

## ИННОВАЦИОН ФАОЛИЯТ ХАРАЖАТЛАРИНИ АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИДАН ЎТКАЗИШ МЕТОДОЛОГИЯСИ

**Muqumov Zafar Avazmurotovich**

*Associate Professor of "International school of finance technology and science",  
Candidate of Economic Sciences, Uzbekistan*

Хўжалик юритувчи субъектларнинг фаолияти бевосита харажатлар билан боғлиқ. Харажат – бу маҳсулотларни ишлаб чиқариш, товарларни сотиш ва хизматлар кўрсатиш билан боғлиқ бўлган сарфларнинг пулдаги ифодаланишидир. Харажатларнинг турлари ва моддалари корхоналарнинг фаолиятидан келиб чиқади. Ишлаб чиқариш корхоналарининг харажатлари асосан хом – ашё материаллар, ёқилғи, меҳнат ресурсларидан иборат бўлса, савдо фирмаларининг аксарият харажатлари эса товарларни сотиб олиш, ташиш, сақлаш ва реализация қилиш билан боғлиқ бўлган харажатлардан иборат. Қурилиш ташкилотларининг харажатлари ўз навбатида янги объектларни қуриш, фаолият кўрсатаётган биноларни таъмирлаш билан боғлиқ бўлган харажатлардан иборат.<sup>133</sup>

Инновацион фаолият харажатларининг шаклланиши ҳам ўзига хос хусусиятга эга бўлиб уларни аудиторлик текширувидан ўтказиш жараёнига бевосита таъсир қилади.

Ишлаб чиқарилаётган маҳсулотларни таннархи бевосита харажатлар, ресурслардан оқилона фойдаланишга боғлиқ. Корхонадаги моддий, молиявий ва меҳнат ресурсларидан қанчалик самарали фойдаланилса ишлаб чиқарилаётган маҳсулотнинг таннархи ва қиймати шунчалик паст бўлади. Бу ўз навбатида, корхонанинг молиявий барқарорлигига ижобий таъсир қилади. Шу боис, харажатлар доимий равишда назорат қилиб борилиши керак. Харажатларнинг аудити натижасида ички имкониятлар, ресурслардан оқилона фойдаланиш йўллари аниқланади. Аудитор харажатларнинг иқтисодий мазмуни, таркиби ва уларнинг турларини чуқур билиши керак.<sup>134</sup>

Ишлаб чиқариш харажатлари ва маҳсулотлар таннархини ҳисоблашни аудиторлик текширувидан ўтказишдан мақсад содир бўлган хўжалик муомалаларини ҳисобга олиш ва солиққа қўлланилаётган тартибнинг Ўзбекистон Республикаси меъёрий ҳужжатлари талабларига мувофиқлигини аниқлашдан иборат.<sup>135</sup>

Бу ҳужжатлар энг аввало Ўзбекистон Республикасининг Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонуни, Республика Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил 5 – февралдаги 54 – сонли қарори билан тасдиқланган «Маҳсулот ( иш,

<sup>133</sup> Мусаев Х.Н. Аудит. Т.: Молия, 2003. 134 – 135 б.

<sup>134</sup> Мусаев Х.Н. Аудит. Т.: Молия, 2003. 135 б.

<sup>135</sup> Дўстмуродов Р.Д. Аудит асослари. Т.: Ўзбекистон миллий энциклопедияси, 2003. 454 б.

хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва реализация харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисидаги Низом», шунингдек, бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари ва юқоридаги ҳужжатларга асосан ишлаб чиқилган корхоналарнинг ҳисоб сиёсати ҳисобланади. Корхоналарнинг харажатлари, шунингдек, инновацион фаолият харажатлари ҳисоби ҳам юқорида келтирилган ҳуқуқий ва меъёрий ҳужжатлар талаби асосида юритилиши унга мувофиқ бўлиши зарур.

