O’ZBEKISTON RESPUBLIKASI OLIY VA O’RTA MAXSUS TA’LIM VAZIRLIGI

TOSHKENT MOLIYA INSTITUTI

M.S.HOJIYEV, I.I.MELIYEV, S.A.DJUMANOV

MOLIYAVIY HISOBOT AUDITI

DARSLIK

Ta’lim mutaxassisligi: 5A230902 – Audit (tarmoqlar va sohalar bo’yicha)

TOSHKENT-2020 y

МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНОГО СПЕЦИАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН

ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ

М.С.ХОЖИЕВ, И.И.МЕЛИЕВ, С.А.ДЖУМАНОВ

АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

УЧЕБНИК

Специальность: 5А230902 - Аудит (по отраслям и сферам)

ТАШКЕНТ 2020 г

Moliyaviy hisobot auditi /darslik/ M.S.Hojiyev, I.I.Meliyev, S.A.Djumanov.- T. Toshkent moliya instituti-, 2020y. 306 bet.

Ushbu darslik davlat ta’lim standartlarining talablariga muvofiq tayyorlangan bo’lib, unda «Moliyaviy hisobot auditi» fanining nazariy asoslari bayon qilingan. Shunindek, darslikda moliyaviy hisobot auditining maqsadi, o’tkazish usullari, buxgalteriya balansi, moliyaviy natijalar haqida hisobot, pul oqimlari to’g’risidagi hisobot, xususiy kapital to’g’risidagi hisobot ko’rsatkichlarini auditi hamda moliyaviy ko’rsatkichlarga auditorlik xulosalari kabi mavzular yoritib berilgan.

«Moliyaviy hisobot auditi» fanidan darslik magistratura talabalari uchun oliy ta’limning 5A230902-Audit (tarmoqlar va sohalar bo’yicha) mutaxassisliklari uchun mo’ljallangan.

Taqrizchilar: R.D.Do’smuratov - i.f.d., professor, TDAU “Buxgalteriya hisobi va audit” kafedrasi mudiri

A.A.Karimov - i.f.d., professor, TMI “Buxgalteriya hisobi” kafedrasi mudiri

Darslik Toshkent moliya instituti Ilmiy-uslubiy Kengashining 2019 yil 28 sentyabrdagi 2-sonli bayonnomasi bilan muhokamadan o’tgan va Muvofiqlashtiruvchi kengashga tavsiya etilgan.

Toshkent moliya instituti 2020

Аудит финансовой отчетности /учебник/ М.С.Хожиев, И.И.Мелиев, С.А.Джуманов. - Т. Ташкентский финансовый институт, - 2020г. 306 с.

Учебник разработан в соответствии с требованиями Государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования, и в нем изложены теоретические основы «Аудита финансовой отчетности». В учебнике также предусмотрена темы цель аудита финансовой отчетности, методов бухгалтерского учета, бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств, аудита показателей собственного капитала и финансовой отчетности.

Учебное пособие «Аудит финансовой отчетности» предназначена для магистров обучающихся по специальности 5А230902- Аудит (по отраслям и сферам).

Рецензенты: Р.Д.Дусмуратов - д.э.н., профессор, заведующая кафедры «Бухгалтерский учёт и аудит» ТГАУ.

А.А.Каримов - д.э.н., профессор, заведующая кафедры «Бухгалтерский учёт» ТФИ.

Учебник обсуждено на заседание Научно-методическом совете ТФИ от 28.09.2020 г., Протокол №2 и рекомендовано к рассмотрению Координационному совету.

Ташкентский финансовый институт - 2020

KIRISH

Mamlakatimiz iqtisodiyotini innovatsion rivojlantirishda turli mulkchilik korxonalarini yanada kengaytirish, biznesni muvafaqqiyatli rivojlantirish hamda aholini yangi ishchi o’rinlar bilan ta’minlash bugungi zamonning dolzarb talablaridan biri bo’lmoqda. Bu esa, o’z navbatida, aktsiyadorlik jamiyatlari faoliyatini yanada rivojlantirish dolzarb masalalardan biri ekanligini bildiradi.

Xo’jalik yurituvchi sub’ektlar faoliyati samaradorligini ta’minlash maqsadida ishonchli va to’liq axborotlarni tezkorlik bilan olish hamda ulardan samarali foydalanish muhim iqtisodiy qarorlar qabul qilishda alohida ahamiyat kasb etadi. Bu, o’z navbatida, moliyaviy hisobotlarda keltirilgan ma’lumotlar iqtisodiy mohiyatining aniq va tushunarli bo’lishini hamda uning korxona faoliyatidagi rolini, baholash usullarini va boshqa hisobot ma’lumotlarining bir-biri bilan mutanosibligini ta’minlash kabi vazifalarni talab qiladi. Moliyaviy hisobot ma’lumotlarining ishonchliligini tasdiqlash esa sifatli auditorlik hisobotlari va xulosalari orqali amalga oshirilishi davr talabi hisoblanadi..

Shuningdek, bugungi kunda xo’jalik yurituvchi sub’ektlar moliya-xo’jalik faoliyatining moliyaviy hisobotlarda aks ettirilgan natijalarni baholash masalalariga yangicha, zamonaviy yondashuv uslublari juda ham zarur. Bu mavjud nazariy, tashkiliy – huquqiy asoslari va amaliy muammolar bo’yicha auditorlik faoliyatining sifatini oshirish, hamda respublikamizda tashqi va ichki audit tekshiruvlarini zamonaviy darajada tashkil qilish va uni rivojantirish borasida chuqur tadqiqotlar o’tqazishni taqozo etmoqda. Bir tomondan, auditorlik faoliyatining xalqaro tajribalariga tizimli yondashish, ularni chuqur tahlil qilish, boshqa tomondan bozor iqtisodiyotining jahon ham jamiyatida e’tirof etilgan o’zbek modelining xususiyatlari to’g’risidagi bilimlarimizdan maksimal foydalangan holda, iqtisodiyotni erkinlashtirish sharoitida moliyaviy hisobot axborotlaridan foydalanuvchilar uchun nazoratning maxsus tashkiliy shakli – auditni istiqbolli rivojlantirish zarurligi ayon bo’lmoqda.

«Moliyaviy hisobot auditi» fanini o’qitishdan maqsad, talabalarga auditorlik tashkiloti tomonidan xo’jalik yurituvchi sub’ektlarning moliyaviy hisoboti va

boshqa moliyaviy axborotlari to’g’riligi va qonun hujjatlarga mosligi to’g’risida xolis va asosli fikr shakllantirish uchun zarur bo’lgan auditorlik amallarini bajarish bo’yicha nazariy bilim berishdan iborat.

Ushbu fanni o’qitishning vazifalari: moliyaviy hisobot auditining maqsadi va uning asosiy tamoyillari; moliyaviy hisobot auditini o’tkazish usullari; xo’jalik sub’ektlari hisobotining auditi va undagi amallar; buxgalteriya balansi moddalari va buxgalteriya hisobi registrlari mosligining nazorati; moliyaviy natijalar haqida hisobot ko’rsatkichlari auditi; pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditi; xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditi; moliyaviy ko’rsatkichlarga auditorlik xulosalar va h.k.

Shuningdek darslikda har bir mavzu bo’yicha reja topshiriqlar va o’quv-uslubiy hujjatlar keltirilgan. Talabalarda mustaqil fikrlash, o’z fikrlarini asosli ravishda himoya qilish, bahslashish ko’nikmalarini hosil qilish uchun bahs-munozara darslariga alohida e’tibor qaratilgan.

Darslik asosan oliy ta’limning magistratura bosqichining 5A230902-Audit (tarmoqlar va sohalar bo’yicha) mutaxassisliklari uchun mo’ljallangan va ularga dars berish jarayonini samarali tashkil etish maqsadida yaratilgan.

Darslikning o’rganilishi o’z navbatida moliyaviy hisobot auditi jarayonining ketma-ketlik asosida bajariladigan ishlarini, ya’ni uni rejalashtirishdan toki auditorlik hisobot tuzish va auditorlik xulosani rasmiylashtirishgacha bo’lgan auditorlik amallarini bajarishga yordam beradi. Bundan tashqari, moliyaviy hisobot auditining tekshiruv o’tkazish texnikasi va usuli bo’yicha olgan bilimlarini yanada kengaytiradi va chuqurlashtiradi.

1- MAVZU. MOLIYAVIY HISOBOT AUDITINING MAQSADI VA UNING ASOSIY TAMOYILLARI

1.1. Moliyaviy hisobot auditi fanining maqsadi, vazifalari va me’yoriy-huquqiy asoslari

«Moliyaviy hisobot auditi» fani hozirgi rivojlangan iqtisodiyotda auditning o’rni va ahamiyati, iqtisodiy nazorat tizimida auditning roli, moliyaviy hisobotlarni hujjatli va haqiqiy tekshiruvlardan o’tkazishning xususiyatlari, iqtisodiy ma’lumotlarni umumlashtirib, tahlil qilib, real ma’lumotlarga ega bo’lish, korxonaning iqtisodiy ko’rsatkichlari va moliyaviy hisobotlari bo’yicha xulosa va takliflar berishda yetarli darajada bilimlarni beradi. Auditorlik faoliyatini rivojlantirish iqtisodiy islohotlarni chuqurlashtirish sharoitida nihoyatda muhim hisoblanadi. Auditorlik tekshiruvida asosiy e’tibor moliyaviy hisobot auditiga qaratilib, bu o’z navbatida, moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarga ishonchli xulosa berishda o’z aksini topadi.

Xo’jalik yurituvchi sub’ektlarda moliyaviy hisobot auditining qonuniy-me’yoriy asoslari tarkibida xalqaro auditorlik standartlari muhim o’rin tutib, u ushbu kasb bilan shug’ullanishning muayyan me’yorlarini belgilab beradi. Shu boisdan ham respublikamizda auditorlik faoliyatining milliy tizimini ishlab chiqishga alohida e’tibor qaratilmoqda. Auditning milliy standartlarini ishlab chiqishda xalqaro audit standartlariga tayanilmoqda. Respublikamizda ishlab chiqilayotgan auditning milliy standartlari, avvalo, O’zbekistonda shakllangan iqtisodiy madaniyat va xo’jalik yuritish uslubiga mos kelishi lozim.

“Moliyaviy hisobot auditi” fani talabalariga yirik xo’jalik yurituvchi sub’ektlarda auditorlik faoliyati xususida bilimlar berishga xizmat qiladi va mazkur fan magistratura ta’lim bosqichida auditorlik faoliyatiga qo’yilgan xalqaro talablar xusisida atroflicha bilim berishga xizmat qiladi.

Ushbu fanning maqsadi – moliyaviy hisobot auditi bo’yicha mustahkam nazariy bilimlarni amaliy ko’nikmalarni shakllantirish hamda shu sohaga doir yangiliklar bilan yaqindan tanishishdir. «Moliyaviy hisobot auditi» fanini vazifalari buxgalteriya balansi, moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot va moliyaviy

hisobotning boshqa shakllarini xalqaro audit standartlari asosida auditorlik tekshiruviga oid nazariy va amaliy masalalarni echish hisoblanadi.

O'z navbatida, yuqoridagi ta'rifdan kelib chiqqan holda fanning ob'ektlari deganda fan aynan nima(ob'ekt)larni o'rganishini izohlash talab etiladi. Demak, moliyaviy hisobot auditi fanining ob'ektlari bo'lib, xo'jalik yurituvchi sub'ektlarda amalga oshirilgan xo'jalik muomalalari va moliyaviy hisobot ko'rsatkichlari hisoblanadi. Bunday ob'ektlar qatoriga xo'jalik yurituvchi sub'ektlarning mulk(tovar-moddiy zahiralari, kapital va moliyaviy qo'yilmalari, asosiy vosita va nomoddiy aktivlari) va mablag' (pul mablag'lari va qimmatli qog'oz)lari harakati bo'yicha muomalalar hamda mazkur muomalalarga oid moliyaviy hisobotlardagi ko'rsatkichlarni misol qilib keltirish mumkin. Mazkur fanning sub'ektlari deganda esa yuqorida ta'kidlangan fanning ob'ektlarini o'rganishda qatnashuvchilar, ya'ni, xo'jalik yurituvchi sub'ektlar mulk va mablag'laridan foydalanuvchilar, ular hisobi va nazoratini amalga oshiruvchilar tushuniladi. Quyidagi 1.1.–jadvalda moliyaviy hisobot auditining vujudga kelish tarixi keltirilgan.

1.1.-jadval

Moliyaviy hisobot auditining vujudga kelishi[1]

Boshqaruv nazoratining tashkil etilishi davri	Xitoyda eramizdan 700 yil avval davlat xodimi (tsenz) teritoriyalarda nazorat olib borgan Rim imperiyasida eramizdan 200 yil avval davlat xodimi (kvestor) teritoriyalarda nazoart olib borgan
Audit atamasining ishlatilish	1324 yil Angliya qiroli «Eduard 11» 3 ta auditorni («Audit» lug'atiy mazmuni – u eshitadi) tayinlagan. Chunki viloyat territoriya boshliqlari moliyaviy ishlar bo'yicha xisobot berishni bilmagan.1689 yil Rossiyada Petr 1 podshox armiyadagi mulkiy munozaralarni tekshirish uchun belgiladi
Davlat miqyosida majburiy audit (moliyaviy hisobot auditi)ning kiritilishi qonun bilan belgilanishi	1862 yili Angliyada, 1867 yili Frantsiyada, 1931 yili Germaniyada, 1937 yili AQShda, 1982 yili Xitoyda, 1987 yili Rossiyada 1992 yili O'zbekiston Respublikasida Auditning maqsadi - xo'jalik sub'ektlarining moliyaviy axborotlarini belgilangan Qonun hujjatlariga mosligi bo'yicha fikr berishdir.

Moliyaviy hisobot auditining maqsadi ehtimol tutilayotgan foydalanuvchilarning moliyaviy hisobotlarga bo'lgan ishonchi darajasini

[1] Jadval mualliflar tomonidan tuzilgan

oshirishdan iborat. Bu maqsadga moliyaviy hisobotlar barcha muhim jihatlarda moliyaviy hisobotlarni taqdim etish uchun qo'llaniladigan asosiga muvofiq tayyorlangani xususida auditor fikri (xulosasi)ni bildirish yo'li bilan erishiladi. Umumiy maqsadli asosning aksariyati bilan bog'liq hollarda bunday fikr moliyaviy hisobotlar barcha muhim jihatlarda haqqoniy taqdim etilgani yoki etilmagani yoinki ular taqdim etish asosiga muvofiq to'g'ri va haqqoniy tasavvur berishi yoki bermasligi xususida bildiriladi. Auditning xalqaro standarti va tegishli axloqiy talablarga muvofiq o'tkaziladigan audit auditorga bunday fikrni ta'riflash imkonini beradi. Audit qilinishi lozim bo'lgan moliyaviy hisobotlar – bu tadbirkorlik sub'ektining xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati tomonidan boshqaruv yuklatilgan shaxslarning nazorati ostida tayyorlangan moliyaviy hisobotlaridir.

Auditning xalqaro standarti xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati yoki boshqaruv yuklatilgan shaxslarga majburiyatlar yuklamaydi va ularning majburiyatlarini tartibga soluvchi qonun hujjatlari va me'yoriy hujjatlarga nisbatan ustunlikka ega bo'lmaydi. Biroq auditning xalqaro standartiga muvofiq xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati va, zarur holda, boshqaruv yuklatilgan shaxslar auditni o'tkazish uchun birinchi darajali ahamiyat kasb etadigan muayyan majburiyatlarni e'tirof etishlari lozimligini nazarda tutadigan boshlang'ich shartga ko'ra o'tkaziladi. Moliyaviy hisobotlar auditi xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati yoki boshqaruv yuklatilgan shaxslarni ularning majburiyatlaridan ozod etmaydi. Auditor fikr bildirishi uchun asos sifatida, auditor moliyaviy hisobotlar umuman olganda firibgarlik yoki xato tufayli yuzaga kelgan muhim buzib ko'rsatishlardan xoli ekanligiga oqilona ishonch hosil qilishini talab etadi. Oqilona ishonch – bu ishonch bildirishning yuqori darajasi. Auditor auditorlik riski (ya'ni moliyaviy hisobotlarda muhim buzib ko'rsatishlar mavjud bo'lgan holda auditor tegishli bo'lmagan fikr bildirishi riski)ni maqbul darajagacha pasaytirish uchun etarlicha tegishli dalillar olganda oqilona ishonch hosil qilingan hisoblanadi. Biroq oqilona ishonch hosil qilish – bu ishonchning mutlaq darajasi emas, chunki auditga xos bo'lgan cheklashlar mavjud bo'lib, ular shunga olib keladiki, auditor o'z xulosalarini chiqarish va auditorlik fikri (xulosasi)ni bildirishda asos sifatida

foydalanadigan auditorlik dalillarining aksariyat qismi o’z tabiatiga ko’ra muayyan xulosani tasdiqlash uchun keltirilgan vajlar hisoblanadi va xulosa xususiyatini kasb etmaydi.

Auditor tomonidan bildirilgan fikr shakli moliyaviy hisobotlarni taqdim etish uchun qo’llaniladigan asosiga va har qanday tegishli qonun yoki me’yoriy hujjatga bog’liq bo’ladi. Auditorda audit jarayonida aniqlangan masalalar to’g’risida foydalanuvchilar, xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariyati, boshqaruv yuklatilgan shaxslar yoki uchinchi tomonlarga axborot berish va hisobotlar taqdim etish bo’yicha boshqa majburiyatlar bo’lishi ham mumkin. Bunday majburiyatlar auditning xalqaro standarti da yoki tegishli qonun hujjatlari va me’yoriy hujjatlarda belgilanishi mumkin.

Moliyaviy hisobotlar auditini o’tkazishda auditorning umumiy maqsadlari quyidagilardan iborat bo’lmog’i lozim:

Moliyaviy hisobotlar umuman olganda firibgarlik yoki xato tufayli yuzaga kelgan muhim buzib ko’rsatishlardan xoli ekanligiga oqilona ishonch hosil qilish; bu auditorga moliyaviy hisobotlar barcha muhim jihatlarda moliyaviy hisobotlarni taqdim etish uchun qo’llaniladigan asosiga muvofiq tayyorlangani to’g’risida fikr bildirish imkonini beradi;

Moliyaviy hisobotlar xususida auditning xalqaro standarti talablariga muvofiq auditor xulosalariga mos ravishda hisobot (xulosa) taqdim etish. Agar oqilona ishonch hosil qilishning imkoni bo’lmasa, auditorlik hisobotida qo’shimcha izohlar bilan fikr bildirish esa yuzaga kelgan vaziyatda moliyaviy hisobotlarning ehtimol tutilgan foydalanuvchilariga axborot berish uchun etarli bo’lmasa, auditning xalqaro standarti auditor fikr bildirishdan bosh tortishini yoki kelishuv bo’yicha ishlashdan bosh tortishini talab qiladi.

Yuqoridagilardan ko’rinadiki, moliyaviy hisobot auditi mustaqil fan sifatida o’z predmeti, ob’ekti va sub’ektlariga ega. Fikrimizcha, moliyaviy hisobot auditi fanining predmeti deganda mazkur fanning boshqa fan yoki predmetlardan ajratib turuvchi belgilari yoki xususiyatlari tushunilib, uning predmetini bizningcha,quyidagicha izohlash maqsadga muvofiqdir:

Moliyaviy hisobot auditi fanining predmeti – xo'jalik yurituvchi sub'ektlar faoliyatining qonuniyligi va moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining ishonchliligini ta'minlash bo'yicha auditorlik munosabatlarini o'rganish hisoblanadi.

Moliyaviy hisobot auditini o'tkazish va uni fan sifatida tadqiq etishda quyidagi me'yoriy hujjatlardan keng foydalaniladi:

- O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirining 23.01.2019 yildagi "Moliyaviy hisobot shakllari va ularni to'ldirish bo'yicha qoidalarni tasdiqlash to'g'risida"gi buyruqqa o'zgartirishlar kiritish haqida 10-son buyrug'i;
- "Moliyaviy hisobot auditining maqsadi va uni tartibga soluvchi asosiy tamoyillar" - 200-son XAS;
- "Moliyaviy hisobot auditi bo'yicha qonunlar va me'yoriy hujjatlarni ko'rib chiqish" - 250-son XAS;
- "Auditni rejalashtirish" - 300-son XAS;
- "Auditda muhimlik" - 320-son XAS;
- "Auditorlik dalillar" - 500-son XAS;
- "Auditorlik dalillar - aniq moddalarga taalluqli qo'shimcha savollar" - 501-son XAS;
- "Dastlabki moliyaviy hisobot auditida boshlang'ich qoldiqlar bo'yicha auditorning ma'suliyati" - 510-son XAS;
- "Tahliliy amallar" - 520-son XAS;
- "Ekspert xizmatidan foydalanish" - 620-son XAS;
- "Moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik xulosasi" - 700-son XAS;
- "Taqqoslanadigan ko'rsatkichlar" - 710-son XAS;
- "Tekshirilgan moliyaviy hisobotlardagi boshqa axborotlar" - 720-son XAS;
- "Istiqbolli moliyaviy ma'lumotlarni tekshirish" - 810-son XAS;
- "Moliyaviy hisobotning sharhi bo'yicha kelishuv» - 910-son XAS;
- "Moliyaviy hisobotga taalluqli amallarni bajarish bo'yicha kelishuv" - 920-son XAS;
- "Moliyaviy ma'lumotlarning kompilyatsiyasi bo'yicha kelishuv" - 930-son XAS va boshqalar.

Moliyaviy hisobot auditi maqsadlarini tushunish realizatsiya qilinishi auditorning kasbiy fikrlarini ifodalash uchun etarlicha isbot yig'ish imkonini beruvchi auditorlik amallari metodik asoslari shakllanishini ta'minlaydi. "Moliyaviy hisobot auditining maqsadi va uni tartibga soluvchi asosiy tamoyillar" nomli 200-son xalqaro audit standartiga muvofiq moliyaviy xisobot auditining maqsadi: auditorlarga moliyaviy hisobot barcha axamiyatli javxalari bo'yicha moliyaviy hisobotni taqdim etishga oid belgilangan kontseptual asosga muofiq tayyorlanganligi xaqida o'z fikrini bildirish uchun imkoniyat yaratishdir.

Moliyaviy hisobot auditining vazifalari:

- Moliyaviy hisobot tarkibini tekshirish;
- Moliyaviy hisobot tuzish printsiplariga mosligini tekshirish;
- Buxgalteriya balansining to'g'riligini tekshirish;
- Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotni tekshirish;
- Pul oqimi to'g'risidagi hisobotni tekshirish;
- Xususiy kapital to'g'risidagi hisobotni tekshirish.

Moliyaviy hisobot auditini tartibga soluvchi tamoyillar sifatida mustaqillilik, xalollik, xolislik, kasbiy bilimga egalilik va tegishli sinchikovlik, kasbiy xulq atvorga egalilik, texnikaviy standartlarga rioya qilish kabi tamoyillarni kiritish mumkin.

Moliyaviy xisobot auditining axborot manbalari bo'lib quyidagilar xizmat qiladi:

- Ta'sis xujjatlari;
- Ta'sischilarning umumiy majlis bayonnomalari, qaror va buyruqlari;
- Xisob siyosati;
- Moliyaviy xisobot shakllari;
- Buxgalteriya xisob registrlari;
- Boshlang'ich xujjatlar.

Moliyaviy hisobotni hosil qilish pog'onalari

- Moliyaviy hisobot moddalari ko'rsatkichlari
- Sintetik va analitik hisob reestrlari

- Xo’jalik operatsiyalari

Auditorlik tekshiruvida dalillar to’plash amallari sifatida esa quyidagilarni kiritish maqsadga muvofiqdir:

- Testlash orqali baholash
- Ichki nazorat tizimi bo’yicha test o’tkazish;
- Buxgalteriya hisobi tizimini bo’yicha testlash;
- Buxgalteriya hisobi maqsadi uchun tuzilgan xisob siyosatini taxlili;
- Solik hisobi maqsadi uchun tuzilgan hisob siyosatini taxlili;
- Ishchi schetlar rejasini taxlil kilish.

Mohiyati buyicha schetlarning qoldiq va oborotlarini tekshirish amallari:

a) NAZORATLASH - bu qog’oz yoki elektron ko’rinishdagi yoki boshqa tashuvchilardagi tashqi va ichki hujjatlar yozuvlarini tekshirishni hamda material aktivlarni tekshirish aktivlarning inventarizatsiya tekshirishlardan tashkil topgan.

b) KUZATISH - boshqa shaxslar tomonidan bajarilgan muolaja va jarayonlarni o’rganishni o’z ichiga oladi;

v) SO’ROV - xo’jalik sub’ekti ishi bo’yicha yoki ishidan tashqari boshqa shaxslardan ma’lumot to’plash;

g) HISOBLASH - bu buxgalteriya yozuvlarida va dastlabki hujjatlarda arifmetik aniqlikni tekshiradi.

Moliyaviy hisobot auditida ko’rsatkichlarni baholash va tasdiqlashga ta’sir etuvchi omillar sifatida quyidagi omillarni misol qilish mumkin:

- Mavjudligi;
- Kelib chiqishining aniqligi;
- Xuquq va majburiyatlar;
- To’laligi;
- Baholanishi;
- Aniqligi;
- Taqdim va oshkor qilish.

Moliyaviy hisobot auditi jarayonida eng ko’p qo’llaniladigan tahliliy amallar:

- xo’jalik yurituvchi sub’ektning moliyaviy hisobotlari ko’rsatkichlarini uning

rejadagi ko’rsatkichlari bilan solishtirish;

- moliyaviy hisobotlarning amaldagi ko’rsatkichlarini auditorlik tashkiloti tomonidan belgilangan prognoz ko’rsatkichlari bilan solishtirish;
- moliyaviy hisobot ko’rsatkichlarini amaldagi qonunchilik va me’yoriy hujjatlar yoki xo’jalik yurituvchi sub’ektlarning o’zi tomonidan belgilanadigan me’yoriy hujjatlar bilan solishtirish;
- moliyaviy hisobot ko’rsatkichlarini moliyaviy hisobot tarkibiga kirmaydigan ko’rsatkichlar bilan solishtirish;
- moliyaviy hisobot ko’rsatkichlarini tarmoqning o’rtacha ma’lumotlari bilan solishtirish;
- moliyaviy hisobot ko’rsatkichlarining vaqt o’tishi.

Tekshiruv vazifalarini aniqlab borish, auditorlar xo’jalik muomalalari tarkibini, ularning hajmini, jadalligi, rasmiylashtirish va ro’yxatdan o’tkazish tartibini, korxonada qo’llaniladigan axborotlarga ishlov berish texnologiyalari va boshqa omillarning o’ziga xos xususiyatlarini hisobga olishi lozim.

1.2. Auditorlik tekshiruvi jarayonida moliyaviy hisobotni baholash mezonlari

Dalillarni olish jarayonida auditor qanday materiallarni nima maqsadda tekshirayotgani haqida aniq tasavvurga ega bo’lishi zarur. Shundan so’ng auditor auditorlik amaliyotida auditorlik dalillarini yig’ishni tezlashtirish uchun tasodifiy xatolarni ma’lum mezonlar tizimini qo’llab, baholashga majbur. Quyidagi 1.2-jadvalda moliyaviy hisobot moddalarini baholash mezonlari keltirilgan.

1.2-jadval

Moliyaviy hisobot moddalarini baholash mezonlari[2]

Mezonlar	Mezonlar mazmuni
1	2
Mavjudlik	Aktiv yoki majburiyat ma’lum sanaga mavjud bo’lishi
Kelib chiqishining aniqligi	Hisobot davrida xo’jalik muomalalari yoki xo’jalik faoliyati hodisalari yuz berganligini tasdiqlash
Huquq va majburiyatlar	Aktiv yoki majburiyatlar ma’lum sana holatiga ko’ra ushbu

[2] Jadval mualliflar tomonidan tuzilgan

	iqtisodiy sub’ektga munosabatdaligini tasdiqlash
To’laligi	Mijozda hisobga olinmagan aktivlar, majburiyatlar, muomalalar yoki voqealar, shuningdek, ochilmagan moddalar yo’qligi
Baholanishi	Aktiv yoki majburiyat mos keluvchi balans qiymatida aks etishini tasdiqlash
Aniqligi	Operatsiyalar yoki hodisalar mos keluvchi summada va mos keluvchi balans qiymatida aks etishi
Taqdim va oshkor qilish	Modda qonunchilik talablariga mos holda ochiladi, tasniflanadi va tavsiflanadi, deb tasdiqlash

Mavjudlik mezonlarini, odatda buxgalteriya hisoblari (hisobraqamlari) bo’yicha saldoni tekshirish yo’li bilan tasdiqlash mumkin. Masalan, kassadagi pul mablag’larining inventarizatsiyasi natijalari hisobot sanasiga pul mablag’lari mavjudligi haqida auditorlik dalilini olish uchun asos bo’lib xizmat qilishi mumkin. Kelib chiqishining aniqligi mezoni buxgalteriya hisobi aylanma hisobraqamiga tegishli, chunki aylanmalar mijozning xo’jalik hayoti faktlarini ro’yxatga oladi va tavsiflaydi.

Huquq va majburiyatlar mezoni mijozning aktivlari va passivlarini yuridik (huquqiy) jihatdan rasmiylashtirishga tegishli. Masalan, xo’jalik yurituvchi sub’ektning balansida aks etgan passiv yuridik kuchga ega bo’lgan shartnomalar, kontraktlar, to’lov va tovar hujjatlari yoki boshqa hujjatlar bilan tasdiqlanishi lozim.

To’lalik mezoni auditorning amaliy faoliyatida etarlicha murakkab realizatsiya qilinadi, chunki buxgalteriya hisobraqamlari saldo va aylanmalari asosidagi tekshiruvida etarlicha ishonch bilan hamma xo’jalik muomalalari hisobga olingan, deyish qiyin. Qoidaga ko’ra, ushbu mezonning tasdiqlanishi ikki shartning belgilanishi bilan bog’liq: hisobga tegishli hamma muomalalar buxgalteriya hisobi registrida aks etganmi va hisob registriga kiritilgan hamma saldo hamda aylanmalar to’liq hajmda moliyaviy hisobotga kiritilganligi.

Buxgalteriya hisobotlarini baholanishi mezonlariga mos kelishini aniqlashda hisobotning hamma moddalari me’yoriy hujjatlar talablari va mijoz tomonidan tanlangan “Hisob siyosati” talablariga muvofiq baholanganligini tasdiqlash kerak. Shuningdek, auditor baholashning qo’llangan variantini moliyaviy hisobot tuzish masalalari nuqtai nazaridan asoslanganligini tasdiqlashi lozim.

Aniqlik mezoni buxgalteriya hisobida mijozning xo’jalik yuritish

faoliyatining vaqtinchalik aniqlangani faktlari qo’yib yuborilganligi qabul qilingani bilan bog’liq, ya’ni bu faktlar ular haqiqiy o’rniga ega bo’lgan hisobot davriga tegishli. Hisobotlarni taqdim va oshkor qilish mezonlariga mos kelishini aniqlashda alohida ko’rsatkichlarga nisbatan o’zaro aloqador ko’rsatkichlar kompleksi sifatida hamma buxgalteriya hisobotlariga ham isbotlanishga ega bo’lishi kerak.

1.3. Jamlangan moliyaviy hisobot auditini o’tkazish xususiyatlari

Xo’jalik yurituvchi sub’ektlarda moliyaviy hisobot axborotlarini xalqaro standartlar asosida kompilyatsiya qilishning muhim sharti sifatida konsolidatsiyalashgan boshqaruv qarorlarini qabul qilish muhim hisoblanadi.

Xo’jalik yurituvchi sub’ektlar guruhining konsolidatsiyalashtirilgan buxgalteriya hisobotlarini tayyorlash guruhning konsolidatsiyalashtirilgan moliyaviy jadvallarni, ushbu guruhni tashkil etuvchi bir-biri bilan bog’liq bo’lgan tashkilotlar bilan qonunchilik hujjatlarida tartibga solinadigan moliyaviy hisobot konsolidatsiyasi jadvallarni tayyorlash asosiy tamoyillariga muvofiq amalga oshiriladi.

Moliyaviy hisobotlarni konsolidatsiyalashning kontseptual asoslariga qo’yiladigan talablarni davlat va jamoat sektorida amalga oshiradigan Xalqaro g’aznachilik uyushmasi hisoblangan PEMPAL tashkiloti quyidagicha izohlaydi: “Moliyaviy hisobotlarni konsolidatsiya qilish g’oyasi judda oddiy. Agar ikki yoki undan ortiq tashkilot bitta umumiy nazorat ostida bo’lsalar, guruhning moliyaviy holati to’g’risida to’liq axborotlarga ega bo’lish maqsadida ular bitta tashkilotda “guruh” sifatida qaralishi lozim”[3]. Bunda hukumatlarning siyosiy irodasi sifatida o’zaro hisob-kitoblarda “hisoblash usuli”ga o’tishni qo’llab-quvvatlash, shuningdek, to’rtta asosiy qadamni (amaldagi qonunchilikni takomillashtirish, xalqaro standartlarni qo’llash, kadrlar masalasi va axborot texnologiyalari) amalga oshirish lozimligini ta’kidlaydilar.

Xo’jalik yurituvchi sub’ektlarning guruhiga kiruvchi o’zaro bog’liq bo’lgan

[3] Консолидация финансовой отчетности. Казначейское сообщество PEMPAL Тематическая группа по бухгалтерскому учету и отчетности в государственном секторе. 2016., 99 с.

sho’’ba korxonalari moliyaviy hisoboti ma’lumotlarini konsolidatsiya qilishning tamoyillari asosida amalda tartibga solinayotgan normativ-huquqiy hujjatlarga binoan umumlashtirish orqali konsolidatsiyalashtirilgan moliyaviy hisobotni shakllantirsalar, bunda yuqori malakali kasbiy tayyorgarlikka ega bo’lgan mutaxassislar talab etiladi.

Iqtisodchi olim I.Avazovning ta’kidlashicha: “Konsolidatsiyalashgan hisobotni tuzilishi to’g’riligini isbotlash va tasdiqlash uchun auditorlar so’rov, kuzatuv, aktivlar va majburiyatlarni tekshirish, ma’lumotlarni tasdiqlash, hujjatlarni tahlil qilish, qayta hisoblash, tahliliy muolajalar kabi umumqabul qilingan uslub va usullardan foydalanishlari lozim. Auditorning har bir aniqlagan ma’lumotini baholay olish, shuningdek uning ishonchliligi va mos kelishini tekshira bilish qobiliyati zaruriy shartlardan hisoblanadi”[4].

Moliyaviy hisobotni bosh va sho’’ba korxonalar guruhi konsolidatsiya qilingan moliyaviy hisobotini tuzish bosqichma-bosqich amalga oshiradi. Iqtisodchi olim S.S.Nasretdinovning ilmiy-ishida “Xalqaro amaliyotda konsolidatsiyalashtirilgan moliyaviy hisobot tuzishning uchta asosiy bosqichi mavjud.

Bunda har bir mamlakat moliyaviy hisobotning xalqaro standarti talablariga asoslangan holda o’zining xususiyatlaridan kelib chiqib, konsolidatsiyalashtirilgan moliyaviy hisobotning tuzilmasini ishlab chiqish imkoniga ega. Shu sababli, deyarli ko’pchilik mamlakatlarda vakolatli organlar yoki vazirliklar tomonidan ishlab chiqiladigan moliyaviy hisobot tuzilmasi mavjud”[5].

Birinchi bosqich zarurligi shunga bog’liqki, ko’pgina hollarda ya’ni hisob siyosatida bosh va sho’’ba korxonalar guruhining barcha korxonalar uchun yagona bo’lgan talablarga qaramasdan, ularning hisoboti turli muddatlarda va turli valyutada tuzilishi, o’z tuzilmasi va bandlarini baholash tartibi (Bosh va sho’’ba korxonalar guruhining xorijiy mamlakatlar hududida korxonalar mavjud bo’lsa)

---

[4] Avazov I.R. Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotni auditorlik tekshiruvidan o’tkazish masalalari. //“Xalqaro moliya va hisob” ilmiy-elektron jurnali. № 3, dekabr, 2016 y. 8-10 b.

[5] Nasretdinov S.S. Konsolidatsiyalashtirilgan moliyaviy hisobot tuzishning nazariy va uslubiy masalalari. Nom. diss. –T.: O’zR.Bank-moliya akademiyasi, 2005 y.

bir-biridan farq qilishi mumkin. Bunda mavjud farqlarni hisobga olmasdan turib moliyaviy hisobotlarni konsolidatsiyalashtirish huquqiy talablariga muvofiq kelmaydi.

Mazkur vaziyatda bosh va sho’’ba korxonalar guruhining muayyan korxonalar moliyaviy hisobotining o’tish hisobotini tuzish orqali konsolidatsiyalashtirishga tayyorlash maqsadga muvofiq hisoblanadi. O’tish hisobotining maqsadi bosh va sho’’ba korxonalar guruhi korxonalarning hisob yuritish siyosatidan chetga chiqish holatlarini bartaraf etish va uni Bosh korxonaning hisob siyosati yagona talablariga muvofiqlashtirishdir.

Ikkinchi bosqichda birlashtirilayotgan korxonalar moliyaviy hisoboti gorizontal ravishda jamlanadi. Natijada korxonalar konsolidatsiyalashtirilayotgan moliyaviy hisobotining tegishli moddalari summasini ifoda etadigan umumlashtirilgan balans yuzaga keladi. Bu bosqichda konsolidatsiyalashtirilgan moliyaviy hisobotni tuzish tartibi hamda unga Bosh va sho’’ba korxonalar guruhining birlashtirilishi lozim bo’lgan barcha korxonalar rioya qilishi ustidan alohida nazorat o’rnatilishi lozim. Shu sababli, ushbu bosqich faqat sho’’ba va qo’shma korxonalarga tegishli hisoblanadi. Bunda sho’’ba korxonasining ma’lumotlari to’liq jamlansa, qo’shma korxonalar moliyaviy hisobotlari ma’lumotlari esa faqat Bosh korxonaning ishtirok etish ulushiga mutanosib ravishda jamlanadi.

Uchinchi bosqich buxgalteriya balans va moliyaviy natijalar to’g’risidagi konsolidatsiyalashtirilgan hisobot tuzishni o’z ichiga oladigan bevosita birlashtirishni ifodalaydi. Uning maqsadi “Bosh va sho’’ba korxonalar guruhi to’g’risidagi axborotlarni yagona iqtisodiy tuzilma sifatida taqdim etishdir. Buning uchun Bosh va sho’’ba korxonalar guruhi ichidagi muomalalar va ularning natijalarini istisno qilishga yo’naltirilgan birlashtirishning aniq tartibini ishlab chiqish zarur”[6].

E.Yastrebkovaning ilmiy maqolasida “Moliyaviy hisobotning xalqaro

[6] Nasretdinov S.S. Konsolidatsiyalashtirilgan moliyaviy hisobot tuzishning nazariy va uslubiy masalalari. Nom. diss. –T.: O’zRBank-moliyaakademiyasi, 2005 y.

standarti bo’yicha konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotlarni tayyorlashda guruh ichidagi muomalalarni qayta hisoblash eng ko’p mehnat talab qiladigan jarayonlardan biridir. Bizning kompaniyamizda yil yakuni bo’yicha hisobotni tuzishda, buxgalterlar ichki muomalalar bo’yicha solishtiruv o’tkazishadi. Bu esa, moliyaviy hisobotlarni konsolidatsiya qilish vaqtini qisqartiradi va kelishmovchiliklar hamda qo’shimcha to’lovlarni aniqlashga zarurat qolmaydi”[7], deb ta’kidlagan.

Birlashtirish tartibi sho’’ba va qo’shma korxonalar uchun bir xil bo’lib, qaram korxonalar moliyaviy hisoboti ma’lumotlarini birlashtirishdan ancha farq qiladi. Bevosita birlashtirish quyidagi tartibda amalga oshiriladi:

- kapitalni konsolidatsiyalashtirish;
- majburiyatlar (kreditorlik qarzlari)ni konsolidatsiyalashtirish;
- oraliq natijalarni istisno qilish (hisobdan chiqarish);
- daromad va xarajatlarni konsolidatsiyalashtirish;

Yuqoridagilardan dastlabki uchta tartib konsolidatsiyalashtirilgan buxgalteriya balansini tuzishga, to’rtinchisi esa konsolidatsiyalashtirilgan moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobotga tegishlidir.

Kapitalni konsolidatsiyalashtirish bu balansning “O’z mablag’lari manbalari” bo’limini birlashtirish natijasida takroriy hisoblashishlarni chiqarib tashlashdir. Bunday takroriy hisoblashlar har doim yuzaga keladi, chunki birinchidan, Bosh korxonaning sho’’ba korxona kapitalidagi ishtirok etish ulushi uning balansida aks ettiriladi, ikkinchidan, bu ulush sho’’ba korxonasining noto’g’ri hisoblangan Ustav kapitalini konsolidatsiyalashtirilgan hisobotga birlashtirish jarayonida tuzatiladi.

Ma’lumki, bosh korxona balansida o’ziga nisbatan kreditorlik qarzini aks ettira olmaydi. Bosh va sho’’ba korxonalar guruhi konsolidatsiyalashtirilgan balansiga faqat uning tarkibiga kirmaydigan korxonalar moliyaviy hisobotiga tegishli ma’lumotlar kiritilishi lozim. Bu vazifani majburiyatlarni konsolidatsiyalashtirish orqali amalga oshirish mumkin.

---

[7] Ястребкова Е. Элиминирование внутригрупповых оборотов при консолидации. Практический журнал о международных стандартах финансовой отчетности. 2006 г. 54 с.

1.3-jadval

Sho’’ba korxonasi kapitalida 100% ishtirok etilgan holatda bosh va sho’’ba korxonalar balanslarini umumlashtirish usuli *(ming so’mda)*[8]

Ko’rsatkachlar	Bosh korxona «Yakkasaroy» KSZ	Sho’ba korxona “Pronto terstile group” MChJ UK	Yig’ma balans	Umumlashtirish		Konsolidatsiya lashgan balans
				qo’shish	ayirish	
1	2	3	4	5	6	7
Aktiv						
Bosh korxonaning sho’’ba korxonasiga qo’ygan kapitali	20000	-	20000	-	20000	-
Boshqauzoq muddatli aktivlar	1435127	15656	1450783	-	-	1450783
Sho’’ba korxonalardan olinadigan schyotlar	14151	21225	35376	21225	14151	-
Joriy aktivlar	3237355	1519	3238874	-	-	3238874
Chetlanishlar	-	-	-	-	-	-
Jami aktiv	**4706633**	**38400**	**4745033**	**21225**	**34151**	**4689657**
Passiv						
Ustav kapitali	1637	20000	21637	20000	-	1637
Sho’’ba va qaram korxonalarga berilgan qarzlar	21225	14151	35376	14151	21225	-
Boshqa passivlar	4683771	4249	4688020	-	-	4688020
Jami passiv	**4706633**	**38400**	**4745033**	**34151**	**21225**	**4689657**

Yuqoridagi 1.3-jadval ma’lumotlari tahlili shuni ko’rsatadiki, bosh korxonaning sho’’ba korxonasiga qo’ygan kapitali 20000,0 ming so’m yig’ma balansga qo’shiladi, ammo umumlashtirish paytida ayirib tashlanadi ya’ni konsolidatsiyalangan balansda aks ettirilmaydi. Buning sababi, Bosh korxonaning qo’yilgan kapitalini takror qo’shish oqibatida amaldagi qonunchilikni talablarini buzmaslik va moliya bozorida aktsiyadorlarning aldanib qolmasliklarini kafolatlashdan iboratdir.

Xuddi shunga o’xshash holatni sho’’ba korxonalarga berilgan qarzlarni hisobga olishda ham kuzatishimiz mumkin. Bosh korxonaning qarzi 21225,0 ming so’m va sho’’ba korxonaning 14151,0 ming so’m qarzi yig’ma balansda qo’shib hisoblanadi, ammo konsolidatsiyalangan balans tuzish paytida ular ayirib tashlanadi. Biroq, Ustav kapitalini konsolidatsiyalash paytida faqat Bosh korxonaning Ustav kapitali 1637,0 ming so’m umumlashtiriladi. Sho’’ba korxonaning Ustav kapitali esa faqat yig’ma balansda aks ettirib qo’yiladi, xolos.

[8] Jadval mualliflar tomonidan tuzilgan

Majburiyatlarni konsolidatsiyalashtirish jarayonida Bosh va sho’’ba korxonalar guruhining bir-biriga nisbatan qarzdorlik xususiyatiga ega barcha munosabatlari, shuningdek, ularning natijalari istisno qilinishi kerak. Aks holda Bosh korxonaning moliyaviy holati noto’g’ri ifodalanishi mumkin.

Bu borada iqtisodchi olim N.B.Xo’jabekov “Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot korxonaning alohida moliyaviy hisobotidan hisob tamoyillarini, shu jumladan, aktivlar va majburiyatlarni tan olish, baholash, daromad va xarajatlarni aks ettirish tamoyillarini talqin qilish va qo’llash nuqtai nazaridan ham farq qiladi” deb ta’kidlaydi”[9].

Majburiyatlarni konsolidatsiyalashtirishda bosh va sho’’ba korxonalarning o’zaro debitorlik, kreditorlik va boshqa qarzlari, avans to’lovlari, qimmatli qog’ozlarga xarajatlar, kelgusi davrlar xarajatlari, shuningdek, ular o’rtasidagi munosabatlar natijasida tashkil etilgan zahiralarni inobatga olish lozim.

