қийматини муддатидан олдин тўлаш муносабати билан вужудга келган дисконт, агар у бюджетдан қарзларни тўлаш билан боғлиқ бўлмаса.

### **Товар-моддий захираларни қайта баҳолаш билан боғлиқ харажатлар моддалари**

1.48. Қайта баҳолашни ўтказиш чоғида пайдо бўладиган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш мақсадида, инфляция жараёнларини ҳисобга олиш учун товар-моддий захиралар қийматининг ортиши қайта баҳолаш захира счётига кредит

қилинади ва хўжалик юритувчи субъект фойдаси таркибида кўрсатилмайди. Бироқ солиқ солинадиган базани баҳолаш мақсадида қийматнинг бундай оширилиши тескари тартибда ушбу иловага мувофиқ баланс фойдага қўшилади.

II. Банклар, сугурта ташкилотлари, видеосалонлар, видеокўрсатув, видео ва аудиога ёзиш пунктлари, кимошди савдолари, пулли ютуқлари бўлган казино, ўйин автоматлари, нодавлат органлари томонидан ўтказиладиган лотерея ўйинлари, оммавий концерт-томуша тадбирларн, шунингдек 1995 йил 1 январгача амалда бўлган солиқ солиш тартибини сақлаб қолган хорижий инвестициялар иштироқидаги ишлаб чиқариш корхоналари учун солиқ олинадиган базадан чиқарилмайдиган харажатларнинг қўшимча моддалари

## **2.1. Ишлаб чиқариш харажатлари бўйича:**

2.1.1. Амалда бажарилган ишлар учун хўжалик юритувчи субъектда қабул қилинган меҳнатга ҳақ тўлаш шакллари ва тизимларига, шу жумладан меҳнат унумдорлигини ҳисобга олиш бўйича бошланғич хужжатларда назарда тутилган рағбатлантирувчи тусдаги тўловларга мувофиқ ишбай баҳолар, тариф ставкалари ва лавозим маошларидан келиб чиқсан холда ишлаб чиқариш тусидаги ҳисоблаб ёзилган иш ҳақи.

2.1.2. Касб махорати, мураббийлик учун тариф ставкаларига ва маошларга устамалар.

2.1.3. Иш тартиби ва меҳнат шароитлари билан боғлиқ бўлган компенсация тусидаги тўловлар, шу жумладан:

2.1.3.1. Технологик жараён жадвалида назарда тутилган, тунги вактда, белгиланган вактдан ташқари, дам олиш ва байрам (ишланмайдиган) кунларида ишлаганлик учун тариф ставкаларига ҳамда маошларга устама ва қўшимча хақлар.

2.1.3.2. Кўп сменали тартибда ишлаганлик, касбларни қўшиб бажарганлик ва хизмат кўрсатиш теграсини кенгайтирганлик учун устамалар.

2.1.3.3. Хукумат томонидан тасдиқланган касблар ва ишлар рўйхати бўйича оғир, заарли, ўта заарли меҳнат шароитларида ва табиий-иклим шароитларида ишлаганлик учун устамалар, шу жумладан ушбу шароитлардаги узлуксиз иш стажи учун иш ҳақига устамалар.

2.1.3.4. Алоқа, темир йўл, дарё, автомобиль транспорти ва

тош йўллар ходимлари ҳамда доимий иш йўлда ўтадиган ёки қатнов тусида бўлган бошқа ходимлар иш ҳақига, йўлда ўтадиган хар бир сутка учун, хўжалик юритувчи субъект жойлашган жойдан жўнаб кетган вақтидан у ерга қайтиб келган вақтигача тўланадиган устамалар.

2.1.3.5. Курилишда, реконструкция қилишда ва тўлиқ таъмирлашда бевосита банд бўлган ходимлар учун, шунингдек қонунчиликда назарда тутилган холларда ишлар вахта усулида бажарилганда, ишларнинг кўчма ва қатнов тусидалиги учун устамалар.

2.1.3.6. Ер ости ишлари билан доимий банд бўлган ходимларга, уларнинг шахтада (конда) иш жойига жўнаб кетишиларидан ва орқага қайтишиларигача ўтадиган норматив вақт учун қўшимча ҳақ.

2.1.3.7. Мехнатга ҳақ тўлашнинг районлар бўйича тартибга солинишига, шу жумладан район коэффициентлари ҳамда амалдаги қонунчиликка мувофиқ чўл, сувсиз ва юқори тоғ жойларида ишлаганик учун коэффициентлар билан белгиланган тўловлар.

2.1.3.8. Хўжалик юритувчи субъект жойлашган жой (тўпланиш пункти)дан иш жойига ва орқага қайтидиган йўлда ўтадиган кундар учун вахта усулида ишлаш жадвалида назарда тутилган йўлда бўлинган кунлар учун, шунингдек ходимларнинг метеорология шароитлари бўйича ва транспорт ташкилотларининг айби билан йўлда тутилиб қолинган кунлар учун тариф ставкаси, оклад миқдорида тўланадиган суммалар (ишлар вахта усулида бажарилганда).

2.1.4. Иш вахта усулида ташкил этилганда, иш вақти жамлаб ҳисобга олинган тақдирда ва қонунчиликда белгилangan бошқа холларда ходимларга иш вақтининг нормал давом этиш муддатидан ортиқча ишлаганик муносабати билан бериладиган дам олиш кунлари (иш вақтидан ташқари ишлаганик учун бериладиган дам олиш кунлари) учун ҳақ тўлаш.

2.1.5. Ишланмаган вақт учун ҳақ тўлаш.

2.1.5.1. Амалдаги қонунчиликка мувофиқ навбатдаги (ҳар йилги) ва қўшимча таътиллар, фойдаланилмаган навбатдаги (ҳар йилги) таътиллар ва қўшимча таътиллар учун компенсация, ўсмирларнинг имтиёзли соатлари, оналарнинг чақалогни овқатлантириш учун ишдаги танаффузлари, шунингдек тиббий кўрикдан ўтиш билан боғлиқ вақт учун ҳақ тўлаш.

2.1.5.2. Асосий иш ҳақи қисман сақланиб қолган ҳолда мажбурий таътилда бўлган ходимларга тўловлар.

2.1.6. Давлат вазифаларини (харбий йигинлар, фавкулодда вазиятлар бўйича йигинлар ва ҳоказо) бажартганлик учун меҳнатга ҳақ тўлаш.

2.1.7. Ишлаб чиқариш жараёнида қатнашаётган ходимлар меҳнатига ҳақ тўлаш жамғармасига белгиланган тартибга мувофиқ киритиладиган бошқа хил тўловлар.

## 2.2. Даър харажатлари бўйича:

2.2.1. Мазкур Низомнинг 1.2-бавдида санаб ўтилган бошқарув ходимилирига тегишли ходимлар меҳнатига ҳақ тўлаш харажатлари.

2.2.2. Қонунчиликка мувофиқ ёки хўжалик юритувчи субъектнинг ўзининг қарорига кўра мажбурий ишга чиқилмаган вақт ёки паст ҳақ тўланадиган иш бажарилгавлиги учун ҳақ тўлаш.

2.2.3. Мехнат лаёқати вақтинча йўқотилган тақдирда қонунчиликда белгиланган амалдаги иш ҳақигача бўлган устама.

2.2.4. Асосий иш жойи бўйича ишчиларга, хўжалик юритувчи субъект ишчилари ва мутахассисларига улар ишдан ажralган ҳолда малака ошириш ва қадрларни қайта тайёрлаш тизимида ўқиган вақт учун ҳақ тўлаш.

2.2.5. Болаларни тарбиялаётган аёллар таътилига қонунчиликка мувофиқ ҳақ тўлаш.