Харажатлар ҳисобини аудиторлик текширувидан ўтказиш мақсадидан келиб чиққан ҳолда, уни ўтказиш методикаси танланади. Иқтисодий адабиётларда тавсия қилинаётган аудиторлик текширувини ўтказиш усуллари ва услублари билан танишиш, уларнинг умумий жиҳатлари ва ўзига хос жиҳатлари борлигидан далолат беради. Масалан, Х.Н. Мусаев харажатларни аудиторлик текширувидан ўтказишнинг қўйидаги тартибини таклиф қилади. Дастлаб аудитор текширувни ўтказаётганда харажатларнинг “Харажатлар таркиби тўғрисидаги низом”да белгиланган тартибда гуруҳланиши текширилади. Унга асосан харажатлар қўйидагича гуруҳланади:

- маҳсулотнинг ишлаб чиқариш таннархига киритиладиган харажатлар;
- давр харажатлари;
- молиявий фаолият бўйича харажатлар;
- фавқулотда харажатлар (зарарлар).

Шундан сўнг, аудитор харажатларни аудит объекти сифатида ўрганади ва уларнинг ҳисоб сиёсатида белгиланган объектларга мослигини текширади. Бу ишлар тугагандан сўнг аудитор навбатдаги босқичга ўтади ва унда харажатлар ҳисоби асосида аниқланган маҳсулотлар таннархини текширади. Маҳсулот таннархини аудит қилишда қўйидагиларга эътибор берилади:

- маҳсулот таннархига киритилган хом ашё ва материалларнинг тўғри баҳоланиши ва ҳисобга олиниши;
- маҳсулот таннархи ва қийматининг корхона ҳисоб сиёсати ва солиқ қонунчилигига мос келиш – келмаслиги;
- маҳсулот таннархини тўғри ҳисобга олиниши;
- ишлаб чиқариш жараёни билан боғлиқ операцияларнинг бухгалтерия ҳисоби счётларида тўғри акс эттирилиши;
- тайёр маҳсулотларнинг тўлиқ кирим қилиниши ва сотишга тайёрлаш.

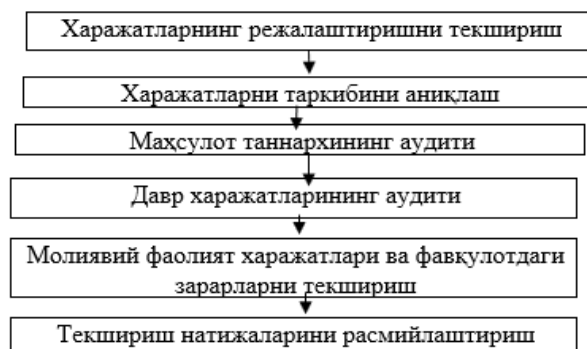
Шунингдек аудитор ушбу босқичда харажатларнинг доимий ва ўзгарувчан харажатларга гуруҳланганлигини ҳам аниқлаш лозим. Шу билан биргаликда аудитор маҳсулот таннархи билан боғлиқ бўлган харажатларни асосан қўйидаги бухгалтерия ҳисоби счётлари орқали текширади: 2010 – “Асосий ишлаб чиқариш” (Ушбу счётнинг дебетида ишлаб чиқариш билан боғлиқ бўлган барча харажатлар акс эттирилган бўлади); 2310 – “Ёрдамчи ишлаб чиқариш”; 2510 – “Умумишлаб чиқариш харажатлари”; 2610 – “Ишлаб

чиқаришдаги брак”; 1000 – “Материаллар ҳисоби счёти”; 2810 – “Омбордаги тайёр маҳсулот”; 9110 – “Сотилган тайёр маҳсулотлар таннарихи” ва бошқа счётилар.

Маълумки корхона харажатларида давр харажатлари ҳам алоҳида аҳамиятга эга. Бу энг аввало солиққа тортиш базаси билан боғлиқ. Шунинг учун аудитор давр харажатларининг шаклланиши ва “Якуний молиявий натижа” счётига тўғри олиб борилганлигини қуйидаги счётилар орқали текширади: 9410 – “Сотиш харажатлари”; 9420 – “Маъмурий харажатлар”; 9430 – “Бошқа операцияларнинг харажатлари”; 9440 – “Келгусида солиққа тортиладиган базадан чиқариладиган ҳисобот даври харажатлари”.

Аудит жараёнида давр харажатлари алоҳида моддалар бўйича текширилиб маълум хулосаларга келинади.