O’zaro bog’liq tashkilotlar guruhiga kiruvchi korxonalar boshqaruviga ularning hisob siyosati farqlari batafsil bayonini taqdim etish va konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisoboti uchun zarur tuzatishlar kiritish. O’zaro bog’liq tashkilotlar guruhi faoliyati natijalarini tekshirishda konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotning aniqligi va ishonchliligiga ta’sir qiluvchi, audit davomida albatta tahlil qilinishi va baholanishi lozim.

Auditorlik tekshiruvlari amaliyotida bugungi kunda konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotda yuzaga keluvchi asosiy xatolar qatoriga quyidagilarni kiritish mumkin:

– bosh va sho’’ba tashkilotlar ma’lumotlarni konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotga asossiz ravishda kiritish yoki kiritmaslik;

– bosh va sho’’ba tashkilotlar o’tkazadigan ta’siridan qat’iy nazar konsolidatsiya usullaridan noto’g’ri foydalanish;

– chet elda joylashgan bosh yoki sho’’ba tashkilotlar hisobotlar shaklini noto’g’ri o’zgartirish;

[9] Xo’jabekov N.B. Biznesni birlashtirishda konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotlarni takomillashtirish: dis. Avtoref....i.f.n., T.:2009 y.

– o’zaro bog’liq tashkilotlar guruhiga kiruvchi korxonalar operatsiyalarini, shuningdek, ularning faoliyati natijalarini konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotda noto’g’ri aks ettirish, bog’liq tomonlar bilan amalga oshirilgan operatsiyalarni ochib bermaslik;

– konsolidatsiyalashda o’zaro bog’liq tashkilotlar guruhi hisoboti bilan mos kelmaydigan guruh ichidagi hisob-kitoblarning yuzaga kelishi;

– noto’g’ri yoki to’liq bo’lmagan konsolidatsiya tuzatishlari, o’zaro bog’liq tashkilotlar guruhi rahbariyati tomonidan ularning tasdiqlanmaganligi;

– hisob-kitoblarda va oz ulushni tashkil qiluvchilarning ishbilarmonligi to’g’risidagi jamoa fikrini aks ettirishdagi xatolar;

– segmentlar bo’yicha axborotlarni ochib berishdagi va o’zaro bog’liq tashkilotlar guruhi hisoboti tushuntirishlaridagi xatolar.

Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotlarni tekshirishni tashkil qilishda mos normativ hujjatlarni, ichki auditorlik standartlarini ishlab chiqish va amaliyotga tatbiq etish zarur, deb hisoblaymiz.

10-son MHXS “Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot” 2011 yil may oyida nashr ettirilgan bo’lib, “kompaniya bitta yoki bir nechta kompaniyani nazorat qilganda konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotni tayyorlash va tuzish printsiplarini belgilaydi”[10].

Amaldagi moliyaviy hisobotning xalqaro standartlarida moliyaviy hisobotlarni konsolidatsiyalash masalalari barcha standartlarni qamrab olmasdan iloji yo’q, ammo quyidagi standartlar bevosita moliyaviy hisobotlarni konsolidatsiya qilish bilan bog’liq hisoblanadi:

10-son MHXS “Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot”;

11-son MHXS “Qo’shma faoliyat”;

12-son MHXS “Boshqa kompaniyalarga qatnashish hissasi to’g’risidagi axborotlarni ochiqlash”;

27-son BHXS “Alohida moliyaviy hisobot”;

[10] “Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot” 10-son moliyaviy hisobotning xalqaro standarti. http://www.mf.uz

28-son BHXS “Assotsiatsiyalashgan kompaniyalarga investitsiyalar va qo’shma korxonalar”.

Mazkur xalqaro standartda bosh korxonaga - bir yoki bir nechta korxonalarni nazorat qiluvchi, sho’’ba korxona esa - xo’jalik sub’ekti, xususan, korporativ bo’lmagan xo’jalik yurituvchi sub’ekt hisoblanadi, masalan, boshqa sub’ekt faoliyatini nazorat qiluvchi sherikchilik (bosh (ona) korxona). Bunda bosh korxona sho’’ba korxonalar axborotlarini qo’shib, umumlashtirgan holda konsolidatsiyalashtirilgan moliyaviy hisobot tuzadi.

Biroq, MHXS № 10 – “Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot” talablari bo’yicha quyidagi holatlarda konsolidatsiyalashtirilgan moliyaviy hisobot tuzish shart qilib qo’yilmaydi:

– agar bosh korxona boshqa bir bosh korxonaning butunlay yoki qisman tasarrufidagi sho’’ba korxona hisoblanib, bu haqda mulkdorlar xabaror etilgan bo’lsa;

– bosh korxonaning qarz mablag’lari yoki xususiy kapitali vositalari ochiq bozorda kotirovka qilinmasa, muomalada bo’lmasa, (mamlakat yoki xorijiy fond birjalarida, shuningdek, mahalliy va mintaqaviy bozorlarda, birjadan tashqari savdolarda);

– bosh korxona qimmatli qog’ozlar bo’yicha komissiyaga yoki boshqa bu sohani tartibga soluvchi organga ochiq bozorga qimmatli qog’oz chiqarish maqsadida o’zining moliyaviy hisobotini taqdim etgan yoki taqdim etish arafasida turgan bo’lsa;

– bosh korxona ustav kapitalining yakuniy yoki oraliq sherigi hisoblangan boshqa bosh korxona MHXS talablariga muvofiq ravishda e’lon qilish qilish uchun konsolidatsiyalashtirilgan moliyaviy hisobot tayyorlagan hollarda.

Kapital (hissa)da qatnashish usuli uyushgan korxonalarga qilingan investitsiyalarni hisobga olish uchun qo’llaniladi. Bunday investitsiyalar dastlab (investitsiya qilingan daqiqadan boshlab) nominal qiymati bo’yicha hisobga olib boriladi, keyinchalik nominal investitsiya va investorning sof aktivlardagi hissasiga qarab hosil bo’lgan gudvill qiymati paydo bo’lishi, biz tomonimizdan aniqlandi.

1.4-jadval

MHXS talablari asosida moliyaviy hisobotlarni konsolidatsiyalash qoidalari[11]

Nazorat qilish darajasi	**Ta’sirning muhimlik darajasi**	**Umumiy nazorat**	**Nazorat**	**Eng kichik ta’sir**
Nazorat ob’ektining maqomi	Uyushgan korxona	Qo’shma korxona	Sho’’ba korxona	Xorijiy investitsiyalar ishtirokidagi korxona
Konsolidatsiya-lash usuli	Kapitalda qatnashish usuli	Teng taqsimlash (proportsional) usuli	To’liq konsolidatsiyalash usuli	Tannarx bo’yicha va haqiqiy qiymati bo’yicha hisobgaolish usuli
Tartibga soluvchi standart	MHXS 28 (IAS)- “Uyushgan va qo’shma korxonalarga investitsiyalar”	MHXS 31 (IAS) – “Qo’shma tadbirkorlikda ishtirok etish”	MHXS 27 (IAS) -“Alohida moliyaviy hisobotlar”, MHXS 3(IAS) “Biznesni birlashtirish”	MHXS 27 (IAS) -“Alohida moliyaviy hisobotlar”, MHXS 39 (IAS) “Moliyaviy instrumentlar: tan olish va baholash”

Teng taqsimlash (proportsional) konsolidatsiyalash usulida konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotni shakllantirishning umum qabul qilingan usuli butun faoliyat uchun asos bo’lib hisoblanadi. Uning to’liq konsolidatsiyalash usulidan farqi shundaki, aktsiyador barcha nazorat qilinmaydigan aktivlar bo’yicha emas, balki o’zi aniq egalik qiladigan aktivlar bo’yicha konsolidatsiyani amalga oshiradi.

To’liq konsolidatsiyalash usuli shundan kelib chiqadiki, unda guruh yagona iqtisodiy tuzilma hisoblanadi. Bunday holatda sho’’ba korxonaning barcha sof aktivlari konsolidatsiya qilinadi, ozchilikning ulushi konsolidatsiyalangan balans hisobotining passivida ko’rsatiladi.

10-son MHXS maqsadi konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotni tayyorlash va tuzish printsiplarini belgilash bo’lib hisoblanadi, shunday holatdaki, qachonki kompaniya bitta yoki bir netcha kompaniyani nazorat qiladi.

10-son MHXS konsolidatsiya metodlari va ularning konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotga ta’sirini ko’rib chiqmaydi.

[11] Овчаренко В. Основние принципи, методика и проблеми составления консолидированной финансовой отчетности по МСФО. “Вестник МСФО” в Украине, №17, 4 август. 2015.

Huquqiy jihatdan qaraydigan bo’lsak, har bir kompaniya mustaqil va alohida ajratilgan bo’lsada, iqtisodiy nuqtai nazaridan esa bir nechta kompaniyalar yagona bir butun tizim sifatida hisobot taqdim etishi maqsadga muvofiqdir.

Shu bois, aktsiyadorlar manfaatlarini qanoatlantirish maqsadida har qanday bosh kompaniya o’zining hisobotidan tashqari alohida konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotlarini tuzishlari talab etiladi. Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot tuzadigan kompaniyalar guruhiga bosh kompaniya hamda u tomonidan nazorat qilinadigan barcha sho’’ba kompaniyalar kiradi. Agar kompaniya bosh kompaniya tomonidan nazorat qilinsa, u holda konsolidatsiyalangan moliyaviy hisobot bu kompaniyalarning faoliyat turlaridagi mavjud farqlardan qat’iy nazar tuziladi.

Bosh kompaniya konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotni quyidagi holatlarda tuzishga majbur emas:

– Bosh kompaniyaning o’zi boshqa kompaniyaga nisbatan sho’’ba korxona hisoblansa va eng bosh kompaniya unga nisbatan sho’’ba korxona hamda boshqa kompaniyalarga nisbatan oraliq bosh kompaniyalarga konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotni tuzmaslikka e’tiroz bildirmasa. Bunda oraliq bosh kompaniya 100% bo’lmagan sho’’ba korxona hisoblansa, u holda nazorat qilmaydigan aktsiyadorlarning roziligi talab etiladi;

– bunday bosh kompaniyaning hissali va qarzli instrumentlari ochiq fond bozorida muomalada bo’lmasa;

– oraliq bosh kompaniya qimmatli qog’ozlar komissiyasi yoki boshqa anologik organlarga fond bozorida o’zining hissali va qarzli qimmatli qog’ozlarini joylashtirish maqsadida hisobot taqdim qilishga majbur bo’lmasa;

– ushbu bosh kompaniyaning oxirgi va har qanday oraliq bosh kompaniyalari moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga muvofiq ochiq kira olish mumkin bo’lgan konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotni chiqarsa.

Konsolidatsiyalashning umumiy qoidalari. 10-son MHXSga muvofiq konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot tuzishda kompaniya aktivlar, majburiyatlar, kapital, daromad va xarajatlarning analogik moddalarini qo’shib

chiqish yo’li bilan bosh va sho’’ba tashkilotlar moliyaviy hisobotlarini har bir satr bo’yicha konsolidatsiyalaydi.

Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot yagona iqtisodiy tashkilot sifatidagi guruh to’g’risida moliyaviy axborotlarni taqdim eta olishlari uchun quyidagi harakatlar amalga oshiriladi:

– Bosh kompaniyaning har bir sho’’ba korxonaga investitsiyalarining balans qiymati va bosh kompaniyaga taalluqli bo’lgan har bir sho’’ba korxona kapitali qismi eliminatsiyalanadi (ya’ni o’zaro chiqarilib tashlanadi); birlashishi natijasida gudvil yuzaga kelishi mumkin, qaysiki moliyaviy holat to’g’risidagi konsolidatsiyalashgan hisobotda alohida satrda aks ettiriladi;

– hisobot davri uchun konsolidatsiyalanadigan sho’’ba kompaniyalar foyda va zararlardagi nazorat qilinmaydigan qatnashish hissasi aniqlanadi;

– konsolidatsiyalashadigan sho’’ba kompaniyalar sof aktivlaridagi nazorat qilinmaydigan qatnashish hissasi bosh kompaniya aktsiyadorlari kapitalidan alohida ko’rsatiladi.

Sof aktivlarda nazorat qilinmaydigan qatnashish hissasi tarkib topadi:

- biznesni birlashtirish sanasida sho’’ba kompaniyalar sof aktivini nazorat qilmaydigan qatnashish hissasi;
- xarid qilish vaqtidan hisobot sanasiga qadar sho’’ba kompaniya kapitali o’zgarishidagi nazorat qilinmaydigan qatnashish hissasi.

Guruh kompaniyalari o’rtasida mavjud bo’lgan guruh ichidagi qoldiqlar, operatsiyalar, daromadlar va xarajatlar to’liq chiqarilib tashlanishi kerak.

Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot tuzishda bosh kompaniya va sho’’ba kompaniyalar moliyaviy hisobotlari bir hisobot sanasida tuzilgan bo’lishi shart. Agar bosh kompaniyaning hisobot sanasi sho’’ba kompaniyaning hisobot sanasidan farq qilsa 10-son MHXSga muvofiq sho’’ba kompaniya bosh kompaniyaning hisobot sanasiga qo’shimcha moliyaviy hisobot tuzishi talab etiladi. Bunday hollarda ushbu sana va bosh kompaniya hisobot sanasi oralig’ida yuz bergan salmoqli bitimlar yoki hodisalarning ta’siri korrektirovka kiritish orqali inobatga olinadi.

Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot guruhning yagona hisob siyosati asosida shakllanadi. Agar guruhda bironta kompaniyaning qaysidir hisob ob'ektlari yoki operatsiyalariga nisbatan hisob siyosati guruhning hisob siyosatiga muvofiq kelmasa, bunday hollarda hisobot konsolidatsiyasi maqsadlari uchun korrektirovkalarni kiritish maqsadga muvofiq bo'ladi.

1.4. Moliyaviy hisobotda nomuvofiqlik topilganda auditorlik tashkilotining harakatlari

Auditorlik tashkiloti auditorlik tekshiruvini rejalashtirayotganida tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisobotda buzib ko'rsatishlarning mavjudligi ehtimolini hisobga olish va undan kelib chiqqan holda auditorlik tamoyillarini ishlab chiqishi kerak.

Auditorlik tashkiloti auditorlik tekshiruvi tamoyillarini shunday tarzda tashkil qilishi kerakki, uning natijasida auditorlik tekshiruvi davomida moliyaviy hisobotdagi mavjud barcha muhim buzib ko'rsatishlarni aniqlash mumkin bo'lsin.

Auditorlik tashkiloti auditorlik tekshiruvini o'tkazishda moliyaviy hisobotda buzib ko'rsatishlarning mavjudligi ehtimolini ko'rsatuvchi bir qator omillar borligini hisobga olishi kerak. Ushbu omillar o'z ichiga quyidagilarni oladi:

a) xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy-xo'jalik faoliyatini samarali boshqarishni tashkil qilish masalalarida rahbariyatning salohiyatiga shubha qilish;

b) auditor tomonidan berilgan savollarga to'liq asoslanmagan javoblar berish yoki to'g'ri javob berishdan o'zini olib qochish;

v) xo'jalik yurituvchi sub'ekt tomonidan bajarilayotgan muomalalarni uning faoliyat turiga yoki tashkiliy tuzilmasiga mos kelmaslgi;

g) hisob siyosatini tez-tez va asoslanmagan holda o'zgartirish;

d) buxgalteriyada ishlovchi xodimlar tarkibi tez-tez o'zgarib turishi (xodimlar qo'nimsizligini yuqoriligi);

e) zarur auditorlik isbotlarni olishdagi yuzaga keladigan muammolar;

j) birlamchi hujjatlar va boshqa hisob registrlaridagi (kompyuterdagi ma'lumotlar) ma'lumotlari bir-biriga mos kelmaslgi;

z) hisob registrlaridagi (kompyuterdagi ma'lumotlar) ma'lumotlar va

moliyaviy hisob ma’lumotlarining bir-biriga mos kelmasligi.

Auditorlik tashkiloti tomonidan moliyaviy hisobotni buzib ko’rsatish holati aniqlansa, u holda aniqlangan buzib ko’rsatish tekshirilayotgan hisobotning ishonchligiga qay darajada ta’sir ko’rsatishni baholash kerak. Agarda, auditorlik tashkiloti buzib ko’rsatish dalillari moliyaviy hisobotning ishonchligiga sezilarli darajada ta’sir ko’rsatadi deb hisoblasa, u holda auditorlik tashkiloti o’z fikrini tasdiqlash maqsadida qo’shimcha tamoyillarni amalga oshiradi. Qo’shimcha tamoyillar auditorlik tashkiloti tomonidan o’rganilayotgan masalaning mohiyatidan kelib chiqqan va audtorning kasbiy vakolatlaridan tashqariga chiqmagan holda belgilanadi. Agar qo’shimcha tamoyillar moliyaviy hisobotni buzib ko’rsatish holatini tasdiqlasa, u holda auditorlik tashkiloti tegishli auditorlik xulosasini tayyorlash mavjud buzib ko’rsatishlarning ta’sir ko’rsatish ehtimolini har tomonlama tahlil qilib chiqishi kerak bo’ladi.

Moliyaviy hisobotni buzib ko’rsatishning sezilarli darajadagi dalillari aniqlanganda, auditorlik tashkiloti ushbu buzib ko’rsatishlarga olib keluvchi xo’jalik yurituvchi sub’ektning faoliyatida turli xil xatoliklarni oldini oluvchi amaldagi ichki nazorat tizimining qanchalik samaradorligini baholashi kerak. Agar, auditorlik tashkiloti ichki nazorat tizimi moliyaviy hisobotni buzib ko’rsatish hollarini yuzaga kelishiga tegishli darajada to’sqinlik qila olmaydi degan xulosaga kelsa, auditorlik tashkiloti tomonidan tuzilgan auditorlik hisobotda ichki nazoratda aniqlangan kamchiliklarni aks ettirish bilan bir qatorda, uni takomillashtirish bo’yicha tavsiyalar beradi.

Auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobotni buzib ko’rsatish aniqlashda dalillar to’g’risida iloji boricha tez fursatda xo’jalik yurituvchi sub’ektning rahbariga ma’lum qilish kerak, agarda:

- buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimi mavjud aktivlarni saqlash sharoitlarini tashkil qilishga va moliyaviy hisobotni buzib ko’rsatishga barham berishga qodir emasligi aniqlansa;

- aniqlangan dalillar xo’jalik yurituvchi sub’ektning xodimlari tomonidan zarar etkazilganligi to’g’risida aniq guvohlik bersa.

Auditorlik tekshiruvi jarayonida aniqlangan moliyaviy hisobotda buzib ko’rsatish dalillari va ularni bartaraf qilish bo’yicha berilgan tavsiyalar auditorlik tashkiloti tomonidan tuzilgan auditorlik hisobotida aks ettirilishi kerak.

Xo’jalik yurituvchi sub’ekt auditorlik tekshiruvchi davomida aniqlangan moliyaviy hisobotni buzib ko’rsatish dalillari o’z vaqtida bartaraf etilmagani uchun qonunchilik bilan belgilangan tartibda javobgar bo’ladi. Agar tuzitilmagan xatolar birlashmasi (jami) jiddiylik darajasiga yaqinlashsa, auditor topilganlari bilan birga topilmagan (aniqlanmagan) xato ham bor – yo’qligini, tuzatilmagan xatolar belgilangan jiddiylik darajasidan oshib ketish ehtimolini aniqlash zarur. Bundan tashqari tuzatilmagan xatolar jami jiddiylik darajasiga yaqinlashishiga qarab, auditor qo’shimcha auditorlik amallari vositasida auditorlik riskini pasaytirish haqidagi masalani ko’rib chiqadi yoki aniqlangan xatolarni hisobga olgan holda moliyaviy hisobotga tuzatish kiritishni talab qilishi mumkin.

Auditorlik tekshiruvi jarayonida buxgalteriya hisobotida aniqlangan hamma xatolar va ma’lumotlarni auditor o’zining belgilangan tartibda rasmiylashtirilgan ishchi xujjatlarida batafsil aks ettiradi. Auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasining analitik qismida buxgalteriya hisobotlaridagi aniqlangan xatolar haqida ma’lumotlar kiritishi kerak. Auditor u tomonidan olingan boshqa ma’lumotlar firibgarlik oqibatidagi muhim buzib ko’rsatish risklarini ko’rsatishini ko’rib chiqishi lozim.

Auditor amalga oshirilgan boshqa riskni baholash tartib-tamoillari va tegishli faoliyatlardan olingan ma’lumotlar bir yoki bir necha firibgarlik riski omillari mavjudligini ko’rsatishini baholashi lozim. Firibgarlik riski omillari firibgarlik mavjud bo’lishini ko’rsatishi shart bo’lmasada, ular firibgarliklar sodir bo’lgan holatlarda tez-tez mavjud bo’lgan va shu tufayli firibgarlik oqibatidagi muhim buzib ko’rsatish risklarini ko’rsatishi mumkin. Auditorlik amaliyotida 315-son xalqaro audit standartiga muvofiq, auditor operatsiyalar turlari, schyotlar qoldiqlari va ochib berishlar uchun moliyaviy hisobot darajasida va tasdiqlash darajasida firibgarlik oqibatidagi muhim buzib ko’rsatish risklarini aniqlashi va baholashi lozim.

Firibgarlik oqibatidagi muhim buzib ko’rsatish risklarini aniqlash va baholash paytida, auditor, daromadni tan olishda firibgarlik risklari mavjud degan farazga asoslangan holda, daromadning, daromad operatsiyalarining yoki tasdiqlashlarning qaysi turlari bunday risklarni yuzaga keltirishini baholashi lozim. 47-band auditor kelishuv holatlarida farazni qo’llash mumkin bo’lmasligi to’g’risida xulosa qiladigan, va shu tufayli, daromadni tan olishni firibgarlik oqibatidagi muhim buzib ko’rsatish riski sifatida ajratib ko’rsatmagan, paytda talab etilgan hujjatlashtirishni belgilaydi.

Auditor firibgarlik oqibatidagi muhim buzib ko’rsatishning baholangan risklarini ahamiyatli risklar sifatida inobatga olishi lozim va shu tufayli, agar oldin amalga oshirilmagan bo’lsa, auditor tadbirkorlik sub’ektining bunday risklarda o’rinli bo’lgan tegishli nazorat tartib-tamoillari, jumladan nazorat faoliyatlari, to’g’risida tushunchaga ega bo’lishi lozim.

Takrorlash uchun savollar

1. Moliyaviy hisobot auditi fanining predmetini tushuntirib bering?
2. Moliyaviy hisobot auditi fanining ob’ektlarini tushuntirib bering?
3. Moliyaviy hisobotlarni tekshirishning ahamiyati va vazifalarining mazmunini tushuntirib bering?
4. Moliyaviy hisobotlarni tekshirish maqsadlari mazmunini izohlab bering?.
5. Moliyaviy hisobotni baholash mezonlarini tavsiflab bering?
6. Jamlangan moliyaviy xisobotning ahamiyati va uni auditorlik tekshiruvidan o’tkazish maqsadini tushuntirib bering?
7. Moliyaviy hisobotda nomuofiqlik aniqlanganda auditorning bajaradigan amallari mazmunini tushuntirib bering?

Tayanch tushunchalar:

1. Moliyaviy hisobot;
2. Moliyaviy hisobot shakllari;
3. Moliyaviy hisobot auditi;

4. Moliyaviy hisobotni baholash mezonlari;
5. Mavjudlik mezoni;
6. Yuzaga kelish mezoni;
7. Huquq va majburiyatlar mezoni;
8. To’liqlik mezoni;
9. Aniqlik mezoni;
10. Moliyaviy hisobotda buzib ko’rsatishlar;
11. Fanning ob’ekt va sub’ektlari.

2-MAVZU. MOLIYAVIY HISOBOT AUDITINI O'TKAZISH USULLARI

2.1. Moliyaviy hisobot auditi fanining usullari mazmuni va ularni qo'llashga yondashuvlar

Bugungi kunda audit jamiyat tarixiy taraqqiyoti davomida sinalgan iqtisodiy amaliyot sifatida yuzaga kelgan. Auditning rivojlanish tarixi nafaqat qoidalar va tamoyillar bilan mustahkamlangan auditning xalqaro standartlari asosidagi amaliy tavsiyalarni, balki uning amaliy faoliyati va rivojlanish istiqbollarini tushuntirib beruvchi muhim mustaqil axamiyatga ega ilmiy tushunchalarni ham ishlab chiqdi. Shu bilan birga auditni mustaqil fan sifatida tan olish masalasi hozirgi kunga qadar munozarali bo'lib kelmoqda. Ta'kidlash joizki, keyingi vaqtlarda Rossiyalik iqtisodchi olimlar tadqiqotlarida moliyaviy hisobot auditini mustaqil fan sifatida tan olish, uning predmeti, ob'ektini aniqlash va yangi yo'nalishlarni shakllantirish masalalari dolzarb deb qaralmoqda. Moliyaviy hisobot auditini uslubiyatidagi asosiy yondashuvlar sifatida quyidagilarni e'tirof etish mumkin:

- buxgalteriya yondashuvi;
- yuridik yondashuvda;
- maxsus yondashuv;
- tarmoq yondashuvi uslubiyoti;

Buxgalteriya yondashuvi. Unda buxgalteriya hisobining turli qismlarini tekshirish uslubiyoti ishlab chiqishiga asoslanadi. Masalan: kassa muomalalarini auditi, ish haqqi auditi, hisobdor shaxslar bilan hisoblashishlar auditi va xokozo. Auditorlik tekshiruvida buxgalteriya schyotlari bo'yicha tekshirish uslubiyoti bir element bo'lib hisoblanadi. Auditorlik standartlarida ushbu yondashuv buxgalteriya hisobi schyotlarining oborot va qoldiqlarini tekshirish uslubiyoti deb nomlanadi.

Yuridik yondashuvda turli xil savollarni yuridik nuqtai nazardan tekshirish uslubiyotini ishlab chiqishga qaratilgan. Unda xo'jalik munosabatlari voqealari huquqiy tomonlari chuqurroq o'rganishga qaratilgan. Masalan: ustav kapitali auditi, mehnat kodeksi ijrosi va boshqalar. Xalqaro audit standartlarida ushbu

yondashuv nazorat vositalarini tekshirish uslubiyoti deb nomlanadi.

Maxsus yondashuv. Maxsus xususiyatlariga ega bo'lgan xo'jalik sub'ektlarining tekshirish uslubiyotlarini o'z ichiga oladi. (boshqarish tizimi, kapital tarkibi, ishchi xodimlar tarkibi, tashkiliy huquqiy shakli, soliq tizimi va boshqalar). Masalan: chet el sarmoyasi asosidan korxonalar audit o'tkazish uslubiyoti, kichik tadbirkorlik sub'ektlari. Shu bilan birga alohida soliqqa tortish tartibi belgilangan korxonalarni tekshirish uslibiyoti (yagona soliq kontsignatsiya shartnoma va boshqalar).

Tarmoq yondashuvi uslubiyoti, bunda iqtisodiyot sub'ektlarining faoliyat turi va tarmoq xususiyati hisobga olib tekshirish uslibiyoti. Bunga (qishloq xo'jaligi, qurilish bank, sug'urta, investitsiya fondlar).Ushbu uslibiyotda har bir sub'ektli harajatlariga tekshirish uslibyoti yotadi.

Auditorlik faoliyat standartlari mazmunida keltirilgan amallar(usullar)

– Auditorlik dalillarni to'plash va baholash («Auditorlik dalillar»);

– Tanlash natijalarini baholash va olingan natijalarni butun tekshirilayotgan jamlanmaga ekstrapolyatsiyalash, ya'ni tatbiq qilish («Auditorlik tanlash»);

– Moliyaviy xisobotdagi no anannaviy farqlanishlarni o'rganishi («Tahliliy amallar»);

– Ekspert xulosalarini olish va ko'rib chiqish («Ekspert ishidan foydalanish»);

– Auditorlik amallarni bajarilishini va ular natijalarini aks ettirish («Auditni hujjatlashtirish»);

– Muhimlik darajasini baholash va aniq auditorlik amallarni bajarilishida auditorlik tavakkalchiligini baholash («Muhimlik va auditorlik tavakkalchiligi»);

Moliyaviy hisobot auditi fani mazmunini tushunish bo'yicha iqtisodchi olim A.D.Sheremetning tavsiflari quyidagi 2.1-jadvalda keltirilgan.

2.1-jadval

Moliyaviy hisobot auditning fan va amaliyot sifatidagi tavsifi (A.D.Sheremet yondashuvlari)[12]

Tarkibiy qism	Tavsif
Moliyaviy hisobot	Boshqaruvchi funktsional fan hisoblanadi

[12] Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебник.-М.: ИНФРА-М, 2009. -456 с.

auditining iqtisodiy fanlar tizimidagi o'rni	
Moliyaviy hisobot auditining fan sifatidagi mohiyatini aniqlash	U o'zida mustaqil moliyaviy nazorat bilimlarining usul va yo'llarini mujassamlashtirgan tizimdir
Moliyaviy hisobot auditining moliyaviy nazorat tizimidagi o'rni	Nazorat shakllaridan biri hisoblanadi (davlat moliyaviy, ichki moliyaviy nazorat, taftish)
Audit amaliy faoliyat turi sifatida	Mustaqil moliyaviy nazorat va moliyaviy (buxgalteriya) xisobotlarni baholashga qaratilgan boshqaruv faoliyat turi
Fan sifatidagi auditning predmeti	Auditorlik tekshiruvidan o'tkazilayotgan sub'ektning moliyaviy (buxgalteriya) hisobotlari mustaqil nazorati xaqqoniyligini mazkur hisobotlar foydalanuvchilari tomonidan qaror chiqarishni ta'minlovchi boshqaruvning asosiy vazifalaridan biri
Moliyaviy hisobot auditi uslubiyati	Dialektikaga asoslangan, auditning uslubiyatini aniqlaydi. Dialektik yondashuvning asosiy xususiyati - tahlil va sintezning birligi, ko'rsatkichlarning ularga o'zaro bog'liqligi, rivojlanish va boshqalar bilan bog'liq holda o'rganish.

Mazkur masalalada yana bir iqtisodchi olim V.I.Podolskiy esa, o'z tadqiqotlarida A.D.Sheremet shakllantirgan xulosalarga asoslangan holda audit nazariyasining bir qator qoidalarini rivojlantirdi. (2.2-jadval).

2.2-jadval

Moliyaviy hisobot auditining fan sifatidagi tavsifi (V.I.Podolskiy yondashuvlari)[13]

Tarkibiy qism	Tavsifi
Moliyaviy hisobot auditining fan sifatidagi predmeti	Boshqaruvning asosiy funktsiyalaridan biri sifatida, foydalanuvchilarni tekshiruvdan o'tkazilgan sub'ektning ishonchli moliyaviy hisobot axborotlari bilan ta'minlash va bu axborotlarga asosan qaror qabul qilish imkonini ta'minlovchi ijtimoy faoliyat turidir
Moliyaviy hisobot auditining usullari	Tadqiqotning umumiy yondashuvi sifatida dialektikaga, ya'ni rivojlanishning umumiy qonuniyatlariga asoslangan, auditning uslubiyati va uni qo'llash yo'llarini belgilab beradigan tahlil va sintezning birligi, ko'rsatkichlarni o'zaro bog'liqlikda rivojlanishini o'rganish va boshqalar bilan tavsiflanadi
Moliyaviy hisobot auditi uslubiyati	Buxgalteriya (moliyaviy) hisobotlar haqqoniyligi to'g'risidagi fikr-mulohazalarni asoslash uchun qo'llaniladigan maxsus usullar, ya'ni aniq jarayonlar, hisob-kitoblar, matematik modellar va taqqoslashlar majmuidir

Bizning fikrimizcha, A.D.Sheremet va V.I.Podolskiylarning yuqorida keltirilgan tavsiflarida Moliyaviy hisobot auditining fan sifatidagi rivojlanishini boshqa iqtisodiy fanlar bilan o'zaro bog'liklikda va uning iqtisodiyot fani

[13] Подольский В.И. Аудит.Учебник.4-е изд. - М.: 2010. — 744с.

tizimidagi o’rnidan kelib chiqqan holda tadqiq etish lozimligini ko’rsatadi. Yuqoridagi tahlillardan xulosa qilib, biz audit faniga quyidagicha tavsif berishni maqsadga muvofiq, deb hisoblaymiz:

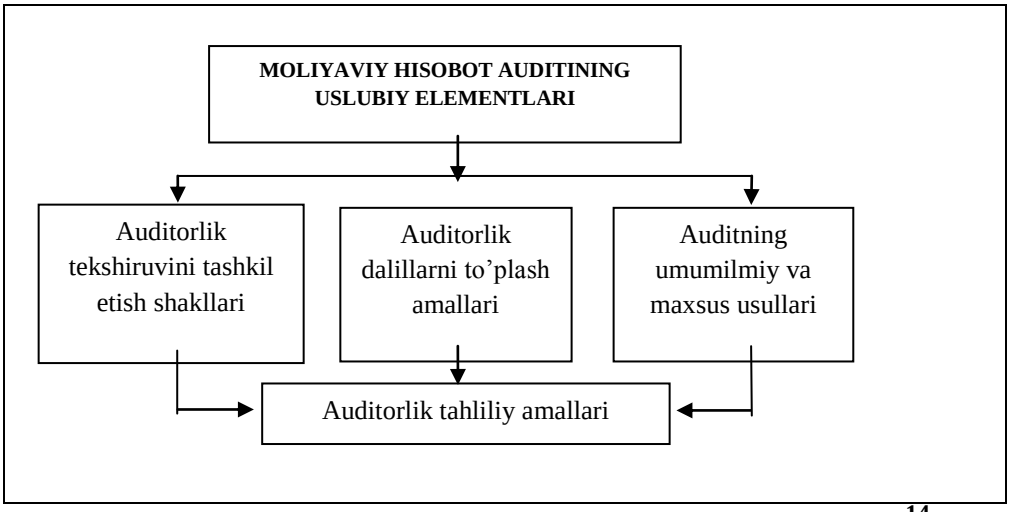
Moliyaviy hisobot auditi fani - xo’jalik yurituvchi sub’ektlarni samarali boshqarish va rivojlantirish, moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarni to’g’ri qarorlar qabul qilishi uchun ularni ishonchli axborot bilan ta’minlash maqsadida xo’jalik yurituvchi sub’ektlarfaoliyatining qonuniyligi va moliyaviy hisobotining ishonchliligini baholashga oid bilimlarni mujassamlashtiruvchi va hosil qiluvchi fandir.

Auditorlik faoliyatiga oid o’zaro munosabatlarda sub’ekt sifatida davlat, auditorlik tashkilotlari, auditorlar, korxona menejerlari va mulkdorlari, buxgalteriya (moliyaviy) hisobotidan foydalanuvchilar, auditorlarning professional jamoat tashkilotlari qatnashadi. Moliyaviy hisobot auditi fan sifatida auditorlik faoliyati sub’ektlari o’rtasidagi munosabatlarni o’rganib, amaliy faoliyat sohasi sifatida esa xo’jalik yurituvchi sub’ektlar faoliyatining qonuniyligi hamda moliyaviy hisobot ko’rsatkichlarining ishonchliligiga oid tekshiruv natijalarini tasdiqlangan rasmiy shakl va mazmundagi auditorlik hujjatlarida umumlashtiradi va sub’ekt rahbariyatiga taqdim etadi.

Moliyaviy hisobot auditi usulini fan sifatida ta’riflaganda, u foydalanadigan umumiy tadqiqot usullarini dialektika, rasmiy mantiq va tizimli yondashuv kabi usullarga ajratish mumkin. Moliyaviy hisobot auditi tadqiqot ob’ektlariga nisbatan professional qarorni shakllantirish maqsadida umumiy usullarning barchasidan auditorlik dalillarini to’plash va ma’lumotlarni tahlil qilish jarayonida foydalaniladi. Shuningdek, moliyaviy hisobot auditining alohida va aniq ob’ektlarni tekshirishda qo’llaniladigan xususiy yoki maxsus usullari ham mavjud. Bu esa, auditorlik faoliyatining uslubiy asoslari quyidagi elementlardan tashkil topadi (2.1-rasm).

O’z navbatida, yuqoridagi 2.1.-rasmda keltirilgan moliyaviy hisobot auditini tashkil etish shakllarining me’yoriy-huquqiy asosi O’zbekiston Respublikasi “Auditorlik faoliyati to’g’risida”gi qonuni hisoblansa, auditorlik dalillarni to’plash

amallarining me’yoriy asosi 500-son “Auditorlik dalillar” nomli XAS, auditning umumilmiy va maxsus usullarining me’yoriy asosi MHXS, XASlar va auditga oid o’quv adabiyotlari, auditorlik tahliliy amallarining me’yoriy-huquqiy asosi esa 520-son “Tahliliy amallar” nomli XAS kabi hujjatlarda (mazkur usullarning mazmuni va qo’llash tartibi) yoritilgan.



2.1-rasm. Moliyaviy hisobot auditining uslubiy asoslari[14]

Bu borada bizning qarashimiz A.D.Sheremet va V.I.Podolskiy nuqtai-nazariga mos keladi. Moliyaviy hisobot auditining usullari asosini auditorlik dasturi va umumiy rejasida belgilangan vazifalar, auditorlik testlari va dalillarni to’plash amallari, auditorlik tanlash va boshqa tahliliy amallar tashkil etadi. Fikrimizcha, bugungi kunda moliyaviy hisobot auditining uslubiy muammolaridan biri – bu amaldagi auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi normativ-huquqiy hujjatlar va o’tkazilgan ilmiy tadqiqotlarda auditorlik faoliyatini ilmiy tadqiq etish va amalga oshirish usullarining etarlicha yoritilmaganligidir. Bu holat ayniqsa, amaliyotda auditorlarni tekshiruv usullari mazmuni, ahamiyati va qo’llash tartibini etarlicha tushunmasliklari oqibatida tekshiruvlarni sifatsiz yoki samarasiz o’tkazilishiga sabab bo’lmoqda.

Shuningdek, O’zbekiston Respublikasi Prezidentining 2018 yil 19 sentyabrdagi PQ-3946son Qarori bilan auditorlik faoliyatini yanada rivojlantirish chora-tadbirlari qabul qilindi. Xususan, moliyaviy hisobot auditini o’tkazishga doir yangi talablar belgilanib, 2020 yil 1 yanvardan majburiy auditorlik tekshiruvidan

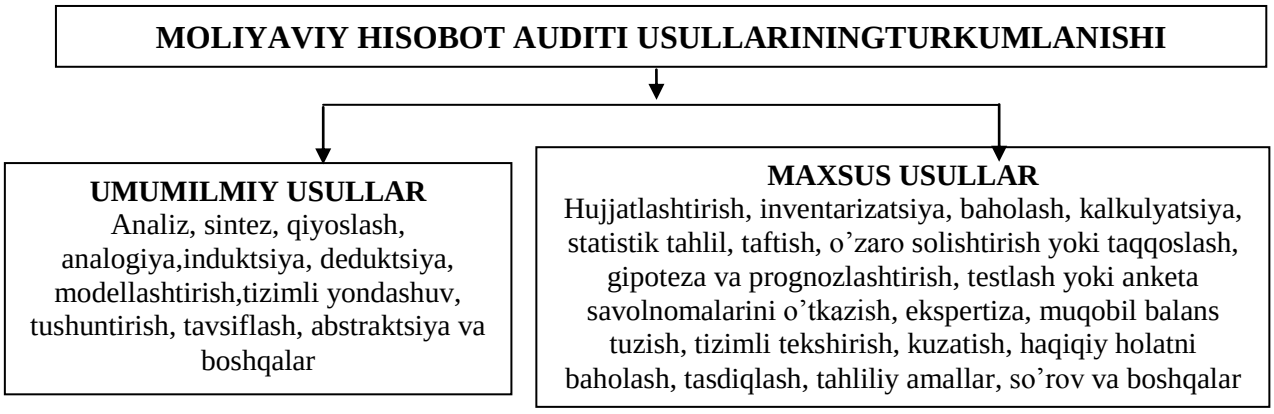
[14] Muallif tomonidan tuzilgan

o’tishi lozim bo’lgan tashkilotlar soni ortishi kuzatilishi aniq. Shu munosabat bilan «Auditorlik faoliyati to’g’risida»gi qonunning yangi tahriri loyihasi va amaldagi ma’muriy javobgarlik to’g’risidagi Kodeks kabi normativ hujjatlarga majburiy auditorlik tekshiruvini o’tkazishdan bosh tortganlik holatlari uchun javobgarlik yuzasidan tegishli o’zgartirish va qo’shimchalar kiritishni maqsadga muvofiq,deb hisoblaymiz.

Moliyaviy hisobot auditini o’tkazish usullari - audit tekshiruvini bajaruvchi tashkilot mutaxassislari tomonidan olib boriladi va ularning tijorat mahfiyligi, tashkilotning yangilik siri (“nou-xou”)ni tashkil etadi. Moliyaviy hisoboti auditi jarayonida iqtisodiyotimizga xos bo’lgan xalqaro amaliyotda keng foydalaniladigan usullar qo’llaniladi. Auditor audit usullarini mustaqil ravishda belgilaydi va qo’llaydi. Mazkur usullardan qay birini qo’llash o’tkazilayotgan auditning maqsadi va vazifalari hamda auditorning bilimi va malakasiga bevosita bog’liqdir.

2.2. Moliyaviy hisobot auditi usullarining turkumlanishi va ularga tavsif

Yuqorida keltirilgan xorijlik va respublikamiz iqtisodchi olimlarining audit usullariga oid qarashlari va O’zbekiston buxgalteriya hisobi va auditorlik faoliyatining professional jamoat tashkilotlari mutaxassislari fikrlarini umumlashtirgan holda moliyaviy hisobot auditida qo’llaniladigan usullarni quyidagicha turkumlashni maqsadga muvofiq, deb hisoblaymiz (2.2-rasm).



2.2-rasm. Moliyaviy hisobot auditi usullarining turkumlanishi[15]

[15] Muallif tomonidan tayyorlangan

Maxsus usullar qatoriga auditorlik dalillarini olish amallari – nazorat qilish, kuzatuv, so'rov va tasdiqlash, qayta hisoblash va tahliliy amallarni kiritish mumkin. Shuningdek, moliyaviy hisobot auditi usullari tekshiruvning alohida jihatlariga nisbatan dalillar olish talablari, jumladan, hisobot sanasidan keyingi voqealar va faoliyatning uzluksizligini baholash amallarini ham o'z ichiga oladi. Moliyaviy hisobot auditining umumilmiy usullarining ayrim nazariy-uslubiy masalalari xorijlik va respublikamizning etakchi olimlari tomonidan atroflicha o'rganilib, turlicha yondashuvlar shakllantirilgan (2.3-jadval).

2.3-jadval

Moliyaviy hisobot auditining umumilmiy usullari mohiyatini izohlashga doir yondashuvlar

Umumilmiy usullari nomlanishi	**Davronov Z.D.[16]**	**Shermuxammedova N.A.[17]**
Analiz	Analizda butun tizim moddiy yoki fikran qismlarga ajratiladi. Analiz butunni bilishning asosiy va zaruriy bosqichidir	Ob'ektni amalda yoki fikran tarkibiy qismlarga ajratish
Sintez	Qismlar avval alohida-alohida bo'laklarga bo'linib o'rganiladi va xulosalar chiqariladi. Bu xulosalar butun uchun sintezdir	Sintezqismlardan butunni, xuddi shunday tarzda, qayta birlashtirish
Qiyoslash	Qiyoslash tadqiq qilinayotgan narsa va hodisalar o'rtasidagi o'xshashlik va tafovutlarni bilishga, ularning aloqa va munosabatlarini aniqlashga yordam beradigan bilish usulidir	Taqqoslash-ob'ektlar (yoki ayni bir ob'ektning rivojlanish bosqichlari)ning o'xshash yoki farqli jihatlarini, ya'ni ularning ayniyligi va tafovutlarini aniqlovchi bilish operatsiyasi
Analogiya	Analogiya narsa va hodisalar o'rtasida biron-bir jihatdan o'xshashlikni ko'rsatuvchi jarayondir	Analogiya(moslik, o'xshashlik)-o'xshash bo'lmagan ob'ektlarning ayrim jihatlari, xossalari va munosabatlaridagi o'xshashliklarni aniqlash
Induktsiya	Xususiylikdan umumiylikka qarab borish jarayonini o'zida mujassamlashtirgan tushuncha	Xususiylik(tajriba, dalil)dan umumiyga (ularni umumlashtirib xulosa chiqarishga) fikran harakat qilish
Deduktsiya	Deduktsiya umumiy xulosa chiqarish ma'nosini beradi, ya'ni xulosalar umumiylikdan juz'iylikka tomon boradi. Umumiy fikrdan, qonundan xususiy qonunlarni mantiqiy ravishda keltirib chiqarish, kashf etish, ijod qilish deduktsiyaning asosiy vazifasidir	Deduktsiyaning o'ziga xos xususiyati shundaki, tadqiqotchi deduktsiya vositasida bir sinf, bir jins, bir guruh narsa yoki hodisa to'g'risidagi umumiy bilimlardan ularning har biri haqida alohida bilimlarni hosil qiladi
Modellashtirish	Modellashtirish deganda ijod ob'ektining har xil shakllarini moddiy va fikriy jihatdan yaratish usuli tushuniladi	Modellashtirish-borliqni bilvosita o'rganish usuli. Biron ob'ektning xususiyatlarini ularni o'rganish uchun maxsus tuzilgan boshqa ob'ektda qayta hosil qilishdir
Tizimli (sistemali) yondashuv	Tizimli (sistemali) yondashuv, deganda qismlardan tashkil topgan va muayyan tarzda bir-biri bilan bog'langan hamda bir butun yaxlitlikni tashkil etadigan jarayonlarning hammasi tushuniladi	Fanda turli ob'ektlarni sistemalar sifatida tadqiq etishni nazarda tutadigan metodologik tamoyil (talab)lar majmui

[16]Davronov Z.D. Ilmiy ijod metodologiyasi:O'quv qo'llanma /. -T.: "IQTISOD-MOLIYA", 2007 y. – 184 bet.
[17]Shermuhamedova N.A. Ilmiy tadqiqot metodologiyasi:Darslik/. -T.: "Fan va texnologiya", 2014 y. – 512 bet.