\* Изоҳ. Ушбу илованинг биринчи қисмида (1.1, 1.2, 1.11, 1.12, 1.21, 1.35, 1.36, 1.37, 1.37, 1.38, 1.40, 1.41, 1.42, 1.47-бандлардан ташқари) назарда тутилган харажатлар сметаси хўжалик юритувчи субъектнинг ваколатли бошқарув органи (қатнашчилар, муассисларнинг умумий йиғилиши, акциядорлик жамиятларида эса кузатувчи кенгаш) томонидан тасдиқланади. Хўжалик юритувчи субъектнинг устав жамғармасидаги давлат улуши 25 foiz ва ундан ортиқ бўлган тақдирда харажатлар сметаси Ўзбекистон Республикаси Давлат мулки қўмитаси билан келиштан ҳолда тасдиқланади.

Маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида Низомга 2-ИЛОВА

**Ушбу даврининг солиқ солинадиган базасидан чиқарилмайдиган, бироқ кейинги даврларнинг солиқ солинадиган базасидан чиқариладиган харажатлар (вақтлар бўйича тафовутлар)**

Харажатларнинг ушбу моддалари хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ҳисоботларида давр харажатлари сифатида ҳисобга олинади. Бироқ улар солиқ олиш мақсадлари учун уларни солиқ солинадиган базага киритиш учун фойдага қайтадан ҳисобга олинади, сўнгра эса ушбу харажатларнинг бутун фойдали муддати давомида ёки 10 йил мобайнида, ушбу муддатлардан қайси бирининг (вақтлар бўйича тафовутларнинг) қисқа бўлишига қараб, кейинчалик чиқариб ташланади.

Товар-моддий захираларни давр харажатлари сифатида ҳисобга олинадиган иккита энг паст таннарх: таннарх бўйича ёки соф бозор нархи бўйича баҳолаш билан боғлиқ бўлган маҳсус ажратмалар солиқ солинадиган базани ҳисоблашда фойда таркибига қай-тадан киритилади, бироқ товар-моддий захиралар ҳақиқатан со-тилгандан кейин чегириб ташланади.

Ушбу даврининг солиқ солинадиган базасидан чиқарилмайдиган, бироқ кейинги даврларнинг солиқ солинадиган базасидан чиқариладиган харажатларга қўйидагилар киради:

1. Хўжалик юритувчи янги субъектлар, ишлаб чиқаришлар, цехлар ва агрегатларни ўзлаштириш харажатлари.
2. Машина ва механизmlарнинг айрим турларини якка тартибда синааб кўриш ҳамда барча турдаги асбоб-ускуналар ва техник қурилмаларни, уларнинг ўрнатилиш сифатини текшириб кўриш мақсадида (ишлатилаётган холатда), комплекс синаб кўриш харажатлари.
3. Асбоб-ускуналарни етказиб берган заводлар ёки уларнинг топширигига биноан ихтисослаштирилган хўжалик юритувчи субъектлар томонидан амалга ошириладиган шефмонтаж харажатлари.
4. Курилаётган хўжалик юритувчи субъект дирекцияси-

нинг, дирекция бўлмаган тақдирда-техник назорат гурухининг харажатлари (маъмурий харажатлар), шунингдек хўжалик юритувчи янги субъектлар ва объектларни фойдаланишта қабул қилиб олиш билан боғлиқ харажатлар.

5. Янги ишга туширилган хўжалик юритувчи субъектларда ишлаш учун кадрлар тайёрлаш харажатлари.

6. Янги технологияларни яратиш ва қўлланаётган технологияларни такомиллаштириш бўйича, шунингдек илмийтадқиқот, тажriba-конструкторлик ишларини ўтказиш, хом ашё ва материалларнинг янги турларини яратиш, ишлаб чиқаришни қайта жихозлаш билан боғлиқ бўлган маҳсулотлар сифатини ошириш бўйича харажатлар.

7. Бошқарув тизимлари ва воситаларини яратиш ҳамда такомиллаштириш бўйича харажатлар.

8. Серияли ва кенг кўламда чиқариладиган маҳсулотларнинг янги турларини ишлаб чиқариш ҳамда технологик жараёнларга тайёргарлик кўриш ва уларни ўзлаштириш харажатлари.

9. Конунчилликка мувофиқ ишчи кучлари қабул қилиш билан боғлиқ харажатлар.

10. Ихтирочилик ва ишлаб чиқариш тусидаги рационализаторлик, тажriba-синов ишлари ўтказиш, ихтиrolар ва рационализаторлик таклифлари бўйича моделлар ва намуналар тайёрлаш ва синаб кўриш, ихтирочилик ва рационализаторлик бўйича кўргазмалар ва кўриклар, танловлар ўтказиш, сертификатлаш ҳамда бошқа тадбирларни ташкил этиш харажатлари, муаллифлик мукофотлари тўлаш ҳамда бошқа харажатлар.

11. Қазилмаларни қазиб олиш соҳаларидағи тайёргарлик ишлари бўйича харажатлар, агар улар капитал харажатларга тааллуқли бўлмаса (яъни асосий фонdlар сифатида сармоя билан таъминланмаса).

12. Хўжалик юритувчи субъектларни, ишлаб чиқариш линияларини ривожлантириш (такомиллаштириш) харажатлари.

**ДАРСЛИКДА УЧРАЙДИГАН АЙРИМ МУРАККАБ  
АТАМАЛАРНИНГ ИЗОХЛИ ЛУГАТИ**

1. **Аббревиатура** (италиянча abbreviatura, Brevic -қисқа) – ёзувда ёки оғзаки нутқда ишлатиладиган қисқартма.
2. **Аккредитив** (лотинча accredo – ишонаман, инглизча Letter of credit, Lc) – кўрсатилган шартларга мувофиқ маълум миқдордаги пул суммасини аниқ ҳукуқий ёки жисмоний шахсга тўлаш тўғрисидаги топшириқ ёзилган ҳужжатdir. Пул аккредитивлари аталган бўлиб, улар аккредитивда кўрсатилган суммани маълум вақт оралигига тўлиқ ёки қисман олиш имконини беради; 2) корхона ва ташкилотлар ўргасидаги накд пулсиз ҳисоб-китоблар усули бўлиб, унинг моҳияти шундан иборатки, тўловчининг банки тўловни олувчига хизмат кўрсатувчи банкка талаб қилинган суммани белгиланган муддатда тўловчининг аккредитив кўйиш тўғрисидаги аризасида кўзда тутилган шартлар асосида тўлашга топшириқ беради; бундай усул ҳисоб-китобларнинг аккредитив шакли деб аталади.
3. **Активлар** (лотинча Activus – фаол, амалдаги, инглизча Asset, Assets) – корхона, фирма ёки компанияга тегишли бўлган мулклар ва пул маблағларининг йиғиндиси бўлиб (бинолар, иншоотлар, машиналар ва курилмалар, моддий заҳиралар, банк счётлари, қимматли қофозлар сотиб олишга қилинган сарфлар, патентлар, муаллифлик ҳукуқлари), уларга мулк эгаларининг маблағлари кўйилади; пулда ифодаланадиган мулк. Активлар материал (сезиладиган), номатериал (сезилмайдиган, жисмоний шаклга эга бўлмаган) активларга бўлинади. Номатериал активларга интеллектуал мулклар, технологиялар, патентлар, бошқа корхоналарнинг қарз мажбуриятлари; ер, сув, төғ-кон, ўрмон ва бошқа ресурслардан фойдаланиш учун берилган маҳсус ҳукуқлар. Корхона активлари (инглизча enterprise's assets) таркибига: узоқ муддатли активлар (асосий восита-лар, тугалланмаган капитал кўйилмалар, узоқ муддатли молиявий кўйилмалар); номатериал активлар; жорий активлар (ишлаб чиқариш заҳиралари, тайёр маҳсулотлар,

пул маблағлари, қисқа мұддатли молиявий күйилмалар, дебитор қарзлар). Аудитор баланс маңлумотлари бүйіча корхона активларини тафтиш қилишда мулкларга умумий баҳо беради, мулклар таркибіде айланма (сафарбар қилинүвчан) ва айланышдан ташқари (сафарбар қилиниши кийин) маблағларга ажратади.