Шундан сўнг аудитор корхонанинг молиявий фаолиятдан келиб чиқадиган харажатлари фоиз кўринишидаги харажатлар, курс фарқларидаги зарарлар ҳамда бошқа турдаги молиявий фаолият харажатларини текширади. Аудитор ушбу харажатларнинг тўғрилигини 9600 – “Молиявий фаолият бўйича харажатлар ҳисоби счёти” орқали текширади. Мазкур счёти 6820, 7510, 6920, 5210, 0610, 4620 ва бошқа счётилар билан корреспонденцияда бўлиб ой охирида 9900 – “Якуний молиявий натижа” счёти билан ёпилади. Аудитор ушбу счётилардаги ёзувларнинг қонун талабларига мос келиш – келмаслигини текширади. Харажатлар аудитининг кетма – кетлигини қуйидагича ифодалаш мумкин.



1-расм. Х.Н.Мусаевнинг харажатларни аудиторлик текширувидан ўтказиш услуги.<sup>136</sup>

Текширишнинг якуний босқичида харажатлар аудити натижалари аудиторлик ҳисоботи ва хулосасига киритилади

Фикримизча, Х.Н.Мусаев томонидан тавсия қилинган ушбу услуб анча мукамал деб ҳисоблаш мумкин.

Р.Д. Дусмуратовнинг “Аудит асослари” дарслигида ҳам харажатларни аудиторлик текширувидан ўтказиш тартиби ёритилган бўлиб, у Х.Н.Мусаев

<sup>136</sup> Мусаев Х.Н. Аудит. –Т.: Молия, 2003. 135. б.

тавсия қилган услубдан бирмунча фарқ қилади. Бунда Р.Д. Дусмуратов фикрича ишлаб чиқариш харажатлари ҳисобининг тўғрилиги ва маҳсулот, иш ҳамда хизматлар таннархи тўғрисидаги ҳисоботни тузишнинг тўғрилигини назорат қилиш учун қуйидагиларни текшириш лозим: ҳисобот давридаги ҳақиқий харажатларнинг ишлаб чиқариш харажатлари счётларида 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 мукофотлаш ҳақидаги Низомга риоя қилиш устидан назоратнинг таъминланганлиги; ноишлаб чиқариш сарфлари ва йўқотишларнинг пайдо бўлиш сабаблари ҳамда ҳисобдан ўчирилишнинг асосланганлиги; уларни камайтириш бўйича қабул қилинган чора – тадбирлар; асосий воситалар ва номоддий активларга эскириш ҳисоблашнинг тўғрилиги; товар моддий бойликларнинг ҳисоб баҳосидан четга чиққан суммалар (транспорт тайёрлов харажатлари) ни ҳисобдан ўчиришнинг тўғрилиги; товарлар, ЁММ ва бошқа қийматликлар табиий камайиши ҳисобдан ўчиришнинг тўғрилиги; қуйидаги харажатларни маҳсулот (иш хизмат) лар таннархига қўшишнинг тўғрилиги ва асосланганлиги; таъсис ҳужжатларига мувофиқ қўшма корхонада ишлаб чиқаришда бевосита ишлайдиган чет эл фуқароларига берилган турар жойлар ва коммунал хизматлар учун тўловлар; хизмат сафариди ва йўлда бўлган вақт, турар жой ижараси, хизмат сафари жойига бориб қайтиш йўл харажатлари учун тасдиқланган меъёрлар доирасида, ишлаб чиқариш фаолияти билан боғлиқ чет эл хизмат сафари харажатлари.<sup>137</sup>

Шундан сўнг, аудитор навбатдаги босқични бошлайди, унда асосий харажатлар, ишлаб чиқаришни ташкил этиш ва бошқариш харажатларининг тўғри ва асосланган ҳамда меъёрларга мувофиқлиги текширилади. Маҳсулот (иш, хизмат) ларнинг режадаги ва ҳисобот калькуляциясининг тўғрилигини харажат моддалари бўйича текширилади. Натижада режа ва ҳақиқий таннарх ўртасидаги тафовутларни моддалар бўйича таҳлил қилиниб, тафовутлар сабаби аниқланади. Хом ашё ва материалларни сарфлашнинг тўғрилиги, баҳолар тўғрилигини текшириш методлари, маҳсулот (иш, хизмат) бирлигига тўғри келадиган сарф меъёрига риоя қилиниши текширилади. Брак (яроқсизлик) дан кўрилган йўқотишлар ва ишлаб чиқариш харажатлари счётларини ёпишнинг тўғрилигини текширилади.