Tushuntirish	Narsa va hodisalarning mohiyatini ochib berish, ular to'g'risida tinglovchiga bilim berish tushuniladi. Tushunish esa tushuntirish natijasida hissiy qabul qilingan bilimlar yig'indisidir	"Tushuntirish-insonning hamkorlik faoliyatida bilish jarayonlari ob'ektiga kirgan narsa va hodisalarning mohiyatini fikr uzatish, o'zaro ta'sir o'tkazish, ta'sirlanish, muloqot, taqlid yordami bilan oydinlashtirish, xotiradagi bilimlar va ijtimoiy tajribalar bilan ularni uyg'unlashtirgan holda tushunish sari etaklovchi aqliy faoliyat"[18]
Tavsiflash	Narsa yoki hodisaga turli tomondan yondashib, u haqida batafsil bilimga ega bo'lishni ta'minlash tavsif etishdir	Tavsiflash-tajriba (kuzatish yoki eksperiment) natijalarini fanda qabul qilingan ma'lum belgilash tizimlari yordamida qayd etishdan iborat bilish operatsiyasi
Abstraktsiya	Ko'p qirrali ob'ektlarning har birini yakka-yakka holda emas, balki ma'lum bir qismi haqida umumiy fikr yuritishga aytiladi. Binobarin, jonli mushohadadan nazariy jihatlarga o'tish aniqlikdan abstraktsiyaga o'tish demakdir	O'rganilayotgan hodisaning bir qancha xossalari va nisbatlaridan fikran uzoqlashish, ayni paytda tadqiqotchini qiziqtirgan xossalarni (eng avvalo, muhim, umumiy xossalarni) ajratish jarayoni

Yuqorida keltirilgan fikrlar asosida moliyaviy hisobot auditi usuliga quyidagicha ta'rif berish orqali uning mazmuni va ahamiyatini to'liq va aniq ochib berish mumkin.

Moliyaviy hisobot auditi usuli - bu fanni tadqiq etish va auditorlik tekshiruvini amalga oshirish jarayonida bajariladigan va qo'llaniladigan tadqiqot tamoyillari, tartiblari, bosqichlari, talablari hamda tahliliy amallari majmuidir (2.2-rasm va 2.3 va 2.4-jadvallar).

2.4-jadval

Moliyaviy hisobot auditining maxsus usullari tavsifi[19]

№	Usullarning nomlanishi	Usullarning tavsifi
1	Hujjatlashtirish	Tekshirilgan ob'ekt, xo'jalik muomalalari yoki texnologik jarayonlarni amaldagi me'yoriy hujjatlar talablariga mosligi va ular bo'yicha moliyaviy hisobotdagi ko'rsatkichlarning ishonchliligiga oid auditor fikri(xulosasi)ni barcha uchun tushunarli va mazmunli bo'lgan tilda muayyan shakldagi hujjatlarda aks ettirish usulidir. Bunda, tekshiruv ob'ekti holati yuridik asosga ega bo'lgan, davlat tilidagi shakl va mazmundagi hujjatda to'g'ri, to'liq va o'z muddatida aks ettirilsa, auditorlik ma'lumotlarining ishonchliligi ta'minlanadi
2	Inventarizatsiya	Tekshirilayotgan korxona mulki va mablag'larining hujjatdagi va haqiqatdagi miqdori hamda holatini miqdor va sifat jihatdan baholash usulidir. Bunda inventarizatsiya komissiyasi a'zolari tomonidan korxona mulki va mablag'larining hujjatdagi va haqiqatdagi miqdori sanash, tortish, o'lchash va ko'z bilan ko'rish orqali o'rtadagi tafovut va ularning holatiga baho beriladi
3	Haqiqiy holatni baholash	Sub'ektda amalga oshirilgan murakkab texnologik jarayonlar yoki muomalalarni haqiqiy holatini bevosita auditorlar tomonidan barcha zarur vosita va amallarni qo'llash orqali muomala yoki jarayon amalga oshirilgan joyning o'zida tekshirish usulidir.
4	Skanerlash	Tekshirilayotgan sub'ekt moliyaviy faoliyatidagi noodatiy yoki odatda kam kuzatiladigan muomalalarni o'zaro bog'liqlik darajasini yoki to'g'ri hisobga olinganligini tekshirish usulidir. Masalan, favqulodda foyda(zarar)ni paydo bo'lish sabablarining ob'ektiv

[18] Shermuxamedova N. Falsafa. /. -T.: "NOSHIR", 2012 y. – 1216 bet.
[19]Muallif tomonidan tayyorlangan

		baholanganligi va ular bo'yicha dastlabki hamda yig'ma hisob hujjatlaridagi ma'lumotlarning o'zaro muvofiqligini baholash jarayonini misol qilish mumkin.
5	Baholash	Tekshirilayotgan korxona mulki va mablag'larining haqiqatdagi qiymatini aniqlash, amalga oshirilgan xo'jalik muomalalarining qonuniyligi hamda moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining ishonchlilik darajasini aniqlash orqali korxona faoliyatiga baho berishdir
6	Kalkulyatsiya	Tekshirilayotgan sub'ekt tomonidan ishlab chiqarilgan mahsulot(ko'rsatilgan ish yoki xizmat)lari tannarxini to'g'ri baholanganligini tekshirish jarayonidir
7	Statistik tahlil	Tekshirilayotgan korxonada amalga oshirilgan xo'jalik muomalalari va moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini miqdor hamda sifat jihatdan maxsus statistik qoidalar asosida o'rganish jarayonidir. Bunda sub'ekt rasmiy statistik hisoboti ma'lumotlarining to'g'riligi va ishonchliligi baholanib, statistik va moliyaviy hisobot ko'rsatkichlari o'zaro taqqoslanadi
8	Taftish	Huquqni muhofaza qiluvchi yoki nazorat qiluvchi organlar tashabbusiga ko'ra audit o'tkazish jarayonida tekshirilayotgan korxonada aniqlangan kamchilikka mas'ul bo'lgan shaxslarni kamchilikni tuzatish yuzasidan javobgarlikka tortish bo'yicha qaror qabul qilish orqali tekshirish usulidir
9	Muqobil balans tuzish	Tekshirilayotgan sub'ekt tomonidan ishlab chiqarilgan mahsulot(bajarilgan ish va xizmat)lar bo'yicha sarflangan xom-ashyo va materiallarni me'yordan chetga chiqish holatlarining mavjudligi hamda ularni moliyaviy natijaga ta'sirini baholash jarayonidir.
10	O'zaro solishtirish yoki taqqoslash	Tekshirilayotgan korxona mulki va mablag'larining miqdor va sifat ko'rsatkichlarini o'zaro solishtirish yoki taqqoslash. Bunda tekshirilayotgan korxonaning o'zaro bog'liq bo'lgan amalga oshirilgan xo'jalik muomalalari va moliyaviy hisobot ko'rsatkichlari o'zaro qarama-qarshi usulda solishtiriladi
11	Prognozlash tirish	Prognozlashtirish – tekshirilayotgan korxonada aniqlangan kamchiliklarni kelgusida takrorlamasligini ta'minlash yuzasidan rivojlantirish yo'llari hamda muddatlarini kafolatli tarzda belgilab berish usulidir. Bunda korxonani kelgusida rivojlantirish bo'yicha aniq kafolatlangan amaliy tavsiya(masalan biznes-reja yoki smetalar tuzish, moliyaviy hisobotni qaytadan shakllantirish)lar qo'shimcha professional xizmatlar orqali amalga oshiriladi
12	Gipoteza	Gipoteza - tekshirilayotgan korxonada aniqlangan kamchiliklarni kelgusida takrorlamanmasligini ta'minlash yuzasidan rivojlantirish yo'llarini kafolatlanmagan(hujjatli ravishda tasdiqlanmagan) ravishda operativ yoki og'zaki shakldagi tavsiya(xulosa)lar berish usulidir. Bu usul ko'pincha muhim bo'lmagan (oddiy)kamchiliklarni qisqa muddat va operativ tarzda bartaraf etishda qo'llaniladi
13	Testlash yoki anketa savolnomalari	Tekshirilayotgan korxonada amalga oshirilgan xo'jalik muomalalarining qonuniyligi va moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining ishonchliligini aniqlash maxsus tuzilgan testlar yoki anketa savolnomalari orqali tekshirish amalga oshiriladi
14	Ekspertiza	Tekshirilayotgan korxonadagi muhim va o'ziga xos xususiyatga ega bo'lgan xo'jalik muomalalarini maxsus usullar yoki laboratoriya usullarini qo'llash orqali tekshirish jarayonidir. Bu usul ko'pincha huquqni muhofaza qiluvchi yoki nazorat qiluvchi organlar tashabbusiga ko'ra audit o'tkazish jarayonida qo'llanilib, bunda, kamomadlar, qo'shib yozishlar va zararlarning miqdor va sifati maxsus usullar yordamida aniqlanadi
15	Tizimli tekshirish	Tekshirilayotgan sub'ekt va uning tarkibiy bo'limlari faoliyatiga oid ma'lumotlarni o'zaro mosligini aniqlash va boshqaruv sifatini baholash maqsadida tekshiruv ob'ektiga aloqador jarayonlarni boshidan oxirigacha tekshirish usulidir. Bu usul yuqori boshqaruv organi tomonidan sub'ekt tarkibiy bo'limlarini boshqarish yoki nazorat qilish tizimining samarasizligi yoki mavjud emasligi aniqlangan hollarda qo'llaniladi
16	So'rov	Tekshirilayotgan korxonada amalga oshirilgan xo'jalik muomalalarining qonuniyligi va moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining ishonchliligini aniqlash maqsadida mas'ul javobgar shaxslarni so'roq qilish jarayonidir. Bu usul ko'pincha, korxona mulki va mablag'larining haqiqiy holati va ulardan foydalanish holatini aniqlashda qo'llaniladi
17	Kuzatish	Tekshiruvda qo'llanilayotgan usullar va amallarni maqsadli qo'llanilayotganligini aniqlash hamda usullardan foydalanish samaradorligini baholash
18	Tasdiqlash	Auditorga taqdim etilgan mijozning xo'jalik muomalalari, texnologik jarayonlar va hisobotlari bo'yicha ma'lumotlarini mijoz yoki uchinchi shaxslar ma'lumotlariga mosligini tasdiqlash maqsadida mijoz mas'ul shaxslaridan yozma axborot olish usulidir. Bunda debitorlik qarzlari va kreditorlik majburiyatlari holati, bank, sug'urta tashkilotlari va boshqa tashkilotlar bo'yicha ma'lumotlar rasmiy tarzda mijoz rahbariyatidan olinishi mumkin.
19	Tahliliy amallar	Tekshirilayotgan moliyaviy hisobot ko'rsatkichlari o'rtasidagi o'zaro bog'liqliklar holati va moliyaviy hisobotda jiddiy buzilish faktlarining mavjudligini baholash maqsadida hisobot ko'rsatkichlarini o'zaro solishtirish, tahlil qilish va samaradorligini baholash amallari majmuidir. Bunda tahlil etilgan muomala, texnologik jarayon yoki moliyaviy ko'rsatkichlarni shakllanishining qonuniyligi, o'zaro bog'liq ko'rsatkichlari aniqlanadi

Yuqoridagi fikrlardan xulosa qilganda, moliyaviy hisobot auditi amaliy fan sifatida, iqtisodiy nazariyalar va to’plangan auditorlik amaliyoti ta’siri ostida shakllanadi. Auditni mustaqil fanga ajratishda bozor munosabatlari tizimida auditorlik faoliyati sub’ektlari o’rtasidagi iqtisodiy munosabatlar mohiyatidan kelib chiqqan holda tushuntirish muhim ahamiyatga ega. Hozirgi vaqtda iqtisodchi olimlar va amaliyotchi mutaxassislar tomonidan moliyaviy hisobot auditini o’tkazishga asosiy to’rt xil yo’ndashuvlar mavjud bo’lib, ular buxgalterlik, yuridik, maxsus tarmoqlararo yondashuvlarga ajratiladi.

Xalqaro amaliyotdan ma’lumki, auditorlik dalillarni to’palshda test usulini qo’llash ijobiy samara beradi. Chunki test usuli orqali olinadigan ma’lumotlarni operativ tahlil qilish imkonini beradi. Auditning xalqaro standarti bo’ycha test usulini - “dalillarni tasdiqlash maqsadida nazorat samarasini o’z ichiga oluvchi riskni baholashda yoki mohiyatan tekshirish natijasida ma’lumotlarning etarli bo’lmagan xolatida foydalanish tavsiya etiladi”.[20] Milliy auditorlik tashkilotlarimiz tomonidan ko’p xollarda mohiyatan tekshirish amallari amalga oshiriladi, biz bilamizki bu xolat ko’p mehnat talab qiladi.

Bizningcha, №330 AXSga muvofiq nazorat testlarini xajmini aniqlashda quyidagi savollarni ko’rib chiqishi lozim:

birinchidan, sub’ekt tamonidan davr maboynida nazoratni amalga oshirish chastotalarni;

ikkinchidan, auditor nazorat samaradorligiga tayanganda, audit davrini davomiyligi;

uchinchidan, testlar asosida olinadigan auditorlik dalillarini ko’lamini;

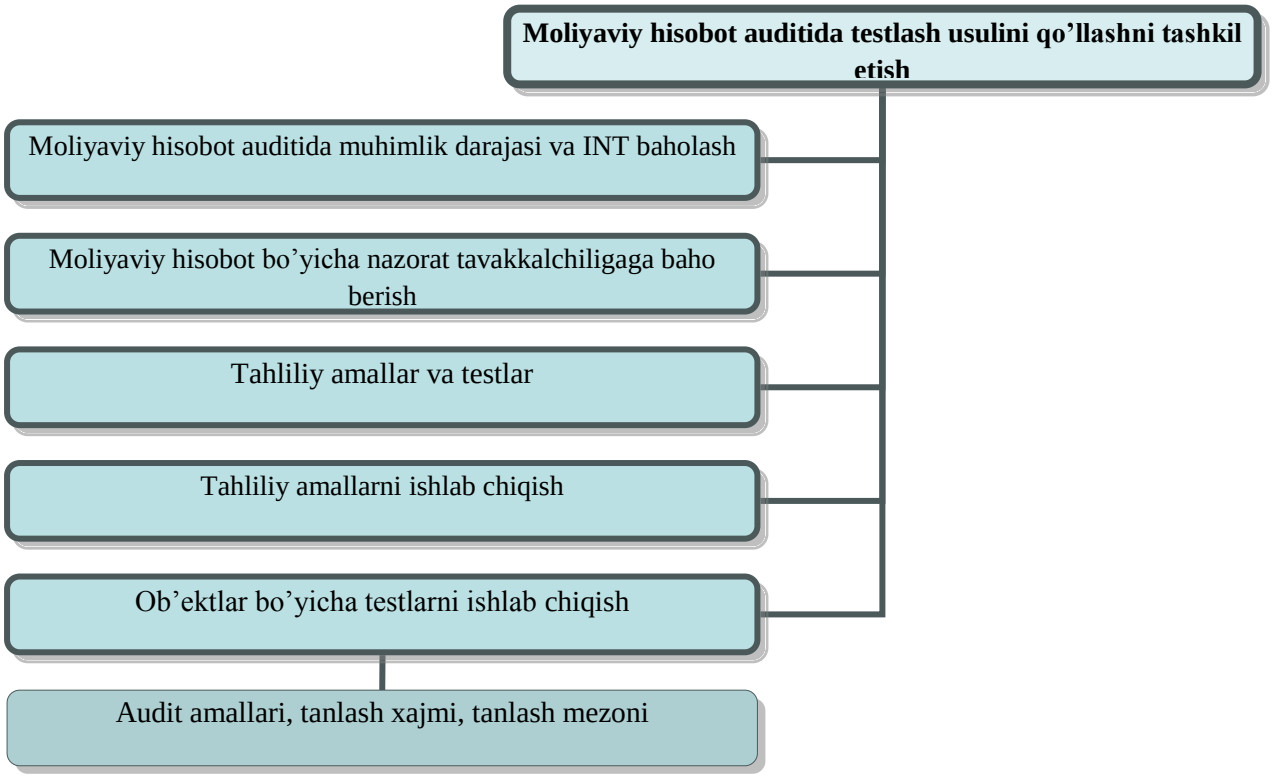
to’rtinchidan, nazorat samaradorligi riskini baholashda, audtiorni unga tayanish rejasi;

beshinchidan, nazoratlardan kutilayotgan og’ishishlarga.

Yuqoridagi fikrlarni inobatga olgan holda biz quyida moliyaviy hisobot auditi jarayonida test usulini qo’llash samarali deb o’ylab, uni tashkil etish rasmsini

[20] Сборник международных стандартов аудита, выражения уверенности этики. №330 МСА, МФБ. 2014 г. стр.322

keltiramiz (2.3-rasm).



2.3-rasm. Moliyaviy hisobot auditida testlash usulini qo’llashni tashkil etish[21]

Demak, yuqoridagilardan ko’rinib turibdiki, audit amallariniqo’llash usullarini takomillashtirish auditning xalqaro standartlarini milliy standartlarga uyg’un tarzda amalga oshirish hisobiga hamda o’z navbatda kompaniyaning ish tajribasidan kelib chiqqan holda vujudga keladi. Shuningdek, auditorlik tekshiruvlarining talab darajasida tashkil etilishi auditorlik faoliyatining yanada rivojlanishida asosiy omil bo’lib hisoblanadi. Shuningdek, moliyaviy hisobot auditi tekshiruvini o’tkazishda zaruriy kompleks hujjatlar majmuini ikki guruhga ajratish mumkin. *Birinchi guruhga* ta’sischilik va boshqa umumiy hujjatlar, sub’ektlarning xo’jalik shartnomalari, buxgalteriya hisobi va soliqqa tortishni yurgizishni, xo’jalik yurituvchi sub’ektlarning hisob berishi, ichki nazorat tizimi, *Ikkinchi guruhga* barcha bo’limlar va buxgalteriya hisobi schyotlari bo’yicha kompleks hujjatlarni o’z ishiga oladi.

O’zbekiston respublikasi “Buxgalteriya hisobi to’g’risida”gi Qonuniga asosan

[21] Muallif tomonidan ishlab chiqilgan.

hujjatlar ro’yxatida, iqtisodiy sub’ekt rahbarining hisob siyosatiga kiritilgan buxgalteriya hisob-kitob ishchi(plan) schyoti bo’yicha qabul qilgan topshirig’i yoki buyrug’i tasdiqlangan bo’lishi lozim. U hozirgi zamon talablariga mos hisob va hisobotning to’laligi va zarurli hisobot yurgizish uchun sintetik va analitik schyotlardan tarkib topgan. Ishchi(plan) schyot dastur tarkibi korxona tomonidan qabul qilingan hisob siyosatiga, hisob echimini foydalanishga, analitik hisob chuqurligiga, boshqaruvga, moliya va soliqqa hamda hisobning bo’linishining boshqada ko’pchilik faktorlariga bog’liq bo’ladi. Bundan boshqada metodikada asosiy hisob-kitob echimiga mos keluvchi buxgalteriya provodkasi chizmasi ham ko’rib chiqiladi.

2.3. Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari asosida tayyorlangan moliyaviy hisobot auditining tashkiliy masalalari

Bozor iqtisodiyoti sharoitida firma, korxona, muassasa va tashkilotlar moliyaviy xo’jalik faoliyatlarining samaradorligini oshirish, ularning bozor raqobatlariga chidamliligini kuchaytirish va bankrotlikka uchrashdan saqlab qolishda ichki imkoniyatlarni axtarib topish hamda ulardan to’g’ri foydalanish muhim ahamiyatga egadir[22].

Hozirgi kunda “1 ta xalqaro kontseptual asos, 29 ta Buxgalteriya hisobi xalqaro standartlari (BHXS) va 17 ta Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari (MHXS) va 33 ta standartlarga interpretatsiyalar”[23] amaliyotga joriy qilingan. Dunyoda turli sohalarda faoliyat yuritayotgan barcha aktsiyadorlik kompaniyalari, 45 mingdan ortiq transmilliy korporatsiyalar va yirik kompaniyalar o’zlarining 250 mingdan ortiq sho’’ba va boshqa bog’liq kompaniyalari bilan birgalikda MHXSlariga muvofiq moliyaviy hisobotlarni ixtiyoriylik asosda tuzmoqdalar. Shu bois, MHXSlarini e’tirof etuvchi mamlakatlar soni oshib bormoqda. Hisob va hisobotni xalqaro standartlar talablariga muvofiqlashtirish, shu asosda moliyaviy hisobotning dunyo miqyosida garmonizatsiyasiga erishish, ilg’or tajribalardan milliy darajada samarali foydalanish barcha mamlakatlar uchun eng dolzarb

[22] Kudbiev D.K. Buxgalteriya hisobining dolzab muammolari. //Moliya ilmiy jurnal. №4 2018 y. 37 b.
[23]International financial reporting standards. www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/

masaladir. Mamlakatimizda mustaqillik yillarida buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotni rivojlantirishga katta e'tibor qaratilib kelinmoqda. Bu borada buxgalteriya hisobining milliy standartlari (BHMS) hamda moliyaviy hisobotlarning shakllari ishlab chiqilib muayyan natijalarga erishildi. Jumladan, aktsiyadorlik jamiyatlari uchun moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari asosida tuzish va nashr ettirishning tartibi joriy qilindi. Hozirgi kunda mamlakatimizda 700 dan ortiq aktsiyadorlik jamiyatlari, 5711 ta xorijiy investitsiyalar ishtirokidagi korxonalar va ixtiyoriylik asosda boshqa yirik kompaniyalar moliyaviy hisobotning xalqaro standartlar asosida moliyaviy hisobot tuzishga o'tmoqdalar. Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlarini tan olish va joriy qilishdan maqsad O'zbekiston Respublikasida xorijiy investitsiyalar kirib kelishi uchun qulay investitsion iqlimni yuzaga keltirish, xalqaro birjalarda moliyaviy hisobot kotirovkasiga erishish, samarali boshqaruv mexanizmini yo'lga qo'yish, qabul qilinayotgan boshqaruv qarorlarining sifatini oshirish, kompaniyalarning barqaror rivojlanishi uchun shart-sharoitlar, imkoniyat va zahiralarni yuzaga keltirish, tannarxni pasaytirish hamda kompaniyalarning raqabotbardoshligi va iqtisodiy samaradorligini oshirishdan iborat. 2017-2021 yillarda O'zbekiston Respublikasini rivojlantirishning beshta ustuvor yo'nalishlari bo'yicha Harakatlar strategiyasida "korporativ boshqaruvning zamonaviy standartlar va usullarini joriy etish, korxonlarni strategik boshqarishda aktsiyadorlarning rolini kuchaytirish"[24] vazifasining belgilanishi boshqaruvning asosiy standarti sifatida moliyaviy hisobotning xalqaro standartlarini tan olish va uni keng joriy etishni zaruriyat qilib qo'ymoqda. Shuni ta'kidlash joizki, strategik vazifalardan kelib chiqib moliyaviy hisobotni takomillashtirish borasida o'z echimini kutayotgan qator muammolar mavjud.

Xalqaro amaliyotda MHXSlar asosida moliyaviy hisobot tayyorlash va taqdim qilishning uslubiy asoslarini takomillashtirish borasidagi ilmiy

[24] O'zbekiston Respublikasi Prezidentining "O'zbekiston Respublikasini yanada rivojlantirish bo'yicha xarakatlar strategiyasi to'g'risida"gi Farmoni. 2017 yil 7 fevral PF-4947-son. www.lex.uz

izlanishlarga alohida e’tibor qaratilmoqda. Bu borada moliyaviy hisobotning ob’ektlari hisoblangan aktivlar, majburiyatlar, daromad va xarajatlar hamda ularning o’zgarishiga sabab bo’luvchi moliyaviy-iqtisodiy muomalalarni tan olish, baholash va moliyaviy hisobotda aks ettirishda yagona uslubiy tartibga erishish, MHXSlari talablariga javob beradigan hisobot shakllarini joriy etish masalalari ilmiy tadqiq etilgan. Mazkur tadqiqotlar natijasida AQShdagi umumqabul qilingan printsiplar (GAAP) hamda MHXSlarining o’zaro muvofiqligiga erishilib, yirik xalqaro auditorlik tashkilotlari tomonidan moliyaviy hisobot kompilyatsiyasi asosida moliyaviy hisobot shakllari hamda bosh kompaniyalar moliyaviy hisobotini konsolidatsiyalash uslublari tavsiya etilgan. Lekin, moliyaviy hisobot axborotlarini xalqaro standartlar asosida kompilyatsiya qilish masalalari etarlicha ilmiy tadqiq etilmaganligi bu borada chuqur ilmiy-tadqiqotlar olib borishni taqozo etmoqda.

Iqtisodchi olim, professor A.A.Karimov o’zining tadqiqotlarida quyidagi muammolarga e’tibor qaratadi: “Bugungi kunda korporativ boshqaruv tizimidagi korxonalarning buxgalteriya hisobi va auditorlik faoliyatida o’z echimini topmagan muammolar mavjud bo’lib, ularni nazariy va uslubiy asoslarini takomillashtirish dolzarb masalalardan biri hisoblanadi. Bular birinchidan, buxgalteriya hisobi va auditorlik faoliyati bo’yicha qonun va normativ-hujjatlarining amaliyotda talab darajasida qo’llanilmayotganligi, shuningdek, buxgalteriya hisobi va audit funktsiyalarining to’la-to’kis amal qilmayotganligi; ikkinchidan, korporativ boshqaruv tizimidagi korxonalarda ichki auditni tashkil qilishning uslubiy jihatlari etarlicha tadqiq qilinmaganligi; uchinchidan, ma’muriy-boshqaruv xarajatlari tarkibi buxgalteriya hisobini yuritishning bugungi holatiga to’la javob bera olmasligi; to’rtinchidan, korxona boshqaruv apparat faoliyati va ularga qilinadigan xarajatlarning iqtisodiy samaradorligi ko’rsatkichlarini aniqlash hamda uni baholash uslubiyatini ishlab chiqilmaganligidir”[25].

Xalqaro standartalar talablaridan kelib chiqqan holda olib boriladigan

[25] Karimov A.A. Korporativ boshqaruv tizimida buxgalteriya hisobi va auditni takomillashtirishning asosiy yo’nalishlari: Dis. Avtoreferat....i.f.d. – T., 2008 y.

buxgalteriya hisobi va hisobotining soddalashtirilgan tizimi sub'ektning ko'rsatayotgan faoliyati va iqtisodiy ahvoli to'g'risida to'liq tasavvurni shakllantirishga yordam beradi[26]. Bu esa, o'z navbatida, buxgalteriya hujjatlari va hisobotlarining barcha foydalanuvchilarga, jumladan, chet el sarmoyachilarga qulayligini oshiradi.

Iqtisodchi olim A.K. Ibragimovning fikriga ko'ra, "Respublikada xorijiy sheriklar bilan ishlash uchun yaratilgan qulay shart-sharoit muayyan davlat kafolatlari va huquqiy baza bilan mustahkamlanishi zarur. Xorijiy sheriklar talablarini o'rganish natijalari shuni ko'rsatadiki, buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotlarning xalqaro talablarga muvofiq bo'lgan yagona kontseptsiyasining yaratilishi, ishga solingan xorijiy sarmoyalar harakatining yaqqol aks etishi investorlarga moliyaviy hisobotlarni tushuna olishlarini ta'minlaydi"[27].

Hozirgi iqtisodiy integratsiyalashuv sharoitida moliyaviy hisobot vositasida iqtisodiyotimizning real sektorlari bo'lgan korxonalarda yuz berayotgan modernizatsiya qilish va texnik yangilash jarayonlari, ularning natijasi o'laroq vujudga kelayotgan yuqori qiymatga ega bo'lgan innovatsion mahsulot, ish va xizmatlar, texnika va texnologiyalar, investitsiyalar, xususiy kapital, pul mablag'lari hamda moliyaviy natijalarga oid axborotlarni xalqaro standartlar talablariga mos holda xorijiy investorlar va boshqa axborot foydalanuvchilarga taqdim etish o'ta dolzarb masalalardan hisoblanadi. Ushbu qo'yilgan masalalarni hal qilishning zarurligi va o'ta muhimligi tanlangan mavzu bo'yicha tadqiqot ishlarini olib borishni taqozo etadi.

Moliyaviy axborotlar kompilyatsiyasi O'zbekiston iqtisodiyotida yangilik bo'lib, u o'z ichiga - moliyaviy axborotlarni to'plash, tasniflash va umumlashtirish uchun auditorning buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisoboti bo'yicha bilimlaridan (auditorning maxsus kasbiy tayyorgarligi, bilimi va qobiliyatiga ko'ra) ekspertiza jarayonida foydalanishni qamrab oladi. Iqtisodchi olim I.V.Alekseeva ilmiy

[26] Ibragimov A., Ochilov I., Qo'ziev I., Rizaev N Moliyaviy va boshqaruv hisobi. –T.: "Iqtisod-moliya", 2008 y. 51 b.
[27] Ibragimov A.K., Marpatov M.D., Rizaev N.K Xalkaro moliyaviy hisobot standartlari asosida banklarda buxgalteriya hisobi. O'quv qo'llanma.-T.: Moliya., 2010. 14 b.

maqolasida “Kompilyatsiyaning asosiy maqsadi- taqdim qilingan moliyaviy ma’lumotlar ko’rsatkichlarini qulay va tushunarli shaklga keltirish”[28] deb ta’kidlaydi.

Xo’jalik yurituvchi sub’ektlarning moliyaviy axborotlarini to’plash natijasida olingan batafsil ma’lumot qulay va tushunarli shaklga ega bo’lib, bu ma’lumotlarning ishonchliligini tekshirishning zarurati yo’q. Amalga oshirilgan muolajalar auditorga fikrni ifodalash uchun mo’ljallanmagan va bunday holatda moliyaviy axborotning ishonchliligi haqida fikr bildirishga yo’l qo’yilmaydi. Ushbu xizmatlar moliyaviy hisobotning majburiy auditiga o’xshamaydi, aksincha auditorning qo’shimcha hamda yondosh xizmatlari turi va tarkibiga kiritiladi. Uning shartnomaviy maqomi haqida ham alohida shartnoma tuzilishi, bajarilgan ishning hajmi va muddatlari davriyligi, xalqaro standartlarda hisobot berish shaklining belgilab qo’yilganligi bilan ajralib turadi. Moliyaviy axborotni yig’ish vazifasi odatda moliyaviy hisobotlarni tayyorlashni o’z ichiga oladi (bunda sub’ektda moliyaviy hisobot to’liq shakllantirilgan bo’lishi yoki aksincha bo’lishi ham mumkin), shuningdek, boshqa moliyaviy axborotni to’plash, tasniflash va to’plashni ham o’z ichiga olishi mumkin.

O’zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi rasmiy saytida e’lon qilingan (www.mf.uz) 2009 yilning 15 dekabrida yoki ushbu sanadan keyin boshlanadigan davrlar uchun moliyaviy hisobotlarning auditiga nisbatan kuchga kiritilgan 810-sonli Auditning xalqaro standarti “Qisqartirilgan moliyaviy hisobotlar bo’yicha hisobot (xulosa) taqdim etish kelishuvlari” nomli standartda maxsus savollarni tekshirish tartibi belgilangan. Xalqaro audit standartlarini maxsus maqsadli asosga ko’ra tayyorlangan moliyaviy hisobotlar auditga nisbatan qo’llashda auditorning maqsadlari quyidagi hollarda dolzarb ahamiyat kasb etadigan maxsus masalalarni tegishli ravishda hisobga olishdan iborat:

- kelishuvni qabul qilishda;
- mazkur kelishuvni rejalashtirish va bajarishda;

[28] Алексеева И.В. Теоретико-методологические аспекты компиляции финансовой информации, предусматривающей формирование стратегической отчетности. //«Бухгалтерская отчетность». № 1. 2015 год 8 с.

- auditor fikr hosil qilishi va hisobot (xulosa) taqdim etishda[29].

Ushbu standartni u kichik tadbirkorlik sub'ektlari uchun qo'llashga tavsiya qilinadi. Shuningdek, kompilyatsiyaga tegishli ayrim jumlalar O'zbekiston Respublikasida "Maxsus savolni tekshirish natijalari bo'yicha auditor hisoboti" AXSda uchraydi.

Jumladan, auditor hisoboti quyidagilarning auditorlik tekshiruvlari yakunlari bo'yicha tuziladi:

Maxsus savolni tekshirish buyurtmachisi moliyaviy axboroti tekshiriladigan xo'jalik yurituvchi sub'ekt, uning mulkdori, ishtirokchi va aktsiyadorlari, mazkur xo'jalik yurituvchi sub'ektda maxsus savolni tekshirishni o'tkazish tashabbuskori bo'lgan nazorat qiluvchi yoki huquqni muhofaza qiluvchi organlar bo'lishi mumkin"[30].

2.5-jadval

A. Moliyaviy hisobotning asosiy majburiy komponentlari[31]

№	Amalda	MHXSga muvofiq holda taklif etiladi
1	Buxgalteriya balansi	Moliyaviy holat to'g'risidagi hisobot
2	Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot	Foyda va zararlar hamda boshqa to'plam daromadlar to'g'risidagi hisobot
4	Pul oqimlari haqidagi hisobot	Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot
5	Xususiy kapital to'g'risidagi hisobot	Xususiy kapitalning o'zgarishi to'g'risidagi hisobot
6	Izohlar, hisob-kitoblar va tushuntirishlar	Izohlar, hisob siyosatining qisqacha tavsifi va boshqa tushuntirishlar

B. MHXS talablariga muvofiq o'tgan davrlar hisoboti

1	**Taqqoslanadigan axborotlar:** davr boshida moliyaviy holat to'g'risidagi hisobot; o'tgan davr uchun foyda va zararlar hamda boshqa to'plam daromadlar to'g'risidagi hisobot (MHXS bo'yicha)
2	**O'tgan hisobot davrlari uchun moliyaviy holat to'g'risidagi hisobot** (agarda korxona MHXSni birinchi marta qo'llab hisob siyosatiga retrospektiv o'zgarishlar kiritsa yoki moliyaviy hisobot moddalarini qayta guruhlashni amalga oshirsa)

Bu o'z navbatida, moliyaviy hisobotni ta'riflashda unda yo'lga qo'yilgan

[29] "Qisqartirilgan moliyaviy hisobot to'g'risidagi xulosa taqdim etish bo'yicha topshirish" 810-sonli Auditning xalqaro standarti. http://www.mf.uz

[30] "Maxsus savolni tekshirish natijalari bo'yicha auditor hisoboti" 80-son Auditorlik faoliyatining milliy standarti. http://www.mf.uz

[31] Tashnazarov S.N. Moliyaviy hisobotning nazariy va metodologik asoslarini takomillashtirish. Monografiya. T.: Globe Edit. 2018 y. 250 b.

buxgalteriya hisobining tarkibiy qismi, axborot ta’minoti funktsiyasi va maqsadini amalga oshirishda muhim vosita hamda jarayonda asosiy bo’g’in, shuningdek, moliyaviy hisobning butun natijalari moliyaviy hisobotlarda mujassamlanishi, uning asosiy maqsadi axborotdan foydalanuvchilarni tashkilotning moliyaviy holati, faoliyatning moliyaviy natijalari, pul mablag’lari harakatiga doir axborotga bo’lgan ehtiyojini qondirish ekanligini inobatga olish lozim, deb o’ylaymiz.

Mamlakatimizda amaldagi normativ-huquqiy hujjatlar hamda xalqaro standartlarga muvofiq moliyaviy hisobotning shakllarini quyidagi tarkibda belgilash maqsadga muvofiq, deb hisoblaymiz (2.5-jadval).

Jumladan: hisobotning nazariy kontseptual masalalari, balans moddalarini joylashtirishda ularning likvidlilik darajasini hisobga olish, aktivlar, majburiyatlar, daromadlar va xarajatlar hamda xususiy kapitalni tan olish, baholash va moliyaviy hisobotda aks ettirishda ilg’or tajribalardan foydalanish, moliyaviy hisobotlar va izohlarda aks ettiriladigan axborotlar qatori va hisobotlarning yangi nomlari va formatlarini ishlab chiqish kabi masalalarni qayd etish lozim (2.6-jadval).

Xo’jalik yurituvchi sub’ektlarda moliyaviy hisobot axborotlarini xalqaro standartlar asosida kompilyatsiya qilishning muhim sharti sifatida konsolidatsiyalash boshqaruv qarorlarini qabul qilish uchun muhim asos bo’lib hisoblanadi.

2.6-jadval

MHXSlar talablari asosida moliyaviy hisobot tayyorlash va taqdim etishga o’tish bosqichlari[32]

1-bosqich	2-bosqich	3-bosqich	4-bosqich	5-bosqich
MHXS o’tish jarayonini rejalashtirish	**MHXSga o’tish uslubi va vositalarni ishlab chiqish**	**Axborot yig’ish va moliyaviy hisobot tuzish**	**Mutaxassislarni konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotga tayyorlash**	**MHXS bo’yicha moliyaviy hisobot tuzish jarayonini takomillashtirish**
MHXS bo’yicha hisobot tuzishning maqsadini aniqlash.	Konsolidatsiyalash uslubiyotini ishlab chiqish:	Hisobot davri uchun ma’lumotlar yig’ish maqsadida axborot hujjatlarini to’lg’azish	Mutaxassislar guruhini transfor-matsiya va konsolida-tsiyaga o’rgatish .	Doimiy ravishda mustaqil tayyorgarlik ko’rish
MHXS bo’yicha hisobot tayyorlashga mas’ul xodimlar guruhini tayinlash	batafsil hisob siyosati va hisobning har ob’ekti bo’yicha aniq uslubiy ko’rsatmalar i/ch;	Moliyaviy hisobotlarni MHXSga transformatsiya qilish	MHXS nazariyasi bo’yicha ta’lim kursini o’tkazish.	Moliyaviy hisobotni tayyorlash jarayonini MHXS asosida takomillashtirib borish:

[32] Tadqiqotlar natijasida mualliflar tomonidan tuzilgan

MHXSga o’tish sanasini belgilash (Moliyaviy hisobot MHXSga to’liq mos kelishini tan olish).	MHXS lariga o’tish jarayoniga rahbarlik qiluvchi shaxs to’g’risidagi tashkiliy masalani hal etish.	Tanlab qilib olingan davr uchun kompaniyaning guruhdagi transformatsiya ma’lumotlarini konsolidatsiyalash	MHXS va BHMS o’rtasidagi asosiy farqlarni korxona rahbariyati (mulk egalari)ga taqdimot qilib berish	moliyaviy hisobotni avtomatlashtirishga tayyorlish (1S, auditorlarning jamoat birlashmasiga a’zolik) ;
Konsolidatsiya qilish guruhining vakolat va javobgarliklarni belgilab olish. Maslahatchini tanlab olish (Asosiy vositalarni tarixiy yoki haqiqiy qiymatida baholashni aniqlashtirib olish Yo’l xaritasini ishlab chiqish (road map)).	MHXSga o’tish vositalarini ishlab chiqish: ma’lumotlar yig’ish uchun zarur axborot bazasini shakllantirish; transformatsiya modelini ishlab chiqish; konsolidatsiya modelini ishlab chiqish; ilovalar blokini kiritish.		Ma’lumotlarni yig’ish jarayoni, ichki nazorat standartlari va usullarini o’zaro maqbul ishlashini ta’minlash	

MHXSlarini qo’llash kompaniyaning mutlaq vakolatidagi masaladir. MHXSlariga o’tish yoki BHMSlari asosida tuzilgan MHXSlari asosida moliyaviy hisobot tuzish quyidagi imkoniyatlarni yaratadi:

- kompaniya faoliyati natijalarining shaffofligini oshiradi;
- axborot foydalanuvchilarda bitta kompaniya doirasida moliyaviy ko’rsatkichlarni davrlar bo’yicha hamda bir nechta xil kompaniyalar bo’yicha esa talluqli ko’rsatkichlarni bir-biriga solishtirib tahlil o’tkazish imkoniyati tug’iladi;
- kreditorlar, aktsiyadorlar, kredit beruvchi tashkilotlarda kompaniyaga ishonch oshadi va yuqori ishonch bilan kompaniya faoliyatiga pul qo’yadi, kompaniyaning kredit olish imkoniyati kengayadi;
- xorijiy investitsiyalarni jalb qilish va xorijiy investorlar bilan hamkorlik yuksaladi;
- dunyo bozorlariga chiqish, xomashyo, valyuta, mehnat birjalariga, xalqaro kapital bozoriga chiqish imkoniyatlari tug’iladi;
- kompaniya menejerlariga boshqaruv qarorlarini qabul qilishlari uchun ishonchli, ob’ektiv, uyg’un hamda o’z vaqtida tizimlashgan moliyaviy axborotlarni olish imkoniyatlari yuzaga keladi;
- kompaniya faoliyatini byudjetlashtirish, rejalashtirish va strategik rivojlanishini baholashda zarur axborotlar ta’min etiladi;

- kompaniya boshqarish mexanizmlarini takomillashtirish, kompaniya raqobatbardoshligini oshirish, mahsulot sifatini oshirish va eksport salohiyatini yuksaltirishga erishiladi;

- kompaniyalarda korruptsiya elementlari, suiste'mollik qilish, soliq ob'ektlarini yashirish, talon-taroj qilish, mahalliychilik, xo'jasizlik, bankrotlik holatiga olib kelish holatlari barham topadi;

- mehnatni rag'batlantirish tizimi tubdan yaxshilanadi, moddiy manfaatdorlik oshadi.

- kuchli nazorat tizimi o'rnatiladi. Ma'naviy muhit barqarorlashadi. Xodimlarda ishiga, kompaniyasiga va vataniga sodiqlik xislatlari bir-biriga uyg'unlashadi.

- xodimlarda o'z ustida ishlash va malakasini muntazam oshirish imkoniyatlari tug'iladi. Professionallikka qiziqish va harakat kuchayadi.

MHXSlariga istalgan paytda, tayyorgarliksiz, to'g'ridan-to'g'ri o'tib bo'lmaydi. Agarda tayyorgarliksiz moliyaviy hisobot MHXSlar bo'yicha transformatsiya qilingan taqdirda ham kutilgan natijani bermaydi. Shu bois, MHXSlarni birinchi marta qo'llashda yoki milliy standartlar asosida tuzilgan moliyaviy hisobotni transformatsiya qilishdan oldin muhit, shartsharoit va ma'lum tayyorganlik ishlari olib borilishi shart[33].

Biz bu omillarga quyidagilarni kiritishni maqsadga muvofiq, deb hisoblaymiz:

- mamlakatda moliya, pul-kredit, soliq, mehnat qonunchiligi dunyo standartlariga uyg'un bo'lishi kerak. Milliy valyutaning erkin konvertatsiyalanishiga erishish kerak;

- mamlakat iqtisodiyotida yuqori inflyatsiya darajasi bo'lmasligi kerak;

- O'zbekiston Respublikasi buxgalteriya hisobi milliy standartlari tizimi imkon qadar MHXSlariga uyg'un bo'lishini ta'minlashimiz kerak. Agar o'rtada tafovut katta bo'lsa transformatsiya jarayoni qiyinlashadi, transformatsiya qilingan taqdirda ham kutilgan natijani bermaydi;

---

[33] Раздаточный материал по курсу повышения квалификации: "Международные стандарты финансовой отчетности» (МСФО). O'zbekiston auditorlar palatasi, T.: г. 2015.

- buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotni tuzish va taqdim etishda me’yoriy-huquqiy hujjat faqat Buxgalteriya hisobi to’g’risidagi qonun va buxgalteriya hisobi standartlari bo’lishi kerak;

- moliyaviy hisobotni taqdim etish valyutasini xalqaro standartlarga muvofiq erkin ravishda belgilash tartibiga o’tish imkoniyatlari yaratilishi kerak;

- mamlakatda professional buxgalterlar instituti tashkil etish, uning vakolati doirasida sertifikatli buxgalter va auditorlarning professional malakasini oshirish, SAR va CIPA sertifikatlarining keng joriy qilinishini kengaytirish kerak.