4. **Акциялар** (инглизча *Shares*; амер. *stock*; нем. *Aktie* голландча *actie*) – Акционерлик жамияти томонидан чиқарылып, мұомалада бұлиш мұддати күрсатылған қимматли қоғозлар. А. үз әгасининг акционерлик жамияти капиталида улуси борлигини тасдиқлады ва фойданинг маңлым бир қисмини дивиденд сифатыда олишни таъминлады, жамиятни бошқаришда, фойданы тақсимлашда ва жамиятни тугатиши вақтіда мулкларни тақсимлашда қатнашиш хуқуқини беради.
5. **Акцепт** (латынча *acceptus* - қабул қилинган, инглизча *acceptance*) – тұловчининг үтказма вексел (фотта)ни, тұловға тақдым қилинган счетни ва тұлов тұғрисида бошқа таллабларни қондириш, белгиланған мұддатда тұлаш мажбуриети (розиликни тасдиқлаш). Акцепт тұлов-талағнома устига “акцептланған” (инглизча *accepted*) деган ёзу өзиш ва имзо күйиш билан расмийлаштырылади. Шунингдек, шартнома тузаётгандан томонлардан бирортасининг иккінчи томоннинг тақлифи (оферта) бүйіча шартнома тузишга розилиги ҳам акцепт деб аталади.
6. **Андеррайтер** – Эмитентнинг қимматли қоғозларини мукоғот эвазига жойлаштыришина кағолаттайтын жисмоний ёки юридик (одатда банк) шахсdir. Бошқа ҳолда – суғурта контрактларни тузиш учун масъул шахс.
7. **Банк акцепти** (инглизча *bancer's acceptance*) – банкнинг тұлов хужжатларини тұлашта розилиги ёки уларнинг тұлашинына кағолатлаш шакли; акцептловчи – банкнинг хужжат устига ёзуви билан расмийлаштырылади.
8. **Бюджет** инглизча *budget* – сүз бўлиб, унинг айнан таржимаси – сумка (халта) деган маънени англатади. Кўпинча, давлат, корхона, муассаса ҳамда айрим шахс (оила)нинг маълум давр учун кутилаётгандаромада ва харажатларининг таъминий ҳисобини бюджет деб юритилади. Давлат бюджети маълум мұддат учун тузилган ва қонун билан тасдиқланған давлат даромадлари ва харажатларининг

## ДАРСЛИКДА УЧРАЙДИГАН АЙРИМ МУРАККАБ АТАМАЛАРНИНГ ИЗОХЛИ ЛУГАТИ

1. **Аббревиатура** (италиянча abbreviatura, Brevis -қисқа) – ёзувда ёки оғзаки нутқда ишилатиладиган қисқартма.
2. **Аккредитив** (лотинча *accredito* – ишонаман, инглизча *Letter of credit, Lc*) – кўрсатилган шартларга мувофиқ маълум миқдордаги пул суммасини чаниқ ҳукуқий ёки жисмоний шахсга тўлаш тўғрисидаги топшириқ ёзилган ҳужжатдир. Пул аккредитивлари аталган бўлиб, улар аккредитивда кўрсатилган суммани маълум вақт оралигида тўлиқ ёки қисман олиш имконини беради; 2) корхона ва ташкилотлар ўртасидаги нақд пулсиз ҳисоб-китоблар усули бўлиб, унинг моҳияти шундан иборатки, тўловчининг банки тўловни олувчига хизмат кўрсатувчи банкка талаб қилинган суммани белгиланган муддатда тўловчининг аккредитив кўйиш тўғрисидаги аризасида кўзда тутилган шартлар асосида тўлашга топшириқ беради; бундай усул ҳисоб-китобларнинг аккредитив шакли деб аталади.
3. **Активлар** (лотинча *Activus* – фаол, амалдаги, инглизча *Asset, Assets*) – корхона, фирма ёки компанияга тегишли бўлган мулклар ва пул маблағларининг йифиндиси бўлиб (бинолар, иншоотлар, машиналар ва курилмалар, моддий заҳиралар, банк счётлари, қимматли қоғозлар сотиб олишга қилинган сарфлар, патентлар, муаллифлик ҳукуклари), уларга мулк эгаларининг маблағлари кўйилади; пулда ифодаланадиган мулк. Активлар материал (сезидиган), номатериал (сезилмайдиган, жисмоний шаклга эга бўлмаган) активларга бўлинади. Номатериал активларга интеллектуал мулклар, технологиялар, патентлар, бошқа корхоналарнинг қарз мажбуриятлари; ер, сув, төр-кон, ўрмон ва бошқа ресурслардан фойдаланиш учун берилган маҳсус ҳукуклар. Корхона активлари (инглизча *enterprise's assets*) таркибига: узоқ муддатли активлар (асосий воситаляр, тугалланмаган капитал кўйилмалар, узоқ муддатли молиявий кўйилмалар); номатериал активлар; жорий активлар (ишлаб чиқариш заҳиралари, тайёр маҳсулотлар,

пул маблағлари, қисқа муддатли молиявий қўйилмалар, дебитор қарзлар). Аудитор баланс маълумотлари бўйича корхона активларини тафтиш қилишда мулкларга умумий баҳо беради, мулклар таркибида айланма (сафарбар қилинуччан) ва айланишдан ташқари (сафарбар қилиниши қийин) маблағларга ажратади.

4. **Акциялар** (инглизча *Shares*; амер. *stock*; нем. *Aktie* голландча *actie*) — Акционерлик жамияти томонидан чиқарилиб, муомалада бўлиш муддати кўрсатилмаган қимматли қофозлар. А. ўз эгасининг акционерлик жамияти капиталида улуши борлигини тасдиқлайди ва фойданинг маълум бир қисмини дивиденд сифатида олишни таъминлайди, жамиятни бошқариша, фойданни тақсимлашда ва жамиятни тугатиш вақтида мулкларни тақсимлашда қатнашиш хукуқини беради.
5. **Акцент** (латинча *acceptus* - қабул қилинган, инглизча *acceptance*) — тўловчининг ўтказма вексел (фотта)ни, тўловга тақдим қилинган счетни ва тўлов тўғрисида бошқа талабларни қондириш, белгиланган муддатда тўлаш мажбурияти (розиликни тасдиқлаш). Акцент тўлов-талабнома устига “акцентланган” (инглизча *accepted*) деган ёзув ёзиш ва имзо қўйиши билан расмийлаштирилади. Шунингдек, шартнома тузаттаган томонлардан бирортасининг иккинчи томоннинг таклифи (оферта) бўйича шартнома тузишга розилиги ҳам акцент деб аталади.
6. **Андеррайтер** — Эмитентнинг қимматли қофозларини мукофот эвазига жойлаштиришини кафолатлайдиган жисмоний ёки юридик (одатда банк) шахсdir. Бошқа ҳолда — сугурта контрактларни тузиш учун масъул шахс.
7. **Банк акцепти** (инглизча *bancer's acceptans*) — банкнинг тўлов ҳужжатларини тўлашга розилиги ёки уларнинг тўлашишини кафолатлаш шакли; акцептловчи — банкнинг ҳужжат устига ёзуви билан расмийлаштирилади.
8. **Бюджет** инглизча *budget* — сўз бўлиб, унинг айнан таржимаси — сумка (халта) деган маънони англатади. Кўпинча, давлат, корхона, муассаса ҳамда айрим шахс (оила)нинг маълум давр учун кутилаётган даромад ва харажатларининг таъминий ҳисобини бюджет деб юритилади. Давлат бюджети маълум муддат учун тузилган ва қонун билан тасдиқланган давлат даромадлари ва харажатларининг

моддалари бўйича рўйхатидир. Агар давлатнинг харажатлари даромадларидан ортиқ бўлса, бюджетнинг тақчиллигини билдиради, даромадларининг харажатларидан устунлиги ижобий қолдиқни ташкил қиласди. Аммо вакт бюджети деган тушунча ҳам мавжуд бўлиб, унда мўлжалланган ва сарфланадиган вакт таққосланади. Бюджет иқтисодий ресурслар кирими ва сарфланишининг мувофиқлиги, мувозанатини текширадиган муҳим восита бўлиб ҳисобланади.