Навбатдаги босқичда аудитор харажатларни харажатлар таркибида белгилаб берилган элементлари бўйича текширишни амалга оширади. Ушбу Низомда қуйидаги харажат элементлари белгиланган:

<sup>137</sup> Дусмуратов.Р.Д. Аудит асослари. Т.:Ўзбекистон Миллий Энциклопедияси. 2003. 453 – 464 б.

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 суғурта ажратмалари;
4. Ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган асосий воситалар ва номоддий активлар эскириши;
5. Ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган бошқа харажатлар.

Шунинг учун аудитор текшириш жараёнида 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, четдан сотиб олинган хом ашё 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 олиннадиган чиқиндилар қиймати ва идиш ҳамда ўраш материаллари қиймати уларни сотиш, фойдаланиш ёки омборга кириш қилиш мумкин бўлган нархда баҳоланиб, маҳсулот таннархига киритиладиган моддий ресурслар харажатларидан чегириб ташланганлигини аниқлаш зарур. Булардан ташқари аудитор маҳсулот (иш, хизмат) лар таннархига олиб борилган моддий ресурсларни баҳолашнинг тўғрилигини ҳам текшириши керак.

Ишлаб чиқариш хусусиятига эга бўлган меҳнат ҳақи харажатлари. Бу элемент бўйича харажатлар рўйхати “Харажатлар таркиби тўғрисидаги Низом” да батафсил берилган. ( 1.2.1.- 1.2.1.( 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 текширишда аниқланадиган асосий хато – бу харажатларнинг ишлаб чиқариш йўналиши тамойилига риоя қилмаслиқдир. 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 (қурилиш, 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.

“Ишлаб чиқаришга тааллуқли ижтимоий суғурта ажратмалари”. Бу элементга буюджетдан ташқари мажбурий фондларга қонунчилик билан белгиланган меъёрларга мувофиқ ажратиладиган тўловлар киради. Масалан, меҳнат ҳақи фондидан суғурта фондига мажбурий ажратмалар, нодавлат пенсия жамғармаларига, ихтиёрий тиббий суғурта ва суғуртанинг бошқа турларига ажратмалар, бандлик хизматига ажратмалар шулар жумласидандир. Бундай ажратмаларнинг маҳсулот (иш, хизмат) лар таннархига олиб борилишини текширишдан буюджетдан ташқари фондларга тўланадиган бадалларни ҳисоблаб чиқариш манбаларининг меҳнат ҳақи фондининг ўзини ҳисоблаб чиқариш манбасига бевосита боғлиқ эканлигига эътибор бериш зарур.

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 олинганларни ҳам қўшган ҳолда дастлабки (тиклаш) қийматига нисбатан белгиланган тартибда тасдиқланган меъёрлар, жадаллаштирилган амортизация ҳам қўшиб, ҳисобланган амортизация ажратмалари (ҳисобланган эскириш) суммалари киради.

Аудитор корхонада эскириш ҳисоблаш усулларида биттаси танлаб олиниб, ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги буйруқ билан расмийлаштирилганлигини аниқлаш лозим. Шунингдек, танланган усулнинг ҳисобот йили давомида ўзгармаганлигига, агар ўзгарган бўлса сабабини ва бу ҳақда ҳисоб юритиш сиёсати тўғрисидаги буйруққа ўзгартириш киритилганлигига эътибор бериш керак.

Аудитор корхонада қўлланилаётган амортизация ҳисоблаш усули бўйича ҳисоб – китобларнинг тўғрилигини ҳам текшириш зарур. Шунингдек, асосий воситалар объектлари бўйича амортизация ажратмалари ҳисоблаш усулидан қатъий назар, йил давомида ҳар ойда йиллик сумманинг 1/12 қисми ҳажмида ҳисоблаб борилганлигини 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 ва зарар) ҳисобланишини ҳам назарда тутиш зарур. Бундан ташқари, аудитор ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган номоддий активларнинг дастлабки қиймати ва фойдали хизмат қилиш муддатидан келиб чиқиб ҳисобланган, меъёрлар 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 меъёри беш йил муддат ҳисобидан келиб чиқиб аниқланишини, бироқ бу муддат хўжалик юритувчи субъектнинг

фаолият муддатидан ошиб кетмаслигини назарда тутиши керак. Шундан сўнг аудитор ишлаб чиқариш аҳамиятига эга бўлган бошқа харажатларни текширади, уларнинг рўйхати “Харажатлар таркиби ... тўғрисидаги Низом” да батафсил келтирилган. Жумладан, ишлаб чиқариш жараёнларига 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.