- buxgalterlarni chet ellarda malaka oshirishini, chet tillarini o’rganishi (IELTS), amaliyotchi buxgalterlarda buxgalteriya hisobi bo’yicha xalqaro dasturlarda ishlash ko’nikmalarini shakllantirish lozim;

- kompaniyalar, aktsiyadorlik jamiyatlarida korporativ boshqaruv tizimini xalqaro standart talablariga muvofiqlashtirish kerak;

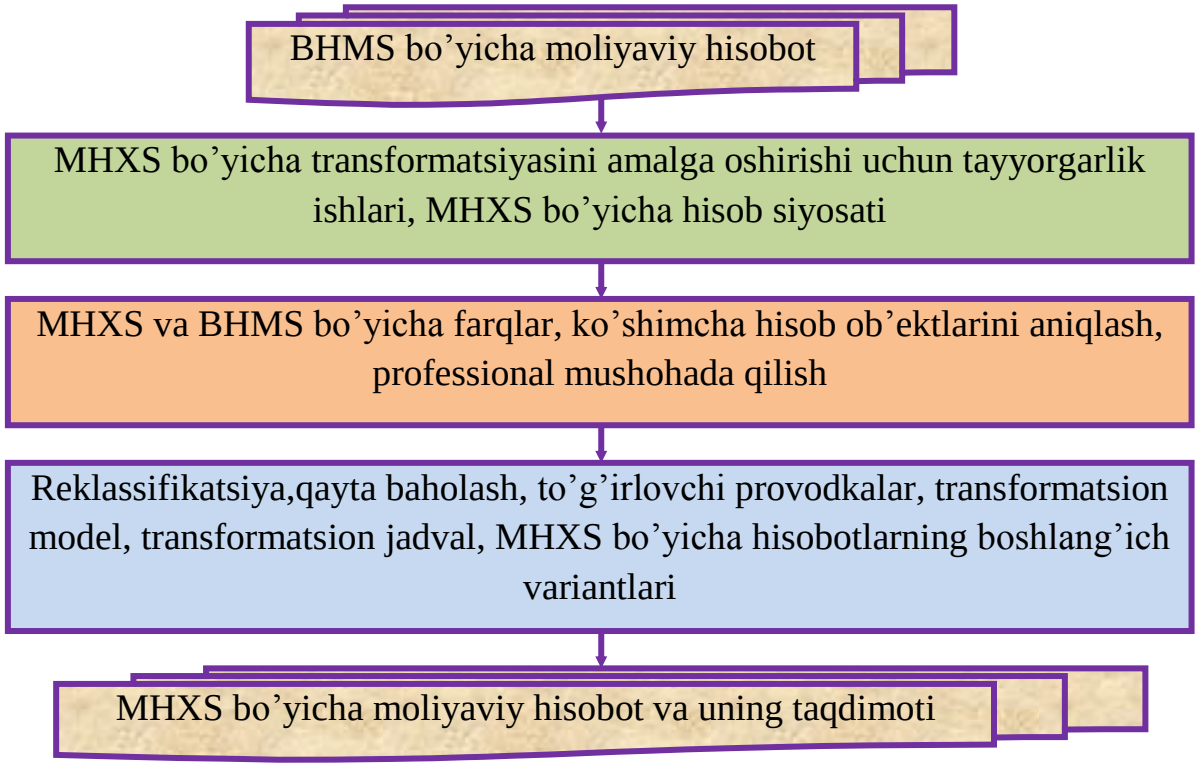
- buxgalterlarni moddiy rag’batlantirish tizimini takomillashtirish, ularning etika qoidalariga rioya qilishini ta’minlash;

- kompaniyalarda hisob siyosatini mukammallashtirish, uni moliyaviy hisobot tamoyillariga to’liq rioya qilgan holda tuzilishi hamda chinakkam hisob loyihasi bo’lishi, shuningdek kompaniyada xalqaro standartlar talablariga muvofiq ishchi schetlar rejasini ishlab chiqishga erishish;

- kompaniyada buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotni maxsus dasturlar asosida yuritilishini ta’minlash va boshqa bir qator ishlarni amalga oshirish lozim, deb o’ylaymiz.

O’zbekiston Respublikasidagi faoliyat yuritayotgan aktsiyadorlik jamiyatlari, boshqa xorijiy investitsiyalar ishtirokidagi korxonalar “Buxgalteriya hisobi to’g’risida”gi Qonun va MHXSlarga muvofiq moliyaviy hisobotni tuzadi. Yuqoridagi imkoniyatlarga ega bo’lish maqsadida kompaniya moliyaviy hisobotni MHXSlari asosida tuzish va taqdim qilishni taqozo etadi. Xo’sh, shunday katta imkoniyatlarni ochib beradigan hamda kompaniyaning shaffofligini ta’minlaydigan MHXSlari asosida moliyaviy hisobotni tuzish qanday amalga oshiriladi va unga qanday erishish mumkin. Buning ikkita tan olingan yo’li bor.

Birinchi yo’li, BHMSlari asosida tuzilgan moliyaviy hisobotni MHXSlari asosida transformatsiya qilish (2.4-rasm).



2.4-rasm. Moliyaviy hisobot transformatsiya bosqichlari[34]

Ikkinchi yo’li, milliy hisob tizimi bilan yonma-yon MHXSlariga muvofiq parallel hisob tizimini yuritish (2.4-rasm). Ikkala yo’lda ham bitta talab mavjud. BHMSlari va MHXSlarini chuqur bilish, ularni qo’llay olishda amaliy kompitentsiyaga ega bo’lish. Birinchi yo’l eng ko’p qo’llaniladigan, kam chiqim va nisbatan murakkablik darajasi baland emas. Shuni ta’kidlash lozimki, moliyaviy hisobot transformatsiyasining tartib va qoidalarini belgilaydigan MHXSlari mavjud emas. Shu bois, har bir korxona o’zining hisob siyosatida transformatsiya asoslarini mustaqil ishlab chiqishi lozim. Lekin, bugungi kunda mamlakat miqyosida transformatsiyaning metodologik masalalariga umumiy yondashuvning ishlab chiqilmaganligi buxgalter va auditorlar oldida qiyinchiliklar va ayrim chetlanishlarga va xatolarga yo’l qo’yilishiga olib kelmoqda. Ushbu holatlarga barham berish maqsadida transformatsiyaning umumiy yondashuvlarini ishlab

[34] Tashnazarov S.N. Moliyaviy hisobot: atamalar tavsifi va talqini. Monografiya. Samarqand. “Matbaa nashriyoti”: 2018 y. 239 b. 42 b.

chiqish, to’plangan tajribalarni umumlashtirish maqsadga muvofiq, deb hisoblaymiz.

Transformatsiya jarayonining asosiy muhim qoidalari:

- MHXSlari bo’yicha hisob yuritish har bir kompaniyaning mustaqil hal qiladigan ishi, uning zarurligini va unga o’tishni mustaqil belgilaydi;
- MHXSlari majburiy emas, ushbu hujjat faqat harakat qilishga turtki beradi;
- MHXSlarida bo’yicha hisob yuritishda iqtisodiy mazmunning shakldan ustunligi amal qiladi;
- MHXSlari adolatli baholashga ustuvor ahamiyatni qaratadi;
- MHXSlari bo’yicha hisob yuritish usulini (transformatsiya yoki parallel hisob yuritish) tanlash kompaniyaning ichki ishi;
- transformatsiyaning yagona algoritmi va ketma-ketligi yo’q;
- transformatsiyaga har bir holatda individual yondashiladi;
- transformatsiya murakkab jarayon, professional yondashuvni talab qiladi;
- transformatsiyaning metodikasi va bosqichlari mustaqil belgilanadi;
- reklassifikatsiya, qayta baholash, korrektirovka provodkalari transformatsiyaning asosiy usullaridir; MHXSlariga o’tishda transformatsiya usulni qo’llash birdan 100 %lik natijani va xatolardan xoli bo’lgan moliyaviy hisobotni bermaydi. Chunki, MHXS bo’yicha moliyaviy hisobot juda ko’plab omillar hisobidan shakllanadi. Ularni birinchi urinishdayoq to’liq qamrab olish juda qiyin jarayon. Faqat birinchi tranformatsiyada yirik xatolar bo’lishiga yo’l qo’yilmasligi kerak. Transformatsiya bo’yicha tajriba bosqichma-bosqich shakllanib boradi va natijada yildan-yilga transformatsiyalanadigan moliyaviy hisobotning ishonchliligi oshib boradi. Shu bois, O’zbekistondagi kompaniyalar ertaga yaxshi natija olishi uchun MHXS asosida moliyaviy hisobot transformatsiyasini bugundan boshlashi kerak. Agarda kompaniyalar bugun MHXSlari asosida moliyaviy hisobot tuzishga zarurat his qilmasa, ertaga zarurat his qilishi albatta tayin. Shu bois, ertangi zaruratni qondirish uchun bugun transformatsiyani boshlashi kerak. Bizda kadr yo’q, imkoniyat yo’q, resurs yo’q va shu bois zarurat ham yo’q deb o’ylagan kompaniya katta xato qiladi.

Transformatsiya jarayonining quyidagi ketma-ketlikda amalga oshirilishi maqsadga muvofiqdir:

Birinchidan, milliy standartlar bo'yicha tayyorlangan moliyaviy hisobot komponentlari, shuningdek balans, foyda va zararlar va boshqa hisobot moddalarining kengaytmalari aks ettirilgan analitik hisob ma'lumotlari, kerak bo'lsa boshlang'ich hujjatlarni tayyorlash lozim.

Ikkinchidan, aktivlar, majburiyatlar va xususiy kapital elementlarini qayta klassifikatsiyalash, qaytadan baholash o'tkazish. Foyda va zararlar to'g'risidagi hisobotda ham har bir tegishli moddani xalqaro standartlarga mos holda qayta klassifikatsiya qilish va baholash. Xuddi shuningdek, boshqa hisobot moddalarini ham birma-bir xalqaro standartlar talablariga muvofiqlashtirish choralarini ishlab chiqish kerak.

Uchinchidan, MHXSlari darajasiga etkazish uchun tegishli to'g'irlashlar kiritish, qo'shimcha provodkalar jadvalini ishlab chiqish kerak.

To'rtinchidan, tegishli to'g'irlashlar buxgalteriya provodkalari yordamida kiritilgandan keyin MHXSlari talablariga muvofiq keladigan hisobotni tuzish.

Beshinchidan, MHXSlariga o'tishda atamalardan to'g'ri foydalanish muhim rol o'ynaydi. Milliy standartlar asosida tuzilgan hisobotlardagi atamalar, ko'rsatkichlarning nomlanishi, ularning qisqarmasini xalqaro standartlarga mos keladigan atamalarga o'tkazish lozim. Agarda ko'rsatkich qayta guruhlanish, baholash asosida qiymati xalqaro standartlarga muvofiq kelsada uning nomlanishi muvofiq bo'lmasa, uni o'qish qiyinlashadi, chalkashliklarga olib keladi. Shu bois, atamalar tizimini xalqaro standartlarga muvofiqlashtirish lozim bo'ladi.

Milliy standartlar asosida tuzilgan moliyaviy hisobotlarni xalqaro standartlar asosida tuzilgan moliyaviy hisobotga transformatsiya qilishning yagona metodologiyasi mavjud emas. Har bir korxona o'zining moliyaviyxo'jalik faoliyati xususiyati, resursi va xodimlarining professional darajasidan kelib chiqib transformatsiya jarayoni metodologiyasini ishlab chiqishi maqsadga muvofiq.

Fikrimizcha, har bir korxona moliyaviy hisobot transformatsiyasi bo'yicha hisob siyosatini ishlab chiqishi shart. Shu bois, kompaniyada moliyaviy hisobot

transformatsiyasini amalga oshirish uchun quyidagi shart-sharoitlar mavjud bo’lishi kerak:

- Kompaniyada MHXSlar bo’yicha tuzilgan moliyaviy hisobotga zaruriyat bo’lishi kerak. Kompaniyaning ichki va tashqi axborot foydalanuvchilarida MHXS bo’yicha tuzilgan moliyaviy hisobotdan foydalanish va uning asosida qarorlar qabul qilishiga muhit yuzaga kelishi shart;

- milliy standartlar asosida tayyorlangan moliyaviy hisobot ob’ektiv, ishonchli, uyg’un va buxgalteriya hisobi to’g’risidagi qonun va O’zbekiston Respublikasi Buxgalteriya Hisobi Milliy Standartlariga to’liq muvofiq kelishi kerak. Auditorlik xulosasi olinishi maqsadga muvofiq. Farqlanishlar va qalbakilashtirish hamda milliy standartlar talablaridan chetlanishlar katta bo’lgan hollarda transformatsiya kutilgan natijani bermaydi. Chunki, BHMSlari asosida tayyorlangan moliyaviy hisobot MHXSlari bo’yicha tuziladigan moliyaviy hisobotga xomashyo hisoblanadi.

- korxonaning zamonaviy menejment tizimi, xususan moliyaviy departament boshqaruv tizimi, uning tarkibida moliyaviy buxgalteriya hisobi va hisoboti bo’limi mavjud bo’lishi kerak.

- kompaniya barqaror moliyaviy holatga ega bo’lishi kerak. Barqaror bo’lmagan, surunkali zarar bilan ishlaydigan kompaniyalar moliyaviy hisobotini transformatsiyasi etarli shaffof bo’lmaydi va kutilgan natijani bermaydi.

- kompaniyada MHXSlarni biladigan, buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobot sohasida chuqur professional tayyorgarlikka ega bo’lgan, iqtisodiy matematikani qo’llay oladigan mutaxassislarga ega bo’lishi kerak. Chunki, transformatsiya qiyin, murakkab va professional yondashuvni talab qiladigan jarayon hisoblanadi.

Takrorlash uchun savollar

1. Moliyaviy hisobot auditi usullarining turkumlari va turlarini tushuntirib bering.

2. Moliyaviy hisobot auditining tashkil etish bosqichlarini izohlab bering.

3. Moliyaviy hisobot auditining xususiy usullari mazmunini tavsiflab bering.

4. Moliyaviy hisobot auditi usullariga iqtisodchi olimlar va amaliyotchi mutaxassislarning yondashuvlarini tushuntirib bering.

5. “Moliyaviy hisobot auditi” fanining usullari va fan sifatida shakllanishida V.I.Podolskiy hamda A.D.Sheremetning yondashuvlarining o’xshash va farqli jihatlarini tushuntirib bering.

6. “Moliyaviy hisobot auditi” fanining umumilmiy metodlarini tavsiflab bering va bu metodlarning ahamiyatini izohlang.

Tayanch tushunchalar:

1. Moliyaviy hisobot usullariga yo’ndashuvlar;
2. Analiz va sintez usuli;
3. Gepoteza va prognozlashtirish usuli;
4. Inventarizatsiya;
5. Kuzatish va tasdiqlash;
6. Muqobil balans tuzish;
7. O’zaro solishtirish yoki taqqoslash usuli;
8. Taftish usuli;
9. Baholash va kalkulyatsiya usuli;
10. Testlash yoki anketa savolnomalari;
11. Umumilmiy metodlar;
12. Moliyaviy hisobot transformatsiyasi.

3-MAVZU. XO'JALIK SUB'EKTLARI HISOBOTINING AUDITI

3.1. Moliyaviy hisobotlar to'g'risidagi asosiy me'yoriy hujjatlarga sharh va izohlar

Bugungi kunda, iqtisodiyotning integratsiyalashuvi sharoitida moliyaviy hisobot unifikatsiyasi, rivojlanayotgan mamlakatlarda investitsion muhitni yaxshilash maqsadida buxgalteriya hisobi milliy standartlarini xalqaro standartlarga muvofiqlashtirish, moliyaviy hisobot konvergentsiyasi va garmonizatsiyasi masalalari, moliyaviy hisobot elementlarini tasniflash, tan olish, baholash hamda hisobotlarda aks ettirishga yo'naltirilgan ilmiy izlanishlarga alohida e'tibor qaratilgan. Ushbu tadqiqotlar natijasida moliyaviy instrumentlar, operatsion segmentlar, qo'shma tadbirkorlik faoliyatlari natijalari, adolatli qiymatda baholash, shartnomalar bo'yicha tushumlarni tan olish hamda moliyaviy hisobotlarda aks ettirish va qo'shimcha moliyaviy hisobot masalalarini takomillashtirishga erishilgan. Lekin, moliyaviy hisobotning nazariy va metodologik masalalarini takomillashtirishda qayd etilgan natijalar MDH mamlakatlarida to'liq joriy qilinishiga erishilgan emas, shuningdek MHXSlarini qo'llash har bir mamlakatda o'ziga xos xususiyatlarni inobatga olishni taqozo etmoqda.

Mamlakatimizda moliyaviy hisobotni MHXSlarga muvofiqlashtirish hamda uning me'yoriy-huquqiy asoslarini mustahkamlash borasida keng ko'lamli ishlar olib borilib, muayyan natijalarga erishildi. Jumladan, moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga o'tish, ularni xalqaro audit standartlari asosida auditdan o'tkazish va nashr ettirish tartiblari amaliyotga joriy etildi. Xalqaro standartlarning amaliyotga joriy etilishi natijasida mamlakatimizda "700 dan ortiq aktsiyadorlik jamiyatlari, 6000 dan ortiq xorijiy investitsiyalar ishtirokidagi korxonalar"[35] MHXSlar asosida moliyaviy hisobot tuzishga o'tdilar. Biroq, ushbu erishilgan yutuqlar respublikamizda moliyaviy hisobot muammolarini to'lig'icha hal etilganligini bildirmaydi. Yuqoridagilar bilan bir qatorda, ta'kidlash joizki strategik

[35]O'zbekiston hududlarining yillik statistik to'plami. Toshkent 2018. 146-bet.

vazifalardan kelib chiqib moliyaviy hisobotni takomillashtirish borasida o'z echimini kutayotgan qator muammolar mavjud. 2017-2021 yillarda O'zbekiston Respublikasini rivojlantirishning beshta ustuvor yo'nalishlari bo'yicha Harakatlar strategiyasida "korporativ boshqaruvining zamonaviy standartlar va usullarni joriy etish, korxonalarni strategik boshqarishda aktsiyadorlarning rolini kuchaytirish"[36] ustuvor vazifasining qo'yilishi ham sifat menejmentiga o'tishda asosiy standartlar sifatida MHXSlarini tan olish va uni keng joriy etish borasida aniq vazifalarni belgilab berdi. Quyidagi 3.1-jadvalda O'zbekiston Respublikasida moliyaviy hisobot tuzish va uning auditi jarayonini tartibga soluvchi asosiy me'yoriy hujjatlar tarkibi keltirilgan.

3.1-jadval

O'zbekiston Respublikasida moliyaviy hisobot tuzish va uning auditi jarayonini tartibga soluvchi asosiy me'yoriy hujjatlar tarkibi[37]

Me'yoriy hujjatlar turkumlari	**Normativ-huquqiy hujjatlar nomi**
Qonunlar	O'zbekiston Respublikasi "Buxgalteriya hisobi to'g'risida"gi qonuni (yangi tahriri, 13.04.2016 yil) O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonuni (yangi tahriri, 26.05.2000 yil)
Qonunosti hujjatlari	O'zbekiston Respublikasi Soliq Kodeksi. 2019 yil. (25.12.2018 y. 03/18/508/2365-son 2019 yil 1 yanvardan kuchga kirgan.), O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi (Yangi tahriri) O'zbekiston Respublikasining 21.12.1995 y. 163-I-son va 29.08.1996 y. 256-I-son Qonunlari bilan tasdiqlangan. O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisining 29.08.1996 y. 257-I-son Qaroriga muvofiq 01.03.1997 y. e'tiboran amalga kiritilgan, O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 1999 -yil 5 -fevraldagi 54-son qarori «Mahsulot (ish, xizmat) larni ishlab chiqarish va sotish bo'yicha xarajatlar tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllanitirish haqidagi Nizom (Yangi tahriri), O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017 yil 7-fevraldagi PF-4947-son "O'zbekiston Respublikasini yanada rivojlantirish bo'yicha Harakatlar strategiyasi to'g'risida"gi, 2015 yil 24 -apreldagi PF-4720-son «Aktsiyadorlik jamiyatlarida zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish chora-tadbirlari to'g'risida»gi Farmonlari, O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2018 yil 19 sentyabrdagi PQ-3946-son «O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini yanada rivojlantirish chora-tadbirlari to'g'risida»gi,2007 yil 4 apreldagi «Auditorlik tashkilotlari faoliyatini yanada takomillashtirish hamda ular ko'rsatayotgan xizmatlar sifati uchun javobgarlikni oshirish to'g'risida»gi PQ-615-sonli qarori, 2008 yil 2 iyuldagi «Auditorlik tashkilotlarining moliyaviy barqarorligini oshirish yuzasidan qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida»gi PQ-907- sonli qarori va 2017 yil 12 maydagi «Auditorlik tashkilotlari faoliyati huquqiy asoslarini yanada takomillashtirishni ta'minlashning qo'shimcha chora-tadbirlari to'g'risida»gi 274-sonli qarori, Vazirlar Mahkamasining 2015 yil 28

[36] O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017 yil 7 fevraldagi PF-4947-son "O'zbekiston Respublikasini yanada rivojlantirish bo'yicha Harakatlar strategiyasi to'g'risida"gi Farmoni

[37] Muallif tomonidan ishlab chiqilgan

	iyulda 207-conli “Davlat ulushi bo’lgan aktsiyadorlik jamiyatlari va boshqa xo’jalik yurituvchi sub’ektlar faoliyati samaradorligini baholash mezonlarini joriy etish to’g’risida”gi qarori, Moliya vazirining 2018 yil 21 dekabrdagi “Auditor malaka sertifikatini berish tartibi to’g’risidagi Nizomni tasdiqlash haqida”gi 3105 son buyrug’i, O’zbekiston Respublikasi Moliya Vazirining 24.01.2003 dagi 1209-son “Moliyaviy hisobot shakllari va ularni to’ldirish bo’yicha qoidalarni tasdiqlash to’g’risida”gi buyrug’i va boshqalar
Buxgalteriya hisobi va audit standartlari va boshqa tartibga soluvchi uslubiy ko’rsatmalar hamda tushuntirishlar	Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi (IFAC) tomonidan ishlab chiqilgan auditning xalqaro standartlari (International Standards of Auditing), Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari (IFRS), Amerika qasamyod qilgan buxgalterlar instituti (AICPA) standartlari, ichki auditorlar instituti (Institute of internal Auditors) standartlari, AICPAning «Kasbiy etika asoslari» Kodeksi, O’zbekiston auditorlarning kasbga oid axloq Kodeksi va boshqa auditga oid normativ-huquqiy hujjatlar, auditorlik milliy standartlari
Ichki hujjatlar	Xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbarining hisob siyosati to’g’risidagi buyrug’i, auditorlik tashkilotlarining ichki standartlari

O’zbekistonda moliyaviy hisobot shakllari va undagi ko’rsatkichlar Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlanadi. Moliyaviy hisobotlarning namunaviy shakllari, tayyorlash qoidalari, taqdim etish muddatlari, ularni ko’rib chiqish va tasdiqlash tartibi O’zbekiston Respublikasining “Buxgalteriya hisobi to’g’risida”gi Qonuni va korxonalarning chorak va yillik moliyaviy hisoboti shakllarini to’ldirish qoidalari bilan tartibga solinadi. Respublikamizda moliyaviy hisobot quyidagilarga taqdim etiladi:

– soliq organlariga;
– ta’sis hujjatlariga muvofiq mulkdorlarga;
– davlat statistika organlariga;
– qonun hujjatlariga muvofiq boshqa organlarga.

Xo’jalik yurituvchi sub’ektlar moliyaviy hisobotni hisobot yilidan keyingi yilning 15 fevralidan kechiktirmay topshiradi. Vazirliklar, idoralar, boshqa boshqaruv organlari va ayrim sub’ektlar uchun O’zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi hisobot taqdim etishning boshqa muddatlarini ham belgilaydi. Bozor iqtisodiyotini erkinlashtirish sharoitida, moliyaviy hisob-kitob ma’lumotlarini investor, kreditor, aktsiyadorlar o’rtasida elektron nashr qilishning ahamiyati katta. Bugungi kunda Moliya vazirligining 2012 yil 18 sentyabrdagi buyrug’iga muvofiq O’zbekiston Respublikasining “Hisob siyosati va moliyaviy hisobotlar” buxgalterlik hisobining milliy standartiga o’zgartirish kiritildi. O’zbekiston

Respublikasi Prezidentining 2012 yil 16 iyuldagi “Statistika, soliq, moliyaviy hisobotlarni, litsenziyalanadigan faoliyat turlarini va ruxsat berish tartib-tamoyillarini tubdan qisqartirish chora-tadbirlari to’g’risida”gi farmoniga muvofiq yillik moliyaviy hisobotlardagi “Asosiy vositalar harakati to’g’risidagi hisobot” shakli bekor qilindi.

O’zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining 2002 yil 27 dekabrdagi 140-sonli buyrug’iga kiritilgan oxirgi o’zgartirishlardan so’ng moliyaviy hisobotlar tarkibi kuyidagilardan tashkil topgan (yirik korxonalar uchun):

1. Yillik hisobot bo’yicha:

1-sonli shakl – “Buxgalteriya balansi”;

2-sonli shakl – “Moliyaviy faoliyat to’g’risida hisobot”;

3-sonli shakl – “Pul oqimlari to’g’risida hisobot”;

4-sonli shakl – “Xususiy kapital to’g’risida hisobot”.

2a-sonli shakl – Debitorlik va kreditorlik qarzlar bo’yicha ma’lumotnoma”;

2. Choraklik hisobot bo’yicha:

1-sonli shakl – “Buxgalteriya balansi”;

2-sonli shakl – “Moliyaviy faoliyat to’g’risida hisobot”;

2a-sonli shakl – Debitorlik va kreditorlik qarzlar bo’yicha ma’lumotnoma”.

Endi buxgalteriya hisobining xalqaro standartlarida moliyaviy hisobotlar qanday yoritilganligini o’rganib chiqamiz. Buxgalteriya hisobini xalqaro standarti 1-sonli “Moliyaviy hisobotlarni taqdim etish”da moliyaviy hisobotlarga shunday ta’rif berilgan. “Moliyaviy hisobotlar korxonaning ko’rinishi va holatini taqdim etish shakli hisoblanadi”. Ushbu standartda keltirilishicha, moliyaviy hisobotlarni asosiy maqsadi iqtisodiy qarorlarni qabul qiluvchilarning keng ommasi uchun foydali bo’lib, korxonaning moliyaviy holati va moliyaviy ko’rinishi hamda pul oqimlari to’g’risidagi axborot bilan ta’minlashdir. Moliyaviy hisobotlar korxona boshqaruv bo’g’inlariga ishonib topshirilgan resurslardan foydalanish natijalarini ham tasvirlaydi. Yuqoridagi maqsadlar jamlanib, moliyaviy hisobotlar korxona to’g’risidagi kuyidagi axborotlar bilan ta’minlaydi: aktivlar; majburiyatlar; kapital; daromad va xarajatlar, o’z ichiga tushum va zararlarni oladi; taqsimlangan ulushlar

va pul oqimlari.

Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga muvofiq moliyaviy hisobotlar kuyidagi tarkibda berilgan: davr oxiridagi moliyaviy ahvol hisoboti; davr davomidagi umumiy daromad hisoboti; davr davomidagi xususiy aktivlar o'zgarishi hisoboti; davr davomidagi pul oqimlari hisoboti; qaydnomalar va boshqa tushuntirishlar; korxona hisob dasturida nazarda tutilgan boshqa to'lovlar. Sertifikatlangan jamoatchi buxgalterlarning Amerika institutining ta'rifiga muvofiq, moliyaviy hisobotlar qayd etilgan hujjatlar birlashishini, ma'qullangan hisob tamoyillari va xususiy tamoyillarni, ularning muhimligiga ta'sirlarni nazarda tutadi.

Fikrimizcha, moliyaviy hisobotlar xo'jalik jarayonlarini qayd etish bilan boshlanadigan buxgalteriya hisobi jarayonini yakuniy mahsulidir. Biznes faoliyatida moliyaviy hisobotlar turli xil iqtisodiy manfaati mavjud bo'lgan doiralarga xizmat qiladi. Quyida moliyaviy hisobotlarni ahamiyatli maqsadlarini tahlil qilib ko'raylik:

Birinchidan, moliyaviy hisobotlarni asosiy maqsadi iqtisodiy manfaatdor tomonlar bilan aloqalar o'rnatish hamda iqtisodiy qarorlarni qabul qilishda foydali bo'lgan miqdoriy va maqsadli axborotlarni etkazish;

Ikkinchidan, moliyaviy hisobotlar investorlar va kreditorlarni maxsus talablarni qanoatlantirishni ko'zda tutadi;

Uchinchidan, moliyaviy hisobotlar biznes korxonalarning daromadlari haqida ishonchli axborot bilan ta'minlash uchun tayyorlanadi hamda ularni kelajakda foyda olish salohiyatini belgilaydi. Bunday axborotlardan manfaatdor tomonlarga investorlar, kreditorlar, ta'minotchilar va ishchilarni kiritish mumkin;

To'rtinchidan, moliyaviy hisobotlar soliq to'lovlari holati uchun asos bo'lib xizmat qiladi;

Beshinchidan, moliyaviy hisobotlar kelajakda kutilayotgan foyda olish imkoniyatini aniqlashda axborotlar bilan ta'minlash vositasi hisoblanadi;

Oltinchidan, moliyaviy hisobotlar iqtisodiy resurslar o'zgarishi haqida ishonchli axborotlar bilan ta'minlash vositasi hisoblanadi;

Ettinchidan, moliyaviy hisobotlar iqtisodiy faoliyat natijasida aniqlangan foyda hamda korxona sof aktivlaridagi o'zgarishlar haqida axborotlar bilan ta'minlash uchun tuziladi.

O'zbekiston Respublikasida zamonaviy korporativ boshqaruv printsiplari to'la-to'kis joriy etilishi uchun xalqaro talablarni hisobga olgan holda aktsiyadorlik jamiyatlarida korporativ boshqaruv tizimining samaradorligini oshirish, shuningdek, ularning investitsiya jarayonlarida hamda iqtisodiyotdagi tarkibiy o'zgarishlarni amalga oshirishda keng ishtirokini ta'minlash bugungi kunda dolzarb masalalardan biridir. Bu borada O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2015 yil 24 apreldagi "Aktsiyadorlik jamiyatlarida zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish chora-tadbirlari to'g'risida"gi PF-4720 Farmonining qabul qilinishi aktsiyadorlik jamiyatlari faoliyatini rivojlantirishda muhim hisoblanadi. Mazkur Farmonning 8-bandiga muvofiq "Aktsiyadorlik jamiyatlari faoliyatining ochiqligini oshirish, ular tomonidan xalqaro standartlar asosida audit va moliyaviy hisobot axborotini nashr qilish"[38] belgilab qo'yilgan. Bu holat o'z-o'zidan aktsiyadorlik jamiyatlarida xalqaro audit standartlari asosida auditorlik tekshiruvlarini o'tkazishni talab qiladi.

MHXSga muvofiq buxgalteriya hisobi yuritish aktsiyadorlik jamiyatlarining har xil faoliyat turlari, faoliyat hududlari va yakuniy hisobda, butun mamlakat iqtisodiyot bo'yicha hisobotlar ularning asosida shakllantiriladigan umumiy iqtisodiy ko'rsatkichlar tizimini yaratish imkonini beradi.

Hozirgi paytda taqdim etiladigan axborotning o'rinlilik va foydalilik nuqtai nazaridan moliyaviy hisobot sohasida eng e'tirof etilgan standartlar sifatida, shubhasiz, moliyaviy hisoboti xalqaro standartlari (MHXS) tan olinishi mumkin. MHXS taqdim etilayotgan axborot sifatini va uning muhim iqtisodiy qarorlar qabul qilishdagi foydaliligini ta'minlash uchun eng keng tarqalgan va tan olingan asos hisoblanadi.

---

[38] O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2015 yil 24 apreldagi "Aktsiyadorlik jamiyatlarida zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish chora-tadbirlari to'g'risida"gi PF-4720 Farmoni. www.lex.uz

Jahon iqtisodiyotining globallashuvi jarayoni moliyaviy hisobotlarni tuzish uchun me’yorlar bir xilligini, ya’ni millati, fuqaroligi va boshqa xususiyatlaridan qat’i nazar, dunyoning barcha ishbilarmonlari uchun tushunarli bo’lgan «universal til»ni talab qiladi.

MHXSni ishlab chiqish barcha aktsiyadorlik jamiyatlari uchun bir xilda taqqoslanishi mumkin bo’lgan moliyaviy hisobotning standart shakllari va buxgalteriya hisobi tizimlarini yaratish zarurati bilan asoslanadi. Jahon fond bozorlarida ishlaydigan kompaniyalar moliyaviy hisobotlarni tuzish uchun MHXS qo’llash tobora dolzarblashib bormoqda, chunki yirik moliyaviy operatsiyalar borasida asoslangan qarorlarni to’g’ri qabul qilish MHXS tavsiya qilgan barcha hisob me’yorlarini qo’llash bilan ta’minlanadigan, ishonchli va bir ma’noda tushuniladigan moliya axboroti asosidagina qilinishi mumkin.

O’zbekistonda biznesning jahon iqtisodiyotiga integratsiyalashuvi, chet el investitsiyalarini jalb qilish uchun sharoitlar yaratilishi butun jahon uchun tushunarli bo’lgan iqtisodiy muloqotdagi universal biznes tili – moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari (MHXS) o’rganish va foydalanish zaruratini taqozo etadi. Dunyo bozoriga chiqish, xalqaro kredit olish, xorijiy investitsiyalarni jalb qilish uchun moliyaviy hisobotni MHXSlari bo’yicha tuzish maqsadga muvofiqdir[39].

O’zbekistonda moliyaviy hisobotlarini shakllantirish hozirgi paytda MHXS talablariga moslashish bilan bog’liq katta o’zgarishlarga uchramoqda. Hozirgi paytda O’zbekistonda MHXSga talab katta ekanligi asosida yotadigan bir nechta sabab mavjud. MHXSga o’tishning asosiy sabablaridan biri bu – tashkilotlarning moliyaviy natijalari va haqiqiy moliyaviy holati haqida ishonchli axborot yo’qligi tufayli O’zbekistonga investitsiyalar oqimining etarli emasligidir. Bugungi kunda milliy kompaniyalarning jahonagi eng yirik fond bozorlariga chiqish yo’li ularning MHXS tan olishidadir. Masalan, ayrim fond birjalariga milliy va xorijiy kompaniyalarni kiritish uchun shart bo’lib MHXS ga muvofiq tayyorlangan

[39] Tashnazarov S.N. Moliyaviy hisobotning MHXS bo’yicha transformatsiyasi zarurati, mohiyati va bosqichlari // “Iqtisodiyot va innovatsion texnologiyalar” ilmiy elektron jurnali. № 3, may-iyun, 2017 yil

moliyaviy hisobotlari mavjudligi hisoblanadi, masalan, Avstriya, Frantsiya, Germaniya, Italiya birjalarida. Boshqa birjalarda listingga kiritish uchun milliy qoidalar bo'yicha tayyorlangan moliya hisobotlari bilan bir qatorda MHXS bo'yicha moliyaviy hisoboti taqdim etishga ruxsat etiladi (masalan, Avstraliya, Daniya, Turkiya birjalarida).

O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2018 yil 19 sentyabrdagi "O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini yanada rivojlantirish chora-tadbirlari to'g'risida"gi PQ-3946-son Qaroriga binoan O'zbekiston Respublikasida auditorlik tashkilotlari o'z faoliyatini to'liq auditning xalqaro standartlari asosida yuritishi belgilangan[40].

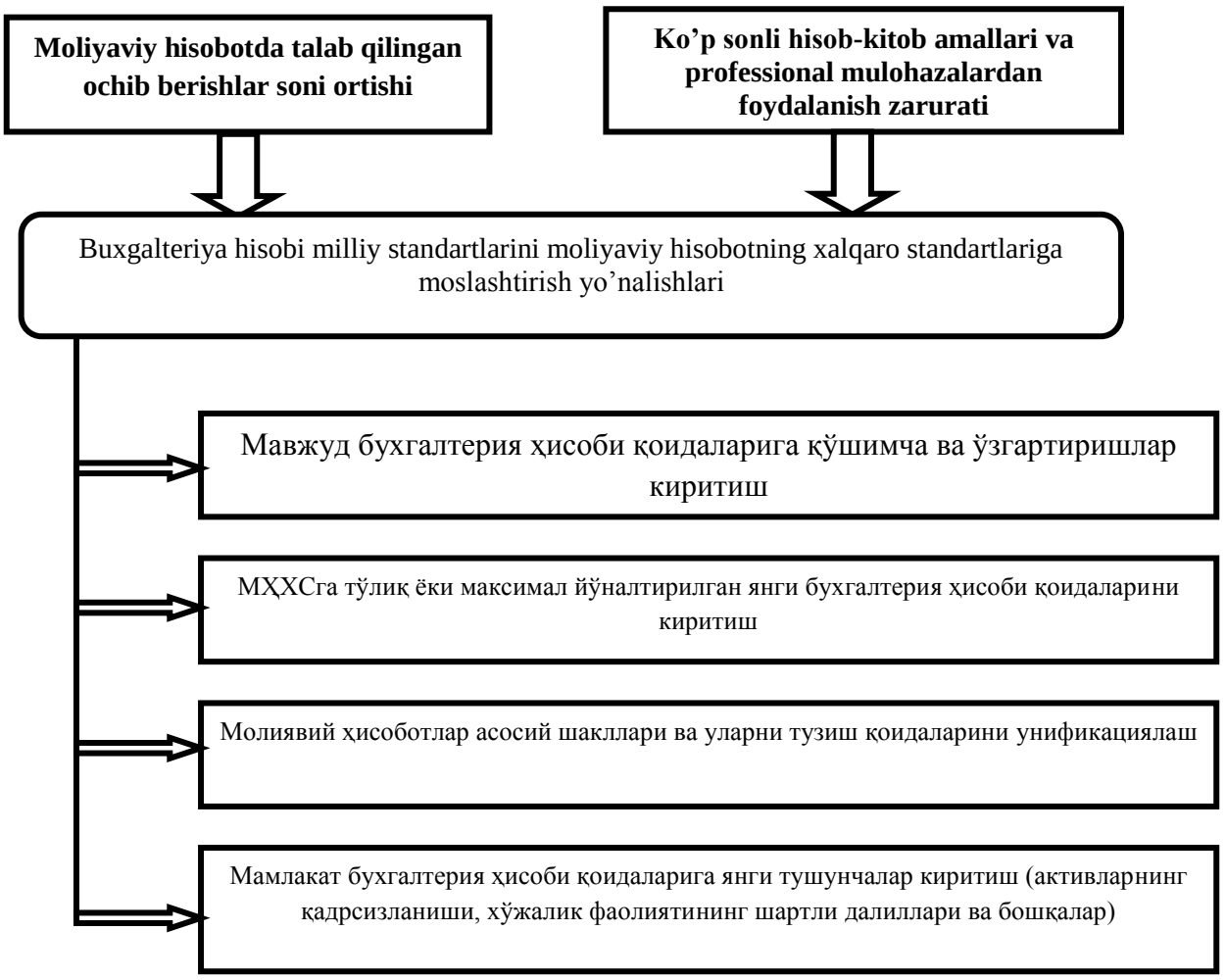
MHXSga o'tishning boshqa bir sababi korxonalarning o'z aylanma mablag'lari kamchiligini kiritish mumkin bo'lib, shu boisdan kredit tashkilotlari tomonidan qarz oluvchi uchun foydali bo'lgan shartlarda taqdim etiladigan kredit resurslariga ehtiyoj o'sadi. Jahon xo'jalik aloqalarining kengayishi va globallashuv sharoitlarida mahalliy korxonalarning muvaffaqiyatli va yuqori sur'atlarda o'sishi uchun arzon qarz mablag'lari jalb qilish masalasi dolzarb hisoblanadi. Ma'lumki, rivojlangan mamlakatlar banklarida kreditlash shartlari O'zbekiston banklari shartlariga nisbatan foydaliroqdir. Bundan tashqari, rossiyalik kompaniyalar foydali shartlarda xorijiy kredit resurslari olishining asosiy shartlaridan biri bu tashkilotlarda MHXS bo'yicha tuzilgan moliyaviy hisobotlari mavjudligi hisoblanadi. Bu esa shu bilan bog'liqki, MHXS bo'yicha hisobot tashqi foydalanuvchilarga kompaniyaning mulkiy va moliyaviy holati haqida eng o'rinli axborot beradi, binobarin, bunday axborot investorlar va kreditorlar tomonidan boshqaruv qarorlari qabul qilish uchun foydalanilishi mumkin.

O'zbekiston Respublikasi hududida moliyaviy hisoboti xalqaro standartlarining rasmiy tan olinishi va joriy qilinishi mamlakatda kapital bozorining axborot nuqtai nazaridan ochiqligini ta'minlash hama qulay investitsiya muhiti yaratish yang muhim qadam hisoblanadi.

---

[40] O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2018 yil 19 sentyabrdagi "O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini yanada rivojlantirish chora-tadbirlari to'g'risida"gi PQ-3946-son Qarori. www.lex.uz

O’zbekiston Respublikasida buxgalteriya hisobining milliy standartlari bo’yicha tayyorlangan moliyaviy hisobotlarining muammolari buxgalteriya hisobi metodologiyasi bilan asoslanadi. Buxgalteriya hisobi milliy standartlarini xalqaro standartlarga yaqinlashtirish variantlari quyidagi rasmda (3.1-rasm) aks ettirilgan. Milliy buxgalteriya standartlari ularning maksimal darajada bir xil bo’lishini ta’minlab, MHXSga moslashtirishda davom etmoqda.



3.1-rasm. O’zbekiston Respublikasida buxgalteriya hisobi tizimini MHXSga moslashtirishning asosiy yo’nalishlari[41]

Bu borada asosiy kamchiliklar sifatida hisobotlarni taqqoslash va transparentlik darajasi pastligini, xo’jalik faoliyati barcha faktlarining to’liq aks ettirilmasligini (masalan, shartnoma majburiyatlari va hosilaviy qimmatli qog’ozlar bilan operatsiyalar), xo’jalik faoliyati faktlari va hodisalarini tan olish va baholashda

[41] Xajimuratov N.Sh. Aktsiyadorlik jamiyatlarida moliyaviy hisobot auditini takomillashtirish: iqtisodiyot fanlari bo’yicha falsafa doktori (PhD)ilmiy darajasini olish uchun dis. avtoref.. -T.: 2018 -56 b.

ehtiyotkorlik tamoyilini pisand qilmaslikni kiritish mumkin. Birinchi navbatda, bu baholashda ehtiyotkorlik tamoyilini to'liq pisand qilmaydigan boshlang'ich qiymat bo'yicha aktivlarni baholash bilan bog'liqdir. Aktsiyadorlik jamiyati balansida ayni paytdagi qiymati ko'p marta oshirib ko'rsatilgan bo'lishi mumkin bo'lgan ma'naviy eskirgan asosiy ishlab chiqarish vositalari hisobga olinadi. Joriy qiymat bo'yicha emas, balki boshlang'ich qiymat bo'yicha hisoblab chiqish usulining amal qilishi boshqa bir muhim kamchilik hisoblanadi. Bu esa shunga olib keladiki, aktsiyadorlik jamiyatining moliyaviy hisobotida moliyaviy natija oshirib ko'rsatiladi. Bu kamchiliklarning barchasi mamlakatdan kapital oqimi chiqib ketishi katta ekanligi bilan birgalikda kuzatiladigan jahon bozorlaridagi beqarorlik omillarining o'sishi va moliyaviy inqiroz sharoitlarida o'tkir namoyon bo'ladi.

Xulosa o'rnida ta'kidlash joizki, O'zbekiston Respublikasi hududida MHXS joriy qilishga asos solindi deb ishonch bilan aytish mumkin. Mamlakat hududida har erda va izchillik bilan MHXS joriy qilish korxonalarga jahon iqtisodiyotiga jalb etilganlikdan to'g'ridan-to'g'ri iqtisodiy foyda olish imkonini beradi. Buxgalteriya hisobini xalqaro standartlashtirish jarayoni hali tugallanmadi. MHXS ga muntazam ravishda yangi o'zgarishlar kiritilib, ular o'zgaruvchan jahon iqtisodiy xo'jaligi konyunkturasiga moslashib bormoqda.

Mamlakat buxgalteriya hisobi qoidalarini MHXS me'yorlariga muvofiq eng yuqori moslashtirishga mazmunan bir xil nomdagi MHXS ga maksimal darajada yaqin bo'ladigan yangi buxgalteriya hisobi qoidalari qabul qilinishi xizmat qiladi. Bu «Zaxiralar hisobi», «Ijara hisobi», «Xodimlarga mukofotlar hisobi», «Tashkilot daromadlari» kabi buxgalteriya hisobi qoidalaridir. MHXS talablaridan biri sanalgan, muddati 12 oydan ortiq bo'lgan debitorlik va kreditorlik qarzlarini diskontlash imkoniyati muhim o'zgarishlardan biriga aylanadi[42].

Mamlakat buxgalteriya standartlariga kiritilgan va yaqin vaqtlarda kiritiladigan barcha ko'p sonli o'zgarishlarga qaramay, buxgalteriya hisobining milliy standartlari va xalqaro standartlarda kontseptual va bazaviy qoidalar o'rtasidagi

---

[42] Зарецкая В.Г. Оценка и анализ дебиторской и кредиторской задолженности с учетом фактора времени //Международный бухгалтерский учет. 2014, № 29, стр. 47

tafovutlar avvalgidek jiddiy bo’lib qolaveradi. Buxgalteriya hisobi milliy standartlarida joriy qiymat kontseptsiyasi va kapital kontseptsiyasi kabi kontseptsiyalarning yo’qligi bu tafovutlarni jiddiy qilib qo’yadi.

Ta’kilash joizki, mamlakat aktsiyadorlik jamiyatlarining MHXS ga o’tishiga ekspertlar doirasida bir xil baho berilmaydi. Ayrim ekspertlarning hisoblashicha, bunday o’tish mamlakat iqtisodiyotiga foyda keltirishi va birinchi navbatda, uning xalqaro reytingini oshirish mamlakatga investitsiyalar oqimini o’zgartirishi shubhasiz. Boshqalar esa bunday yondashuvda hech qanday foyda ko’rmaydi va bu kompaniyalar uchun qo’shimcha xarajatlar keltiradi, bajariladigan hisob va hisobot ishlari sig’imini oshiradi deb hisoblaydi[43].