9. **Бюджет тизими** – Бюджет тизими ва бюджет тузуми ўзаро узвий боғлиқ бўлган тушунчалардир. Бюджет тузуми деганда бюджет тизимини ташкил этишнинг принципларини, унинг таркиби ва унга бирлаштирилган бюджетларнинг ўзаро боғлиқлигини тушунмоқ керак.

Бюджет тизими – бу мамлакат худудида амалда бўлган ҳамма бюджетларнинг йигиндисидир. Бюджет тузуми давлат тузуми билан белгиланади. Унитар давлатларда бюджет тизими икки бўгинлик бўлиб, давлат бюджети ва кўпсонли маҳаллий бюджетларни ўз ичига олади. Федератив давлатларда бюджет тизими уч бўғинлик бўлади:

1. Федерал бюджет яъни давлат бюджети.
  2. Федерация аъзоларининг бюджети. Масалан, Россияяда федерация субъектларининг бюджети, АҚШда штатларнинг бюджети.
  3. Маҳаллий бюджетлар.
- Ўзекистон Республикасининг бюджет тизими республика бюджети ва маҳаллий бюджетларни ўз ичига олади. Маҳаллий бюджетлар таркибига Қорақалпогистон Республикасининг давлат бюджети, вилоят бюджетлари, Тошкент шахрининг бюджети, шаҳар, туман, шаҳарча ва қишлоқ фуқаролар йиғинининг бюджетлари киради.
10. **Грант (инглизча Grant)** – 1) Илмий тадқиқотлар ва ишланмаларни бажариш учун пули тўланадиган давлат буюртмаси; 2) Илмий тадқиқотларни, олимларни, адабиёт ва санъат асарлари муаллифларини молиявий қўллаб-куватлаш учун хайрия тартибida ажратиладиган пул маблағари; 3) Давлат бюджетидан мintaқаларни қўллаб-куватлаш учун ажратиладиган молиявий ресурслар.
  11. **Депозит (лотинчадан айнан таржимаси “Depositum”)** – «Сақлаш учун берилган буюм» молия-ҳисоб амалиётида

- күйидаги маъноларда ишлатилади: 1) банкка қўйилган пуллар; 2) кредит муассасаларига сақлаш учун топшириладиган қимматли қофозлар ва пул маблаглари; 3) талаб қилинадиган тўловни таъминлаш учун турли муассасаларга тўланадиган пул бадаллари; 4) Мижозларнинг банкка нисбатан талабларини ўзида акс эттирган ёки тасдиқлайдиган банк дафтарларидағи ёзувлар; 5) божхона тўловлари ва йифимларини таъминлаш учун божхона муассасаларига ўтказиладиган бадаллар; 6) суд ва маъмурӣ органларга ўтказиладиган пул бадаллари.
- 12. Дотация (лотинча *Dotatio* – ҳадия, эҳсон)** – давлат ёки маҳаллий бюджетдан қайтариб бермаслик шарти билан маблағ ажратиш; иқтисодиётга бюджет орқали таъсир этиш воситаларидан бири. Фаолияти умумдавлат аҳамиятига молик, лекин ўз даромади билан харажатларини қоплай олмайдиган корхона ва ташкилотларга давлат дотация билан мадад беради. Дотация умумий ва мақсадли бўлади. Умумий дотация ажратилганда маблағ маҳаллий бюджетларга берилади, уни ишлатиш маҳаллий ҳокимият ихтиёрида ва унга марказ аралашмайди. Мақсадли дотация берилганда уни мўлжалланган мақсад учун сарфлаш мажбурий ва буни давлат назорат қиласи.
- 13. Консигнант (инглизча *consignor*)** – чет элларда жойлашган омборлардан, консигнацион савдо-сотиқни ташкил этиш учун топшириқ берадиган, юридик ёки жисмоний шахс.
- Консигнатор (инглизча *consignee*)** – чет элларда жойлашган омборлардан, консигнацион савдо-сотиқ (товарларни сотишига доир олди-сотти ишларини амалга ошириш бўйича) ишларини ташкил этиш топширигини бажариш мажбуриятларини ўз зиммасига оладиган, юридик ёки жисмоний шахс.
- 14. Консигнация (лотинча *consignatio* ёзма далил, ҳужжат; инглизча *consignment*)** – товарни воситачи (консигнатор) ларнинг консигнацион омборлари орқали сотиш шакли. Бунда воситачи (консигнатор)нинг омборига келиб тушган товарга эгалик ҳуқуқи, товар харидорга сотилгунга қадар, мол етказиб берувчи (консигнант) ихтиёрида қолади. Товарларни омборда сақлаш ва сотишига тайёрлаш консигнант ҳисобидан амалга оширилади. Сотиши учун контракт тузилгунга қадар товарлар омборга етказиб берилади. Товарларни воситачи (консигнатор) нинг омборида

- сақлаш одатда 1 йилдан 1,5 йилгача бўлиши мумкин. Агар товар бу давр ичидаги сотилмаса, у эгасига (консигнантга) унинг ҳисобидан қайтарилади.
15. **«Ноу-хоу»** – (инглизча сўзма-сўз “қандайлигини биламан”), ишлаб чиқариш сири – илмий-техникавий, тизжорат, ташкилотчиликка оид билимлар, тажрибалар ва уларга танҳо эга бўлиш. У корхона учун ҳам, шахс учун ҳам муайян устунликни таъминлади. «Ноу-хоу» патентланмайди, шунинг учун ҳам «ноу-хоу» бўйича шартномада берилётган маълумотлар сироатни коплаш ҳақида алоҳида байд бўлади. Муайян ишлаб чиқариш жараёнидаги «ноу-хоу» у ёки бу фирманинг мулки ҳисобланади ва шу сабабли олди-сотди килинади. Одатда, «ноу-хоу» товар сифатида патентлар ва лицензиялар билан биргаликда сотилади, лекин «ноу-хоу» мустақил сотилиши ҳам мумкин. «Ноу-хоу»ни лицензия билан бирга сотиб олиш (нархи арzon бўлади) ишлаб чиқаришни йўлга қўйиш, ишлаб чиқариш сирларини тўлароқ қўлга киритиш, ишлаб чиқаришни ишга туширишда сотувчи фирма мутахассислари иштирокини осонлаштиради.
16. **Облигациялар (лотинча Obligatio мажбурият)** – ўз эгаларига бу қимматли қоғозда кўрсатилган муддат давомида вақти-вақти билан (облигациялар бўйича тўловлар, купон тўловлари) ёки бир марталик (ютуқ суммаси) тўловларни ва облигацияларнинг муомалада бўлиш муддати тугаганидан сўнг эса уларнинг қийматини олиш хукуқини кафолатлайдиган қимматли қоғозdir. Облигациялар уларнинг эгалари томонидан қимматли қоғозларни сотиб олганлиги учун пул маблағлари тўланганлигини ва шу билан бирга уларни қарз мажбурияти сифатида кўрсатишга ҳақли эканлигини тасдиқлайди. Облигацияни чиқарган ташкилот унинг номинал қийматини кўрсатилган муддатда тўлаши лозим. Бундай тўлаш облигацияларни коплаш деб аталади. Облигацияларни давлат, маҳаллий хукумат, корхоналар, компаниялар, корпорациялар турли муддатларга чиқариш хукуқларига эга.
17. **Оцион** – (немисча Option, лотинча Optio – танлаш) – бирор-бир қимматбаҳо қоғозлар ёки товарларни муайян давомида белгиланган нархларда сотиб олиш ёки со-