Корхоналарнинг хусусиятларидан келиб чиққан ҳолда аудитор зарур ҳолларда жорий ижарага олиш, капитал таъмирлаш харажатларини, ёнғиндан сақлаш ва қўриқлаш хизмати харажатларини ҳам текширувдан ўтказиши. Бу харажатларнинг таркиби “Харажатлар таркиби тўғрисидаги Низом” да ва Ўзбекистон Республикаси фуқаролик кодексида белгилаб қўйилган. Текшириш жараёнида уларда белгиланган тартибларга амал қилиши текширилади. М.М.Тўлахўжаева, Т.И.Жўраев ва Ф.Ф.Ғуломоваларнинг умумий таҳрири остида нашр қилинган “Аудит” ўқув қўлланмасида таклиф қилинган харажатларни аудиторлик текширувидан ўтказиш услуги бошқа муаллифларникидан тубдан фарқ қилади ҳамда текширувни ўтказишнинг замонавий усуллари билан кенг фойдаланилган. Таклиф этилаётган услуб ривожланган мамлакатларда кенг қўлланиладиган усулларни республикамиз корхоналарининг ўзига хос хусусиятларини эътиборга олган ҳолда ишлаб чиқилган. Муаллифлар харажатларни аудиторлик текширувидан ўтказишнинг дастлабки босқичида текширувнинг мақсади ва вазифаларини аниқ белгилаб олади. Уларнинг фикрича аудитнинг мақсади ишлаб чиқариш харажатлари шаклланишининг асосли эканлигини ва ҳисобининг тўғрилигини текшириш ҳисобланади. Қуйидаги мақсадга эришиши учун вазифалар белгиланган:

- дастлабки ҳисоб ва ҳисоб регистрлари асосида ишлаб чиқариш, давр харажатлари ва молиявий фаолият харажатларининг таркиби ва тузилишини ўрганиш;

- ишлаб чиқариш, давр харажатлари ва молиявий фаолият харажатларининг ҳисобда тўғри акс эттирилганлигини аниқлаш;

- назорат процедуралари амалга ошириш учун маълумотларни тўплаш учун аудиторлик процедураларини ўтказиш;

- балансни аудиторлик текширувидан ўтказиш ҳажми, даврийлиги, ва мазмунига таъсир этувчи назоратнинг кучли ва кучсиз томонларини аниқлаш. Бу жараёнларни текширувдан ўтказишда фойдаланиладиган маълумот манбаларини аниқ белгилаб берилган.

Шундан сўнг, муаллифлар ишлаб чиқариш харажатлари ва бошқа сарфларнинг бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимининг ҳолатини текшириш зарур деб ҳисоблайди. Бунинг учун улар энг аввало харажатларнинг ички назорат тизимини ўрганиш унинг кучли ва кучсиз жиҳатларини аниқлаш лозим деб ҳисоблайди ва буни тест ўтказиш орқали йиғилган маълумотларга асосланиш мумкин деб ҳисоблайди. Муаллифлар ишлаб чиқариш харажатларининг ички назорат тизимини ўрганиш учун 12 та тест саволини, давр харажатлари учун 27 та тест саволини тавсия қилади. Уларнинг фикрича ушбу тест саволига берилган жавоблар ички назорат тизимига баҳо бериш учун етарлидир. Навбатдаги босқичда улар ишлаб чиқариш харажатлари ва бошқа сарфларнинг аудитини ўтказиш учун дастур тузиш зарур деб ҳисоблайди. Ушбу дастур 15 банддан иборат бўлиб унда аудит бўлимлари бўйича аудит процедураларини рўйхати, ўтказиш даври, ижрочи, аудиторнинг ишчи ҳужжатлари ва бошқа кўрсаткичлар акс эттирилади.