Biroq MHXS qo’llashning asosiy maqsadi – mavjud va potentsial investorlar uchun zarur bo’lgan aktsiyadorlik jamiyatlarining moliyaviy holati haqida maksimal darajada ishonchli axborot olish ekanligini yaxshi tushunadigan bo’lsak, MHXS ga o’tish zarurligi yaqqol ko’zga tashlanib qoladi.

3.2. Xo’jalik sub’ektlarining qayta tuzilishi va yopilish jarayonidagi hisoboti auditi

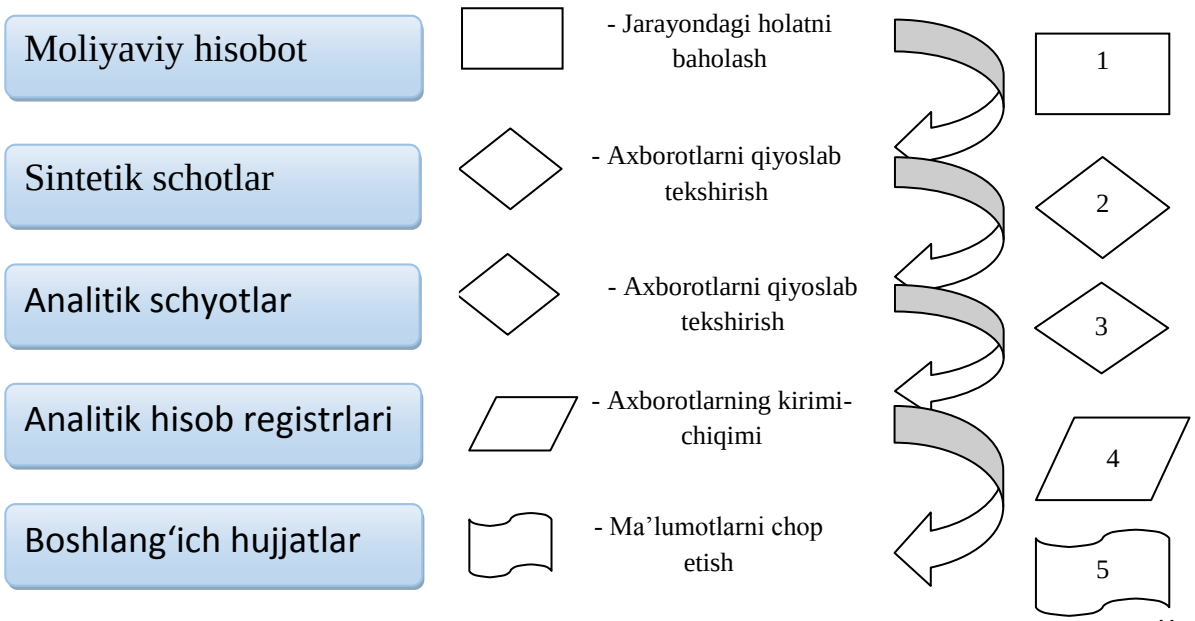
Mamlakatimizda tadbirkorlikni rivojlantirishga katta e’tibor berilib, byurokratik to’siqlar olib tashlanmoqda, sohadagi kamchiliklarga echim topilmoqda. Yaratilgan sharoitlar tufayli hozir tadbirkorlik sub’ektini tashkil qilish uchun bir necha soat kifoya qilmoqda, xolos. Ammo amaliyotda tadbirkorlik sub’ektlari orasida davlat ro’yxatidan o’tgach, o’z faoliyatini davom ettirmaydiganlari ham bor. Bunday sub’ektlar na o’ziga, na davlatga foyda keltiradi.

Faoliyatini tugatish esa oson ish emas. Boshqacha aytganda, qonunchilikda tadbirkorlik sub’ektlarini tuzishga imkoniyat mavjud, biroq uni tugatish mexanizmlari nihoyatda murakkab, qiyin va juda ko’p vaqt talab qiladigan jarayondir. Shu sababli tadbirkorlikka qo’l urishga qaror qilgan minglab fuqarolar ro’yxatdan o’tmay faoliyat yuritishni afzal ko’rmoqda.

[43] Крупина Т. Международные стандарты банковской жизни. http://www. klerk.ru/bank/articles/25802.

“Tadbirkorlik sub’ektlarini tugatish tartibi takomillashtirilishi munosabati bilan O’zbekiston Respublikasining ayrim qonun hujjatlariga o’zgartish va qo’shimchalar kiritish to’g’risida”gi qonundagi normalar tadbirkorlik sub’ektlari faoliyatini tugatish jarayonlarining tartib-taomillarini yanada soddalashtirishga va uning shaffofligini oshirishga qaratilgan. Mazkur qonunga ko’ra, tadbirkorlik sub’ektlarini tugatishni tartibga soluvchi normativ-huquqiy hujjatlarga moliya-xo’jalik faoliyatini amalga oshirmayotgan deb hisoblash uchun asos bo’ladigan muddat to’qqiz oyni tashkil etish belgilangan. Ya’ni, endilikda tadbirkorlik sub’ekti shuncha muddat faoliyat yuritmasa, bu uni tugatish uchun asos bo’lib xizmat qiladi. Ilgari bu muddat uch oydan olti oygacha etib belgilangan edi.

Auditor tekshiruvi jarayonida xo’jalik yurituvchi sub’ektlarning moliyaviy hisobotidagi ko’rsatkichlarning to’g’riligiga ishonch hosil qilishi uchun auditorlik amallarining ketma-ketliklariga rioya qilingan holda tekshirishi zarur (3.2-rasm).



3.2-rasm. Moliyaviy hisobotda auditor tomonidan xatolikni topish ketma-ketligi moduli[44].

Shu bilan bir qatorda, qonunga muvofiq moliya-xo’jalik faoliyatini amalga oshirmayotgan korxonalar davlat soliq xizmati organi taqdimnomasiga asosan, ro’yxatdan o’tkazuvchi organ tomonidan tadbirkorlik sub’ektlarining yagona davlat reestridan uch yil muddatga harakatsiz rejimga o’tkaziladi. Harakatsiz

[44] Qo’ziev I.N. Iqtisodiyotni modernizatsiyalash sharoitida auditorlik hisobotini tuzish va umumlashtirish metodologiyasini takomillashtirish: i.f.d. ilmiy darajasini olish uchun yozilgan dis. avtoref. Toshkent-2017, 21 bet.

rejimga o’tkazilgan korxonalar faoliyati uch yil davomida tiklanmagan taqdirda, ro’yxatdan o’tkazuvchi organ ularni tadbirkorlik sub’ektlarining yagona davlat reestridan chiqarib yuboradi. Ilgari qonunchilikka asosan tugatish korxonaning o’zi tomonidan ixtiyoriy ravishda yoki sudning qaroriga ko’ra amalga oshirilar edi. Endi uchinchi institutga, ya’ni ro’yxatga oluvchi idoraga tugatish vakolati ham berilmoqda. Buning eng afzal jihati shuki, harakatsiz rejimga o’tkazilgan tadbirkorlik sub’ekti uch yil ichida ro’yxatdan o’tkazuvchi organga murojaat etsa, uning faoliyati qayta tiklanadi. Bu esa tadbirkorlarimizga ancha qulaylik yaratadi. Ular qaytadan yangi korxona tashkil etishi shart emas. Bundan tashqari, qonunda tadbirkorlik sub’ektlari davlat ro’yxatidan o’tkazilgan paytdan e’tiboran bir yil ichida ustav fondi ta’sis hujjatlarida nazarda tutilgan miqdorda shakllantirilmagan taqdirda, ularning faoliyatini tugatish nazarda tutilgan. Bir so’z bilan aytganda, ushbu qonunning hayotga tatbiq etilishi tadbirkorlik sub’ektlariga yaratilayotgan qulay shart-sharoitlarning mantiqiy davomidir, desak mubolag’a bo’lmaydi.

Xo’jalik sub’ektlarining qayta tuzilishi va yopilish jarayoni quyidagi asosiy tushunchalarni o’z ichiga oladi:

moliya-xo’jalik faoliyati – tadbirkorlik sub’ektlarning mahsulot ishlab chiqarish, savdo-sotiq, ishlarni bajarish, xizmatlar ko’rsatish, tadbirkorlikning barcha turdagi faoliyat turlariga tegishli hamda buxgalteriya, moliya, statistika, bank hujjatlari va boshqa hujjatlarini yuritish bilan bog’liq tadbirkorlik faoliyati;

tugatish – tadbirkorlik sub’ektlarning barcha tugatish jarayoni yakuniga etkazilgandan so’ng davlat reestridan chiqarish;

to’xtatish – yakka tartibdagi tadbirkorlik sub’ektlarning faoliyatini o’z tashabbusi bilan ixtiyoriy ravishda ma’lum muddatga vaqtinchalik to’xtatish;

majburiy to’xtatish - tadbirkorlik sub’ektlarni belgilangan muddatlarda moliya-xo’jalik faoliyatini amalga oshirmasdan ixtiyoriy tugatish yoki ixtiyoriy to’xtatishni amalga oshirmagan hollarda davlat idoralari tomonidan majburiy to’xtatish (harakatsiz rejimga o’tkazish) choralarini qo’llash;

tugatuvchi - ta’sischi tomonidan tadbirkorlik sub’ektlarini tugatish bo’yicha tayinlangan jismoniy shaxs;

tugatish komissiyasi - tugatilayotgan korxonaning ta’sischilari tomonidan bir nechta fuqarolardan tashkil topgan komissiya a’zolari.

Xo’jalik yurituvchi sub’ektni tugatish chog’ida yakuniy moliyaviy hisobot tuziladi. Tugatish bo’yicha operatsiyalarni hisobga olish, tugatish balansini va hisobotni tuzish, aktivlar qiymatini aniqlash yuzasidan javobgarlik tugatish komissiyasining (tugatuvchining) zimmasiga yuklatiladi. Umidsiz qarzlar va zararlar tugatish balansiga kiritilmaydi. Tugatish balansida majburiyatlar uni tuzish sanasida hisoblangan foizlari bilan aks ettiriladi.

Tadbirkorlik sub’ektlarini tugatish tartibini soddalashtirish, tugatish jarayonini amalga oshirishda tadbirkorlik sub’ektlari uchun asossiz xarajatlar qilishga olib keluvchi ortiqcha ma’muriy cheklovlarni bekor qilish, biznesni yuritish bo’yicha xalqaro reyting va indekslarda O’zbekiston Respublikasining o’rnini yanada yaxshilash, shuningdek, 2017-2021 yillarda O’zbekiston Respublikasini rivojlantirishning beshta ustuvor yo’nalishi bo’yicha Harakatlar strategiyasini “Faol investitsiyalar va ijtimoiy rivojlanish yili”da amalga oshirishga oid Davlat dasturida bir qancha vazifalar belgilangan bo’lib, 2020 yil 1 yanvardan boshlab quyidagi islohotlar amalga oshirildi:

a) tadbirkorlik sub’ektlari – yuridik shaxslarni ixtiyoriy tugatishda: bir yoki bir necha davriy bosma nashrlarda korxonaning tugatilishi to’g’risida e’lonlar berish talab etilmaydi, bunda tegishli ma’lumotlar ro’yxatdan o’tkazuvchi organning rasmiy saytiga joylashtiriladi;

- davlat ro’yxatidan o’tkazilgan vaqtdan boshlab moliya-xo’jalik faoliyatini amalga oshirmagan hamda soliq qarzi mavjud bo’lmagan korxonalarning moliya-xo’jalik faoliyati tekshirilmaydi;

- davlat soliq xizmati organlari tomonidan o’tkaziladigan, tugatiladigan korxonaning moliya-xo’jalik faoliyatini tekshirishning eng uzoq davriyligi uch yilni tashkil etadi;

- moliya-xo’jalik faoliyatini tekshirish uchun vakolatli davlat organlaridan korxona to’g’risidagi mavjud ma’lumotlarni olish Tadbirkorlik sub’ektlarini davlat ro’yxatidan o’tkazish va hisobga qo’yishning avtomatlashtirilgan tizimi (keyingi

o’rinlarda – tizim) orqali amalga oshiriladi;

- korxonani ixtiyoriy tugatishning umumiy muddatiro’yxatdan o’tkazuvchi organ ixtiyoriy tugatish to’g’risida xabardor qilingan kundan boshlab olti oydan oshmasligi kerak;

b) tadbirkorlik sub’ektlari – jismoniy shaxslar faoliyatini to’xtatishda ariza beruvchi tomonidan davlat soliq xizmati organining soliqlar va boshqa majburiy to’lovlar bo’yicha qarzi yo’qligi to’g’risidagi xulosasini olish talab etilmaydi;

v) moliya-xo’jalik faoliyatini amalga oshirmayotgan korxonalarni tugatishda: korxonani moliya-xo’jalik faoliyatini amalga oshirmayotgan deb hisoblash uchun asos bo’ladigan muddat to’qqiz oyni tashkil etadi;

- moliya-xo’jalik faoliyatini amalga oshirmayotgan korxonalar davlat soliq xizmati organining taqdimnomasiga asosan ro’yxatdan o’tkazuvchi organ tomonidan uch yil muddatga harakatsiz rejimga o’tkaziladi;

- harakatsiz rejimga o’tkazilgan korxonalar faoliyati uch yil davomida tiklanmagan taqdirda ro’yxatdan o’tkazuvchi organ ularni Tadbirkorlik sub’ektlarining Yagona davlat reestridan chiqaradi.

Korxonani ixtiyoriy tugatish to’g’risidagi qaror uning muassislari (qatnashchilari) yoki vakolatli organi tomonidan, qonun hujjatlarida belgilangan tartibda qabul qilinadi.

Qarorda quyidagilar ko’rsatiladi:

- korxonaning tugatuvchisi haqidagi ma’lumotlar (pasport ma’lumotlari, telefon raqami va elektron pochtasi);

- arizani qabul qilish joyi va muddati;

- korxonani tugatish sababi va mo’ljallanayotgan tugatish muddati.

Tugatuvchi tayinlangan vaqtdan boshlab korxona ishlarini boshqarish bo’yicha barcha vakolatlar unga o’tadi. Tadbirkorlik sub’ekti - jismoniy shaxs faoliyatini ixtiyoriy to’xtatish uning qaroriga (arizasiga) ko’ra amalga oshiriladi. Ro’yxatdan o’tkazgan organning tegishli davlat reestriga bu to’g’risida yozuvlar qayd etilgandan keyin korxona tugatilgan, tadbirkorlik sub’ekti - jismoniy shaxs esa o’z faoliyatini to’xtatgan hisoblanadi. Korxona muassislari (qatnashchilari)

tugatishning, tadbirkorlik sub’ekti - jismoniy shaxs esa to’xtatishning istalgan bosqichida faoliyatini tiklash to’g’risida qaror qabul qilish huquqiga ega.

Tugatuvchi tayinlangandan keyin uch kun mobaynida korxonaning boshqaruv organlari unga korxona faoliyati bilan bog’liq barcha hujjatlarni, shuningdek korxonaning muhri, shtamplari (agar mavjud bo’lsa) va boshqa mol-mulkini ro’yxat bo’yicha topshirishi shart.

Tugatuvchi:

a)ixtiyoriy tugatishni amalga oshiradi va korxonaning kreditorlari, muassislari (qatnashchilari) hamda boshqa tegishli shaxslar manfaatlariga rioya etilishini ta’minlaydi;

b) ishonchnomasiz korxona nomidan vakillik qiladi, korxonaning moliyaviy, to’lovlar, hisob-kitoblar va boshqa hujjatlarini imzolaydi;

v) korxonaning barcha mansabdor shaxslari va xodimlari tomonidan bajarilishi majburiy bo’lgan buyruqlar, farmoyishlar va boshqa hujjatlar chiqaradi;

g) ushbu Nizomda belgilangan o’z vakolati doirasidagi masalalarni hal qiladi, shuningdek muassislar (qatnashchilar) qaroriga ko’ra boshqa vakolatlarni ham amalga oshiradi.

Tugatish komissiyasi tayinlangan taqdirda, korxonani boshqarishga oid barcha masalalar ovoz berish yo’li bilan hal etiladi va komissiya a’zolarining ko’pchilik ovozi bilan qabul qilinadi. Ovozlar soni teng bo’lgan taqdirda tugatish komissiyasi raisining ovozi hal qiluvchi hisoblanadi.Tugatish komissiyasi majlislarini o’tkazishni uning raisi tashkil qiladi hamda ushbu Nizomda belgilangan funktsiyalarning komissiya qarorlariga muvofiq bajarilishini ta’minlaydi.

Tugatuvchining vakolatlari quyidagilardan iborat:

a)ixtiyoriy tugatish nihoyasiga etganda- korxonaning tugatilganligi to’g’risidagi yozuvlar ro’yxatdan o’tkazgan organ tomonidan davlat reestriga kiritilgan kunda;

b) korxona faoliyati tiklanganda - tugatish ishlari to’xtatilganligi va korxona faoliyati tiklanganligi to’g’risida qaror qabul qilingan kunda;

v) korxona bankrot deb e’tirof etilganda - korxona bankrot deb e’tirof

etilganligi va tugatish ishlari boshlanganligi to’g’risida sud qarori qabul qilingan kunda;

g) yangi tugatuvchi tayinlanganda - muassislar (ishtirokchilar) tomonidan tegishli qaror qabul qilingan kunda to’xtatiladi. Ushbu holatda korxonaga tegishli barcha hujjatlar, muhr, shtamplari (agar mavjud bo’lsa) va mol-mulklar yangidan tayinlangan tugatuvchiga ikki kun muddatda ro’yxat bo’yicha mas’ullar tomonidan imzolangan tegishli dalolatnoma rasmiylashtirilgan holda topshiriladi. Tugatuvchi ixtiyoriy tugatish to’g’risida qaror qabul qilingandan so’ng keyingi ish kunidan kechikmay:

a) ro’yxatdan o’tkazgan organga - ixtiyoriy tugatish to’g’risidagi qaror nusxasini;

b) xo’jalik yurituvchi sub’ektning talab qilib olinadigan asosiy depozit hisobraqamiga (keyingi o’rinlarda asosiy hisob raqami deb ataladi), xizmat ko’rsatuvchi bankka va korxonaning xorijiy valyutadagi mablag’lari jamlanadigan bankka:

- ixtiyoriy tugatish to’g’risidagi qaror nusxasini;

- imzolar namunalari va tugatuvchi muhrining bosma izi qo’yilgan (muhr mavjud bo’lgan taqdirda), tasdiqlangan kartochkalarning ikki nusxasini;

v) xo’jalik yurituvchi sub’ektning milliy va chet el valyutasidagi ikkilamchi talab qilib olinguncha depozit hisobvaraqalariga, jamg’arma depozit hisobvaraqalariga va muddatli depozit hisobvaraqalariga xizmat ko’rsatuvchi banklarga - ularni yopish to’g’risidagi arizani hamda milliy valyutadagi mablag’larning mavjud qoldiqlarini uning milliy valyutadagi asosiy hisobvarag’iga o’tkazish to’g’risidagi, chet el valyutasidagi mablag’larning mavjud qoldiqlarini uning milliy valyutadagi asosiy hisobvarag’i ochilgan bankdagi xorijiy valyuta talab qilib olinadigan depozit hisobvarag’iga o’tkazish to’g’risida to’lov topshiriqnomasini taqdim etadi.

Ro’yxatdan o’tkazgan organ, hujjatlarni olganidan so’ng bir ish kuni ichida xo’jalik yurituvchi sub’ektning davlat reestriga ixtiyoriy tugatish jarayonida ekanligi to’g’risidagi ma’lumotlarni kiritadi hamda bu to’g’risida ro’yxatdan

o’tkazilgan joydagi davlat soliq xizmati va statistika organlarini hamda O’zbekiston Respublikasi Bosh prokuraturasi huzuridagi Majburiy ijro byurosi tuman (shahar) bo’limini (keyingi o’rinlarda - Byuro) tizim orqali xabardor qiladi.

Ro’yxatdan o’tkazuvchi organ rasmiy saytiga xo’jalik yurituvchi sub’ektni ikki oydan kam bo’lmagan muddatda tugatilishi to’g’risida e’lonni joylashtiradi. Xo’jalik yurituvchi sub’ektning ixtiyoriy tugatish to’g’risidagi ma’lumotlaridan banklar va boshqa manfaatdor davlat organlari elektron ayirboshlash orqali bepul foydalanadi. Xo’jalik yurituvchi sub’ektning milliy va xorijiy valyutadagi ikkilamchi depozit hisobvaraqalari, jamg’ariladigan hamda muddatli depozit hisobvaraqlariga xizmat ko’rsatuvchi banklar tomonidan mazkur hisobvaraqlar yopilib, hisobvaraqdagi milliy valyuta qoldiqlarini asosiy hisobvarag’iga, xorijiy valyuta qoldiqlarini xorijiy valyutada ochilgan hisobvaraqqa o’tkazib beriladi.

Tugatuvchi ixtiyoriy tugatish to’g’risida qaror qabul qilingandan keyin:

a) qonun hujjatlarida belgilangan tartibda xo’jalik yurituvchi sub’ekt xodimlari bilan mehnatga oid huquqiy munosabatlarni to’xtatish chora-tadbirlarini ko’radi;

b) xo’jalik yurituvchi sub’ektning aktivlari va majburiyatlarini qonun hujjatlarida belgilangan tartibda xatlovdan o’tkazadi, shu jumladan sub’ekt qarzdor sifatida ishtirok etgan ijro hujjatlari reestrini tuzadi;

v) yil boshidan boshlab ro’yxatdan o’tkazgan organ korxonani ixtiyoriy tugatish to’g’risida xabardor qilingan sanagacha bo’lgan davrda xo’jalik yurituvchi sub’ekt tomonidan to’lanadigan barcha turdagi soliqlar va boshqa majburiy to’lovlar bo’yicha hisob-kitoblarni tuzadi;

g) xo’jalik yurituvchi sub’ektning debitorlik qarzlarini olish, shuningdek tasdiqnoma olgan holda (qabul qilib olingan sanasi to’g’risidagi belgi, pochta kvitantsiyasi, yozma yoki elektron xabar va shu kabilar) kreditorlarni aniqlash va xo’jalik yurituvchi sub’ektning tugatilishi to’g’risida ularni yozma ravishda xabardor qilish chora-tadbirlarini ko’radi. Byuroning tuman (shahar) bo’limi ro’yxatdan o’tkazgan organning tizim orqali xabarnomasini olgandan boshlab, 5 ish kunida ish yurituvida ijro hujjatlari mavjudligini aniqlaydi va unda tugatilayotgan sub’ekt qarzdor sifatida ishtirok etadi.

Tugatilayotgan xo’jalik yurituvchi sub’ekt yuzasidan davlat ro’yxatidan o’tkazilgan joydagi davlat soliq xizmati organi ro’yxatdan o’tkazgan organning xabarnomasini olgan kundan boshlab 3 ish kun ichida sub’ektning moliya-xo’jalik faoliyatini tekshirishga (taftish qilishga) kirishadi va bunda tekshiruv o’tkazish muddati o’ttiz kalendar kundan (qonunchilikda belgilangan muddatlardan) oshmasligi kerak.

Tekshirishda xo’jalik yurituvchi sub’ektning oxirgi tekshirish o’tkazilgan sanadan boshlab (agar korxonani tekshirish davlat ro’yxatidan o’tkazilgan sanadan boshlab amalga oshirilmagan bo’lsa - davlat ro’yxatidan o’tkazilgan sanadan boshlab) xo’jalik yurituvchi sub’ektni tugatish to’g’risida qabul qilingan qaror haqida ro’yxatdan o’tkazgan organ xabardor qilingan sanagacha bo’lgan davr mobaynidagi moliya-xo’jalik faoliyati qamrab olinadi, biroq bunda da’vo qo’zg’atishning moliya hisoboti taqdim etgan soliq to’lovchilar bo’yicha - besh yil muddatga rioya qilinishi shart. Tekshirish belgilangan muddatda tugallanmagan taqdirda korxonaning soliqlar va boshqa majburiy to’lovlar bo’yicha qarzi tugatuvchi taqdim etgan hisob-kitoblarga binoan aniqlanadi. Tekshirish yakunlariga ko’ra soliq qonunchiligi buzilishlari aniqlangan taqdirda, davlat soliq xizmati organi qonun hujjatlariga muvofiq choralar ko’radi.

Davlat ro’yxatidan o’tkazilgan vaqtdan boshlab moliya-xo’jalik faoliyatini amalga oshirmagan korxonalarni ixtiyoriy tugatish davlat ro’yxatidan o’tkazilgan joydagi davlat soliq xizmati organi ro’yxatdan o’tkazgan organning xabarnomasi olingan kundan boshlab uch ish kun ichida soliq qarzi mavjud emasligi to’g’risida ma’lumot taqdim etadi. Vazirlar Mahkamasining 2017 yil 9 fevraldagi 66-son qarori bilan tasdiqlangan “Tadbirkorlik sub’ektlarini davlat ro’yxatidan o’tkazishda ro’yxatdan o’tkazuvchi organlar va vakolatli tashkilotlarning o’zaro hamkorligi Reglamenti” asosida elektron ro’yxatdan o’tkazishning avtomatlashtirilgan tizimi orqali amalga oshiriladi.

Kreditorlar tomonidan talablar taqdim etilishi uchun belgilangan muddat tugagach va davlat soliq xizmati organi tomonidan o’tkazilgan tekshirish natijalarini, shuningdek tuzilgan ijro hujjatlari reestrini hisobga olgan holda

tugatuvchi oraliq tugatish balansi loyihasini tuzadi. Oraliq tugatish balansi xo'jalik yurituvchi sub'ekt yoki muassislari (qatnashchilari) tomonidan tasdiqlanadi.

Tugatuvchi oraliq tugatish balansi tasdiqlangandan keyin besh ish kuni mobaynida, tasdiqnomani olgan holda (qabul qilib olingan sanasi to'g'risidagi belgi, pochta kvitantsiyasi, yozma yoki elektron xabar va shu kabilar) har qaysi kreditorlarni uning talablari e'tirof etilgani yoki rad qilingani, e'tirof etilgan talablar summasi haqida yozma ravishda xabardor qiladi.

Oraliq tugatish balansiga muvofiq, u tasdiqlangan kundan boshlab tugatuvchi tomonidan kreditorlarga qonunchilikda belgilangan navbat bo'yicha summalarni to'lash amalga oshiriladi.

Kreditorlarning garov (ipoteka) bilan ta'minlangan talablarini qondirish xo'jalik yurituvchi sub'ektning garovga qo'yilgan mol-mulkini (garov predmetini) belgilangan tartibda sotishdan keyin tushgan mablag'lar hisobidan amalga oshiriladi. Ushbu mablag'lar qoldig'i kreditorlar talablarini navbat bo'yicha qondirish uchun yo'naltiriladi.

Agar garov (ipoteka) predmetini sotishdan tushgan summa kreditorlarning garov bilan ta'minlangan talablarini to'liq qondirish uchun etarli bo'lmasa, u holda talablarning qolgan qismi belgilangan navbat bo'yicha qondiriladi.

Kreditorlar bilan hisob-kitob qilish uchun pul mablag'lari etarli bo'lmagan taqdirda tugatuvchi tomonidan:

- mol-mulkning bozor qiymatini aniqlash uchun baholovchi tashkilot jalb qilinib, korxona mol-mulkini ochiq savdolarda sotish tashkil etiladi;

- muomaladagi cheklangan mol-mulkni sotish yopiq savdolarda, qonunchilikka muvofiq ko'rsatib o'tilgan mulkka nisbatan mulk egasi huquqiga yoki boshqacha buyum egasi huquqiga ega bo'lgan shaxslar ishtirokida amalga oshiriladi.

Garovga qo'yilgan mulkni garov saqlovchiga mulk qilib berish O'zbekiston Respublikasining «Garov to'g'risida»gi Qonunining 29-moddasiga hamda «Ipoteka to'g'risida»gi Qonunining 43-moddasiga muvofiq amalga oshiriladi. Mol-mulkni boshqa kreditorlarga berishda uning baholash summasi e'tirof etilgan talablarni to'lash hisobiga qo'shiladi, baholash summasi bilan talab miqdori

o’rtasida hosil bo’lgan tafovut bir hafta muddatda kreditor tomonidan xisob-kitob qilib to’lanadi.

Kreditorlar talablarini qondirish muassislar (qatnashchilar) tomonidan tugatilayotgan korxonaning bankdagi hisob raqamlariga yo’naltiriladigan mablag’lar hisobidan amalga oshirilishi mumkin. Kreditorlarning talablarini to’liq hajmda qondirishning mumkin emasligi aniqlangan taqdirda tugatuvchi xo’jalik yurituvchi sub’ektni to’lovga qodir emas (bankrot) deb e’tirof etish to’g’risidagi ariza bilan iqtisodiy sudga murojaat qilishi shart.

Xo’jalik yurituvchi sub’ekt to’lovga qodir emas (bankrot) deb e’tirof etilgan vaqtdan boshlab ixtiyoriy tugatish to’xtatiladi va bundan keyingi tartibot “Bankrotlik to’g’risida”gi Qonun hujjatlariga muvofiq amalga oshiriladi.

Tugatuvchi:

- kreditorlar bilan hisob-kitoblar tugallangandan, shuningdek xo’jalik yurituvchi sub’ekt qarzdor sifatida ishtirok etgan ijro hujjatlari amalda ijro etilgandan keyin;

- soliqlar va boshqa majburiy to’lovlar, moliyaviy sanktsiyalar summasi, shu jumladan tekshirishlar yakunlari bo’yicha to’langandan keyin;

- xo’jalik yurituvchi sub’ektning mol-mulki, mol-mulkka egalik qilish yuzasidan buyumlar bo’yicha huquqlarga yoki ushbu korxonaga nisbatan majburiyatlar bo’yicha huquqlarga ega bo’lgan muassislar (qatnashchilar) o’rtasida taqsimlangandan keyin tugatish balansi loyihasini tuzadi.

Tugatish balansi xo’jalik yurituvchi sub’ektning muassislari (qatnashchilari) tomonidan tasdiqlanadi va davlat soliq xizmati organiga topshiriladi. Tugatuvchi tugatilayotgan xo’jalik yurituvchi sub’ekt qarzdor sifatida ishtirok etgan va ijro etilmagan ijro hujjatlarining ish yurituvida mavjudligi yuzasidan Byuroning hududiy boshqarmasiga so’rov yuboradi.

Tugatish balansi qabul qilingandan keyin davlat soliq xizmati organi, xo’jalik yurituvchi sub’ektning soliqlar va boshqa majburiy to’lovlar bo’yicha qarzi bo’lmagan taqdirda, bir ish kuni mobaynida tugatuvchiga soliqlar va boshqa majburiy to’lovlar bo’yicha qarz yo’qligi to’g’risida xulosani tugatuvchiga hamda

tizim orqali ro’yxatdan o’tkazuvchi organga yuborishini ta’minlaydi. Byuroning hududiy boshqarmasi, xo’jalik yurituvchi sub’ekt qarzdor sifatida ishtirok etgan va ijro etilmagan ijro hujjati uning ish yurituvida mavjud bo’lmagan taqdirda, ijro etilmagan tegishli ijro hujjati ish yurituvda mavjud emasligi haqida tugatuvchiga hamda ro’yxatdan o’tkazuvchi organga tizim orqali uch ish kuni mobaynida xabarnoma yuborishi shart.

Xo’jalik yurituvchi sub’ektni ixtiyoriy tugatishning umumiy muddati ro’yxatdan o’tkazgan organ ixtiyoriy tugatish to’g’risida qabul qilingan qaror haqida xabardor qilingan kundan boshlab uch oydan oshmasligi kerak. Agar tugatuvchi davlat organlarini tomonidan belgilangan vazifalarni bajarmaganligi natijasida muddat kechikkanini asoslab bergan taqdirda ro’yxatdan o’tkazuvchi organ tomonidan qo’shimcha bir oy muddatga uzaytirish mumkin. Agar ko’rsatilgan muddat o’tgungacha tegishli hujjatlar ro’yxatdan o’tkazgan organga to’liq taqdim etilmasa, ixtiyoriy tugatish to’xtatiladi. Ro’yxatdan o’tkazgan organ bir ish kuni mobaynida davlat soliq xizmati va statistika organlariga ixtiyoriy tugatish to’xtatilgani to’g’risida xabar qiladi, yopilgan bank hisobvaraqalari qayta tiklanadi.

Ixtiyoriy tugatish ushbu Nizomning 36-bandida ko’rsatilgan muddatda tugallanmaganda, barcha tegishli to’lovlar ularni hisoblab yozish to’xtatib qo’yilgan davr uchun to’liq hajmda undiriladi. Bir yil mobaynida moliya-xo’jalik faoliyatini amalga oshirmagan korxonalarning bankdagi xisobvaraqlari yuzasidan banklar uch ish kuni muddatda u hisobga qo’yilgan joydagi soliq xizmati organiga elektron axborot taqdim etadi va hisobvaraqlardagi mablag’lardan foydalanishi cheklanadi.

Axborotda quyidagilar ko’rsatiladi:

- bank hisobvarag’i, oxirgi operatsiya o’tkazilgan va to’xtatilgan sana to’g’risidagi ma’lumotlar;

- bank hisobvaraqlarida pul mablag’larining qoldig’i;

- kreditorlik qarzlarning mavjudligi (2-son kartoteka ro’yxati);

- korxonaning mansabdor shaxslari.

Korxonalarga tushgan mablag’lar ularning bankdagi hisobvaraqlariga kirim qilinadi. Bunda, korxonalarning hisobvaraqlariga qo’yilgan talablar (2-son kartotekasi) tugatuvchi tayinlanguniga qadar o’rnatilgan tartibda to’lanadi. Tugatuvchi tayinlanganidan keyin korxonalarning hisobvaraqlariga qo’yilgan talablar (2-son kartoteka) O’zbekiston Respublikasi Fuqarolik kodeksining 56-moddasida belgilangan tartibda to’lanadi. Bir yil mobaynida moliya-xo’jalik faoliyatini amalga oshirmagan korxonalarning bankdagi xisobvaraqlari yuzasidan banklar uch ish kuni muddatda u hisobga qo’yilgan joydagi soliq xizmati organiga elektron axborot taqdim etadi va hisobvaraqlardagi mablag’lardan foydalanishi cheklanadi.

Bu axborotda quyidagilar ko’rsatilishi lozim:

- bank hisobvarag’i, oxirgi operatsiya o’tkazilgan va to’xtatilgan sana to’g’risidagi ma’lumotlar;

- bank hisobvaraqlarida pul mablag’larining qoldig’i;

- kreditorlik qarzlarning mavjudligi (2-son kartoteka ro’yxati);

- korxonaning mansabdor shaxslari.

Korxonalarga tushgan mablag’lar ularning bankdagi hisobvaraqlariga kirim qilinadi. Bunda, korxonalarning hisobvaraqlariga qo’yilgan talablar (2-son kartotekasi) tugatuvchi tayinlanguniga qadar o’rnatilgan tartibda to’lanadi. Tugatuvchi tayinlanganidan keyin korxonalarning hisobvaraqlariga qo’yilgan talablar (2-son kartoteka) O’zbekiston Respublikasi Fuqarolik kodeksining 56-moddasida belgilangan tartibda to’lanadi.

Ro’yxatdan o’tkazuvchi organ qarzdorligi mavjud bo’lmagan, moliya-xo’jalik faoliyatini amalga oshirmayotgan korxonalar faoliyatini bundan keyin davom ettirishning maqsadga muvofiq emasligi to’g’risida soliq organining taqdimnomasini olgan kundan e’tiboran uch kun ichida faoliyat yuritmayotgan korxonani faoliyatini to’xtatib qo’yish rejimiga (harakatsiz rejim) o’tkazadi.

Korxona to’lovga qodir emas (bankrot) deb e’tirof etilgan vaqtdan boshlab, keyingi tartibot bankrotlik to’g’risidagi qonun hujjatlariga muvofiq amalga oshiriladi. Ro’yxatdan o’tkazuvchi organ harakatsiz rejimga o’tkazilgan hamda

bankrotlik tartiboti boshlangan, moliya-xo’jalik faoliyatini amalga oshirmayotgan (faoliyat ko’rsatmayotgan) korxonalar reestrini yuritadi.

Davlat reestridan o’chirilgan korxonaning hisobvaraqlaridagi mablag’lar hisobvaraq ochilgan bank joylashgan tuman (shahar) mahalliy byudjetiga bank tomonidan o’tkaziladi. Davlat reestridan o’chirilgan korxonaning hisobvaraqlariga harakatsiz rejimi davrida (uch yil davomida) kelib tushgan talablar (2-son kartotekadagi to’lov hujjatlari), ularni qo’ygan sub’ektlarga (ularning huquqiy vorislariga) qaytariladi, shuningdek, hisobvaraqlardagi mablag’lardan foydalanishga oid cheklovlar yoki hatlash o’z kuchini yo’qotgan deb hisoblanadi va hisobvaraqlar yopiladi. Bu haqida ro’yxatdan o’tkazuvchi organning rasmiy saytiga e’lon beriladi va tegishli idoralarga ma’lum qilinadi.

3.3. Xo’jalik yurituvchi sub’ekt moliyaviy hisobotida xatolar aniqlanganda auditorlik tashkilotining harakatlari

Xo’jalik yurituvchi sub’ektda qonunchilik talablari buzilganligi aniqlanganda, auditorning harakatlari mavjud me’yoriy hujjatlar, masalan, “Auditorlik faoliyati to’g’risida”gi qonunga mos holda tartibga solinadi va unda quyidagilar ko’rsatiladi:

1.Auditorlik hisobotlarida moliya-xo’jalik muomalalari qonunchiligi buzilganligi faktlari va ularni bartaraf etish bo’yicha takliflar aks ettiriladi;

2. Mansabdor shaxslar va boshqa ishchi-xodimlar tomonidan xo’jalik yurituvchi sub’ektga zarar etkazilganligiga aniq guvohlik beruvchi faktlar aniqlanganda, bu haqda xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariga (mulk egasiga) xabar qiladi va auditorlik hisoboti bu haqda mos keluvchi yozuvlar kiritadi. Zarurat tug’ilganda, auditorlik tekshiruvi natijalarini ma’lum qilish uchun qonunchilikda ko’zda tutilgan tartibda aktsionerlarning umumiy yig’ilishini chaqirishni talab qiladi. Auditorlik tashkiloti qonunchilikka mos holda boshqa majburiyatlarni ham bajarishi mumkin.

Ko’pincha auditorlik amallar auditorlik tashkiloti tomonidan o’rganilayotgan masalaning jiddiyligidan kelib chiqib, belgilanadi va auditning kasbidan tashqari

vakolati bois bo’lishi mumkin emas. Agar qo’shimcha amallar moliyaviy hisobotda qo’pol xatolar borligi faktini tasdiqlasa, auditorlik tashkiloti xatolik faktining mos keluvchi auditorlik xulosasini tayyorlashga ehtimoliy ta’sirini har tomonlama tahlil qilishi lozim. Moliyaviy hisobotlarda jiddiy kamchiliklar aniqlanganda, auditorlik tashkiloti amaldagi ichki nazorat tizimi xo’jalik yurituvchi sub’ektda moliyaviy hisobotda xatoliklar paydo bo’lishiga olib keluvchi turli xil qoida buzarliklarga qanchalik samarali to’sqinlik qilishivi baholash kerak. Auditorlik tashkiloti ichki nazorat tizimi moliyaviy hisobotlarda xatolar paydo bo’lishiga to’sqinlik qilish qobiliyati pastligi haqida xulosa chiqargan taqdirda ushbu tashkilot o’z auditorlik xulosasida ichki nazorat tizimidagi kamchmliklar bilan bir qatorda uni mukammallashtirish bo’yicha tavsiyalar ham aks ettiriladi.

Auditorlik tashkiloti xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariyatigi moliyaviy hisobotlarda topilgan xatolar mazmuni agar:

- buxgalteriya hisoboti va ichki nazorat tizimlari aktivlar yaxlitligini saqlash va moliyaviy hisobotlarda xatoliklar bo’lishiga qarshilik qilolmasligini aniqlagan bo’lsa;

- xo’jalik yurituvchi sub’ekt ishchi-xodimlariga zarar etkazilmasligi haqida aniq faktlar topilsa, zudlik bilan ma’lum qilishi zarur.

Moliyaviy hisobotlardagi buzib ko’rsatishlar firibgarlik yoki xato natijasida yuzaga kelishi mumkin. Firibgarlik bilan xato o’rtasidagi farqlovchi omil moliyaviy hisobotlarning buzib ko’rsatishiga olib keladigan asosiy harakat qasddan qilinganligi yoki qasddan qilinmaganligi hisoblanadi.

Firibgarlik keng yuridik tushuncha bo’lishiga qaramasdan, Auditning xalqaro standartlari maqsadlari uchun, auditor moliyaviy hisobotlarda muhim buzib ko’rsatishlarga sabab bo’ladigan firibgarlik bilan shug’ullanadi. Qasddan qilingan buzib ko’rsatishlarning ikki turi auditor uchun o’rinli – yolg’on moliyaviy hisobot berishdan kelib chiqadigan buzib ko’rsatishlar va aktivlarni noqonuniy o’zlashtirishdan kelib chiqadigan buzib ko’rsatishlar. Auditor firibgarlik sodir bo’lganligini shubha qilishi yoki, kam holatlarda, aniqlashi mumkinligiga qaramasdan, auditor firibgarlik haqiqatda sodir bo’lganligini yuridik jihatdan

aniqlamaydi.

Firibgarlikni oldini olish va aniqlashning asosiy majburiyati tadbirkorlik sub'ektining boshqaruv yuklatilgan shaxslari va rahbariyatiga yuklanadi. Rahbariyat, boshqaruv yuklatilgan shaxslarning kuzatuvi bilan birga, firibgarlikni oldini olishga kuchli e'tibor qaratishi muhim hisoblanib, u firibgarlik sodir bo'lishi imkoniyatini kamaytiradi va firibgarlikdan saqlanishga olib keladi, va o'z navbatida, bunday holat fosh etilish va jazolanish ehtimoli tufayli shaxslarni firibgarlik sodir etmaslikka ishontirishi mumkin. Bu vijdonlilik va ahloqiy fe'l-atvor madaniyatini yaratish mas'uliyatini o'z ichiga oladi, qaysiki boshqaruv yuklatilgan shaxslar tomonidan faol kuzatuv orqali mustahkamlanadi. Boshqaruv yuklatilgan shaxslar tomonidan kuzatuv me'yorlarni chetlab o'tish yoki boshqa moliyaviy hisobot berish jarayoniga noo'rin ta'sir o'tkazish ehtimolini ko'rib chiqishni o'z ichiga oladi, masalan, tadbirkorlik sub'ekti faoliyatiga va foydaliligiga nisbatan tahlilchilar bilimlariga ta'sir ko'rsatish uchun foydani boshqarish bo'yicha rahbariyat intilishlari kabi holatlarni ta'kidlash muumkin.

Auditning xalqaro standartlariga muvofiq auditni amalga oshirayotgan auditor moliyaviy hisobotlar butun holatda firibgarliik yoki xato sabab bo'lishi mumkin bo'lgan muhim buzib ko'rsatishdan holi ekanligi bo'yicha oqilona ishonch bildirishga ega bo'lishga javobgardir. Auditning o'ziga xos cheklovlari tufayli, hattoki auditning xalqaro standartlariga muvofiq to'g'ri rejalashtirilgan va amalga oshirilgan bo'lsa ham, moliyaviy hisobotlarning ba'zi muhim buzib ko'rsatishlari fosh etilmasligi mumkinligining muqarrar riski mavjud.[45] "Mustaqil auditorning umumiy maqsadlari va auditni auditning xalqaro standartlariga muvofiq o'tkazish" nomli 200-son xalqaro audit standartida izohlanganidek, o'ziga xos cheklovlarning potentsial oqibatlari ayniqsa firibgarlikdan yuzaga keladigan buzib ko'rsatish holatida ahamiyatlidir. Firibgarlikdan yuzaga keladigan muhim buzib ko'rsatishni fosh etolmaslik riski xatodan yuzaga keladigan muhim buzib ko'rsatishni fosh etolmaslik riskidan yuqoriroqdir. Buning sababi shundaki, firibgarlik firibgarlikni

[45] 200-son AXS, Mustaqil auditorning umumiy maqsadlari va auditni auditning xalqaro standartlariga muvofiq o'tkazish, A51–A52-bandlari

yashirishga mo’ljallangan murakkab va ehtiyotkorona tashkillashtirilgan rejalarni o’z ichiga olishi mumkin, masalan, soxtalashtirish, operatsiyalarni qasddan aks ettirmaslik, yoki auditorga tayyorlangan qasddan noto’g’ri taqdimotlar. Yashirish bo’yicha bunday harakatlar til biriktirish bilan birga amalga oshirilganda fosh etilishi yanada qiyinroq bo’lishi mumkin. Til biriktirish auditor uchun auditorlik dalili, qachonki u aslida noto’g’ri bo’lganda, ishonarli deb ishonishiga sabab bo’lishi mumkin.

Auditorning firibgarlikni fosh etish qobiliyati qonunbuzarning mahorati, firibning davriyligi va ko’lami, til biriktirishning darajasi, firib qo’llangan alohida miqdorlarning nisbiy hajmi va firibgarlikda qatnashgan shaxslarning yoshi kabi omillarga bog’liq bo’ladi. Auditor sodir etiladigan firibgarlik uchun potentsial imkoniyatlarni aniqlashi mumkin, ammo auditor hisoblab chiqilgan baholari kabi mulohaza qilish sohasidagi buzib ko’rsatishlarga firibgarlik yoki xato sabab bo’lishini aniqlashi qiyindir. Bundan tashqari, auditorning rahbariyat firibgarligidan yuzaga keladigan muhim buzib ko’rsatishni fosh etolmaslik riski xodimlar firibgarligidan yirikroq, chunki rahbariyat bevosita yoki bilvosita jurnal yozuvlarini o’zgartirish, firibgarlikka asoslangan moliyaviy ma’lumotlarni taqdim etish, yoki boshqa xodimlar sodir etadigan o’xshash firibgarliklarni oldini olishga mo’ljallangan nazorat tartib-tamoillarini chetlab o’tish vaziyatida tez-tez bo’lib turadi.