- тиш хукуки. Ҳақ тұлаб олинади. Фьючерс опциоң биржа битишуви турларидан бири, товарни кейинчалик биржада қайта сотиш мақсадыда харид қилиш.
- 18. Субвенция (инглизча Subvention, лотинча Subvenire ёрдамга келиш)** – маълум объектни, тадбирни маблаг билан таъминлаш учун марказий органлар томонидан бериладиган пуллик нафақа. Субвенцияни ўз мақсадыда ишлатишга риоя қилинмаса уни берган орган томонидан қайтариб олинади.
- 19. Субсидия (инглизча Bounty, лотинча Subsidium ёрдам, қўллаб қувватлаш)** – жисмоний ва юридик шахсларга, маҳаллий органларга ва хорижий давлатларга давлат бюджети, маҳаллий бюджет ёки маҳсус фондлар маблағлари ҳисобидан пул ёки натура шаклида бериладиган нафақа. Субсидия дотация сингари такрорланмай, фақат бир марта қайтариб олмаслик ёки қайтариб олиш шарти билан берилади.
- 20. Чек (инглизча Cheque, америка Check)** – қимматли қофозларнинг кўп тарқалган турларидан бири бўлиб, белгиланган шаклдаги пул ҳужжати кўринишига эгадир. Чек ўзининг моҳиятига кўра чек берувчи (чек ёзиб берувчи шахс) нинг банкка ёки бошқа кредит муассасасига чекни тақдим этувчи (чек берилган шахс) га чекда кўрсатилган суммани сўзсиз тулаш тўгрисидаги фармойиши ёки буйруғидир. Бу суммага чек берувчининг банкдаги счети камайтирилиб, банк томонидан ушбу сумма чек тақдим этувчининг ҳисоб рақамига ўтказилади ёки бевосита нақд пул билан берилади. Бундай муомала чек берувчи ва банк ўртасида тузилган чек шартномасида олдиндан кўзда тутилади. Банк чекларни чек берувчига қарз ҳисобидан ҳам тўлаши мумкин. Чеклар белгиланган муддат ичida ҳақиқийдир. Банклар ўртасидаги ҳисоб-китоблар учун банк чекларидан фойдаланилади.
- 21. Эмиссия (лотинчадан - Emissio – чиқариш)** – барча кўринишдаги қимматли қофозлар ва пул белгиларини муомалага чиқариш. Пул эмиссияси дейилганда нафақат пул белгиларини босиб чиқариш, балки муомаладаги барча нақд пул ва нақд пулсиз массанинг кўпайиши тушунилади. Эмитент – пул белгилари, қимматли қофозлар ёки тўлов-ҳисоблашув ҳужжатларини муомалага чиқарувчи шахс.

**ДАРСЛИКДА ҚҰЛЛАНЫЛГАН АББРЕВИАТУРАЛАР**

1. **AAA** – American Accounting Association – Америка бухгалтерларининг ассоциацияси (АБА).
2. **AGA** – Association of Government Accountants – Давлат муассасалари бухгалтерларининг ассоциацияси (ДМБА).
3. **АФМС** – Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари. Аудиторлик фаолиятини мөъерий тартибга солиш тизмининг элементлари.
4. **AISPA** – American Institute of Certified Accountants – Америка қасамёд қылган бухгалтерлар институти (АКБИ).
5. **БХМС** – Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари.
6. **CIMA** – The Chartered Institute of Management Accountants – бухгалтер-аналитикларнинг жамоат институти (БАЖИ).
7. **CIPFA** (ёки IPFA) – The Chartered Institute of Public and Accountancy – Миллий молия ва бухгалтерлик ҳисоби жамоат институти (ММБХЖИ).
8. **EDP Auditors Association** - Компьютерлаштирилган аудит бўйича мутахассислар ассоциацияси (КАМА).
9. **CACA** - The Chartered Association of Certified Accountants – Дипломли бухгалтерларнинг жамоат ассоциацияси (ДБЖА).
10. **FEE** – Federation de Experts compatibles European - Европа эксперт бухгалтерлари федерацияси (ЕЭБФ).
11. **FEI** – Financial Executive institute – Молия ходимлари институти (МХИ)
12. **GAAP** – Generally Accepted Accounting Principles – Бухгалтерия ҳисобининг умум қабул қилинган принциплари (БХУКП).
13. **GAAS** – Generally Accepted Auditing Standards - Аудитнинг умум қабул қилинган стандартлари (АУКС)
14. **GAO** – General Accounting Office – Марказий молия-ҳисоб бошқармаси (МХБ)
15. **IASC** – International Accounting Standards Committee – Бухгалтерия ҳисоби стандартлари бўйича халқаро комитет (БХСХК).
16. **ICAEW** – The Institute Chartered Accountants in England

- \* and Wales – Англия ва Уэльс қасамёд қылган бухгалтерлари институти (АУКБИ).
17. ICAS (ёки CA) – The Institute Chartered Accountants of Scotland – Шотландия қасамёд қылган бухгалтерлари институти (ШКБИ).
18. IFAC – International Federation of Accountants – Бухгалтерларнинг халқаро федерацияси (БХФ)
19. ISAI (ёки FCA) – The Institute Chartered Accountants of Ireland – ирландий қасамёд қылган бухгалтерлар институти (ИКБИ)
20. NAA – National Association of Accountants - Америка бухгалтерларининг миллий ассоциацияси (АБМА)
21. SEC – Securities and Exchange Commission – Қимматли қоғозлар ва биржада операциялари бўйича комиссия.

### ФОЙДАЛАНИЛГАН АДАБИЕТЛАР РҮЙХАТИ

1. **Каримов И. А** «Жамиятда тадбиркорлик руҳини қарор топтириш – тараққиёт гарови» Туркистан газетаси, 2001 йил 18 июл.
2. Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун. Ўзбекистон Республикаси Олий мажлисингининг 6 сессиясида қабул қилинган. 29-30 август 1996 й.
3. Аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонун (янги таҳрири). Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисингининг 2-чақириқ 2-сессиясида қабул қилинган. 26 май 2000 й. «Халқ сўзи» газетаси.
4. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг Қарори. 22 сентябрь 2000 йил «Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширишларининг аҳамиятини ошириш тўғрисида»
5. Кишлоқ хўжалигига ислоҳотларни чукурлаштиришга доир қонун ва меъерий хужжатлар тўплами (I ва II том) Т., «Шарқ», 1998.
6. Аренс Э. А., Лоббек Дж. К. Аудит. М., «Финансы и статистика» 1995.
7. Белуха Н. Т. Аудит. Киев, «Знания», 2000.
8. Камышанов П. И. «Знакомтесь Аудит», М., 1994.
9. Камышанов П. И Практическое пособие по аудиту. М., ИНФРА, М., 1996.
10. Подольский В. И., Поляк Г. Б, Савин А. А и др. Аудит. Учебник для вузов, М., «ЮНИТИ» 2001.
11. Ризокулов А., Нарзиев Р. Аудит. Ўқув қўлланма. Т., «Катортол-камолот» 1999.
12. Рой Додж. Краткое руководства по стандартам и нормам аудита. М., Финансы и статистика «ЮНИТИ» 1992.
13. Санаев Н., Нарзиев Р. Аудит. Т., «Шарқ» 2001.
14. Справочник аудитора, Ассоциация Бухгалтеров и аудиторов под ред. Проф. Ю.М.Иткина Республики Узбекистан. Т., 1997.
15. Стуков С.А., Голышев В.Д. Введение в аудит. «Тарвер» М., 1992.