Навбатдаги босқич харажатларни аудиторлик текширувини ўтказиш бўлиб у асосий босқич ҳисобланади. Бунда муаллифлар аудитор текширувини қуйидаги тартибда амалга ошириш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблайди. Аудиторлик текшируви жараёнида харажатларнинг тўғри сарфланганлиги ва қонуний эканлиги аниқланиши зарур. Бунинг учун аудитор текширилаётган корхонанинг ташкилий ва технологик хусусиятларини яхши ўзлаштириши лозим. Текшириш жараёнида аудитор асосий эътиборни дастлабки ҳужжатларнинг тўғри тузилганлигига қаратиши, агар шубҳали ҳужжатлар бўлса уларни экспертизадан ўтказиши лозим. Шундан сўнг, дастлабки ҳужжатлар билан расмийлаштирилган харажатларни ишлаб чиқариш, давр харажатлари ва бошқа харажатларга тўғри олиб борилганлиги текширилади. Шу жараёнда аудитор харажатларнинг “Харажатлар таркиби тўғрисидаги Низом” да белгиланган бешта элемент бўйича тўғри олиб борилганлигини текширади. Бу жараёнда аудитор материал ресурсларининг сарфланишининг тўғри баҳоланаётганлигини, меҳнатга ҳақ тўлаш харажатларининг ва ижтимоий ажратмалар мамлакатда амал қилаётган ҳуқуқий ва меъёрий ҳужжатларга мос келишини, шунингдек, асосий воситалар ва номоддий активларга ҳисобланаётган амортизация, ҳисоблашнинг тўғрилигини ҳамда бошқа харажатлар сарфининг асосли эканлигини текширади ва аниқлайди. Текширишнинг навбатдаги босқичида умумишлаб чиқариш ва тугалланмаган харажатлар тўғри аниқланганлигини ва тақсимланишини текширилади. Аудитор асосий эътиборни давр харажатларининг тўғри ҳисобга олинганлигини ва унинг таркибининг асосли эканлигини кўрсатиш лозим. Чунки бу харажатларнинг бир қисми солиққа тортиладиган фойда суммасига қайтадан қўшилади.



Аудитор унумсиз харажатларни (жарима, пеня, неустойка ва йўқотишлар ва ҳоказо) шубҳали қарзларга тузилган резервларнинг тўғрилигига ҳам алоҳида аҳамият бериш лозим.

Муаллифлар текшириш жараёнини юқорида белгиланган тартибда амалга ошириш аудиторлик текширувининг самарали яқунланишини таъминлайди деб, ҳисоблайди. Шу билан биргаликда аудиторнинг эътиборини харажатлар ҳисобини текшириш жараёнида йўл қўйилиши мумкин бўлган тиниқ хатоларни кўрсатиб берадилар. Бу ўз навбатида, аудитор учун ўта аҳамиятли деб, ҳисоблаймиз. Кўриниб турибдики, ушбу муаллифлар тавсия қилаётган услуб бошқа муаллифларникига нисбатан ижобийдир.

Фикримизча, харажатларни аудиторлик текширувидан ўтказиш услубларини тўлиқ ўрганиш учун МДХ мамлакатлари олимлари, хусусан Россиялик иқтисодчиларнинг ўқув – услубий ишланмаларидаги таклиф қилинаётган услубларни таҳлил қилиш мақсадга мувофиқдир. Чунки уларнинг ушбу соҳада олиб борилаётган тадқиқотлари кучли бўлиши билан биргаликда ривожланиш даражаси анча юқори ҳисобланади. Шу нуқтаи назардан, биз кўплаб Россиялик иқтисодчиларнинг илмий – услубий ишлари билан танишдик ва улар ичидан анча мукамал бўлган харажатлар аудити етарли даражада ишлаб чиқилган услубни тавсия қилган профессор П.И.Камышановнинг “Практическая пособия по аудиту” китобида келтирилган услубни келтиришни мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз. Муаллиф бу китобда харажатлар аудитини дастлабки босқичида аудитор корхонанинг технологик ва ташкилий хусусиятларини ўрганиши зарур деб ҳисоблайди. Шундан сўнг, аудитор ишлаб чиқариш харажатлари ҳисоби ва маҳсулот таннархини калькуляция қилиш бўйича йил бошида танланган услуб билан танишади ва у йил давомида ўзгартирилмаганлигига эътиборни қаратади. Аудитор томонидан қилинадиган текширув харажатларнинг ҳисобот даврлари бўйича тўғри ҳисобга олишни текшириш, яни уларнинг ҳисобот даври бўйича тўғри чегараланганлигини аниқлаш. Шундан сўнг, ишлаб чиқаришга сарфланган материал ресурсларнинг тўғри баҳоланганлигини ва ҳисобдан ўчиришнинг асосли эканлигини текшириш.