Oqilona ishonch bildirishga ega bo’lish paytida auditor, rahbariyatning nazorat tartib-tamoillarini chetlab o’tish imkoniyatlarini ko’rib chiqqan holda hamda xatoni fosh etishda samarali bo’lgan auditorlik tartib-tamoillari firibgarlikni fosh etishda samarali bo’lmaslik mumkinligini tan olgan holda, audit mobaynida professional skeptitsizmni saqlashga javobgardir. Mazkur AXSdagi talablar auditorga firibgarlik oqibatidagi muhim buzib ko’rsatish risklarini aniqlash va baholashda va bunday buzib ko’rsatishni fosh etish tartib-tamoillarini ishlab chiqishda ko’mak berishga mo’ljallangandir.

Takrorlash uchun savollar:

1. Moliyaviy hisobot tuzish va uning auditini o’tkazish bo’yicha asosiy me’yoriy hujjatlarga izoh bering?

2. Xo’jalik sub’ektlari faoliyatining tugatilishi jarayoni auditining xususiyatlarini tushuntirib bering?

3. Xo’jalik sub’ektlarining qayta tuzilishi va yopilish jarayonida bajariladigan auditorlik amallari mazmunini izohlab bering?

4. Kichik tadbirkorlik sub’ektlari hisoboti auditining xususiyatlarini tushuntirib bering?

5. Xo’jalik sub’ektlari hisobotida jiddiy qoidabuzilishlar aniqlanganda auditor harakatini tushuntirib bering?

6. Xo’jalik sub’ektlari faoliyatining tugatilishi jarayoni auditida to’planadigan auditorlik dalillari mazmunini tushuntirib bering?

Tayanch tushunchalar:

1. Audit o’tkazilayotgan ob’ektlar;
2. Auditda firibgarlik va xato;
3. Firibgarlik yoki xato darajasi;
4. Tugatuvchi;
5. Moliyaviy hisobotdagi jiddiy xatolar;
6. Tugatish balansi;
7. Debitor va kreditorlar;
8. Firibgarlik xatari;
9. Tugatish komissiyasi;
10. Davlat soliq xizmati organlari;
11. Faoliyatni majburiy to’xtatish.

4-MAVZU. BUXGALTERIYA BALANSI MODDALARI VA BUXGALTERIYA HISOBI REGISTRLARI MOSLIGINING NAZORATI

4.1. Moliyaviy hisobot va balansning o’zaro bog’liqligi hamda uning alohida moddalar bo’yicha baholanishi

Mamlakatimizda amal qilinayotgan buxgalteriya hisobi to’g’risidagi qonunga muvofiq ma’lumotlar jamlanma holida va pul ko’rsatkichlari bo’yicha ma’lum sanaga taqdim etilishi kerak. Ushbu ma’lumotlardan xo’jalik yurituvchi subekt mablag’lari tarkibi va ularning manbasi o’rganish uchun ma’lum iqtisodiy ma’noda guruhlash zarur. Bu jarayon buxalteriya balansini tuzish deb ataladi.

Balans so’zi ikkita lotin so’zlaridan iborat bo’lib, “bis”-ikki karra (marta) va “banx”-tarozi pallasi so’zlaridan tarkib topgan bo’lib, tom ma’noda “ikki palla” degan ma’noni anglatadi va tenglik, muvozanat tushunchasi sifatida ishlatiladi. Buxgalteriya balansi – xo’jalik mablag’larini ularning turlari va tashkil topish manbalari bo’yicha muayyan bir davrga pulda ifodalanib, umumlashtirib aks ettirish va iqtisodiy guruhlash usulidir. U buxgalteriya hisobi uslubiyatining asosiy usullaridan biri hisobladi. Buxgalteriya balansi moliyaviy hisobotning asosiy tarkibiy qismlaridan biri hisoblanadi.

Mablag’lar turlari va ularning manbalarini ajratib ko’rsatish maqsadidaO’zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining 2002 yil 27 dekabrdagi 140-sonli buyrug’i bilan qabul qilingan buxgalteriya balansi ikki qismdan iborat bo’lgan jadval shaklida tuzilgan. Buxgalteriya balansi xo’jalik yurituvchi subektning xo’jalik mablag’larini ma’lum bir sanaga tavsiflab, uning o’tgan davrdagi barcha faoliyat natijasini qanday holatga olib kelganligini ko’rsatadi. Shunday qilib, balans xo’jalik yurituvchi subekt mablag’larining turlari va ularning manbalari haqidagi muhim axborotga ega bo’lgan xo’jalik yuritish subektlari ishining yakunlari to’g’risidagi hisobotdir.

Buxgalteriya balansi, ma’lum sanaga tuziladi va xo’jalik yurituvchi subekt faoliyatining ma’lum davrdagi holatini o’zida mujasamlashtiradi. Uning chap tomonida mablag’lar turlari va ularning joylanishi keltiriladi va u aktiv qism deb nomlanadi, passiv qism deb nomlanadigan o’ng tomonida mablag’lar manbalari va

ularning qanday maqsadlarga atalganligi ko’rsatiladi.

Aktiv qism – asosiy va aylanma mablag’larning holatini ko’rsatib, moliyaviy xo’jalik jarayonini yuritish vazifasini bajarishda bu mulklardan foydalanadi. Xo’jalik yurituvchi subekt balansi aktiv qismi ikki bo’limdan iborat bo’lib, ular quyidagilardir:

I bo’lim - “Uzoq muddatli aktivlar”;

II bo’lim. “Joriy aktivlar”.

Balansning aktiv qismida hech qanday noaniqliklar mavjud emas va ularning tarkibi juda aniq tasniflangan ya’ni aktiv qismni tashkil qiluvchi uzoq muddatli va joriy aktivlarni bir biridan farqlash qiyinchilik tug’dirmaydi. Quyidagi 4.1-jadvalda buxgalteriya balansi aktiv moddalari shartli manbalarga asosan tasniflangan:

4.1.-jadval

Buxgalteriya balansi aktiv moddalari
«1» yanvar 2019 yil holatiga (ming so’mda) [46]

Mol-mulkning tarkibi	Yil boshiga		Yil oxiriga	
	Summa	Salmog’i %	Summa	Salmog’i %
1	2	3	4	5
1. Uzoq muddatli aktivlar	189795	25,834	204781	23,08
2. Joriy aktivlar **Shu jumladan:**	544869	74,166	682577	76,92
A) TMZlari, kelgusi davr va muddati kechiktirilgan xarajatlar	474033	64,52	532948	60,06
B) Pul mablag’lari va qisqa muddatli qo’yilmalar	7845	1,07	9531	1,07
V) Debitorlar	548860	7,47	149523	16,85
Balans aktivining JAMI	**734664**	100	**887358**	100

Lekin balansning passiv qismi biroz murakkab tuzilgan bo’lib, ba’zi moddalar mohiyatini anglash unchalik oson kechmaydi. Balansning passiv qismi moddalari mohiyatini aniq bilish uchun ularning nima maqsadga mo’ljallanganligini bilish zarur.

“Passiv” so’zi ham lotin tilidan olingan bo’lib, “nofaol”, “harakatsiz”, “holis turmoq” ma’nolarini anglatadi. Balansning o’ng tomoni passiv qism bo’lib ikkita bo’limdan iborat:

I bo’lim. “O’z mablag’larining manbalari”;

[46] Shartli manbalar asosida muallif tomonidan tayyorlandi

II bo’lim. “Majburiyatlar”

Quyidagi 4.2-jadvalda buxgalteriya balansi passiv moddalari tadqiqot ob’ekti bo’lgan «Odil audit” auditorlik tashkiloti manbalariga asosan tasniflangan:

4.2-jadval

Buxgalteriya balansini passiv moddalari «1» yanvar 2019 yil holatiga (ming so’mda)[47]

Mol-mulkni tashkil topish manbaining tarkibi	Yil boshiga		Yil oxiriga	
	Summa	Salmog’i %	Summa	Salmog’i%
1	2	3	4	5
1.O’z mablag’larining manbalari	459877	62,597	735163	82,85
2. Majburiyatlar Shu jumladan:	274787	37,403	152195	17,15
a) uzoq muddatli majburiyatlar	-	-	-	-
b) joriy majburiyatlar	274787	37,403	152195	17,15
Balans passivining JAMI:	**734664**	**100**	**887358**	**100**

Buxgalteriya balansining asosiy xususiyatlaridan biri bu aktiv va passiv qismlari moddalari bo’yicha summaning bir-biriga o’zaro tengligidir. Bu tenglik xo’jalik yurituvchi subekt balansining aktiv va passiv qismlarida bir xil hajmdagi mablag’larni har xil ko’rinishda, ya’ni aktiv tomonda mablag’lar turlari bo’yicha va passiv tomonda esa manbalar bo’yicha aks ettirilganligini anglatadi. Moliyaviy yil davomida xo’jflik yurituvchi sub’ekt faoliyatida qancha moliyaviy operatsiya bo’lishidan qat’iy nazar yil oxiriga kelib balans aktivi hamda passivi umumiy summasi bir xil chiqadi. Balansning nomi ham shunga asoslangan, chunki «balans» so’zi tenglik, barobarlikni anglatadi. Shuning uchun ham balans aktivi va passivi «balans» so’zi bilan belgilanadi.

4.3-jadval

Buxgalteriya balansi (Balans moddalari summalarining yil oxiriga namunaviy ko’rinishi)[48]

Aktiv		Passiv	
Xo’jalik mablag’lari	**Summa**	**Mablag’lar manbalari**	**Summa**
Uzoq muddatli aktivlar	x	O’z mablag’larining manbalari	α
Joriy aktivlar	u	Majburiyatlar	β
Jami	**x+y=∑**	**Jami**	**α+β=∑**

[47] Shartli manbalar asosida muallif tomonidan tayyorlandi
[48] Muallif tomonidan tayyorlandi

Buxgalteriya balansining rasm ko’rinishi quyidagi shaklga ega. Balansning aktivi va passivida ham balans moddalari ikkiga bo’lib ko’rsatiladi (4.3-jadval):

Balans ko’rsatkichlaridan quyidagi iqtisodiy ko’rsatkichlarni aniqlab olish mumkin. Aktivlar aylanma va uzoq muddatli kapitallari yig’indisiga teng. Xo’jalik yurituvchi subektning o’z mablag’lari aktivlaridan majburiyatlarini ayirganiga teng. Balans ma’lumotlarida ishlab chiqarishni uzluksiz olib borish uchun zarur bo’lgan va hisobot tuzish davriga qiymat shaklidagi mol-mulki hamda uni qoplashga jalb qilingan manbalari o’z aksini topadi. Bu ko’rsatkichlar mol-mulk hajmi, tarkibi va qiymatini qay darajadaligini ifodalaydi. Shuningdek, mol-mulkning moliyalashtirish manbalari, ya’ni o’ziga tegishli manbalar va chetdan qarzga jalb qilingan manbalar holati ham passivda keltirilgan. Balansdagi har bir band va bo’lim korxonalarning moliyaviy holatiga bog’liq, shuning uchun ham uni chuqur o’rganish lozim.

Buxgalteriya hisobida balans muhim ahamiyatga ega bo’lib, yillik hisobot tarkibida unda katta o’zgarishlar sodir bo’ladi, chunki xalqaro andazalar talablariga yaqinlashdi va bozor munosabatlariga qaratildi. Balansning aktiv va passiv moddalarining mazmuni ichki hamda tashqi foydalanuvchilarga undan foydalanish imkoniyatini beradi. Ichki va tashqi qiziquvchilar uchun xo’jalik yurituvchi subekt faoliyatining moliyaviy natijalari, uning moliyaviy barqarorligi, kreditor qarzlarining hajmi, bank kreditlari bo’yicha qarzlari to’g’risidagi ma’lumotlar zarur. Yuqoridagi fikrlardan xulosa qilganda, balans - korxona mablag’lari va qoplash manbalarining ma’lum davrdagi holatini ko’rsatadi. Hisob-kitob ishlarini xalqaro an’anaviy talablar bo’yicha yuritishga oz bo’lsada yaqinlashtirilishi hamda 1997 yilda joriy qilingan va korxonalar tuzadigan yangi buxgalteriya balansi bozor iqtisodi sari qo’yilgan dastlabki qadam bo’lgan edi. Mazkur balans yillar davomida amaliyotda qo’llanildi va uni takomillashtirish va xalqaro standartlarga yanada moslashtirish zaruriyati tug’ildi. Shu sababli ham 2002 yilda yangi schyotlarga asoslangan moliyaviy hisobot shakllari, jumladan, buxgalteriya balansi ham qabul qilindi. Bugungi kunda mazkur balans amalda keng qo’llanilmoqda.

O’zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining 2002 yil 27 dekabrdan 140-

sonli buyrug’i bilan moliyaviy hisobotlarning yangi shakllari tasdiqlangan. Shunga ko’ra buxgalteriya balansi 1-hisobot shakli hisoblanadi. Buxgalteriya balansi quyidagi belgilariga ko’ra tasniflanadi:

1. Tuzish vaqtiga ko’ra: kirish balansi, joriy (davriy) balans, tugatish balansi,bo’lish balansi,birlashtirish balansi.

2. Tuzish manbalariga ko’ra: inventar balanslari, daftar balansi, bosh balans.

3. Axborot hajmiga ko’ra: yakka va yig’ma balanslarga bo’linadi.

4. Faoliyat xarakteri bo’yicha: asosiy balans va asosiy bo’lmagan balans.

5. Mulkchilik shakliga ko’ra: davlat, kooperativ, o’z, aralash va qo’shma korxonalar, shuningdek, jamoat tashkilotlari balanslari.

6. Aks ettirish ob’ektiga ko’ra: balanslar mustaqil va alohida balansga ajratiladi.

7. Tozalanish usuli bo’yicha: brutto va netto balanslarga bo’linadi.

“Brutto” atamasi italyancha «brutto» so’zidan olingan bo’lib, u dag’al, toza emas degani, «netto» atamasining ma’nosi toza demakdir. Sobiq ittifoq davrida ham balans-brutto, balans-netto keng foydalanilgan. Brutto-balans 1938 yilgacha bo’lgan, 1938-1952 yillarda birinchi netto-balansga o’tilgan, 1952-1992 yillarda yana brutto-balansga qaytilgan, 1993 yildan boshlab esa yana netto-balansga o’tildi.

Balansga qo’yiladigan asosiy talablar quyidagilardir:

- balansning to’g’riligi;
- balansning realligi;
- balansning yaxlitligi;
- balansning izchilligi;
- balansning tushunarliligi,

Balansning to’g’riligi – balansni tuzishda asoslanilgan hujjatlarning to’laligi va sifati bilan ta’minlanadi. Balansning realligi – moddalar bahosining ob’ektiv voqelikka muvofiq kelishini anglatadi.

Balansning yaxlitligi – balansni yagona hisobga olish va baholash tamoyillari bo’yicha tuzilishini, ya’ni korxonaning barcha tarkibiy bo’linmalarida va

tarmoqlarida buxgalteriya hisobi schyotlarining bir xildagi mazmuni, ularning korrespondensiyasi va shu kabilar qo'llanilishini anglatadi.

Balansning izchilligi – har bir keyingi balans oldingi balansdan kelib chiqishi lozimligida ifodalanadi. Balansning tushunarliligi – uning balansni tuzuvchilar va uni o'qiydigan hamda tahlil qiladiganlar tushunishi uchun qulayligidir.

Xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisoboti tarkibini o'rganish va buxgalteriya balansini auditorlik tekshiruvidan o'tkazish esa murakkab jarayon bo'lib balans moddalaridagi o'zgarishlarga alohida e'tibor qaratishni talab etadi. Shuningdek, auditorlik tekshiruvi yuzasidan xulosa berishda auditorlar o'zlarining shaxsiy, haqqoniy va mutaxassisligi bo'yicha yuqori darajadagi bilimlariga tayanishlari lozim. Zero auditorlar tomonidan xo'jalik sub'ektining moliyaviy hisobotlari to'g'risida berilgan beg'araz xulosadan mulk egalari, investorlar, kreditorlar, banklar aktsiyalarni sotib olishda va sotishda, kreditlar va qarzlar berish to'g'risida qarorlar qabul qilishda foydalanadilar.

O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida» gi Qonunida aktsiyadorlar va boshqa investorlar oldida ma'lum iqtisodiy ishonchga ega bo'lishni istagan xo'jalik yurituvchi sub'ektlar o'z moliyaviy hisobotini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishlari shart qilib qo'yildi.

Buxgalteriya balansi xo'jalik mablag'larini ularning turlari va tashkil topish manbaalari bo'yicha muayyan bir davrga pulda ifodalanib umumlashtirib aks ettirish, iqtisodiy guruhlash usulidir. Buxgalteriya balansi moliyaviy hisobotning tarkibiy qismlaridan biri hisoblanadi, xo'jalik yurituvchi sub'ektning mulkiy va moliyaviy ahvoli haqidagi axborotni to'playdi hamda oshkor qiladi.

Buxgalteriya balansi moliyaviy hisobotning muhim shakllaridan biri bo'lganligi bois, moliyaviy hisobotlar auditida ham muhim o'rin tutadi. Agar buxgalteriya balansida buzib ko'rsatishlar va xatolar mavjud bo'lsa bu moliyaviy hisobotlar auditiga o'zining salbiy ta'sirini o'tkazadi.

Auditorlik tashkiloti buxgalteriya balansida aniqlangan buzib ko'rsatishlar to'g'risidagi ma'lumotlarni majburiy audit o'tkazishda moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik xulosasiga, turli maqsadlar yo'nalishida o'tkazilgan

tashabbusli audit o’tkazishda esa – auditorlik hisobotiga kiritishi lozim.

Buxgalteriya balansini auditorlik tekshiruvidan o’tkazishda bu tekshiruv moliyaviy hisobotning qolgan shakllarini tekshiruvi bilan bevosita bog’liqligini ko’ramiz. Buxgalteriya balansi sub’ektning resurslari (aktivlari), resurslarga bo’lgan da’volar (majburiyatlar) va mulk egasiga tegishli ulush (o’z) mablag’lari to’g’risidagi iqtisodiy axborot bo’lib hisoblanadi.

Buxgalteriya balansining chap tomonida mablag’lar turlari va ularning joylanishi keltiriladi va u aktiv qism deb nomlanadi, passiv qism deb nomlanadigan o’ng tomonida mablag’lar manbalari va ularning qanday maqsadlarga atalganligi ko’rsatiladi.

Har bir xo’jalik yurituvchi sub’ekt o’z faoliyatini amalga oshirish jarayonida ko’plab xo’jalik muomalarini sodir etadi. Bu xo’jalik muomalalarining har biri sodir bo’lganda balansga ta’sir qilib, balans moddalari summalarni o’zgartirib yuboradi. Shu sababli buxgalteriya balansini auditorlik tekshiruvidan o’tkazishda balansning xar bir moddasiga jiddiy e’tibor berish talab etiladi.

Buxgalteriya balansi moliyaviy hisobotlarning shakli hisoblanganligi uchun, buxgalteriya balansini auditorlik tekshiruvidan o’tkazishda o’ziga xos maqsad va vazifalarni belgilab olishni talab etadi. Buxgalteriya balansini auditorlik tekshiruvidan o’tkazishning asosiy maqsadi bo’lib – tekshirilayotgan davrda iqtisodiy sub’ektning buxgalteriya balansini shakllanishi va undagi o’zgarishlar O’zbekiston Respublikasida ishlab chiqilgan me’yoriy-huquqiy hujjatlarga muvofiqligi haqida tasdiqnoma olish. Buning uchun buxgalteriya balansiga oid barcha O’zbekiston Respublikasining me’yoriy-huquqiy hujjatlarini ko’rib chiqish talab etiladi.

Buxgalteriya balansini auditorlik tekshiruvidan o’tkazishning vazifalarini quyidagicha keltirish mumkin:

- ichki nazorat tizimini o’rganish;
- uzoq muddatli aktivlar hisobini tekshirish;
- joriy aktivlar hisobini tekshirish;
- majburiyatlar hisobini tekshirish;

– xususiy kapitalni tekshirish;

– buxgalteriya balansi ko’rsatkichlarini asosliligini va to’g’ri tuzilganligini tekshirish;

– tekshiruvlar natijalarini umulashtirib xolisona auditorlik xulosasini berish.

Xo’jalik yurituvchi sub’ektning ichki nazorat tizimini o’rganish nafaqat buxgalteriya balansini to’g’ri tuzilganligini, balki, buxgalteriya hisobini qanday yuritilayotganini baholash hamda auditorlik hulosasini berishda muhim o’rin tutadi. Shu sababli har qanday auditorlik tekshiruvida ichki nazorat tizimini o’rganish asosiy vazifalardan biri sifatida belgilab qo’yiladi.

Uzoq muddatli aktivlar hisobini tekshirish korxonaning uzoq muddatli aktivlarini to’liqligini, ularga eskirishni to’g’ri hisoblanganligini, aktivlarning rentabellik darajasini aniqlashda hamda mulk solig’ining to’g’ri to’langanligini tekshirishda muhim ahamiyat kasb etadi. Joriy aktivlar hisobini tekshirish esa xo’jalik yurituvchi subektning aylanma mablag’larini nazorat qilish hamda ko’paytirish imkonini beradi.

Majburiyatlar hisobini tekshirish buxgalteriya balansini auditorlik tekshiruvidan o’tkazishga bevosita ta’sir ko’rsatuvchi omildir. Majburiyatlar hisobini tekshirish davomida auditor koxonaning umumiy moliyaviy holati bo’yicha keng tasavvurga ega bo’ladi. Auditorlik tekshiruvida buxgalteriya balansining shakllanishi va to’g’ri hisoblanganlini tekshirish zarur hisoblanadi.

Buxgalteriya balansining shakllanishi va to’g’ri hisoblanganlini tekshirish uchun quyidagilardan foydalaniladi:

a) dastlabki hujjatlar;

b) hisob yuritishning jurnal-order usulida – jurnal-orderlar, o’zaro bog’liq hisoblashga tegishli tahliliy hisoblash vedomostlari (kartochkalari);

v) kompyuterdan foydalanganda – sintetik schyotlarning mashinagramma-vedomostlari;

g) hisob yuritishning soddalashtirilgan shaklida xo’jalik operatsiyalarini hisoblash daftari, tahliliy hisobning kartochkalari (jurnal, daftar).

Ma’lumki, so’ngi yillarda auditorlik faoliyatini shakllantirish va rivojlantirish bo’yicha qator ijobiy ishlar amalga oshirildi. Jumladan, O’zbekiston Respublikasi Oliy Majlisining qaroriga muvofiq, 2000 yil 26 mayda yangi tahrirdagi «Auditorlik faoliyati to’g’risida» gi Qonun qabul qilindi. Ushbu qonunni amalga oshirish, auditorlik xulosalari soliq va boshqa nazorat organlari tomonidan hisobga olinishini ta’minlash maqsadida 2000 yil 22 sentyabrda O’zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 365-sonli «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarining ahamiyatini oshirish to’g’risida» gi qarori va boshqa qator me’yoriy hujjatlar qabul qilindi, Auditorlik faoliyati bilan shug’ullanish huquqi uchun attestatsiya o’tkazish va auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziya berish tartiblari belgilandi. 20 dan ortiq auditorlik faoliyatining milliy standartlari ishlab chiqildi. Shuningdek, 2000 yil 7 avgustda O’zbekiston hududida faoliyat ko’rsatayotgan auditorlar va auditorlik tashkilotlarini ixtiyoriy ravishda birlashtiruvchi mustaqil jamoat tashkiloti – O’zbekiston auditorlar palatasi tashkil etildi.

O’zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to’g’risida»gi Qonunining 10-bandida qayd etilgan sub’ektlar va tashkilotlar tarkibiga kiradigan xo’jalik yurituvchi sub’ektlar, shuningdek, kreditorlar, mol etkazib beruvchilar, aktsiyadorlar va boshqa investorlar oldida ma’lum iqtisodiy ishonchga ega bo’lishni istagan xo’jalik yurituvchi sub’ektlar o’z moliyaviy hisobotini auditorlik tekshiruvidan o’tkazishlari shart qilib qo’yildi.

4.2. Buxgalteriya balansining turlari va ularni tekshirish xususiyatlari

Auditor auditni taxmin qilinayotgan ko’lami va o’tkazish tartibini bayon etgan holda, auditning umumiy rejasini ishlab chiqishi va rasmiylashtirishi lozim. Audit dasturini ishlab chiqishda qo’llanma bo’lib xizmat qilishi uchun, audit umumiy rejasining hujjatli aks ettirilishi etarli darajada batafsil bo’lishi kerak. Bunda uning aniq shakli va mazmuni sub’ekt kattaligi, auditning murakkabligi hamda auditor qo’llayotgan aniq uslubiyat va texnologiyaga bog’liq bo’ladi.

Auditorlar O’zbekiston Respublikasi moliya vazirligining 2002 yil 27 dekabrdagi 140-son buyrug’i bilan tasdiqlangan «Moliyaviy hisobot shakllarini to’ldirish bo’yicha qoidalar»ga muvofiq moliyaviy hisobotning birinchi shakli buxgalteriya balansini mulkchilikning barcha shakllariga mansub, O’zbekiston Respublikasining qonun hujjatlariga ko’ra yuridik shaxs hisoblangan korxona va tashkilotlar (bundan sug’urta tashkilotlari va banklar mustasno), shuningdek mulkida, xo’jalik yuritishida yoki tezkor boshqaruvida mol-mulki bo’lgan va o’z majburiyatlari bo’yicha ushbu mol-mulk bilan javob beradigan, shuningdek mustaqil balans va hisob-kitob raqamiga ega bo’lgan, soliq qonunchiligiga muvofiq soliq to’lovchi hisoblanadigan alohida bo’linmalar taqdim etish kerakligini bilishi kerak.

O’zbekiston Respublikasi “Auditorlik faoliyati to’g’risida”gi qonunining 10-moddasida ko’rsatilgan yuridik shaxslar soliq organlariga auditorlik tekshiruvi o’tkazilganidan keyin 15 kun davomida, lekin hisobot yilidan keyingi yilning 15 mayidan kechiktirmay, moliyaviy hisobotning to’g’riligi to’g’risida auditorlik xulosasi nusxasini taqdim etadilar. Moliyaviy hisobot shakllarida barcha rekvizitlar xo’jalik yurituvchi sub’ek ro’yxatdan o’tkazilgan vaqtda berilgan guvohnoma va nazarda tutilgan ko’rsatkichlar asosida xatolarsiz to’ldirilishi lozim.

Korxonada tegishli aktivlar, passivlar, operatsiyalar mavjud emasligi sababli biror-bir modda (satrlar, ustunlar) to’ldirilmagan taqdirda, ushbu modda (satr, ustun) ustiga chizib qo’yiladi. Auditor buxgalteriya balansining manzil qismi quyidagi tartibda to’ldirilishiga e’tibor berishi kerak:

a) “Korxona, tashkilot” rekviziti – korxonaning to’liq nomi (belgilangan tartibda ro’yxatdan o’tkazilgan ta’sis hujjatlariga muvofiq) va KTUT ga ko’ra uning kodi ko’rsatilganligiga;

b) “Tarmoq” rekviziti – korxona tarmog’i va XXTUT ga ko’ra tarmoq kodi ko’rsatilganligiga;

v) “Tashkiliy-huquqiy shakl” rekviziti – korxonaning tashkiliyhuquqiy shakli va THTga ko’ra tashkiliy-huquqiy shaklning kodi ko’rsatilganligiga;

g) “Mulkchilik shakli” rekviziti – korxonaning mulkchilik shakli va MShTga ko’ra mulkchilik shaklining kodi ko’rsatilganligiga;

d) “Vazirliklar, idoralar va boshqalar” rekviziti – ixtiyorida korxona turgan (agar u mavjud bo’lsa) va unga moliyaviy hisobot yo’naltiriladigan organning nomi hamda DBPBT ga ko’ra ushbu organning kodi ko’rsatilganligiga;

e) “Soliq to’lovchining identifikatsiya raqami” rekviziti – STIR bo’yicha korxonaning identifikatsiya raqami ko’rsatilganligiga;

j) “Hudud” rekviziti – MHOBT bo’yicha kod ko’rsatilganligiga;

z) “Manzil” rekviziti – korxonaning to’liq yuridik manzili ko’rsatilganligiga.

Moliyaviy hisobotni tuzish chog’ida O’zbekiston Respublikasining “Buxgalteriya hisobi to’g’risida”gi qonuni, O’zbekiston Respublikasining Fuqarolik kodeksi, Buxgalteriya hisobi milliy standartlariga, shuningdek buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotni tuzish masalalari bo’yicha boshqa me’yoriy-huquqiy hujjatlarga asoslanish lozim. Korxona va tashkilotlar barcha alohida mustaqil balansga ajratilmagan bo’linmalarining faoliyat ko’rsatkichlari moliyaviy hisobot shakllarining ko’rsatkichlariga kiritilishi kerak.

Auditor buxgalteriya balansi auditini boshlar ekan, avvalambor u audit davomida foydalanadigan amallar ko’lamini, vaqt omilini belgilashda hamda auditorlik rejasi va dasturini tuzishda ichki nazorat tizimiga baho berishi lozim. Ichki nazorat tizimiga auditorlik standartlarida quyidagicha ta’rif berilgan: ichki nazorat tizimi – xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariyati tomonidan moliyaviy-xo’jalik faoliyatini nazorat qilish va samarali yuritish, aktivlar va hisob hujjatlarining saqlanishini ta’minlash, xato va firibgarlik holatlarini oldini olish va aniqlash, buxgalteriya yozuvlarining aniq va to’liqligi va o’z vaqtida ishonchli moliyaviy ma’lumotlarni tayyorlash maqsadida qabul

qilingan tashkiliy tadbirlar, usullar va amallar (ichki nazorat vositalari) yig'indisi[49].

Quyidagi 4.4-jadvalda buxgalteriya balansining belgilari va mazmuniga ko'ra turkumlanishi hamda turlari keltirilgan.

4.4-jadval

Buxgalteriya balansining turkumlanishi va turlari[50]

Turkumlanish belgisi	Balansning nomlanishi
Balansni tuzish vaqti	Boshlang'ich
	Joriy
	Tugatilish
	Bo'linish
	Birlashgan
Balansni tuzish manbaisi	Inventar
	Kitob balansi
	Bosh balans
Balansdagi axborot turiga	Bir sub'ekniki
	Jamlangan
Faoliyat turiga	Asosiy faoliyat
	Asosiy bo'lmgan faoliyat
Mulk egalik shakliga	Davlat tashkiloti
	Qo'shma korxona
	MChJ
	Aktsioner jamiyati
Balans ob'ektining mazmuniga	Yuridik shaxs maqomidagi (mustaqil balans)
	mustaqil bo'lim balansi
Tozalash tartibiga	Balans – brutto
	Balans – netto

400-sonli "Riskni baholash va ichki nazorat" deb nomlanuvchi auditorlik faoliyati xalqaro standartida ichki nazorat tizimiga ta'rif berilib va uning tashkiliy tuzilmasi yoritilgan edi. Lekin bu xalqaro standart 2004 yilda bekor qilinib, uning

[49] O'z.R .12-son AFMS "Auditorlik tekshiruvlari jarayonida buxgalteriya xisobi va ichki nazorat tizimini baholash" T:.O'z BAMA. 2004y

[50] Muallif tomonidan tayyorlandi

o’rniga №315 “Sub’ekt va uni holatini bilish, muhim xatoliklar riskini baholash” deb nomlanuvchi yangi auditning xalqaro standarti qabul qilindi va bu standart 2007 yili takomillashtirilgan.

Auditorlik tashkiloti ichki nazorat tizimini ishonchliligini baholashda uchta darajadan foydalanishi lozim: yuqori, o’rta, past. Ichki nazorat tizimini ishonchliligini baholashni ob’ektivligin oshirishda auditorlik tashkiloti yuqorida keltirilgan darajalardan tashqri boshqa darajalardan ham foydalanishi lozim. Xorij mamlakatlarida uni ishonchliligini besh-o’n balli sistemada, ayrimlari esa foizlarda (0-100) baholaydilar. Ichki nazorat tizimini batafsil baholashda, uni chuqurroq o’rganishga – turli test amallarini ishlab chiqishga, namunali savollar ro’yxatini tuzish; olingan natijalarni tahlil qilish, ballar shkalasi, koeffitsientlar va formulalardan foydalanish lozim.

Ilmiy izlanishlarimiz davomida shunga amin bo’ldikki auditor ichki nazorat tizimini faqatgina test savolnomasidan foydalanibgina qolmasdan quyida keltirilgan shakllardan ham foydalanishi mumkin:

– rahbar xodimlar va buxgalteriya hodimlarinining fikrlarini aniqlash uchun namunaviy savollar ro’yhatidan;

– tahliliy amallar bajarish yo’li bilan olingan ma’lumotlardan;

– maxsus blankalar va tekshiruv varaqalaridan;

– bloksxemalar va grafiklardan;

– kamchiliklar ro’yhati, bayonnomalar yoki dalolatnomalardan.

O’zbekiston Respublikasi “Auditorlik faoliyati to’g’risida”gi qonunda ichki nazoratga taalluqli qandaydir maxsus talablar qo’yilmagan. Shu sababli R.Do’smurotov ichki nazorat tizimini baholashda ikkita omilga tayanish lozim deydi:

– ichki nazoratning maqsadi korxona rahbariyati uchun ham, auditor uchun ham bir xil-buxgalteriya balansining ishonchliligi va ob’ektivligini ta’minlash;

– auditorlik hisobotning tahliliy qismida ichki nazorat holatini

ekspertiza qilish natijalarini aks ettirish zarur.[51]

Yuqoridagi talablarga qo'shilgan holda biz auditorlar xo'jalik yurituvchi sub'ektlar ichki nazarot tizimini samarali ishlashi uchun auditorlik hisobotida aniq takliflarini berishlari lozim deb o'ylaymiz.

Audit o'tkazishda auditorlarga dastak bo'luvchi auditning umumiy rejasi va dasturi ham auditorlik tashkilotining ham eng muhim asosiy hujjatlardan biri hisoblanadi. Auditor o'z ishini shunday rejalashtirishi lozimki, buxgalteriya balansining, moliya xo'jalik muomalalarining ishonchliligini va qonuniyligini, hamda ular buxgalteriya hisobi schetlarida aks ettirilishining to'g'riligini o'z vaqtida va sifatli auditorlik tekshiruvidan o'tkazilishini ta'minlashi zarur.

Buxgalteriya balansining auditni rejalashtirish quyidagilarni ta'minlashi lozim:

– hisobotining holati hamda ichki nazorat tizimining samaradorligi to'g'risidagi zarur axborotlarni olish;

– bajarilishi lozim bo'lgan nazorat amallarining mazmunini, o'tkazish vaqtini va hajmini aniqlash.

Buxgalteriya balansining auditni rejalashtirish kutilayotgan ishlar rejasini tuzish va auditorlik dasturini ishlab chiqishni o'z ichiga oladi. Kutilayotgan ishlar rejasida quyidagi ko'rsatkichlar aks ettiriladi(4.5-jadval):

– audit o'tkazish muddati va ishlarining davomiyligi;

– bajariladigan ishlar xajmi;

– auditor qo'llaydigan usullar va amallar.

– Amerikalik olimlar E.A.Arens va Dj.Lobbeklar samarali va unumli audit rejasi va dasturini ishlab chiqishda auditorga eng avvalo beshta bosqichdan iborat ishlarni amalga oshirish zarrligini ta'kidlaydilar. Bu beshta bosqich: dastlabki rejalashtirish; umumiy

[51] R.D.Do'smuratov "Auditorlik faoliyati: nazariya, uslubiyot va amaliyot" T: Moliya 2007 yil. 110 bet

ma’lumotlarni to’plash; mijozning xuquqiy majburiyatlari to’g’risida ma’lumotlar to’plash; muhimlik, auditorlik riski, biznes riski va ichki xo’jalik risklarini baholash; ichki xo’jalik nazorati tizimi bilan tanishish va ichki nazorat riski; auditning umumiy rejasi va dasturini tuzish.

4.5-jadval

Buxgalteriya balansini auditorlik tekshiruvidan o’tkazishning namunaviy umumiy rejasi[52]

Tekshiriladigan tashkilot	“O’zbekiston temir yo’llari” MChJ
Audit davri kishi-soatlar miqdori	16 kishi*1kunda 1kishi 6 st*45 kun=4320 k.st
Auditorlik guruhining rahbari	Qosimov Sh.
Auditorlik guruhining tarkibi	16 kishi (ro’yxati ilovada keltiriladi)
Rejalashtirilgan auditorlik riski	5%
Rejalashtirilgan muhimlik darajasi	4%

№	Rejalashtirilgan ishlar turlari	O’tkazish davri	Bajaruvchi	Eslatma
1	Xo’jalik yurituvchi sub’ekt faoliyati bilan tanishish	16-18.09.2018	3 ta auditor	
2	Buxgalteriya balansi bo’yicha ichki nazorat tizimini baholash	19-20.09.2018	5 ta auditor	
3	Asosiy vositalar hisobini to’g’riligini tekshirish	21-25.09.2018	2 ta auditor	
4	Nomoddiy aktivlar hisobini to’g’riligini tekshirish	26-28.09.2018	3 ta auditor	
5	Uzoq muddatli investitsiyalar hisobini to’g’riligini tekshirish	29.09.2018-02.10.2018	2 ta auditor	
6	Ishlab chiqarish zahiralari hisobini to’g’riligini tekshirish	03-04.10.2018	4 ta auditor	
7	Tayyor mahsulot va tovarlar hisobini to’g’riligini tekshirish	05-22.10.2018	2 ta auditor	
8	Debitorlik qarzlari hisobini to’g’riligini tekshirish	23-29.10.2018	5 ta auditor	
9	Pul mablag’lari hisobini to’g’riligini tekshirish	30.10.2018	3 ta auditor	
10.	Qisqa muddatli investitsiyalar hisobini to’g’riligini tekshirish	01-02.11.2018	2 ta auditor	

Auditorlik tashkiloti nomidan
auditorlik xulosasini imzolash huquqiga ega rahbar **Vaxidov U.**
Auditorlik guruhining rahbari **Qosimov Sh.**

Rossiyalik olimlar A.D.Sheremet va V.P.Suytslar esa auditni

[52] Shartli ma’lumotlar asosida muallif tomonidan tayyorlandi

rejalashtirishdan oldin quyidagi bosqichlarni bajarilishini nazarda tutadilar: tayyorgarlik, mijoz biznesi (faoliyat husuiyatlari, tuzilishi va aloqalari, siyosati , xuquqiy holatlari va b.) to'g'risida axborotlar to'plash, muhimlikni baholash, auditorlik rikini baholash, ichki nazorat tizimini o'rganish va uning samarasizlik riskini baholash.

Auditorlik tekshiruvini amalga oshirish chog'ida ko'p hollarda xo'jalik yurituvchi sub'ekt faoliyatini 100% to'liq tekshirish mumkin bo'lmaydi. Shu boisdan rejada auditorlik tanlash qay tarzda amalga oshirilishini ko'rsatish zarur. Audit umumiy rejasi va dasturining ayrim bo'limlarini rahbariyat bilan kelishish ko'zda tutilgan bo'lib, bunda auditorlik tashkiloti audit uslublari va usullarini tanlashda mustaqil bo'lib qoladilar. Ko'p hollarda bunday kelishish, mijoz faoliyatining ayrim uchastkalarini batafsilroq tahlil etish bilan bog'liq masalalarni rejalashtirish bosqichida ko'zda tutish, auditorning tekshiruv chog'idagi hatti – harakatlari mijoz-korxona rahbariyati uchun tushunarli bo'lishi, shuningdek auditorning ish jadvaliga muvofiq talab qilinadigan hujjatlar mijoz tomonidan tezkorlik bilan taqdim qilinishi va tekshiruvning u yoki bu bosqichida zarur bo'ladigan moliyaviy xizmat xodimlarini ishdan ozod etish uchun maqsadga muvofiqdir. 300-sonli xalqaro audit standartiga muvofiq auditning umumiy rejasi tuzilganidan so'ng audit dasturi tuzilib, unda barcha auditorlik amallarining batafsil ro'yxati bayon qilinishi zarur. Dastur auditorlar uchun batafsil yo'riqnoma bo'lib, unda tekshirilishi lozim bo'lgan buxgalterliya hisobining barcha bo'limlarini tekshirish, shuningdek ichki nazorat tizimini tahlil qilish bo'yicha ularning barcha hatti-harakatlari aks ettirilgan bo'lishi lozim. Audit dasturini tuzish yuzaki bajarilmasligi lozim, chunki u auditorlar ishidagi ta'sirchan nazorat dastagi bo'lib xizmat qiladi, dasturning har bir bo'limi bo'yicha auditor xulosalari esa auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasini tuzish uchun asos bo'lib xizmat qilishi lozim. Auditor o'z ishini shunday rejalashtirishi lozimki, buxgalterliya (moliyaviy) hisobotlarini, moliya-xo'jalik muomalalarining ishonchliligini va qonuniyligini, hamda ular buxgalteriya hisobi schyotlarida aks ettirilishining to'g'riligini o'z vaqtida va sifatli auditorlik

tekshiruvidan o’tkazilishi zarur.

Moliyaviy hisobotni tarkibiy qismi bo’lgan buxgalteriya balansini tekshirish boshlangan paytda auditor balans va uning boshqa shakllarining mazmunini ko’rib chiqib, ularning orasidan tekshirilishi lozim bo’lgan aniq elementlarni ajratib oladi. O’zaro bog’liq bo’lgan alohida elementlar auditor segmentiga birlashtirilishi mumkin, axborotni baholashga davriy yondoshuvni ta’minlaydigan auditor bu segmentlarning ba’zilaridan qaytaqayta foydalanishga majbur bo’ladi. Bu elementlar va segmentlar orasidan quyidagilarni ajratib ko’rsatish mumkin:

a) balans bo’limlari va ularning nisbati (ular yuzasidan tahliliy hisobotlar odatda xo’jalik yurituvchi sub’ekt va auditor tomonidan amalga oshiriladi);

b) balansning bo’limlari va ularning bo’limlari ichidagi o’zaro nisbati (auditor hisobotdagi qoldiq Summalarning haqiqiyligini, ularning o’zaro nisbati to’g’riligini axborotning faqat balans bilan emas, boshqa shakllar, doimiy hisob yozuvlari bilan o’zaro muvofiqligini tekshiradi);

v) hisob registrlaridagi yozuvlar, boshlang’ich hujjatlar (faqat buxgalteriyaga oid emas, shu bilan birga shartnomaga oid hujjatlar va boshqalar hamdir).

Yuqoridagilar bilan bir qatorda auditor balans to’g’ri tuzilganligini tekshirishda asosan quyidagilarga tayanishi lozim:

1. Balans moddalarining davr boshiga ko’rsatkichlari balansning oldingi davr bo’yicha ko’rsatkichlariga mos kelishi. Agar oldingi yil bo’yicha hisobot balansiga nisbatan yil boshidagi balansda o’zgartirishlar bo’lsa, bu to’g’risida tegishli tushuntirishlar berilishi lozim.

2. Davr oxiriga balans moddalarining ko’rsatkichlari inventarizatsiya natijalari bilan asoslangan bo’lishi kerak

3. Balans moddalarining moliya, soliq idoralari, bank muassasalari bilan hisob-kitoblar bo’yicha Summalari ular bilan kelishilgan va muvofiq bo’lishi lozim.

4. Yakuniy balans ma’lumotlari hisobot yilining oxiriga Bosh kitob schetlari yoki shunga o’xshash buxgalteriya hisobi registrlari bo’yicha aylanmalar va qoldiqlarga muvofiq bo’lishi kerak.

Yil boshiga va yil oxiriga balans ma’lumotlarini solishtirish imkoniyatiga ega bo’lishi kerak. Kirish va yakuniy balanslar moddalarini shakllantirish uslubiyotidagi har bir farqlar yuzasidan tushuntirishlar berilishi kerak. Buxgalteriya balansi va bosh kitob ko’rsatkichlarning muvofiqligini tekshirish natijalari auditorning ish hujjatida umumlashtiriladi. Buxgalteriya balansida ko’rsatkichlar «netto» baholangan hollarda (masalan, «Asosiy vositalar moddasi») auditorning ish hujjatida oldindan bosh kitob ma’lumotlari bo’yicha qiyosiy tarzda hisoblab chiqiladi. Agar buxgalteriya balansida aks ettiriladigan ko’rsatkichlar bir necha o’zaro bog’liq (sintetik) schyotlar (masalan, «Xom ashyo, materiallar va shunday qadriyatlar» moddasi) bo’yicha saldo qiymatidan iborat bo’lsa, yoki kichik schyotlar bo’yicha bo’lsa, tegishli schyotlar (kichik schetlar) bo’yicha qoldiqlarni jamlashning to’g’riligi auditorning ish hujjatidagi yozuvlar va hisoblar bilan tasdiqlanadi.

Buxgalteriya balansidagi o’zgarishlarni ma’lum muddatlarda tekshirishdan o’tkazib turish lozim. Chunki buxgalteriya hisobi ma’lumotlaridan foydalanuvchilar uchun balansdagi ko’rsatkichlarni asosligi va ularning tahlili to’g’risidagi axborotlarga bo’lgan ehtiyojlari mavjuddir. Auditor o’z vazifasini bajarar ekan hisobotdagi axborotning har bir alohida elementi ishonchliligini tasdiqlovchi alohida dalillarni to’playdi. Dalillar nazorat qilishda, testlash chog’ida hamda u yoki bu xo’jalik operatsiyalarining mohiyatini tekshirish chog’ida to’planadi.