16. Тұлахұжаева М.М. Корхона молиявий ақволи аудити. Иккінчи, (қайта ишланған нашр) Т., «Иқтисодиёт ва хукуқ дүнөси» 1996. Бухгалтер кутубхонаси сериалининг 9-сони.
17. Тұлахұжаева М.М. «Ўзбекистон Республикасида молиявий назорат тизими» Т., «Иқтисодиёт ва хукуқ дүнөси» 1998. Бухгалтер кутубхонаси сериалининг 12-сони.
18. Темур тузуклари. Т., Faфур Ғулом номидаги адабиёт ва санъат нашриёти. 1996.
19. Маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва реализация харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби түргисидаги Низом. Журнал Налогоплателшика, №3 1999.
20. Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодекси. Т., «Адодлат» 1996.
21. Ўзбекистон Республикасининг Солиқ Кодекси. Т., «Ўзбекистон» 1997.
22. Адамс Р. Основы аудита. Пер. с англ./Под ред.проф. Я.В.Соколова. М., Аудит, ЮНИТИ, 1995. с. 398.
23. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности и АПК. М., ДиС, 2000. – 432 с.
24. Дефлиз Ф.Л. Дженик Г.Р. О'Рейли В.М. Хирш М.Б. Аудит Монтгомери. Пер. с англ. С.М.Бычковой, под ред. Проф. Я.В.Соколова. М. Аудит, ЮНИТИ, 1997. с. 542.
25. Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика. СПб: Лань, 2000. с. 656
26. Бычкова С.М. Доказательства в аудите. М., Финансы и статистика, 1998. с. 176.
27. Ҳасанов Б. А, Ҳакимов Б. Агросаноат тизимида аудиторлик хизмати, Бозор, пул ва кредит, №5, 1998.
28. Ҳасанов Б. А. Ташқи инвесторлар ташаббуси билан аудит ўтказиш, ж. Бозор, пул ва кредит, 1999. 1-сон.
29. Ҳамдамов Б.Қ. Аудит: умумий назария, Тошкент, ТМИ, 1999.
30. Международные стандарты финансовой отчетности 1998: изд. На русском языке. М., Аскери - ACCA, 1998.
31. Маликов Т.С. Молиявий қарор қабул қилиш асослари, Т., «Шарқ» 1996.
32. Абдуллаев Ё. Статистиканинг умумий назарияси. Т., «Ўқитувчи» 1998.

33. Терехов А.А. Аудит: перспективы развития. М., «Финансы и статистика», 2001.
34. Қодирхонов С. Аудиторлик (ёки Хитой халқ республикасида ундан фойдаланиш хусусиятлари ҳақида), Ж; Иқтисод ва ҳисобот, 1993 йил 2-сон, 30-31 б.
35. Крупченко Е.А., Замышкова О.И. Аудит. (учебное пособие), Ростов на Дону, «Феникс» №. 2000.
36. Абдукаримов И.Т. Молиявий ҳисоботни ўқиш ва таҳлил қилиш йўллари. Бухгалтер кутубхонаси сериали. Т., «Иқтисодиёт ва ҳукуқ дунёси», 1999.
37. Ергешев Е. Иқтисодий ва молиявий таҳлил. Т., «Молия», 2000.
38. Ҳасанов Н., Нажбиддинов С. Корхона молиявий ҳолатини баҳолаш: муаммолар ва уларни ҳал этиш. Бухгалтер кутубхонаси сериали. Тошкент «Иқтисодиёт ва ҳукуқ дунёси».
39. Дўсмуратов Р., Сагидулла Ф. Налоговые аспекты аудита основных средств. ж. Рынок, деньги и кредит. 1998. №4 (12) апрель 40-43 стр.
40. Дўсмуратов Р. Асосий воситалар аудитини ташкил этиш. ж. Иқтисод ва ҳисобот, 1998 йил, 7-сон. 59 б.
41. Дўсмуратов Р., Машарипов А. Аудиторлик рискини камайтиришга таъсир кўрсатадиган шарт-шароитлар. ж. Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси, 2002 йил 10-11-сони, 42-44 б.
42. Маматов З. Аудиторлик фаолияти муҳимлик шарти. ж. Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси, 2002 йил 10-10-сони, 40-41 б.
43. Дўсмуратов Р. Аудит, Т., «Молия» 2002.
44. Дўсмуратов Р. Аудитни режалаштириш. Ж: Ўзбекистон қишлоқ хўжалиги. 2002 йил 6-сон, 12-14 б.
45. Дўсмуратов Р. Аудиторлик фаолияти муҳимлик даражасини аниқлаш ва кўллаш услуби. Ж: Бозор, пул ва кредит. 2003 йил 1-сон 40-43 б.
46. Р.Дўсмуратов. Аудитни режалаштиришининг муҳим босқичи. Ж: Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси. 2003. 3-сон, 29-31 б.
47. Р.Дўсмуратов. Аудиторлик фаолияти эволюцияси. Ж: Бозор, пул ва кредит. 2003 йил 3-сон 32-35 б.

- 
48. Р.Дўсмуратов. Меҳнат ҳақи бўйича ҳисоб-китоблар аудити. Ж: Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси. 2003 йил 5-сон, 47-49 б.
  49. Р.Дўсмуратов. Харажатлар ва таннарх аудити. Ж. Ўзбекистон қишлоқ хўжалиги журнали, №8, 2003.
  50. Р.Дўсмуратов. Аудиторлик ташкилотларининг профессионал хизматлари. Ж. Бозор, пул ва кредит. №8, 2003.

## МУНДАРИЖА

### **КИРИШ ..... 3**

### **1-БҮЛІМ. АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИНИНГ НАЗАРИЙ ВА ТАШКИЛИЙ-ХУҚУҚИЙ АСОСЛАРИ**

<b>1-БОБ. АУДИТНИНГ МОХИЯТИ ВА ХУҚУҚИЙ-МЕҮЁРИЙ АСОСЛАРИ.</b>	<b>7</b>
1.2 Аудитнинг пайдо булиши ва ривожланиши .....	7
1.3 Аудит ва аудиторлык фаолиятининг мөхияти, мақсади ва вазифалари .....	16
1.3.1. Хорижда аудиторлык фаолияти ва аудитнинг халқаро стандартлари .....	20
1.3.2. Хорижда аудиторлык фаолиятининг шаклланиши .....	20
1.3.3. Хорижда аудиторлар ва аудиторлык фирмалари .....	23
1.3.4. Аудитнинг халқаро стандартлари .....	26
1.3.5. Мустақил аудиторларнинг халқаро ташкилотлари .....	39
1.3.6. Хорижда ички аудиторларнинг профессионал ташкилотлари .....	41
1.4 Узбекистонда аудиторлык фаолиятини мөүёрий тартибиға солиш тизими, унинг элементлари ва аудиторлык фаолиятинин миллий стандартлари .....	43
1.5 Аудиторлик текширулари ва аудиторлык ташкилотларнинг профессионал хизматлари .....	48
1.5.1. Мажбурий аудиторлык текшируви .....	48
1.5.2. Ташаббус тарздидаги (ихтиёрий) аудиторлык текшируви .....	51
1.5.3. Назорат қылувчи ёки хуқуқни муҳофаза қылувчи органлар ташаббусига кўра аудит ўтказиш хусусиятлари .....	52
1.5.4. Аудиторлык ташкилотларнинг профессионал хизматлари .....	54
1.6 Аудиторлык ташкилотларнинг хуқуқлари, мажбуриятлари ва жавобгарликлари .....	62
<b>2-БОБ. АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИДА ЖИДДИЙЛИК ВА РИСК.</b>	<b>68</b>
2.1. Жиддийлик тушунчаси, жиддийлик даражаси, уни аниқлаш ва аудит ўтказишида қўллаш .....	68
2.1.1. Жиддийлик тушунчаси ва унинг аудитдаги аҳамияти .....	68
2.1.2. Жиддийлик даражаси, уни аниқлашда қўлланилидигач асосий кўрсаткичлар тизимини шакллантириш тартиби ва аграр сектор корхоналарига хос айрим хусусиятлари .....	71
2.1.3. Жиддийлик даражасини аудитда қўллаш тартиби .....	81
2.2. Аудиторлык риски тушунчаси, аудиторлык рискларнинг мақбул тўплами, унинг элементлари ва уларни баҳолаш ..	82
2.2.1 Аудиторлык риски тушунчаси, аудиторлык рискларнинг мақбул тўплами ва унга таъсир кўрсатадиган шарт-шароитлар .....	82