Навбатдаги босқичда аудитор асосий воситаларга ҳисобланган эскириш суммасининг уларни сақлаш ва ишлатиш харажатларининг тўғрилигини текшириш лозим. Шу билан биргаликда аудитор устама харажатларнинг асосли эканлигини ва уларнинг калькуляция объектларига тақсимланишини текшириши лозим. Текшириш жараёнида аудитор сафар харажатларини, вакиллик, реклама, ҳар хил хизматлар билан боғлиқ харажатларнинг тўғри ҳисобга олинганлигига ишонч ҳосил қилиш зарур.

Баъзи харажатларнинг қонунчиликда ҳар хил фондлар ҳисобидан қопланиши белгилаб қўйилган уларга амал қилинганлиги текширилади.

Шунингдек, фойда ҳисобидан қопланадиган харажатларга ҳам алоҳида эътибор қилиниши лозим. Харажатлар таркибини текшириш жараёнида аудитор маҳсулот таннархининг шаклланишининг мамлакатда амал қилаётган усули қўлланилаяпти ёки халқаро амалиётда қўлланилаётган усуллардан бири амал қилишини аниқлаши лозим.

Кейинги босқичларда аудитор эгри харажатларни тақсимлашнинг қанчалик асосли эканлигига баҳо бериши лозим. Шу билан биргаликда маҳсулот таннархининг корхонада амал қилаётган усуллар бўйича тўғри аниқланганлигига эътиборни қаратиш лозим.

П.И.Камышанов тавсия қилаётган услуб харажатлар аудитини амалга оширишда алоҳида аҳамиятга эга. Бу услубда Россия Федерациясида амал қилаётган ҳуқуқий ва меъёрий ҳужжатларда белгиланган тартиб – қоидаларга амал қилиш эътиборга олинган.

Юқорида таъкидланганидек Россия Федерациясида аудит бўйича жуда кўплаб китоблар нашр қилинган. Аммо шундай китоблардан бири профессор В.П.Суйцнинг “Аудит” номли аудиторлар учун амалий қўлланма китобида аудиторлик текширувини содда ва самарали ўтказишни таъминлайдиган услубни келтиришни ҳам мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.



2-расм. В.П.Суйц тавсия қилаётган текшириш услуби.<sup>138</sup>

Харажатларни аудиторлик текширувидан ўтказиш бўйича республикаимиз ёш олимлари ҳам тадқиқотлар олиб бормоқдалар. Масалан, М. Ходжаева

<sup>138</sup> В.П.Суйц Аудит: Учебник для вузов. –М.: ИНФРА-М, 2005. 85 -с.

харажатлар аудитига бевосита таъсир кўрсатувчи унинг самарали якунловчи асосий омили сифатида ички назорат ташкил қилишга ҳам боғлиқ деб ҳисоблайди ва шундай деб ёзади: аудиторлик текширувини тўғри белгилаш учун авваломбор, текширув ўтказаетган компаниянинг ички назорати қай даражада эканлигига бевосита боғлиқдир. Ички назорат ташкил этилган компанияларда аудиторлик текшируви анча енгил кечади.<sup>139</sup>

М. Ходжаева фикрини юқоридаги муаллифлар ҳам таъкидлашган эди. Аммо бу фикрни аудиторлик текширувини ўтказишда эътиборга олиш мақсадга мувофиқдир.

Харажатлар аудитини ўтказиш масалалари У. Файзиеванинг илмий тадқиқотларида анча батафсил кўриб чиқилган. У. Файзиеванинг фикрича, аудитнинг самарадорлиги аудит сегментларига бевосита боғлиқдир. Юк ташувчи автотранспорт корхоналарида аудиторлик текширувини ташкил этишда хўжалик операциялари циклари асосида сегментларга ажратиш лозим деб ҳисоблайди. Аудитни ташкил этишни ушбу услубиёти юқори самара бериши ривожланган мамлакатларда исботланган ва амалиётда кенг қўлланилиб келмоқда.

Республикамизда аудитни сегментлашда циклик ёндашишни қўллаш текширув самарадорлигини оширади. Лекин, шунини таъкидлаш жоизки, халқаро тажрибани республикамиздаги миллий шароитларга мослаштириш лозим. Шунинг учун, аудитни циклар бўйича ташкил этиш, унинг услубиётини ишлаб чиқишни тақозо этади.