Auditor buxgalteriya balansi moddalari bo’yicha dalillar to’plash jarayonida, to’plangan dalillarni buxgalteriya balansining xaqqoniylik darajasini tasdiqlash maqsadida tahlil qiladi. Auditor bunda O’zbekiston Respublikasi “Auditorlik faoliyati to’g’risida”gi qonunga, auditorlik faoliyati standartlariga, hamda ichki standartlarga tayanadi. “Auditorlik faoliyati to’g’risida”gi Qonunda noto’g’ri shakllantirilgan auditorlik

xulosasi uchun javobgarlik belgilanganligi sababli, auditorlar profssional auditorlik etikasi printsplariga rioya qilgan xolda to'la xajmda auditorlik dalillarini to'plash amallarini bajarishga majburdirlar.

Hozirgi davrda auditorlik dalillarini to'plash bilan bog'liq masalalar №500-sonli "Auditorlik dalillari" deb nomlanuvchi auditorlik faoliyatini milliy standarti orqali tartibga solinadi. Bu standart moliyaviy hisobotni audit qilish hamda audit muolajalarini tasdiqlashda auditorlik dalillariga yagona miqdoriy va sifat o'lchamlarini belgilaydi.

Shu standartda "auditorlik dalillar"iga ta'rif berilgan: "Auditorlik dalillari – auditorlik tashkiloti tomonidan auditorlik tekshiruvi vaqtida yig'ilgan va auditorlik xulosasini asoslovchi ma'lumot (axborot) lardir".

Ta'kidlash joizki, auditorlik dalillari – audit o'tkazilayotgan shaxsning moliyaviy axborotlarining to'g'riligini tasdiqlovchi, rad qilib bo'lmaydigan dalillar to'plamidir. Auditorlik dalillarini olishda auditor buxgalteriya balansining asosi bo'lgan boshlang'ich hujjatlar va buxgalterlik yozuvlari, shuningdek boshqa manbalardan olingan tasdiqlovchi ma'lumotlardan foydalanadi. Standartga muvofiq etarlilik va moslik tushunchalari keltirilgan.

Auditorlik dalillarining etarliligi auditorlik tashkilotiga fikr bildirish uchun zarur bo'lgan auditorlik dalillarining Miqdoriy o'lchamini (chegarasini) ifodalasa, auditorlik dalillarining mosligi auditorlik tashkilotining fikr bildirishida auditorlik dalillarining ahamiyati va ishonchliligini (aniqligini) bildiruvchi auditorlik dalillarining sifati o'lchamini ifodalaydi. Etarlilik tushunchasi juda muhim hisoblanadiki, qachonki xo'jalik operatsiyalarini buxgalteriya balansida aks ettirilishiga qandaydir shubxa uyg'onsa. Bunday holda auditor shubxadan xoli bo'lishi uchun etarli va mos dalillarni to'plashi lozim. Agar auditor etarli va mos dalillarni to'plash imkoni bo'lmaganda auditorlik xulosasi berishdan bosh tortishi mumkin.

Xalqaro amaliyotga e’tibor beradigan bo’lsak “Auditorlik dalillar” (Audit evidence) nomli maxsus bo’lim ajratilib, u 9 ta standartni o’z ichiga oladi. Auditor buxgalteriya balansi moddalari bo’yicha dalillar to’plash jarayonida bir qancha amallardan foydalanadi. Bularga:

– nazorat qilish;
– so’rov;
– kuzatish;
– hisoblash;
– analitik amallar va hokozolarni kiritishimiz mumkin.

Nazorat qilish – yozuvlar, hujjatlar va moddiy aktivlarni tekshirishni o’z ichiga olsa, kuzatish – boshqa shaxslar tomonidan bajariladigan jarayon va ishlarni o’rganishni masalan, auditorlik tashkilotining xo’jalik yurituvchi sub’ekt tomonidan amalga oshiriladigan tovar-moddiy zahiralarning inventarizatsiyasini kuzatishni o’z ichiga oladi. So’rov xo’jalik yurituvchi sub’ekt va undan tashqaridagi shaxslardan ma’lumot yig’ish; hisoblash – boshlang’ich hujjatlar va buxgalteriya yozuvlaridagi arifmetik hisobkitoblarning aniqligini tekshirishdir.

Yuqoridagi amallardan eng muhimi sifatida analitik amallarni olishimiz mumkin, ya’ni tahliliy amallar bu – auditorlik tashkiloti tomonidan olingan ma’lumotni tahlil qilish va baholash, buxgalteriya hisobida xo’jalik faoliyatidagi g’ayriqonuniy va noto’g’ri aks ettirilgan holatlarni aniqlash maqsadida xo’jalik yurituvchi sub’ektning muhim moliyaviy va iqtisodiy ko’rsatkichlarini tekshirish, shuningdek, xato va kamchiliklar sababani surishtirish.

Xo’jalik yurituvchi sub’ektlar buxgalteriya balansini xaqqoniyligini tasdiqlashda tahliliy amallarning quyidagi shakllarda utkazilishi mumkin:

– gorizontal tahlilda xisobot davridagi moliyaviy holatni

– ifodalovchi ko’rsatkichlar o’tgan davr bilan taqqoslanadi, ya’ni bu ko’rsatkichlarning dinamikasi aniqlanadi;

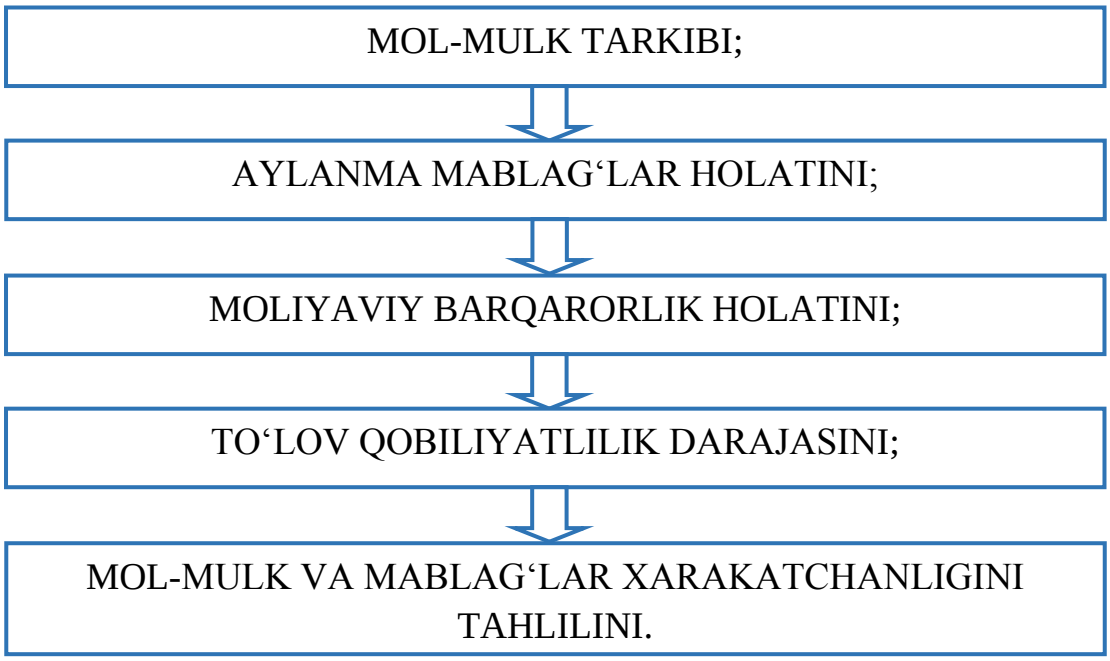
– vertikal tahlilda moliyaviy holatga taallukli bo’lgan ko’rsatkichlarning tarkibiy tuzilmasi o’rganiladi. Masalan, korxona mablag’larining yoki ularni

koplovchi manbalarining xisobot davridagi tarkibi va uni o’tgan davrga nisbatan uzgarishi ifodalanadi;

– nisbiy ko’rsatkichlar tahlilida moliyaviy holat ko’rsatkichlari o’rtasidagi aloqa o’rganiladi. Masalan korxona mablalarining va ularning manbalari o’rtasidagi aloqa, moliyaviy resurslar va ulardan foydalanish o’rtasidagi aloqa ifodalanadi;

– taqqoslash tahlilida korxona bo’yicha moliyaviy holat uning alohida bo’limchalari moliyaviy holati bilan takkoslanadi, bu korxonaning moliyaviy holati boshka korxonalarning moliyaviy holati bilan solishtiriladi va pirovardida, omillar tahlilida korxonaning moliyaviy holatiga ta’sir ko’rsatuvchi omillar tahlil etiladi.

Xo’jalik yurituvchi sub’ekt buxgalteriya balansini tahlil qilish orqali quyidagi holatlarni aniqlashimiz mumkin:



4.1-rasm. Balans tahlili natijalari asosida aniqlanadigan ko’rsatkichlar[53]

Auditor korxonananing mol - mulk tarkibini va mablag’lar manbaini tahlil qilish orqali hisobot davri davomida sodir bo’lgan o’zgarishlarni baholaydi. Quyidagi 4.5-jadvalda korxona mulkining xajmi va tarkibi keltirilgan. Uni tuzishda balans ma’lumotlaridan foydalanib, sof, ishlatishga layoqatli boyliklar holati o’rganiladi. Keltirilgan ma’lumotlar balansning jami summasiga teng bo’ladi.

[53] Shartli ma’lumotlar asosida asosida muallif tomonidan tayyorlandi

4.5-jadval

“O’zbekiston temir yo’llari” AJning buxgalteriya balansini aktiv moddalarining tahlili (ming so’mda) [54]

Mol-mulkning tarkibi	Yil boshiga		Yil oxiriga		O’zgarishi (+,-)		
	Summa, ming so’m	Salmo-g’i, %	Summa, ming so’m	Salmo-g’i, %	Summa-dagi, ming so’m	Sal-moq-dagi, %	Yil boshiga nisbatan o’sishi, %
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6=4-2**	**7=5-3**	**8=6\2*100**
1. Uzoq muddatli aktivlar	186790	25,99	203491	22,80	+16701	-3,19	+8,94
2. Joriy aktivlar **Shu jumladan:**	531756	74,01	689066	77,20	+157310	+3,19	+29,58
A) Tovar-moddiy zaxiralari	470833	65,52	531450	59,54	+60617	-5,98	+12,87
B) Pul mablag’lari va qisqa muddatli qo’yilmalar	7657	1,08	9491	1,07	+1834	-0,01	+23,95
V) Debitorlar	53266	7,41	148125	16,59	+94859	+9,18	+178,08
Balans aktivining JAMI	**718546**	**100,0**	**892557**	**100,0**	**+174011**	**-**	**+24,22**

Yuqoridagi 4.5-jadval ma’lumotlaridan ko’rinib turibdiki, biz tahlil qilayotgan «O’zbekiston temir yo’llari” AJda o’rganilayotgan joriy davrda jami aktivlar summasi 174011 ming so’mga yoki 24,22 % ga ko’paygan. Aktivlarning ko’payishini ijobiy baxolagan holda, ma’lumotlarga e’tibor qiladigan bo’lsak, aktivlarning ko’payishi asosan joriy aktivlarning 157310 ming so’mga ortganligi hisobiga bo’lgan. Korxonaning uzok muddatli aktivlari ham 16701 ming so’mga ortganligini ijobiy baholamoq lozim. Joriy aktivlarning tarkibini o’rganadigan bo’lsak, joriy yil oxirida yil boshiga nisbatan tovar-moddiy zaxiralar 12,87 % ga ko’paygan, ya’ni bu 60617 ming so’mni tashkil etadi. Aktsionerlik jamiyatining debitorlik qarzlari xam yil oxiriga kelib 178,08 % ga yoki 94859 ming so’mga ko’payganligini salbiy baxolamok kerak. Chunki, debitorlik qarzining bunday tartibda ortib borishi korxonaning aylanma mablag’larini aylanishini sekinlashtiradi,to’lov kobiliyatini yomonlashuviga olib keladi.

Korxona aktivlari tarkibida asosiy salmoqni tovar-moddiy zaxiralari egallamoqda, ya’ni u 60 foizga yaqin aktivlar summasini tashkil etmoqda. Bu shundan dalolat beradiki, korxonada me’yordan ortiqcha tovar-moddiy zaxirasi

[54] Shartli ma’lumotlar asosida muallif tomonidan tayyorlandi

yaratilganligini hamda uning natijasida korxona joriy aktivlarini aylanishi sekinlashishini ko’rsatmokda. Aktsionerlik jamiyati ma’muriyati mavjud aktivlardan unumli foydalanish choralarini ko’rishi lozim deb hisoblaymiz.

4.6-jadval

“O’zbekiston temir yo’llari” AJning buxgalteriya balansini passiv moddalarining tahlili (ming so’mda) [55]

Mol-mulkni tashkil topish manbaining tarkibi	Yil boshiga		Yil oxiriga		O’zgarishi (+,-)		
	Summa ming so’m	Sal-mog’i, %	Summa ming so’m	Sal-mog’i, %	Summada ming so’m	Salmoq-dagi, %	Yil boshiga nisbatan o’sishi,
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6=4-2**	**7=5-3**	**8=6\2*100**
1.O’z mablag’larining manbalari	460499	64,09	729410	81,72	+268911	+17,63	+58,39
2.Majburiyatlar **Shu jumladan:**	258047	35,91	163147	18,28	-94900	-17,63	-36,98
a) uzok muddatli majburiyatlar	-	-	-	-	-	-	-
b) joriy majburiyatlar	258047	35,91	163147	18,28	-94900	-17,63	-36,98
Balans passivining JAMI:	**718546**	**100,0**	**892557**	**100,0**	**+174011**	**-**	**+24,22**

Yuqoridagi 4.6-jadval ma’lumotlaridan ko’rinadiki, biz tahlil qilayotgan «O’zbekiston temir yo’llari” MChJda joriy yilning boshiga nisbatan yil oxirida jami passivlari summasi 174011 ming so’mga yoki 24,22 % ga ortgan. Korxonada mol-mulkni tashkil etuvchi manbalarning bunday tartibda ko’payishini ijobiy holat sifatida baxolamoq lozim. Ya’ni manbalarning ko’payishi o’z mablag’lari manbalari hisobigami yoki qarz manbalari hisobiga ekanligini aniqlash lozim. MChJning ma’lumotlaridan ko’rinadiki, korxonada korxonada joriy yil oxirida o’z mablag’lari manbalari yil boshiga nisbatan 268911 ming so’mga yoki 58,39 % ga o’sgan. Bunday natijalarni korxona uchun ijobiy deb baxolamoq lozim.

Shuningdek, yuqoridagi ma’lumotlardan ko’rinadiki, korxonada joriy yil oxiriga majburiyatlar summasi 94900 ming so’mga yoki 36,98 % ga pasaygan. Bu esa majburiyatlarning umumiy passivlarda tutgan salmog’ini 17,63 % ga kamaytirgan. Balans passividagi moddalarga e’tibor qiladigan bo’lsak, asosiy salmoqni, ya’ni

[55] Shartli ma’lumotlar asosida asosida muallif tomonidan tayyorlandi

81,72 foizni o’z mablag’lari manbalari tashkil etmokda. Bu korxonaning mustaxkam moliyaviy barqaror ekanligidan dalolat beradi. Mazkur korxonada hisobot davrida joriy majburiyatlari, ya’ni kreditorlik qarzlari bir qadar kamayganligini ijobiy holat sifatida baholamoq lozim.

4.7-jadval

“O’zbekiston temir yo’llari” AJning moliyaviy koeffitsientlar tahlili (ming so’mda) [56]

Ko’rsatkichlar	Yil boshiga	Yil oxiriga	O’zgarishi (+,-)
1	2	3	4=3-2
1. Moliyaviy mustaqillik koeffitsienti	0,641	0,817	+0,176
2. To’lov qobiliyati koeffitsienti	2,061	4,223	+2,162
3. Qarz va o’z mablag’lari o’rtasidagi nisbat koeffitsienti	0,560	0,223	-0,337
4. Zaxira va xarajatlarni o’z manbalari bilan qoplanganlik koeffitsienti	0,978	1,372	+0,394
5. Mablag’larning xarakatchanlik koeffitsienti	0,594	0,721	+0,127

Yuqoridagi 4.7-jadval ma’lumotlariga ko’ra, “O’zbekiston temir yo’llari” AJning moliyaviy axvoliga to’g’ri baxo berish uchun buxgalteriya balansiga asoslangan holda moliyaviy koeffitsientlardan foydalanamiz. Shunga ko’ra, korxonaning moliyaviy mustakillik koeffitsienti yil boshiga nisbatan 0,176 koeffitsientga yoki 17,6 % ga o’sgan. To’lov qobiliyati koeffitsienti yil boshiga nisbatan 2,162 koeffitsientga o’sgan. Mazkur koeffitsientlarning bunday tartibda o’zgarishi korxonaning moliyaviy holatini joriy yil boshiga nisbatan yil oxirida birmuncha yaxshilanib borayotganligidan dalolat beradi. Bundan tashqari korxonada majburiyatlarning o’z mablag’lariga nisbatan ulushini pasayganligini xam ijobiy baxolamok lozim, ya’ni bu korxonaning majburiyatlarini qisqarganligidan dalolatdir. Mablag’lar xarakatchanligi esa yil boshiga nisbatan yil oxirida 0,127 koeffitsientga o’sgan. Bu esa korxonada aylanma mablag’larga bo’lgan talabni yanada to’larok qondirib borish imkonini beradi. Umuman olganda korxona ma’lumotlari asosida uning moliyaviy koeffitsientlari o’rganilganda,

[56] Shartli ma’lumotlar asosida muallif tomonidan tayyorlandi

ushbu koeffitsientlarning o’zgarishi ijobiy bo’lgan.

Fikrimiz davomi sifati dalillar to’plashga e’tiborimizni qaratadigan bo’lsak, Dalillar to’plash amallaridan biri sifatida kuzatish amalini yuqorida ta’kidlab o’tgan edik. Bunda auditor inventarizatsiya o’tkazishda №19 – «Inventarizatsiyani tashkil etish va o’tkazish» nomli BHMS umumiy qoidalariga, xususan 3.24-3.29 bandlariga rioya qilinganligini aniqlaydi. Shu bilan birga auditor inventarizatsiya natijasini buxgalteriya hisobi schetlarida aks ettirilishi va soliqqa tortilishining to’g’riligini ham tekshiradi. Auditor O’zbekiston Respublika Adliya Vazirligi tomonidan 23 iyun 2001 yilda 1054-raqam bilan ro’yxatga olingan «Inventarizatsiyada aniqlangan mulklar kamomadi va oshiqcha chiqishini buxgalteriya hisobida aks ettirish va soliqqa tortish to’g’risidagi qaror»ga rioya qilinganini tekshiradi.

Nazoratlash amaliy yordamida quyidagi ma’lumotlar manbalarining o’zaro mosligini tekshiriladi:

- Buxgalteriya balansiga doir ko’rsatkichlar;
- Buxgalteriya balansi va bosh daftar ko’rsatkichlari;
- Bosh daftar, sintetik va analitik hisob registrlari ko’rsatkichlari.

Quyida “O’zbekiston temir yo’llari” AJda o’tkazilgan auditorlik tekshiruvi ma’lumotlari asosida buxgalteriya balansining asosiy vositalarga doir shakllari ko’rsatkichlarini o’zaro taqqoslash natijalari 4.8-jadvalda ko’rsatilgan shakl bo’yicha ishchi hujjatlar bilan rasmiylashtirilishi keltirilgan.

4.8-jadval

“O’zbekiston temir yo’llari” AJda moliyaviy hisobotning asosiy vositalarga doir hisobot shakllari ko’rsatkichlarining o’zaro mosligini tekshirish (ming so’mda)[57]

№	Ko’rsatkichlar	Miqdori m. s.	№	Ko’rsatkichlar	Miqdori m. s.	Farqi	
						ming so’m	%
1	Asosiy vositalarning boshlang’ich qiymati: a)yil boshiga (010-satr, 3-ustun) b)yil oxiriga (010-satr,	 176104627 187114522	1	Asosiy vositalarning boshlang’ich qiymati: a)yil boshiga (130-satr, 3-ustun) b)yil oxiriga (130-satr,	 176104627	-	

[57] Shartli ma’lumotlar asosida muallif tomonidan tayyorlandi

	4-ustun)			4-ustun)	187114522		
2	Asosiy vositalarning eskirishi: a) yil boshiga (011-satr, 3-ustun) b)yil oxiriga (011-satr, 4-ustun)	131541079 138683434	2	Asosiy vositalarning eskirishi: a)yil boshiga (130-satr, 7-ustun) b)yil oxiriga (130-satr, 10-ustun)	131541079 138683434	-	
3	Asosiy vositalarning qoldiq qiymati: a) yil boshiga (012-satr, 3-ustun) b)yil oxiriga (012-satr, 4-ustun)	44563548 48431088	3	Asosiy vositalarning qiymati: a) yil boshiga (130-satr, 11-ustun) b)yil oxiriga (130-satr, 12-ustun)	44563548 48431088	-	

Ushbu amallarni bajarish natijalari quyidagi tarzda rasmiylashtiriladi (4.9-jadval). Jadval ma'lumotlaridan shuni ko'rish mumkinki, "O'zbekiston temir yo'llari" AJ buxgalteriya balansidagi asosiy vositalarni boshqa hujjatlar bilan mosligi o'rganilishi natijasida xech qanday farq aniqlanmagan. Keyinchalik bosh daftar ma'lumotlarini sintetik va analitik hisob registrlari ko'rsatkichlari bilan solishtirish natijalari bo'yicha tekshiruv davom ettiriladi.

4.9-jadval

"O'zbekiston temir yo'llari" AJda buxgalteriya balansining asosiy vositalar bo'limi bo'yicha ko'rsatkichlarni Bosh daftar bilan taqqoslash (ming so'mda)[58]

Hisobot			Bosh daftar				
№	**Satr nomi**	**Miqdori m.so'm.**	**Schyot shifri**	**Schyot nomi**	**Miqdori m.so'm**	**Farqi**	
						So'm	%
1	Jami asosiy vositalar yil boshiga boshlang'ich qiymati (130-satr, 3-ustun)	176104627	0110-0190	Schyotning hisobot yilining 01. 01. ga qoldigi	176104627	-	-
2	Jami asosiy vositalar yil oxiriga boshlang'ich qiymati (130-satr, 6-ustun)	187114522	0110-0190	Schyotning hisobot yili 31. 12 ga qoldigi	187114522	-	-
3	Asosiy vositalar eskirishi, yil boshiga (130-satr, 7-ustun)	131541079	0210-0290	Schyotning hisobot yili 01. 01. ga qoldigi	131541079	-	-
4	Asosiy vositalar eskirishi yil oxiriga (130-satr, 10-ustun)	138683434	0210-0290	Schyotning hisobot yili 31. 12 ga qoldigi	138683434	-	-

[58] Shartli ma'lumotlar asosida muallif tomonidan tayyorlandi

5	Asosiy vositalar kirimi (ishga tushirilishi) (130-satr, 4 ustun)	12078207	0110-0190	Schyotlarning hisobot davridagi debet oborotlari Summasi	12078207	-	-
6	Asosiy vositalar chiqimi (130-satr, 5-ustun)	1068312	0110-0190	Schyotlarning hisobot davridagi debet oborotlari summasi	1068312	-	-

Auditor tekshiruvning mazkur bosqichida kuzatib chiqish amallari yordamida dastlabki hujjatlar ma’lumotlarining analitik va sintetik hisob registrlarida aks ettirilishini, Bosh daftar yozuvlarini tekshiradi. Natijada u balansdagi o’zgarishlarga doir muomalalar buxgalteriya hisobi schyotlarida to’g’ri aks ettirilganligiga ishonch hosil qiladi.

Xo’jalik operatsiyalarini rasmiylashtirish va hisobga olishda yuz beradigan aniq xatolar va me’yordan chetga chiqishlar hayotda g’oyat xilma-xil turlicha bo’lishi mumkin. Rahbarlar va hisob xodimlari xo’jalik faoliyatining deyarli har bir sohasida yo’l qo’yadigan eng ko’p uchraydigan xatolar mavjud (ular turli mualliflar tomonidan tadqiq etilgan, tizimlashtirilgan va tahlil etilgan). Bunday maqolalarning zarurligiga shubha yo’q, chunki ularda auditorlarga amaliy ishda yordam beradigan ma’lumotlar bo’ladi; lekin, ularda xatolikning umumiy mohiyati, shuningdek xo’jalik yuritish natijalariga ularning ta’siri ochib berilmaydi.

Ataylab qilingan xatolar (ularning bir qismi ma’muriyat va xodimlarning suiste’molchiliklari sifatida tasnif qilinishi mumkin) odatda jinoiy huquq doirasida bo’ladi.

Tekshirish huquqni muhofaza qiluvchi organlarning topshirig’iga muvofiq o’tkazilayotgan bo’lsa (majburiy audit) auditordan bunday suyiiste’molchiliklarni to’la ochib berishni ta’minlash kutiladi. Shu bilan birga atayin qilingan g’arazlarni aniqlash chog’ida, agar muhim bo’lsa, umuman buxgalteriya hisoboti to’g’riligiga shubha tug’dirsa, auditordan shunga mos harakatlarni va xulosada tegishlicha

tavsifni kutish lozim (4.10-jadval).

4.10-jadval

Xo'jalik operatsiyalarini hisobga olish chog'ida vujudga keladigan asosiy buzilishlar va xatolar[59]

Tipik xatoliklar namunalari	Buzilishlarning oqibatlari
Dastlabki hisob hujjatlarini qabul qilingan tartibini ayrim buzishlar bilan rasmiylashtirish	
Hujjatlar blankalarida ko'rsatilgan barcha satrlar va grafalar to'ldirilmagan	Xo'jalik operatsiyalari haqida to'la axborot yo'q, bu ularni hisobga olishda ma'lumotlar buzilishiga olib kelishi mumkin.
Hujjat to'g'riligini tasdiqlovchi zarur imzo yo'q.	Hujjatlar va ular asosida amalga oshirilgan operatsiyalar xaqiqiy emas deb topilishi mumkin
Bo'sh satrlar va grafalar chizib qo'yilmagan	Hujjatga operatsiya mohiyatini o'zgartiruvchi yozuv kiritilishi mumkin.
Hujjatlar tegishli shtamp bilan tasdiqlanmagan.	Hujjatdan takror foydalanish mumkin, bu hujjatga asosan operatsiyalarini hisoblashda ma'lu-motlar buzilishiga olib kelishi mumkin.
Dastlabki hujjatlarni amaldagi qonunlar va yo'riqnomalar talablarini buzib rasmiylashtirilgan	
Ma'lum tusdagi moliya-xo'jalik faoliyatini amalga oshirish xuquqiga litsenziya, ruxsatnoma yo'q	Xo'jalik operatsiyalari noqonuniy deb hisoblanishi mumkin
Shartnoma tuzilgan, operatsiyalar esa uni rasmiylashtirish va mazmuniga doir boshqa qonun talablariga rioya qilmay amalga oshirilgan	Shartnoma va operatsiyalar qonunga xilof deb topilishi, unda ishtirok etgan yuridik va jismoniy shaxslar javobgarlikka tortilishi mumkin

Agar auditorda ayrim xodimlarning standartga ko'ra axborotni ataylab buzish deb tasnif qilishga haqli bo'lgan suyiste'molchiliklar to'g'risida asosli shubha paydo bo'lsa, bu haqda avvalo, xo'jalik yurituvchi sub'ektlarning yuqori ma'muriyati vakillarini (agar bu vakillar suyiiste'molga arashlamagan bo'lsa) xabardor qilishi zarur.Tegishli xo'jalik operatsiyasining mohiyatini tekshirish, aniqlangan suyiiste'molliklarni batafsil to'xtatish, bu suyiiste'molliklarning oqibatlarini aniq miqdoriy baholash, shuningdek tegishli xulosa chiqarish auditorning vazifasiga kiradi. Bunday hollarda suiste'molliklar to'g'risidagi aniqlangan axborotlarni to'la-to'kis hujjatlashtirish zarur. Keyinchalik sudlashish

[59] Muallif tomonidan tayyorlandi

boshlansa, auditorning ish hujjatlari sudda isbotlovchi dalillarga aylanishi mumkin. Shubhali xo'jalik operatsiyalarini puxta tekshirish aslida yana auditor aniqlangan suyiste'molliklar auditning boshqa segmentlariga qanday ta'sir qilishini aniqlash uchun, hisob va hisobotga kiritilgan aniqlangan suyiste'molliklarning oqibatini bartaraf etadigan tuzatishlarning xarakterini aniqlash uchun talab qilinadi. Agar auditni amalga oshirish davri vaqt jihatidan audit qilinayotgan davrdan keyin bo'lsa (masalan, buxgalterya hisoboti soliq inspektsiyasiga topshirilgandan keyin) u holda ish tugagandan keyin taqdim etishi lozim bo'lgan auditorlik xulosasining shaklini ham belgilash zarur.

Xulosa qilib aytganda, yuqorida sanab o'tilgan auditorlik dalillari moliyaviy hisobotning haqiqiyligini isbotlashda juda muhimdir. Auditor dalolat berish vazifasini bajarish bilan turli manbalardan olingan axborotni bir-biriga qiyoslaydi. Shu tariqa axborot xatarini kamaytiradi, uni eng maqbul darajagacha pasaytiradi. Natijada xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisobotiga berilgan xolisona xulosaning haqqoniyligi va ob'ektivligi oshishiga olib keladi.

4.3. Buxgalteriya balansi auditida tahliliy amallarni qo'llash tartibi

Keyingi paytlarda jahonning etakchi auditorlik tashkilotlari tomonidan o'tkaziladigan auditorlik tekshiruvlarida tahliliy amallardan keng foydalanishga alohida e'tibor berilmoqda. Amaliyotda buxgalteriya balansi auditi jarayonida tahliliy amallarning juda ko'p turlari qo'llaniladi. 1-jadvalda tahliliy amallar tasnifi keltirilgan. Tahliliy amallarning sifat ko'rsatkichlariga, masalan, ichki va tashqi ma'lumotlar dastlabki mantiqiy tahlilini kiritish mumkin. Bunday amallarning asosiy kamchiligi – baholashning sub'ektivlik darajasi yuqoriligi, ya'ni natijalar auditorning malakasi va tajribasiga bog'liq bo'ladi. Shu sababli ulardan foydalanishni rasmiy ifodalangan yondashuvga asoslangan miqdoriy tahliliy amallar bilan birgalikda amalga oshirish tavsiya qilinadi.

Tahliliy amallar auditor tomonidan buxgalteriya balansi auditining butun jarayoni davomida o'tkaziladiki, bu narsa uning sifatini oshiradi va ketadigan mehnatni kamaytiradi. Tadqiqotlar mobaynida ular boshqa auditorlik tadbirlar

bilan uyg’unlashgan holda bajarilishi mumkin. Tahliliy amallarni bajarish tahliliy amallarni qo’llash maqsadini aniqlash, amallar tanlovini amalga oshirish, tahliliy amallarni bevosita o’tkazish va natijalar tahlili bosqichlariga bo’linadi.

Buxgalteriya balansi auditini rejalashtirish bosqichida tahliliy amallar auditorga tashkilot faoliyati o’ziga xosligini aniqlash, noodatiy yoki hisobotda noto’g’ri aks etgan faktlarni, qo’shimcha diqqatni talab etuvchi yuqori darajadagi tavakkalchilik jabhasini aniqlash imkonini beradi. Buxgalteriya balansi auditida qo’llaniladigan usullar tanlovi ularni o’tkazish maqsadi bilan bog’liq va auditor tomonidan aniqlanadi.

Buxgalteriya balansi auditida qo’llaniladigan tahliliy amallarni quyidagi turkumlarga ajratish mumkin:

- sonli va foizli taqqoslash;
- koeffitsientli tahlil;
- statistik usullarga tayangan tahlil;
- o’zaro bog’langan tahlil;
- boshqalar.

Buxgalteriya balansi auditi jarayonida tahliliy amallar quyidagi ketma-ketlikda bajarilishi maqsadga muvofiqdir:

1. Buxgalteriya balansining amaldagi ko’rsatkichlarni rejadagi (smetadagi) ko’rsatkichlar bilan taqqoslash. Anchayin muhim sohalarni tadqiq etish (ularda amaliy ko’rsatkichlarning rejadagidan keskin og’ishi mavjud) ehtimoliy xatolarning dalillarini aniqlashi mumkin (ularning yo’qligi xatolar bo’lishiga unchalik ishonchli emasligini so’zlaydi). Ushbu ko’rinishdagi Tahliliy amallar keng qo’llaniladi, misol uchun, davlat korxonalarini audit qilishda. Bunda ikki holatni hisobga olish zarur: mijozning oldindan aytishiga (bashoratiga) qay darajada ishonmoq kerak (buning uchun auditor mijozning xodimlari bilan bashoratlarni tuzish tadbirlari haqida suhbat o’tkazali) va joriy moliyaviy ma’lumot mijozning xodimlari tomonidan oldindan aytish (bashorat) hisoblariga muvofiq o’zgartirilgani qay darajada ishonchli (ushbu ehtimollikni minimumga keltirish uchun auditor nazorat etish tavakkalchiligini baholaydi va amaldagi ma’lumotlarni

batafsil testdan o’tkazishni amalga oshiradi).

2. Buxgalteriya balansidagi hisobot davrining ko’rsatkichlarini avalgi davrlar ko’rsatkichlari bilan taqqoslash (keskin tebranishlar auditorning diqqatini o’ziga jalb etishi lozim, ular iqtisodiy o’zgarishlar yoki moliyaviy hisobotning xatolari bilan bog’liq bo’lishi mumkin).

3. Buxgalteriya balansidagi amaldagi moliyaviy ko’rsatkichlarni auditor tomonidan aniqlangan prognoz ko’rsatkichlari bilan taqqoslash (uni amaldagisi bilan taqqoslash uchun auditor ehtimoliy balans tuzadi; mazkur tadbirning mohiyati shundan iboratki, auditor hisob saldosini boshqa qoldiqlar yoki daromad va buromad hisobi bilan taqqoslaydi yoki mavjud tendetsiyalarga asosan o’z ehtimolini tuzib chiqadi).

4. Buxgalteriya balansida aks ettirilgan tashkilotning moliyaviy ahvoli koeffitsientlarini hisoblab chiqarish va ular o’sishini tahlil etish (tahlil asnosida auditor mijozning yashab qolishiga oid muhim xulosalarga keladi);

5. Tekshirilayotgan iqtisodiy sub’ektning balans ko’rsatkichlarini sohadagi o’rtacha ma’lumotlar bilan taqqoslash (muhim og’ishlar auditor tomonidan o’rganilishi, biroq korxonaning hisob siyosatidagi farqni va alohida korxonalar tomonidan ishlab chiqarilayotgan mahsulotning o’ziga xos imkonini yodda tutish lozim); ba’zi bir holatlarda shunga o’xshash korxonaning ko’rsatkichlari bilan taqqoslash maqsadga muvofiqdir;

6. Nomoliyaviy ma’lumotlar ko’magida kutilayotgan natijasi mavjud mijozning ma’lumotlari bilan taqqoslash (sotilgan mahsulot miqdori, ishlangan soatlar va boshqalar). Bu erda ushbu nomoliyaviy ma’lumotlarning aniqligiga ishonish muhim.

Buxgalteriya balansi auditi jarayonida tahliliy amallardan foydalanish auditorga moliyaviy ko’rsatkichlarni ular orasidagi ehtimoliy bog’liqlikni o’rganish yo’li bilan baholash imkonini beradi. Bu narsa, o’z navbatida, tashkilot tomonidan foydalanilayotgan rejalashtirish usullarining samaradorligini baholash, mavjud biryoqlamalikni, ehtimoliy tavakkalchilik doirasini, bankrot bo’lish va shu kabilarni aniqlash imkonini beradi.

Buxgalteriya balansi auditi jarayonida oddiy miqdoriy tahliliy amallarga oddiy koeffitsientlar asosida moliyaviy faoliyatni tahlil qilish misol bo'ladi. Murakkab amallar trendlar tahlili, variatsiya tahlili, regressiya tahlili va modellashtirishni o'z ichiga oladi. Murakkabroq tahliliy amallarning afzalliklari natijalarning aniqlik darajasi yuqoriligi va ob'ektivlik hisoblanadi, lekin bunda ularni qo'llash ancha mehnat talab qiladi va qimmatga tushadi, natijada tahliliy amallar ma'lumotlari kamdan-kam qo'llaniladi. Biroq hozirgi paytda katta miqdordagi ma'lumotlarni matematik qayta ishlash jarayonini soddalashtirishga imkon beradigan ko'p sonli dasturlar ishlab chiqilgan(4.11-jadval).

4.11-jadval

Buxgalteriya balansi auditi jarayonida qo'llaniladigan tahliliy amallar tasnifi[60]

Tahliliy amallar turlari	Mohiyati	Afzalliklari	Foydalanishdagi cheklovlar
Sifat ko'rsatkichlarini baholashda qo'llaniladigan tahliliy amallar	Mantiqiy o'zaro aloqalar, xo'jalik yurituvchi sub'ektning iqtisodiy faoliyati va buxgalteriya hisobining ma'lumotlarini qo'llashga asoslanadi	– nisbatan oddiy usul; – aniq ma'lumotlarga zarurat yo'q	– baholash sub'ektivligi; – natijalar auditorning malakasi va tajribasiga bog'liq
Oddiy miqdoriy amallar	Moliyaviy hisobotning har xil ko'rsatkichlari o'rtasidagi bog'liqlikni baholashda qo'llaniladi.	– miqdoriy aniq natijalar olishga imkon beradi; – ob'ektivlik	– turli xil audit, nazorat va taftish turlarida foydalaniladi; – qo'llanilishi cheklangan, asosan nazorat tadbirlari va turli ko'rsatkichlarni baholashda qo'llaniladi.
Murakkab ifodalangan amallar	Iqtisodiy-matematik, statistik modellardan foydalanishga asoslanadi	– natijalar aniqligi yuqori; – ob'ektivlik	- yuqori qiymat; - mehnat sig'imi; – dasturiy ta'minot va maxsus bilim va ko'nikmalar talab qiladi; -katta miqdorda boshlang'ich ma'lumot mavjudligi

Fikrimizcha, foydalanish samaradorligining yuqori ekanligi va birinchi navbatda, mehnat sig'imining qisqarishi va bir xillashtirishning ta'minlanishi sababli tahliliy amallarni qo'llash sohalarini kengaytirish zarur. Buxgalteriya balansi auditi jarayonid tahliliy amallar faoliyatni baholashning turli bosqichlarida

[60] Muallif tomonidan tayyorlandi

qo’llaniladi. Buni biz 4.12-jadvalda ko’rib o’tishimiz mumkin.

4.12-jadval

Buxgalteriya balansi auditi bosqichlarida tahliliy amallarning qo’llanilishi[61]

Faoliyatni baholash bosqichlari	Tahliliy amallar maqsadi	Ma’lumotlar to’plami	Tahliliy amallar
Tayyorgarlik bosqichi	Foydalaniladigan axborot muhimligi va to’liqligini tasdiqlash	Normativ hujjatlar, buxgalteriya va boshqaruv hisobotlari	– hisobotlarni normativ-huquqiy hujjatlar talablariga muvofiqlik borasida tekshirish; – ko’rsatkichlar o’rtasida bevosita va bilvosita nazorat xabarlarini tekshirish
Ma’lumotlarni dastlabki baholash	Ijobiy va salbiy tendentsiyalar, o’zaro aloqalarni aniqlash	- Yillik hisobot; - Davlat statistika qo’mitasi ma’lumotlari; – marketing tadqiqotlari va bozor sharhlari	– sub’ekt haqida axborot to’plash (faoliyat ko’rsatish tarmog’i, bozordagi o’rni va h.k.); – faoliyat asosiy ko’rsatkichlarining o’sish sur’atlari tahlili; – faoliyat asosiy ko’rsatkichlarini tarmoq bo’yicha o’rtacha ko’rsatkichlar bilan taqqoslash; – hisobotda muammoli moddalar mavjudligini tekshirish
Hisobot ko’rsatkichlarini tahlil qilish, hisob-kitob amallarini bajarish	Moliyaviy hisobot ma’lumotlari bo’yicha umumiy xulosa chiqarish	–yillik moliyaviy hisobot; –jamiyatning yillik hisoboti	– mulkiy holatni baholash; – moliyaviy barqarorlik ko’rsatkichlari hisob-kitobi; – to’lovga layoqatlilik va likvidlikni baholash; – unumdorlikni baholash

Ta’kidlash joizki, faoliyatni baholashning aniq belgilangan tartibi mavjud emas. Har bir auditor, o’z tajribasi, malakasi va sub’ekt faoliyati xususiyatlaridan kelib chiqib, o’zining ko’rsatkichlar tizimi va tahliliy amallar to’plamidan foydalanadi. Shunday qilib, faoliyatni baholashning birinchi bosqichi tayyorgarlik bosqichi hisoblanadi. Ushbu bosqichda moliyaviy hisobot rasmiy va sifat ko’rsatkichlariga muvofiq baholanadi. Masalan, moliyaviy direktor, xo’jalik yurituvchi sub’ektlarning hisobotlari bilan ishlashning amaliy tajribasini umumlashtirib, tashkiliy (moliyaviy hisobot tarkibini noto’g’ri aniqlash, imzolash qoidalariga rioya qilmaslik va hokazo), texnik (asosan arifmetik) va uslubiy xatolarni eng ko’p uchradigan kamchiliklar sifatida ko’rsatadi. Olib borilgan izlanishlar shuni ko’rsatadiki, buxgalteriya balansidagi xatolar va kamchiliklar asosan qonun hujjatlaridagi yangiliklar va xodimlarning tajribasizligi bilan bog’liq bo’ladi.

Xo’jalik yurituvchi sub’ektlar buxgalteriya balansini xaqqoniyligini

[61] Muallif tomonidan tayyorlandi

tasdiqlashda tahliliy amallarning quyidagi shakllarda utkazilishi mumkin:

- gorizontal tahlilda xisobot davridagi moliyaviy xolatni ifodalovchi Ko'rsatkichlar o'tgan davr bilan taqqoslanadi, ya'ni bu ko'rsatkichlarning dinamikasi aniqlanadi;
- vertikal tahlilda moliyaviy xolatga taallukli bo'lgan ko'rsatkichlarning tarkibiy tuzilmasi o'rganiladi. Masalan, korxona mablag'larining yoki ularni koplovchi manbalarining xisobot davridagi tarkibi va uni o'tgan davrga nisbatan uzgarishi ifodalanadi;
- nisbiy ko'rsatkichlar tahlilida moliyaviy xolat Ko'rsatkichlari o'rtasidagi aloka o'rganiladi. Masalan korxona mablaYolarining va ularning manbalari urtasidagi aloka, moliyaviy resurslar va ulardan foydalanish urtasidagi aloka ifodalanadi;
- taqqoslash tahlilida korxona bo'yicha moliyaviy xolat uning aloxida bulimchalari moliyaviy xolati bilan takkoslanadi, bu korxonaning moliyaviy xolati boshka korxonalarning moliyaviy xolati bilan solishtiriladi va pirovardida, omillar tahlilida korxonaning moliyaviy xolatiga ta'sir ko'rsatuvchi omillar tahlil etiladi.

Xo'jalik yurituvchi sub'ekt buxgalteriya balansini tahlil qilish orqali quyidagi xolatlarni aniqlashimiz mumkin:

- mol-mulk tarkibini;
- mablag'lar manbaining tahlilini;
- aylanma mablag'lar xolatini;
- moliyaviy barqarorlik xolatini;
- to'lov qobiliyatlilik darajasini;
- mol-mulk va mablag'lar xarakatchanligini tahlilini.

Auditor korxonananing mol-mulk tarkibini va mablag'lar manbaini tahlil qilish orqali hisobot davri davomida sodir bo'lgan o'zgarishlarni baholaydi. Dalillar to'plash amallaridan biri sifatida kuzatish amalini yuqorida ta'kidlab o'tgan edik. Bunda auditor inventarizatsiya o'tkazishda №19 – «Inventarizatsiyani tashkil etish va o'tkazish» nomli BHMS umumiy qoidalariga, xususan 3.24-3.29 bandlariga rioya qilinganligini aniqlaydi. Shu bilan birga auditor inventarizatsiya

natijasini buxgalteriya hisobi schetlarida aks ettirilishi va soliqqa tortilishining to'g'riligini ham tekshiradi. Auditor O'zbekiston Respublika Adliya Vazirligi tomonidan 23 iyun 2001 yilda 1054-raqam bilan ro'yxatga olingan «Inventarizatsiyada aniqlangan mulklar kamomadi va oshiqcha chiqishini buxgalteriya hisobida aks ettirish va soliqqa tortish to'g'risidagi qaror»ga rioya qilinganini tekshiradi.

Nazoratlash amaliy yordamida quyidagi ma'lumotlar manbalarining o'zaro mosligini tekshiriladi:

- Buxgalteriya balansiga doir ko'rsatkichlar;
- Buxgalteriya balansi va bosh daftar ko'rsatkichlari;
- Bosh daftar, sintetik va analitik hisob registrlari ko'rsatkichlari.