2.2.2.	Аудиторлик рисклар мақбул түпламининг элементлари ва уларни баҳолаш.....	85
2.2.3.	Жиддийлик даражаси ва аудиторлик риски тушунчаларининг ўзаро боғлиқлiği.....	93
<b>3-БОБ.</b>	<b>АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИНИ РЕЖАЛАШТИРИШ ВА ТАШКИЛ ЭТИШ.....</b>	96
3.1.	Аудиторлик фаолиятини режалаштиришнинг мақсади, вазифалари, босқичлари ва асосий тамойиллари.....	96
3.2.	Текшириладиган корхона (мижоз) фаолиятини ўрганиш (баён қилиш). ....	104
3.3.	Бухгалтерлик ҳисобининг ташкия этилишини ўрганиш (баён қилиш). ....	107
3.4.	Корхона ҳисоб сиёсатини ўрганиш (баён қилиш). ....	114
3.5.	Ички назорат тизимини ўрганиш (баён қилиш). ....	125
3.6.	Корхонани аудиторлик текширувидан ўтказиш ишчи дастури ва аудиторлик хизмати кўрсатиш ҳақида шартнома хамда бошқа зарур ҳужжатларни тузиш. ....	133
<b>4-БОБ.</b>	<b>АУДИТОРЛИК ДАЛИЛЛАР.....</b>	138
4.1.	Аудиторлик далиллар тушунчаси, уларнинг тайинланиши ва олдига кўйиладиган талаблар. ....	138
4.2.	Аудиторлик далилларнинг турлари. ....	142
4.3.	Аудиторлик далилларнинг манбалари. ....	143
4.4.	Аудиторлик амаллари ва аудиторлик далилларни тўплаш. ....	145
4.5.	Аудиторлик далилларни олиш усуллари. ....	147
4.6.	Эксперт ишидан аудиторлик далил сифатида фойдаланиш. ....	155
4.7.	Аудиторлик ташкилотининг иш ҳужжатлари. ....	163
<b>5-БОБ.</b>	<b>АУДИТОРЛИК ТАНЛАШ. (ТАНЛАВ ТЕКШИРИШ УСУЛИ). ....</b>	170
5.1.	Аудиторлик танлаш тушунчаси. ....	170
5.2.	Аудиторлик танлаш усуллари, танлаш услубини шакллантириш, танлаш хатарлари ва натижаларни баҳолаш. ....	173
<b>6-БОБ.</b>	<b>АУДИТОРЛИК КАСБИГА МАЛАКАВИЙ ВА АХЛОКИЙ ТАЛАБЛАР.....</b>	178
6.1.	Аудиторлик касбига малакавий талаблар ва аудиторлик фаолиятини лицензиялаш. ....	178
6.2.	Аудиторлик ташкилоти ва аудиторларнинг мустақиллiği. ....	186
6.3.	Аудитор ахлоқи (этикаси). ....	188
6.4.	Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш. ....	192
<b>II-БЎЛИМ, ҲЎЖАЛИК ЮРИТУВЧИ СУБЪЕКTLAR МОЛИЯ-ҲЎЖАЛИК ФАОЛИЯТИНИ АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИДАН ўТКАЗИШ УСЛУБИЁТИ.</b>		
<b>7-БОБ.</b>	<b>КОРХОНА КАССАСИДАГИ ВА БАНКДАГИ СЧЁТЛАРИДАГИ ПУЛ МАБЛАГЛАРИ АУДИТИ. ....</b>	200
7.1.	Аудитнинг мақсади, вазифалари ва маълумот манбалари. ....	200
7.2.	Касса, касса муомалалари ва пул ҳужжатлари аудити. ....	201
7.3.	Банкдаги счётларга доир муомалалар аудити. ....	207
7.3.1.	Банкдаги счётларга доир муомалаларни ҳисобга олиш ва назорат қилишининг ҳолатини текшириш. ....	207
7.3.2.	5110-«Ҳисоб-китоб счёти»га доир муомалалар синтетик ҳисоби тўғрилиги ва тўлиқлигини текшириш. ....	212

7.3.3.	Валюта счёtlарига доир муюмалалар синтетик ҳисобининг тўғрилиги ва тўлиқлигини текшириш.....	214
7.3.4.	Банкдаги маҳсус счёtlардаги пул маблағлари синтетик ҳисобининг тўғрилиги ва тўлиқлигини текшириш.....	220
<b>8-БОБ.</b>	<b>МОЛИЯВИЙ ҚЎЙИЛМАЛАР (ИНВЕСТИЦИЯЛАР) АУДИТИ.</b> .....	223
8.1.	Молиявий қўйималлар тавсифи, аудитининг хусусияти, мақсади ва вазифалари .....	223
8.2.	Молиявий қўйималлар (инвестициялар)ни аудиторлик текширувидан ўтказишида кўлланиладиган маълумот манбалири.....	230
8.3.	Молиявий қўйималларни инвентаризациядан ўтказиш ва олдин ўтказилган инвентаризациялар тўғрилизигини текшириш.....	232
8.4.	Корхона активларини молиявий қўйималлар қаторига кўшишинг тўғрилигини текшириш.....	236
8.5.	Молиявий қўйималлар ҳисобига доир дастлабки ҳужжатларнинг расмийлаштирилишини текшириш.....	242
8.6.	Кимматли қоғозларни баҳолашнинг тўғрилигини текшириш.....	244
8.7.	Бухгалтерия ҳисоботи кўрсаткичларининг синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари маълумотларига мослигини текшириш.....	244
8.8.	Молиявий қўйималларниң даромадлилиги, олинган даромадларнинг тўлиқ акс этирилиши ва солиқча тортилишини текшириш.....	246
<b>9-БОБ.</b>	<b>ХИСОБ-КИТОБ МУОМАЛАЛАРИ, БАНК КРЕДИТЛАРИ ВА БОШҚА ҚАРЗЛАР АУДИТИ.</b> .....	250
9.1.	Ички ҳисоб-китоблар аудити.....	250
9.1.1.	Ички ҳисоб-китоблар аудитининг мақсади, вазифалари ва маълумот манбалири.....	251
9.1.2.	Мехнат ҳақи бўйича ҳисоб-китоблар аудити.....	254
9.1.3.	Ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китоблар аудити.....	265
9.1.4.	Ходимлар билан бошқа муюмалалар бўйича ҳисоб-китоблар аудити.....	274
9.2.	Ташқи ҳисоб-китоблар аудити.....	279
9.2.1.	Ташқи ҳисоб-китоблар аудитининг мақсади, вазифалари ва умумий тартиби.....	279
9.2.2.	Мол етказиб беруочилар ва пурратчиilar билан ҳисоб-китоблар аудити.....	285
9.2.3.	Ҳаридорлар ва буюртмачилар билан ҳисоб-китоблар аудити.....	290
9.2.4.	Даъволар ва олинган бўнаклар бўйича ҳисоб-китоблар аудити.....	294
9.2.5.	Бюджет билан ҳисоб-китоблар аудити.....	296
9.2.6.	Ижтимоий сугурта ва таъминотга доир ҳисоб-китоблар аудити.....	315
9.2.7.	Турли лебитор ва кредиторлар билан ҳисоб-китоблар аудити.....	317
9.2.8.	Банк кредитлари ва банкдаъ ташқари олинган қарзлар бўйича ҳисоб-китоблар аудити.....	319