Маълум бир корхонада аудит ўтказишда ҳар бир циклни батафсил таҳлил қилиб, текширув бўлимлари ёки блокларини ажратиш лозим деб ҳисоблаймиз. Бунда, бизнинг фикримизча, текширув сифати ва самарадорлиги ошади ва ҳар бир циклнинг аудиторлик текширувини ўтказиш учун муҳим манба ва омил бўлиб хизмат қилади.<sup>140</sup>

У. Файзиева таклиф этаётган услуб ривожланган мамлакатлар тажрибасидан олинган аммо уни қўллаш учун бизда амал қилаётган бухгалтерия тизимига ҳам тубдан ўзгартиришлар қилишни талаб қилади. Умуман муаллиф фикрини ижобий баҳолаш мумкин.

Харажатлар аудитининг самарали бўлиши ҳар бир аудиторлик фирмасида ишлаб чиқилаётган ишчи стандартларга ҳам бевосита боғлиқдир. Шу нуқтаи назардан А. Иватов қуйидаги фикрлари ўринлидир.

Корхона харажатлари бўйича ишчи стандартлар:

- Корхона молиявий хўжалик фаолияти харажатларининг ҳаққонийлиги, ҳисоботларда тўлиқ акс эттирилганлиги, уларни бош китоб ва журнал

<sup>139</sup> Ходжаева М.Х. Сўғурта фолияти бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг ҳозирги аҳволи ва уни такомиллаштириш йўллари. и.ф.н. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. Тошкент – 2001. – 17 б.

<sup>140</sup> Файзиева У.Т. Юк ташувчи автотранспорт корхоналарида молиявий натижаларнинг ҳисоби ва аудиторлик текширувини такомиллаштириш. и.ф.н. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. Тошкент – 2002. – 17 б.

ордерлари, ҳисоб регистрлари ҳамда бирламчи ҳужжатлардаги маълумотларга мослиги;

- Корхона томонидан ишлаб чиқариш ва хизмат кўрсатишда таннархига олиб борилган харажатларнинг ҳаққонийлиги, асослиги, шу билан бирга бошқа давр харажатларининг самарали амалга оширилганлиги ҳамда уларни республикамизда амалда бўлган қонунчиликка мослиги.

- Амалга оширилган барча харажатлар бўйича тегишли бухгалтерия проводкаларини тўғри берилиши;

- Асосий фаолиятига боғлиқ ва боғлиқ бўлмаган, шунингдек бошқа кўзда тутилмаган зарарларнинг асослилиги, яъни, бу каби зарарларнинг юз бериш сабаблари, бунга йўл қўйган маъсул ходимларнинг иштирок этиш даражаси (масалан, молия, солиқ ва монополия қонунчилигига амал қилинмаслиги натижасида корхонага қўлланилган молиявий жарималар, муддати ўтган дебиторлик қарзларини корхона зарарига олиб борилиб ҳисобдан чиқарилиши, манфаатсиз битимлар тузилиши натижасида корхонага зарар етказилганлиги ва ҳоказо);

- Корхонада умумий ҳолда ва таркибий тузилмалар бўйича харажатлар таркибини ўзгариши, ишлаб чиқариш ва хизмат кўрсатиш ҳажмига мос ҳолда асосий фаолият билан боғлиқ ҳамда боғлиқ бўлмаган харажатларни (таннарх, давр харажатлари – сотиш харажатлари, бошқа харажатлар) нисбий ўзгариши, шунингдек харажатлар ўзгаришига таъсир қилган омиллар таҳлили.<sup>141</sup>

Шундай қилиб Республикамиз ва хорижлик иқтисодчиларнинг илмий – услубий ишларида тавсия қилинган харажатлар ҳисобини аудиторлик текширувларидан ўтказиш услублари ва усулларини ўрганиш уларни қисман бўлсада инновацион фаолият харажатларини аудиторлик текширувидан ўтказишда фойдаланиш ҳамда улар асосида услубни ишлаб чиқиш зарур деб ҳисоблаймиз.

<sup>141</sup> Иватов А. Молиявий натижалар аудитини ташкил этиш масалалари. и.ф.н. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. Тошкент – 2006. 10 – 11 бетлар.