<b>10-БОБ</b>	<b>АСОСИЙ ВОСИТАЛАР АУДИТИ.</b>	333
10.1.	Асосий воситалар аудитини ташкил этиш ва ўтказиш кетма-кетлиги.	333
10.2.	Асосий воситалар аудитида фойдаланыладиган мәлумоттар манбалари.	341
10.3.	Асосий воситаларнинг мавжудлиги ва сақланишини текшириш.	344
10.4.	Асосий воситалар аналитик ҳисобини ташкил этиш аудити.	352
10.5.	Асосий воситалар кирими ва чиқимига доир муюмаларни хужжатластириш, счёлтарда акс этириш ҳамда солиққа тортишнинг түргилитини текшириш.	356
10.6.	Лизинг муносабатлари ва ижара мажбуриятлари аудити.	366
10.7.	Асосий воситаларга эскириш ҳисоблашнинг түргилитини текшириш.	375
10.8.	Асосий воситаларни таъмирлаш аудити. Ҳўжалик усули ва пурат усулида бажарилган таъмирлаш ишлари аудитининг хусусиятлари.	380
<b>11-БОБ</b>	<b>НОМОДДИЙ АКТИВЛАР АУДИТИ.</b>	385
11.1.	Номоддий активларнинг мөхияти, аҳамияти ва ўзига хос белгилари.	385
11.2.	Номоддий активлар аудитини ташкил этиш ва ўтказиш тартиби.	393
11.3.	Номоддий активлар кирими ва чиқими синтетик ҳисобини, ҳамда солиққа тортишнинг түргилитини текшириш.	402
11.4.	Номоддий активларга амортизация ҳисоблаш ва ҳисобда акс этиришнинг түргилитини текшириш.	409
11.5.	Номоддий активлар аудитининг натижаларини умумластириш ва баҳолаш.	414
<b>12-БОБ.</b>	<b>ТОВАР-МОДДИЙ ЗАҲИРАЛАРНИ ҲИСОБГА ОЛИШ, БАҲОЛАШ ВА МАТЕРИАЛЛАР ҲАРАКАТИ ҲАҚИДАГИ ҲИСОБОТ МАЪЛУМОТЛАРИ АУДИТИ.</b>	417
12.1.	Аудитининг мақсади, вазифалари, мәлумот манбалари ва ўтказиш тартиби.	417
12.2.	Товар-моддий заҳираларни аудиторлик текширувидан ўтказиш кетма-кетлиги.	420
12.3.	Товар-моддий заҳираларнинг мавжудлиги ва сақланишини назорат қилиш услубиёти.	423
12.4.	Товар-моддий заҳиралар бухгалтерия ҳисобини текширишнинг хусусиятлари.	434
12.5.	Товар-моддий заҳираларни кирим қилиш ва ишлаб чиқаришга сарфлаш вактида баҳолашнинг түргилитини текшириш.	442
12.6.	Моддий бойликларни сотиш ва бошқача тарзда ҳисобдан чиқаришга доир муюмалаларни текшириш.	445
12.7.	Инвентарь ва ҳўжалик ашёлари бўйича мәлумотларни текшириш.	448
12.8.	Тугалланмаган ишлаб чиқаришларни текшириш.	448
<b>13-БОБ.</b>	<b>САРФ-ХАРАЖАЛАРНИ, МАҲСУЛОТЛАРНИ ҲИССЕГА ОЛИШ ВА ТАННАРХ ҲИСОБЛАШ АУДИТИ.</b>	454
13.1.	Ишлаб чиқариш харажатлари аудитининг мақсади, меърий асослари ва хусусиятлари.	454

13.2.	Асосий ишлаб чиқариш тармоқларини аудиторлик текширувидан ўтказиш .....	457
13.2.1.	Ўсимиликчилик тармоғини текшириш .....	464
13.2.2.	Чорвачилик тармоғини текшириш .....	466
13.2.3.	Асосий тармоқлардан олинган маҳсулотлар таннархини хисоблашни текшириш .....	468
13.3.	Давр сарфларини текшириш .....	470
13.4.	Молиявий фаолиятта доир ҳаражатлар ва даромадлар ҳамда фавқулодда олинган фойда (кўрилган заар)ларни текшириш .....	471
<b>14-БОБ.</b>	<b>КОРХОНА ХУСУСИЙ КАПИТАЛИНИ АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИДАН ЎТКАЗИШ.</b> .....	<b>474</b>
14.1.	Корхона хусусий капиталининг моҳияти, уни текшириш мақсади, вазифалари ва маълумот манбалари .....	474
14.2.	Корхона устав капиталини аудиторлик текширувидан ўтказиш .....	476
14.2.1.	Устав капиталини текширишнинг мақсад ва вазифал ри ..	476
14.2.2.	Таъсис ҳужжатларини текшириш .....	478
14.2.3.	Дастлабки ҳужжатларни текшириш .....	482
14.2.4.	Синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларини текшириш ..	484
14.3.	Қўшилган капитални текшириш .....	493
14.4.	Заҳира капиталини текшириш .....	495
14.5.	Молиявий натижаларни, соғ фойда хисобидан фондлар ва бошқа заҳиралар ташкия этилишини текшириш .....	496
<b>15-БОБ.</b>	<b>АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВЛАРИНИ ЯКУНЛАШ, АУДИТОРЛИК ҲИСОБОТИ ВА ХУЛОСАЛАРНИ ТАЙЁРЛАШ.</b> ..	<b>500</b>
15.1.	Аудиторлик текширувлар натижаларини умумлаштириш ва баҳолаш .....	500
15.2.	Аудиторлик ҳисоботи ва уни тузиш тартиби .....	504
15.3.	Аудиторлик хуносаси ва уни тузиш тартиби .....	508
<b>ИЛОВАЛАР</b>		
1-ИЛОВА.	Ўзбекистон Республикасининг қонуни «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида» .....	519
2-ИЛОВА.	Ўзбекистон Республикасининг қонуни «Аудиторлик фаолияти тўғрисида (яңги таҳрир)» .....	527
3-ИЛОВА.	Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг қарори №365, 22 сентябр 2000 йил .....	542
4-ИЛОВА.	Маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва реализация ҳаражатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тўғрисида НИЗОМ. Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил 5 февралдаги 54-сон қарори билан тасдиқланган .....	562
Дарсликда урайлигандай айрим мураккаб атамаларнинг изоҳли лугати .....		596
Дарсликда кўлланилган аббревиатуралар .....		602
Адабиётлар рўйхати .....		604

**Р.Д.ДУСМУРАТОВ**

**АУДИТ АСОСЛАРИ**

*«Ўзбекистон Миллий энциклопедияси» - Тошкент - 2003*

Муҳаррир *О.Бобоҷонов*

Техник муҳаррир *Д.Исломов*

Босишига рухсат этилди 2003 йил 14 июль. Бичими 60x84  $\frac{1}{16}$ .  
«Таймс» ҳарфида герилди. Шартли босма табоги 38,5. Нащр босма табоги 38,5.  
Адади 2000. Буюртма №25. Баҳоси шартнома асосида.

ТошДАУ нашр-тахририяти бўлимининг «РИЗОГРАФ» аппаратида  
чоп этилди. 700140, Тошкент шаҳри, Университет кўчаси, 1-уй.