Xo'jalik muomalalarini rasmiylashtirish va hisobga olishda yuz beradigan aniq xatolar va me'yordan chetga chiqishlar hayotda g'oyat xilma-xil turlicha bo'lishi mumkin. Rahbarlar va hisob xodimlari xo'jalik faoliyatining deyarli har bir sohasida yo'l qo'yadigan eng ko'p uchraydigan xatolar mavjud (ular turli mualliflar tomonidan tadqiq etilgan, tizimlashtirilgan va tahlil etilgan). Bunday maqolalarning zarurligiga shubha yo'q, chunki ularda auditorlarga amaliy ishda yordam beradigan ma'lumotlar bo'ladi; lekin, ularda xatolikning umumiy mohiyati, shuningdek xo'jalik yuritish natijalariga ularning ta'siri ochib berilmaydi.

Ataylab qilingan xatolar (ularning bir qismi ma'muriyat va xodimlarning suiste'molchiliklari sifatida tasnif qilinishi mumkin) odatda jinoiy huquq doirasida bo'ladi. Tekshirish huquqni muhofaza qiluvchi organlarning topshirig'iga muvofiq o'tkazilayotgan bo'lsa (majburiy audit) auditordan bunday suyiiste'molchiliklarni to'la ochib berishni ta'minlash kutiladi. Shu bilan birga atayin qilingan g'arazlarni aniqlash chog'ida, agar muhim bo'lsa, umuman buxgalteriya hisoboti to'g'riligiga shubha tug'dirsa, auditordan shunga mos harakatlarni va xulosada tegishlicha tavsifni kutish lozim.

Buxgalteriya balansi auditi jarayonlarida ko'rsatkichlar o'rtasida bevosita va bilvosita nazorat nisbatlari o'rtasidagi tafovutlar aniqlanadi. Bevosita nazorat

nisbati bu – turli hisobot shakllarida bir xil ko'rsatkich ko'rsatilishidir. Masalan, hisobot davrida ustav kapitali miqdori xususiy kapital to'g'risidagi hisobotda va buxgalteriya balansida keltiriladi. Bilvosita nazorat nisbati - bitta ko'rsatkich bir yoki bir nechta hisobot shakllarining ko'rsatkichlari orasidagi oddiy arifmetik amallarning natijasi bo'ladi. Shunday qilib, faoliyatni baholashning birinchi bosqichi asosiy maqsadi ma'lumotlarni tahlil qilishga tayyorligini baholashdir.

Ikkinchi bosqich balans ma'lumotlarini dastlabki baholash hisoblanib, sub'ekt haqidagi ma'lumotlarni tanlashdan boshlanadi: tashkiliy-huquqiy shakli, faoliyat sohasi, faoliyat muddati, bozor holati, ishlab chiqarilgan tovarlar, ko'rsatilgan xizmatlar, bajarilgan ishlar yoki filiallarning mavjudligi va boshqalar, bu sub'ektning asosiy tavsifini tuzishga yordam beradi. 2-bosqichda balansda muammoli moddalarni aniqlashga alohida e'tibor qaratiladi (4.13-jadval).

4.13-jadval

Moliyaviy hisobotlarda muammoli moddalarni guruhlash va tavsiflash[62]

Muammoli ko'rsatkichlar guruhi	Manba	Buxgalteriya hisobotidagi moddalar	Qisqacha tavsifi (baholash)
Indikator - ko'rsatkichlar	Buxgalteriya balansi	Qoplanmagan zarar	To'planib qolgan qoplanmagan zararning mavjudligi va vaqt o'tishi bilan uning o'sishi dinamikasi sof aktivlarning qisqarishi va boshqaruvning samarasizligidan dalolat beradi, bu esa biznesning tugatilishiga olib keladi.
	Moliyaviy hisobotga izohlar	Muddati o'tkazib yuborilgan kreditorlik qarzlari, kreditlar va qarzlar	Sub'ektning to'lov layoqatiga ega emasligidan dalolat beradi, 3 oydan ortiq muddatda to'lanmaganda - bankrotlik ehtimoli yuqori bo'ladi
Nazorat ko'rsatkichlari	Moliyaviy hisobotga izohlar	Muddati o'tkazib yuborilgan debitorlik qarzlari	Muddati o'tkazib yuborilgan debitorlik qarzlari moliyaviy barqarorlikka salbiy ta'sir qiladi va kelgusi davrlarda hamkor tashkilotlar va boshqa debitorlar tomonidan uzoq muddat davomida to'lovlar amalga oshirilmasa, foydaning pasayishiga olib kelishi mumkin.

Shunday qilib, moliyaviy hisobotning muammoli moddalarida ko'rsatilgan

[62] Muallif tomonidan tayyorlandi

indikator-ko’rsatkichlar sub’ektning moliyaviy holati beqarorligini, to’lov qobiliyatining pastligini, bankrotlik va biznesni tugatish uchun ehtimoli yuqoriligini anglatadi. Nazorat ko’rsatkichlari sub’ektda joriy davrda o’ta jiddiy bo’lmagan, ammo moliyaviy barqarorlikka salbiy ta’sir ko’rsatadigan va kelgusi davrlarda foydaning pasayishiga olib kelishi mumkin bo’lgan, ya’ni kelajakdagi ehtimoliy muammolar haqida ogohlantiradigan muammolar mavjudligini ko’rsatadi.

Auditor uchun foydali bo’lgan ma’lumotlar balansning izohlarida mavjud, chunki birinchidan, yozuvlarning mazmuni normativ hujjatlar bilan emas, balki yillik hisobotni tayyorlashda ma’lum bir sub’ektda shakllangan an’analar bilan belgilanadi. Ikkinchidan, tahliliy ko’rsatkichlar izohlarga kiritilishi mumkin, ular doim ham ommaviy hisobot ma’lumotlariga ko’ra hisoblab chiqilmaydi. Bu jarayonda sub’ekt faoliyatining asosiy ko’rsatkichlarining o’sish sur’atlarini tahlil qilish (sotuv hajmi, tushum, foyda, bitta aktsiyaga to’g’ri keladigan foyda va boshqalar) tavsiya etiladi. To’liqroq ma’lumot olish uchun asosiy ko’rsatkichlarning olingan qiymatlarini tarmoq o’rtacha ko’rsatkichlari bilan taqqoslash kerak.

Uchinchi bosqich - faoliyatni baholashning eng muhim bosqichi, u biznesning holati to’g’risida asosli xulosa chiqarishga imkon beradigan eng muhim ko’rsatkichlarni hisoblashdan iborat. Bundan tashqari, har bir auditor o’z tajribasi, professionalligi va tahlil qilinadigan sub’ektning tarmoq xususiyatlaridan kelib chiqqan holda tahliliy ko’rsatkichlar to’plamini shakllantiradi.

Ko’rib chiqilishi kerak bo’lgan keyingi omil - tahlil qilinayotgan sub’ektning tarmoqqa mansubligi. Xususan, xatolardan biri ko’rsatkichlarning normativ qiymatlaridan tarmoq xususiyatlarini hisobga olmagan holda foydalanish, deb atash mumkin, bu noto’g’ri boshqaruv qarorlarini qabul qilishga olib keladi. Tadqiqot natijalarini umumlashtirib, tahliliy amallar, shubhasiz, nazorat va hisob-kitob operatsiyalarini rasmiylashtirish va bir xillashtirish tufayli vaqt va xarajatlarni minimallashtirish, iqtisodiy faoliyatni baholash sifatini oshirishga imkon beradigan amallar to’plamidir, degan xulosaga kelishimiz mumkin.

Xulosa o’rnida ta’kidlash joizki, buxgalteriya balansi auditi jarayonid auditorlik tashkilotlari tomonidan o’tkaziladigan auditorlik tekshiruvlarining sifati va samaradorligi tahliliy amallarning nechog’lik keng qo’llanilishiga bevosita bog’liqdir. Tahliliy amallar auditorlik dalillarini olishda eng samarali usul hisoblanib, jahonnning etakchi auditorlik tashkilotlari tomonidan keng qo’llaniladi. Shu boisdan ham, tahliliy amallarni respublikamiz auditorlik tashkilotlari faoliyatida keng joriy etish maqsadga muvofiq.

Buxgalteriya balansi auditi jarayonida ko’pincha oddiy miqdoriy tahliliy amallar keng qo’llaniladi. Mazkur amallarni qo’llash oson bo’lsada, ammo uning natijalari etarli darajada ishonchli bo’lmaydi. Bugungi kunda tahliliy amallarni bajarishda ekonometrik modellarni qo’llash bo’yicha dasturiy vositalarning ko’plab turlari mavjud. Raqamli iqtisodiyot va axborot texnologiyalari keng rivojlanayotgan hozirgi sharoitda ko’proq ekonometrik modellarga asoslangan murakkab ifodalangan tahliliy amallarni qo’llash zarurdir. Auditorlik tekshiruvlaridan maqsad buxgalteriya balansining ishonchliligi yuzasidan xolis fikrni shakllantirish ekan, auditorlik tashkilotlari xo’jalik yurituvchi sub’ektlarning moliyaviy holatini ob’ektiv baholashi zarurdir. Fikrimizcha, tahliliy amallar moliyaviy barqarorlik, moliyaviy mustaqillik, to’lovga layoqatlilik ko’rsatkichlarini to’g’ri aniqlashda eng samarali vosita hisoblanadi.

4.4. Debitorlik va kreditorlik qarzlari to’g’risidagi ma’lumotnoma auditi

Debitorlik va kreditorlik qarzlari auditida foydalaniladigan axbo-rot manbalaridan biri bu debitorlik va kreditorlik qarzlari to’g’risidagi ma’lumotnomadir. Debitorlik va kreditorlik qarzlari to’g’risidagi ma’lumotnoma hisobot davri oxirgi sanasida korxona debitorlik va kreditorlik qarzlarining holatini aks ettiradi. Har xil tashkilot va shaxslar bilan o’zaro hisob-kitob munosabatlarida korxonada tugallanmagan hisob-kitoblar bo’yicha debitorlik va kreditorlik qarzlari yuzaga keladi.

Turli debitor va kreditor qarzlar qo’yidagi xollarda yuzaga keladi:

- korxonaning o’zidan yoki uning mehnat jamoasi a’zolaridan ijro

varaqalariga asosan pul undiriladigan bo’lsa;

- kommunal xizmati, turar joy haqi turar joy bo’lmagan xonalarning ijara haqlari bo’yicha;
- mehnat jamoasi a’zolarining bo’yrugi bilan bankka va boshqa joylarga pul o’tkazish bo’yicha;
- boshqa xollarda.

Ma’lumotnomaning 2-ustunida “Debitorlik va kreditorlik qarzlari ro’yxati”-debitor(kreditordan) yuqori turadigan vazirliklar(idoralar) bo’yicha debitor va kreditorlar ro’yxati keltiriladi. Agar debitor (kreditor) yuqori turadigan vazirlikka (idoraga) ega bo’lmasa, yuridik shaxsning to’liq nomi ko’rsatiladi. O’zbekiston Respublikasidan tashqaridagi qarzlar bo’yicha debitor (kreditor) nomi (to’liq yoki umumqabul qilingan o’zgartirishlar bilan) ko’rsatiladi, shuningdek qavslarda mamlakatning nomi ko’rsatiladi.

Ma’lumotnomaning 2-ustunida 2.1, 2.2.1, 3.1, 5.1, 5.2.1, 6.1- satrlar bo’yicha majburiy tartibda debitor (kreditor)ning nomini ko’rsatish lozim. Ma’lumotnomaning 3-ustunida qarzning umumiy summasi ko’rsatiladi, xususan:

a) 1-satr bo’yicha debitor qarzlarning umumiy summasi ko’rsatiladi, u 3-ustunning 2 va 3- satrlari summasiga teng bo’lishi kerak.

b) 4-satr bo’yicha kreditorlik qarzining umumiy summasi ko’rsatiladi, u 3-ustunning 5 va 6-satrlari summasiga teng bo’lishi kerak.

Debitorlik qarzining umumiy summasi o’z ichiga uzoq muddatli ijara bo’yicha olinadigan to’lovlarni, xaridor va buyurtmachilardan, sho’’ba va tobe xo’jalik jamiyatlaridan, da’volar bo’yicha olishga doir hisob varaqlarini; xodimlarga, mahsulot etkazib beruvchilarga, pudratchilarga berilgan bo’naklarni; byudjetga, davlat maqsadli jamg’armalariga va sug’urta bo’nak to’lovlarini; muassislarning ustav sarmoyasiga badallar bo’yicha qarzlarini; xodimlar va boshqa debitorlarning boshqa operatsiyalar,ijara majburiyatlari bo’yicha qarzlarini, shu jumladan, ichki idoraviy hisob-kitoblarni oladi. Bunda ichki idoraviy hisob-kitoblar deganda mustaqil balanslarga ega bo’lgan va bir muayyan vazirlik, idora, korporatsiya, uyushma, kontsern, yoki birlashma tarkibiga kiradigan korxonalar va

tashkilotlar o’rtasidagi hisob-kitoblar tushuniladi. Debitorlik qarzining umumiy summasi buxgalteriya balansi 1-son shaklining 110 va 210-satrlari summasiga muvofiq kelishi kerak (alohida bo’linmalarning qarzi bundan mustasno).

Kreditorlik qarzining umumiy summasi o’z ichiga mahsulot etkazib beruvchilar, pudratchilar, sho’’ba va tobe xo’jalik jamiyatlariga to’lashga doir hisobvaraqlarni; olingan bo’naklarni; byudjetga, sug’urta bo’yicha davlat maqsadli jamg’armalari, muassislar oldidagi, mehnatga haq to’lash bo’yicha va boshqa kreditorlar oldidagi to’lovlar bo’yicha qarzlarni, shu jumladan ichki idoraviy korxonalar bilan hisob-kitoblarni oladi. Kreditorlik qarzining umumiy summasi buxgalteriya balansi 1-son shaklining 491 va 601-satrlari summasiga muvofiq kelish kerak.

Ma’lumotnomaning 3-ustuni bo’yicha 2, 2.1, 2.2, 2.2.1, 3.3.1-satrlar bo’yicha 1-satr bo’yicha aks ettirilgan debitorlik qarzining umumiy summasi quyidagi tartibda ochib ko’rsatiladi:

a) 2-satr bo’yicha respublika ichida debitorlik qarzining umumiy summasi ko’rsatiladi;

b) 2.1-satr bo’yicha respublika ichida debitorlarning nomlari bo’yicha ko’rsatiladi;

v) 2.2-satr bo’yicha ichki idoraviy debitorlik qarzining umumiy summasi keltiriladi;

g) 2.2.1-satr bo’yicha 2-satrdan ajratilgan, debitorlar nomlari bo’yicha ichki idoraviy qarz summasi ko’rsatiladi;

d) 3-satr bo’yicha respublika tashqarisidagi debitorlik qarzining umumiy summasi ko’rsatiladi;

e) 3.1-satr bo’yicha respublika tashqarisida debitorlar nomlari bo’yicha qarz ko’rsatiladi;

5, 5.1, 5.2, 5.2.1, 6, 6.1-satrlar yuqoridagi bandlarga ko’ra, debitorlik qarziga o’xshash holda to’ldiriladi.

Ma’lumotnomaning 4-ustunida muddati o’tkazib yuborilgan, qonun hujjatlarida belgilangan muddatlarda so’ndirilmagan qarzning umumiy summasi

ko’rsatiladi. Korxonaga bog’liq bo’lmagan sabablar bo’yicha yuzaga kelgan qarzlar bo’yicha:

a) 5-ustunda korxonaga bog’liq bo’lmagan sabablar bo’yicha yuzaga kelgan umumiy qarz ko’rsatiladi, xususan:

1-satr bo’yicha- debitorlik qarzining umumiy summasi, u 7, 9,11, 12-ustunlarda ko’rsatilgan summaga teng bo’lishi kerak;

4-satr bo’yicha- kreditorlik qarzining umumiy summasi, u 7, 11, 12-ustunlarda ko’rsatilgan summaga teng bo’lishi kerak;

b) o’tkazib yuborilgan qarzning umumiy summasi ko’rsatiladi;

v) 7-ustunda korxona va tashkilotning hukumat qarorlariga ko’ra oldindan haq to’lamasdan yuklab jo’natilgan (olingan) mahsulot (ish,xizmat) bo’yicha umumiy debitorlik (kreditorlik) qarzi ko’rsatiladi.Undan o’tkazib yuborilgan qarz 8-ustun bo’yicha aks ettiriladi;

g) 9-ustunda ular bo’yicha xom-ashyo va materiallarni davlat zahiralari va fondlaridan yuklab jo’natish nazarda tutilgan bo’nak to’lovlarining summasi ko’rsatiladi. Undan muddati o’tkazib yuborilgan qarz 8-ustun bo’yicha aks ettiriladi;

d) 11-ustunda korxona va tashkilotning hukumat qarorlari bo’yicha qarzni so’ndirish muddati aniqlangan tartibda kechiktirilgan qarzi aks ettiriladi;

e) 12-ustunda qonun hujjatlariga muvofiq taqdim etilgan da’volar bo’yicha sud tekshiruvi jarayonida boradigan qarz summasi ko’rsatiladi. Bu erda u bo’yicha xo’jalik sudining kreditordan undirish to’g’risida hal qiluv qarorlari chiqarilgan qarz ham aks ettiriladi.

Zarurat tug’ilgan vaqtda korxona va tashkilotlarga “Korxonaga bog’liq bo’lmagan sabablar bo’yicha yuzaga kelgan qarz” bo’limida qo’shimcha ustunlar ochishga ruxsat beriladi. 2a-son shakl satrlarining miqdori tegishlicha 2.1, 2.2.1, 3.1, 5.1, 5.2.1, 6.1-satrlar bo’yicha ko’rsatiladigan debitorlar va kreditorlar miqdoriga bog’liqdir. Shuningdek, 2a-son shakl rahbar va bosh buxgalter tomonidan imzolanadi hamda har bir sahifada muhr bilan tasdiqlanadi.

Korxonaning debitorlik va kreditorlik qarzlarini tahlil qilishda buxgalteriya

balansi ma’lumotlari bilan cheklanish tahlil xulosalarining etarlicha ob’ektiv bo’lishiga salbiy ta’sir qilishi mumkin. Chunki buxgalteriya balansida debitorlik va kreditorlik qarzlari haqida ma’lum bir sanadagi axborotlar ifodalaniladi xolos. Debitorlik va kreditorlik qarzlari haqida ko’proq ma’lumot olish uchun tahlilchi korxonaning debitorlik va kreditorlik qarzlari haqidagi ma’lumotnomasini ham o’rganib chiqishi zarur, deb o’ylayman. Chunki , bu ma’lumotnomada yuqorida aytib o’tilganidek, debitorlik va kreditorlik qarzlari haqida qo’shimcha ma’lumotlar keltirib o’tiladi.

Debitorlik qarzlari aylanma mablag’larning bir qismi bo’lib, “Aylanma aktivlar” degan balans aktivining 2-bo’limida ko’rsatiladi. Unga balansning quyidagi moddalari kiradi:

- xaridorlar va buyurtmachilarning qarzi;
- ajratilgan bo’linmalarning qarzi;
- sho’’ba va qaram xo’jalik jamiyatlarining qarzi;
- xodimlarga berilgan bo’naklar;
- mol etkazib beruvchi va pudratchilarga berilgan bo’naklar;
- byudjetga soliq va yig’imlar bo’yicha bo’nak to’lovlari;
- maqsadli davlat jamg’armalari va sug’urtalar bo’yicha bo’nak to’lovlari;
- ta’sischilarning ustav kapitaliga ulushlar bo’yicha qarzi;
- xodimlarning boshqa operatsiyalari bo’yicha qarzi;
- boshqa debitorlik qarzlari.

Quyidagi 4.14-jadval ma’lumotlari asosida «O’zbekiston temir yo’llari” AJning debitorlik va kreditorlik qarzlari balansini tahlil qili chiqishimiz mumkin bo’ladi. Ma’lumotlardan ko’rinadiki, o’rganilayotgan davrda korxonada jami debitorlik qarzlari 136116 ming so’m bo’lgan bo’lsa, jami kreditorlik qarzlar esa 127554 ming so’mni tashkil etgan. Ya’ni, debitorlik qarzlari kreditorlik qarzlaridan 8562 ming so’mga ko’p bo’lgan. Bu nisbatan ijobiy hol bo’lib hisoblanadi. Debitorlik qarzlarining asosiy qismi “byudjetga soliq va yig’imlar bo’yicha bo’nak to’lovlari” 60609 ming so’mni va “boshqa debitorlik qarzlari” 67282 ming so’mni tashkil etmoqda. Bu shundan dalolat beradiki korxonada to’lov intizomi ancha yaxshi

yo’lga qo’yilgan bo’lib, ayniqsa, davlat byudjeti oldida qarzdor bo’lib qolmaslik uchun soliq va yig’imlar bo’yicha bo’nak to’lovlarini o’z vaqtida o’tkazib borishga erishgan.

4.14 -jadval

«O’zbekiston temir yo’llari” AJning debitorlik va kreditorlik karzlari [63] balansining tahlili[64]

Debitorlik qarzlari	Summa, ming so’m	Kreditorlik qarzlari	Summa ming so’m
1	2	3	4
xaridorlar va buyurtmachilarning qarzi (4000 dan 4900 ning ayirmasi)	6926	mol etkazib beruvchilar va pudratchilarga qarz (6000)	90387
xodimlarga berilgan bo’naklar (4200)	-	ajratilgan bo’linmalarga qarz (6110)	400
byudjetga soliq va yig’imlar bo’yicha bo’nak to’lovlari (4400)	60609	sho’’ba va qaram xo’jalik jamiyatlariga qarz (6120)	5007
xodimlarning boshqa operatsiyalari bo’yicha qarzi (4700)	-	soliq va majburiy to’lovlar bo’yicha kechiktirilgan majburiyatlar (6240)	6721
sho’’ba va qaram xo’jalik jamiyatlar-ining qarzi (4120)	1299	olingan bo’naklar (6300)	-
ta’sischilarning ustav kapitaliga ulushlar bo’yicha qarzi (4600)	-	sug’urtalar bo’yicha qarz (6510)	-
ajratilgan bo’linma-larning qarzi (4110)	-	maqsadli davlat jamg’arma-lariga to’lovlar bo’yicha qarz (6520)	-
mol etkazib beruvchi va pudratchilarga berilgan bo’naklar (4300)	-	ta’sischilarga bo’lgan qarzlar (6600)	-
maqsadli davlat jam-g’armalari va sug’urta-lar bo’yicha bo’nak to’lovlari (4500)	-	mehnatga haq to’lash bo’yicha qarz (6700)	-
boshqa debitorlik qarzlari (4800)	67282	boshqa kreditorlik qarzlari (6950 dan tashqari 6900)	25039
Jami	**136116**	**Jami**	**127554**
Kreditorlik qarz-larining debitorlik qarzlaridan ortiqchaligi	-	Debitorlik qarzlarining kreditorlik qarzlaridan ortiqchaligi	8562
BALANS	**136116**	**BALANS**	**136116**

“Xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar" moddasida buyurtmachi (xaridorga) berilgan tovarlar, topshirilgan ishlar, ko’rsatilgan xizmatlar uchun qarzlarni aks ettiradi. Bunda qarzning tovarlar, ish va xizmatlar uchun korxona hisob-kitob schyotiga tushirish, o’zaro talablarni inobatga olish yoki olingan veksellar bilan ta’minlash orqali to’languncha bo’lgan paytdagi holati aks ettiriladi. Ushbu modda bo’yicha qarz mahsulot sotish hajmi o’sishi hisobiga ko’payishi mumkin. Korxona rahbari moliyaviy hisobot bilan tanishgan vaqtida ushbu moddaning o’sish sur’atini mahsulot sotish hajmining o’sish sur’ati bilan

[63] Muallif tomonidan tayyorlandi

(“Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot”) hamda tayyor mahsulot qoldig’i (1-shakl 140-satr) bilan taqqoslashi kerak. Xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar summasining o’sish sur’ati sotishdan kelgan sof tushumning o’sishidan yuqori bo’lishi korxona rahbarini hushyor torttirishi kerak. Bu hol xaridor va buyurtmachilar o’zlariga jo’natilgan tovarlar hamda ko’rsatilgan xizmatlar haqini turli sabablarga ko’ra (xaridorning to’lovga qobiliyatsizligi, sifati boshqacharoq mahsulot etkazib berilishi) kam to’lashi hisobiga yuz berishi mumkin.

“Xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar” moddasi summasining o’sish sur’ati ”Tayyor mahsulotlar” moddasining o’sish sur’atidan yuqoriligi yaxshi marketing xizmati, korxona ishlab chiqarayotgan mahsulotlarga talab ortishi va aksincha kamayishining natijasi bo’lishi mumkin.

“Bo’nak to’lovlari” moddasi orqali bo’yicha bo’lajak hisob-kitoblar yuzasidan boshqa korxonalarga to’langan bo’naklar summasi: etkazib berilgan moddiy boyliklar, bajarilgan ishlar uchun, qisman tayyor buyurtmalar bo’yicha bo’naklar o’tadi. Bu modda bo’yicha summaning o’sishi tovar etkazib beruvchilar yoki buyurtmachilarni bajaruvchilar buyurtmalarni bajarmasligi natijasida yuz berishi mumkin. Bunga esa berilgan bo’naklar olinmay qolishiga sabab bo’lishi mumkin.

“Byudjet bilan hisob-kitoblar” moddasida moliya va soliq idoralarining qarzlari, shu jumladan, soliqlar, yig’imlar va byudjetga boshqa to’lovlar bo’yicha qarzdorlik ko’rsatiladi. Ushbu modda bo’yicha summaning asossiz ko’payishi soliqlar summalarini aniqlash hisob-kitoblaridagi kamchiliklarini, Soliq kodeksini hamda byudjetga soliqlar to’lash haqidagi qoidalarni etarlicha bilmaslikni ko’rsatadi.

“Xodimlar bilan hisob-kitoblar” moddasi korxonaning o’z mablag’lari yoki bank kreditlari hisobiga o’ziga berilgan ssuda va zayomlar bo’yicha korxonaga etkazilgan moddiy zararni to’lash kabi qarzni aks ettiradi. Xususan, ushbu modda bo’yicha yakka yoki kooperativ qurilishga yoki dala hovli sotib olishga hamda dala hovlilarni obodonlashtirishga beriladigan qarzlar, yosh oilalarga uy-joy sharoitini yaxshilash yoki uy-ro’zg’or asboblarini sotib olinadigan foizsiz qarzlar va

boshqalar ko’rsatiladi. Korxonaning moliyaviy ahvoli yaxshi bo’lishi bilan bir qatorda, ushbu modda bo’yicha summaning ko’payishi korxona rahbariyatining xodimlarini ijtimoiy-iqtisodiy ahvolini yaxshilash ustida ishlayotganligini ko’rsatadi.

“Sho’’ba korxonalar bilan hisob-kitoblar” moddasida sho’’ba korxonalarga berilgan summalar aks ettiriladi(balanslararo hisob-kitoblar). Investitsiyaviy va moliyaviy faoliyat masalalarida strategik siyosatni belgilashda muayyan korxonaning rahbarligi ostida ishlaydigan yuridik shaxsni sho’’ba korxona deb hisoblamoq kerak, ya’ni bu qaram korxona bo’ladi. Yig’ma balansni tuzgan vaqtda uning asosiy korxona bilan sho’’ba korxonaga doir ma’lumotlari mos kelishi kerak.

“Uyushmaga kirgan korxonalar bilan hisob-kitoblar” moddasida assosatsiyalashgan korxonalar bilan joriy operatsiyalarga doir ma’lumotlar aks ettiriladi. “Muassislar bilan hisob-kitoblar” moddasida korxona muassislarining ustav kapitaliga mablag’ qo’yish bilan qarzlari aks ettiriladi. Bu qarzning ko’payishi ushbu korxona muassislarining to’lovga qobiliyatsizligi yoki ustav kapitaliga mablag’ solish yuzasidan o’z zimmalariga olgan majburiyatlarini ko’payganligini, biroq ayrim muassislar mablag’ini hali to’lamaganligini bildiradi.

“Boshqa debitorlar” moddasida hisobdor shaxslarning qarzi, tovar-moddiy boyliklarni qabul qilib olish chog’ida kamomad aniqlanmaganligida mahsulot etkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblar yuzasidan qarzlar, qarzdor tan olgan yoki sud , arbitraj qarori bilan olingan jarimalar, penyalar va neustoykalar ko’rsatiladi.

Mahsulotning sotilishi korxona mablag’lari aylanishining yakunlovchi jarayonidir. Bu jarayon korxona tomonidan ishlab chiqarilgan mahsulotning xalq xo’jaligi iste’molida o’z o’rnini topganligini anglatadi. Hozirgi paytda korxona ishini baholashda mahsulotning sotilishi asosiy ko’rsatkichlardan biri bo’lib hisoblanadi.

Xalqaro hisobda mahsulot, tovarlar sotish, ishlar bajarish va xizmatlar ko’rsatishdan olinadigan tushumni belgilashning ikki usuli mavjud: kassa usuli va yuklab jo’natish usuli. Amaldagi soliq qonunchilikka ko’ra bugungi kunda Respublikamizda mahsulot sotishning yuklab jo’natish usuli qo’llanilayapti.

Bundan tashqari korxonalarning daromadlariga soliq solish hisoblash usuliga ko’ra amalga oshiriladi. Bunga ko’ra korxonalar jo’natilgan mahsulot,bajarilgan ish va xizmatlar yuzasidan ushbu mahsulot, ish va xizmatlarning qiymatini to’lash vaqti hamda haqiqatda pul kelib tushishidan qat’iy nazar, jo’natilgan mahsulot, ish va xizmatlar qiymatidan davlat byudjetiga soliq hisoblashlari va uni buxgalteriya hisobida o’sha hisobot davrida aks ettirishlari lozim.

Mahsulot (ish, xizmatlar) sotilishi hisobini tashkil qilishda sotilgan mahsulot, tovarlar, ish va xizmatlarning har birining alohida turi bo’yicha yuritilib, sotilayotgan mahsulot, bajarilgan ish va xizmatlarning tarkibiy tuzilishi hamda ularning har birining umumiy sotilish summasidagi hissasi, har qaysining rentabellik darajasi va boshqa ma’lumotlar aks ettirilishi lozim.

Ma’lumotnomada har bir debitor va kreditorlarning ro’yxati nomma-nom keltirib o’tiladi. Bu esa tahlilchiga korxona debitorlari va kreditorlari haqida ko’proq ma’lumot olish imkonini beradi. Bu esa korxona debitor va kreditor qarzlarida har bir korxonaning ulushi qanchaligini baholash imkonini beradi. Bu orqali esa korxonada debitorlik va kreditorlik qarzlari diversifikatsiyasini o’rganish mumkin. Bizga ma’lumki, har qanday holda ham korxona debitorlik qarzlarining bir nechta cheklangan korxonalarda to’planib qolishiga yo’l qo’ymasligi kerak. Agar qarzlar o’z vaqtida to’lanmay qolsa yoki fors-major holatlarida korxona uchun katta yo’qotishlarga olib kelish mumkin. Shu sababli ham korxona iloji boricha ko’proq xaridorlar bilan ishlashga harakat qilishi kerak.

Debitorlik va kreditorlik qarzlari haqidagi ma’lumotomada debitorlik va kreditorlik qarzlarining korxonaga bog’liq bo’lmagan sabablar bo’yicha vujudga kelgan qismining ajratilib ko’rsatilishi tahlil xulosalarining yanada mukammal bo’lishiga olib keladi. Korxonaga bog’liq bo’lmagan sabablar bo’yicha vujudga kelgan qarzlar 4 guruhga ajratilib ko’rsatilgan. Bular:

- Hukumat qarorlariga asosan oldindan haq to’lamay jo’natilgan(oligan) mahsulotlar bo’yicha qarzlar;
- Davlat resurslari va jamg’armalaridan jo’natish ko’zda tutilgan xom-ashyo va materiallar bo’yicha o’tkazilgan bo’nak to’llovlari summasi;

- Hukumat qarorlari bo’yicha kechiktirilgan qarzlar;

- Qonunchilikka muvofiq da’volar bo’yicha sud jarayonida ko’rib chiqilayotgan yoki xo’jalik sudi tomonidan kreditorlardan undirish to’g’risida qaror chiqqan qarzlar summasi. Yuqorida aytilganidek, zarurat bo’lgan taqdirda bu ro’yxatga qo’shimcha sabablarni kiritish mumkin.

Qarzlarning bunday turkumlarga ajratilishi, ayniqsa, korxona rahbariyatining qarzlarning oldini olish chora-tadbirlarni ishlab chiqish va amalga oshirish borasidagi hatti-harakatlariga baho berishda muhim sanaladi. Misol uchun, buxgalteriya balansida debitorlik qarzlari summasi jami aylanma aktivlarning 70 foizini tashkil qiladi. Bu korxona uchun ijobiy hol deb baholanmaydi va bu qarzlarning kamaytirish yuzasidan rahbariyatni qo’shimcha chora-tadbirlar ishlab chiqishga undash mumkin. Agar debitorlik va kreditorlik qarzlari ma’lumotlariga e’tibor beradigan bo’lsak, bu qarzlarning katta qismi korxonaga bog’liq bo’lmagan sabablar bo’yicha vujudga kelgan qarzlar tashkil etishini ko’rishimiz mumkin. Bunday holda tahlilchi korxonadagi debitorlik va kreditorlik qarzlari holatiga baho berishda yuqoridagidek vaziyatlarga e’tibor berishi shart. Bundan tashqari ushbu ma’lumotnomada qarzlar respublika ichidagi, respublika tashqarisidagi va ichki idoraviy qarzlarga ajratilib ko’rsatiladi.

Debitorlik qarzlari auditida respublika ichidagi va respublika tashqarisidagi qarzlarga alohida e’tibor berish kerak. Respublika tashqarisidagi qarzlar bo’yicha mavjud risklar har doim ham katta bo’ladi. Ularning o’z vaqtida to’lanmasligi korxona uchun respublika ichidagi qarzlarga nisbatan ortiqcha qiyinchiliklar keltirib chiqaradi. Agar respublika tashqarisidagi qarzlar xorijiy valyutalarda yuritilishini inobatga oladigan bo’lsak, tahlil jarayonida bu ko’rsatkichga alohida e’tibor berish kerakligini yana bir bor anglash mumkin.

Ichki idoraviy qarzlar ham tahlil jarayonida katta e’tibor bilan o’rganilishi lozim bo’lgan mavzudir. Chunki ichki idoraviy qarzlar bitta yuqori turuvchi muassasa tarkibidagi korxonalar o’rtasidagi qarzlar bo’lganligi sababli bu qarzlarni o’zaro kechib yuborish yo’li bilan kamaytirish mumkin. Tahlilchi agar tarmoqdagi korxonalar o’rtasidagi mavjud qarzlarni etarlicha o’rganib chiqish imkoni bo’lsa,

mavjud muammolar yuzasidan kerakli chora-tadbirlar ishlab chiqishi mumkin. Yuqoridagi ko’rsatkichlarning har biri bo’yicha muddati o’tgan qarzlarning alohida ajratilib ko’rsatilishi muddati o’tgan qarzlar tahlilida yanada ko’proq ma’lumotlardan foydalanish va tahlil samaradorligini oshirish imkonini beradi.

Xulosa o’rnida quyidagilarni aytish mumkin, debitorlik va kreditorlik qarzlari auditida axborot manbai sifatida odatda buxgalteriya balansidan foydalaniladi. Ammo buxgalteriya balansidan tashqari axborot manbalaridan ham foydalanish mavjud vaziyatni yanada atroflicha o’rganish imkonini beradi. Bunday manbalar boshlang’ich hujjatlar, debitorlik va kreditorlik qarzlarining analitik va sintetik hisobi ma’lumotlari hamda debitorlik va kreditorlik qarzlari haqidagi ma’lumotnomalar bo’lishi mumkin. Bu manbalarni atroflicha o’rganish muddati o’tgan majburiyatlarni kamaytirishda yanada muhimroq ahamiyat kasb etadi.

Takrorlash uchun savollar:

1. Buxgalteriya balansi auditining ma’lumot manbalarini tavsiflab bering.
2. Buxgalteriya balansining turlari va ularni tekshirish maqsadlarini tushuntirib bering.
3. Balansga qo’yiladigan asosiy talablar va ularni auditning xalqaro standartlariga muvofiq tekshirish xususiyatlarini izohlab bering.
4. Buxgalteriya balansiga ilovalar va ularni chop etish zarurligi va ahamiyatini tushuntirib bering.
5. Buxgalteriya balansini tahlilidaqo’llaniladigan usullar mohiyatini tavsiflab bering.
6. Debitorlik va kreditorlik qarzlari auditini o’tkazish taritibini tavsiflab bering.
7. Buxgalteriya balansi auditida qo’llaniladigan auditorlik usullari va tahliliy amallar mazmunini tushuntirib bering.
8. Balansning alohida moddalari bo’yicha baholanishini izohlab bering.

Tayanch tushunchalar:

1. Buxgalteriya balansi moddalari;

2. Buxgalteriya balansi;

3. Buxgalteriya balansining auditi;

4. Buxgalteriya balansi auditining dasturi;

5. Buxgalteriya balansi ko’rsatkichlari;

6. Debitor va kreditor qarzlar;

7. Koorrelyatsion va regression tahlil;

8. Gorizontal va vertikal tahlil;

9. Bosh daftar;

10. Balansning aktiv va passiv ko’rsatkichlari.

5- MAVZU. MOLIYAVIY NATIJALAR TO'G'RISIDAGI HISOBOT AUDITI

5.1. Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot auditining maqsadi, vazifalari va ma'lumot manbalari

"Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot" - bu shunday moliyaviy hisobotki, qaysiki unda ma'lum bir davr uchun korxonaning daromadlari va hisobga olingan xarajatlari umumlashtiriladi. Buxgalteriya hisobini asosiy komponenti - moliyaviy hisobotlar foydalanuvchilarga muhim hisob ma'lumotlarini yetkazib beruvchi asosiy vosita hisoblanadi. "Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot"ni tuzishda hisob baholaridagi o'zgarishlarga muhim e'tibor qaratish lozim.

Hisob baholari o'zgartirilgan turli davrlardagi moliyaviy hisobotlarni bir-biriga qiyoslashni ta'minlash maqsadida ular moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotning ilgari baholash uchun foydalanilgan tasniflash moddalariga kiritiladi. Joriy davrga jiddiy ta'sir qiladigan hisob baholaridagi o'zgarishlarning mohiyati va qiymati yoki bu o'zgarishlar keyingi davrlarda muhim o'zgarishlarga olib keladigan bo'lsa, ularning mohiyati va qiymati ochib berilishi lozim. Agar natijalarni va o'zgarishlarni qiymat jihatidan aniqlashning imkoni bo'lmasa, ularni ham ochib berish talab qilinadi. Shuningdek, moliyaviy hisobotning 2-shaklini to'lg'azishda jiddiy xatolar mavjud bo'lishini ham inobatga olish kerak.Jiddiy xatolar - joriy davrda aniqlangan xatolar bo'lib, ular shu qadar muhim bo'ladiki, oldingi davrlar uchun tuzilgan moliyaviy hisobotlar ishonchli deb hisoblanmasligi mumkin. Oldingi davrlardagi moliyaviy hisobotlarni tayyorlash chog'ida yo'l qo'yilgan xatolarga kiritilgan tuzatish miqdori (qiymati) hisobot davridagi sof daromad yoki zararga qo'shiladi. Oldingi davrda yo'l qo'yilgan muhim xatolarni to'g'rilash miqdori yil boshigacha taqsimlanmagan foyda saldosini o'zgartirish yo'li bilan hisobotda aks ettiriladi hamda o'tgan yilning shu davriga oid ma'lumotlar o'zgartiriladi, agar xatolar arzimaydigan darajada bo'lsa, ular istisno qilinadi.

Joriy davrdagi sof daromad yoki zararga qo'shish yo'li bilan oldingi davrlardagi xatolarni to'g'rilash chog'ida oldingi yillarga oid qiyosiy axborot

oldingi davr uchun tuzilgan moliyaviy hisobda kam ko'rsatilishi kerak, lekin joriy davrdagi yoki oldingi har qanday davrdagi sof daromad yoki zararni ko'rsatish uchun (agar muhim xatolar shu davrlar davomida tuzatilgan bo'lsa) alohida ustunda qo'shimcha axborot keltirilishi lozim.

Xo'jalik yurituvchi sub'yekt o'zgartish kiritilayotganda bir vaqtning o'zida quyidagi axborotni ochib berishi lozim:

1) muhim xatoning mohiyati;

2) joriy davrdagi daromad yoki zarar deb e'tirof etilgan o'zgartish miqdori;

3) qo'shimcha ma'lumotlar taqdim etilgan har bir davrga oid o'zgartishlar miqdori hamda shu davrdan oldingi davrlarga oid qo'shimcha ma'lumotlarga kiritilgan davrlarga taalluqli o'zgarishlar miqdori. Agar amalda qo'shimcha ma'lumotlar keltirish qo'llanilmasa, u holda buning sabablari ochib berilishi kerak.

Hisob siyosatidagi o'zgartishlar belgilangan tartibda ko'zda tutilgan hollardagina yoki o'zgartishlar xo'jalik yurituvchi sub'yektning moliyaviy hisobotlarida axborotni yanada ishonchliroq taqdim etishga ko'maklashsagina ko'rsatilishi mumkin. Hisob siyosatidagi o'zgartishlar natijasida yuz bergan o'zgarishlar miqdori yil boshidagi taqsimlanmagan foyda saldosini o'zgartirish yo'li bilan buxgalteriya balansiga yozib qo'yilishi hamda hisobot davridagi sof daromad yoki zararni aniqlashga kiritilishi lozim.

"Moliyaviy natijalar to'grisidagi hisobot"ni to'lg'azish O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining 2002 yil 27 dekabrdagi 140-sonli buyrug'iga 7-ilova "Moliyaviy hisobot shakllarini to'ldirish bo'yicha Qoidalar" asosida to'ldiriladi. Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotda "Mahsulot (tovarlar, ishlar va xizmatlar) sotilishidan sof tushum" moddasi bo'yicha (010-satr) mahsulot, tovarlar, ishlar va xizmatlarni sotishdan olingan sof tushum ko'rsatiladi. 010-satr asosiy faoliyatdan daromadlarni hisobga olish hisobvaraqlari (9000) ma'lumotlari bo'yicha to'ldiriladi.

Asosiy faoliyati mol-mulkni ijaraga (lizingga) berish hisoblangan korxonalar 010-satr bo'yicha joriy hisobot davriga tegishli bo'lgan daromad summasini aks

ettiradilar.Vositachi korxonalar 010-satrda komission haqlar summasini aks ettiradilar. “Sotilgan mahsulot (tovarlar, ishlar va xizmatlar) tannarxi" moddasi bo’yicha (020-satr) sotilgan mahsulot (tovarlar, ishlar, xizmatlar) tannarxini hisobga olish hisobvaraqlarida (9100) hisobga olingan, sotilgan mahsulot (tovarlar, ishlar, xizmatlar) tannarxining summasi ko’rsatiladi. Savdo korxonalari ushbu satr bo’yicha sotilgan tovarlarning xarid qiymatini aks ettiradilar. Tovar aylanmasida (tovarlarni qabul qilish va sotishda) ishtirok etmasdan, xizmatlar uchun haq ko’rinishida daromad oladigan vositachi tashkilotlar ushbu satrni to’ldirmaydilar.

“Mahsulot (tovarlar, ishlar va xizmatlar) sotilishidan yalpi foyda (zarar)” (030-satr) mahsulot (tovarlar, ishlar va xizmatlar) sotilishidan sof tushum bilan sotilgan mahsulot (tovarlar, ishlar va xizmatlar) tannarxi o’rtasidagi farq (010-satr-020-satr) sifatida aniqlanadi.

Davr xarajatlari, jami moddasi bo’yicha (040-satr) 050, 060, 070, 080-satrlar bo’yicha yakuniy summa aks ettiriladi. “Sotish xarajatlari” moddasi bo’yicha (050-satr) hisobi 9410-“Sotish xarajatlari” hisobvarag’ida yuritiladigan: mahsulotni realizatsiya qilish xarajatlari, ya’ni mahsulotni iste’molchiga yetkazish, transport vositalariga ortish bilan bogliq xarajatlar, xodimlarning xarajatlari va hokazolar aks ettiriladi.

“Ma’muriy xarajatlar” moddasi bo’yicha (060-satr) hisobi 9420-“Ma’muriy xarajatlar” hisobvarag’ida yuritiladigan: korxonani boshqarish xarajatlari, boshqaruv xodimlari mehnatiga haq to’lash xarajatlari, umumma’muriy maqsaddagi asosiy vositalarni ta’mirlash xarajatlari, umumxo’jalik maqsadidagi xonalarning ijara haqi va boshqa ma’muriy xarajatlar aks ettiriladi.

“Boshqa operatsion xarajatlar” moddasi bo’yicha (070-satr) hisobi 9430-“Boshqa operatsion xarajatlar” hisobvarag’ida yuritiladigan: kadrlarni tayyorlash va qayta tayyorlash xarajatlari, axboriy, auditorlik va maslahat xizmatlariga haq to’lash xarajatlari, kompensatsiyalaydigan va rag’batlantiradigan xususiyatdagi to’lovlar, ish haqini hisoblab yozishda hisobga olinmaydigan to’lovlar va xarajatlar, bank va depozitariy xizmatlariga haq, zararlar, jarimalar, penyalar va operatsion faoliyat jarayonida yuzaga keladigan, ishlab chiqarish jarayoni,

moliyaviy faoliyat bilan bog'lanmagan va xarajatlarning favqulodda moddalari sifatlariga ega bo'lmagan boshqa xarajatlar aks ettiriladi.

"Kelgusida soliq solinadigan bazadan chiqariladigan hisobot davri xarajatlari" moddasi bo'yicha (080-satr) O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 1999 yil 5 fevraldagi 54-son bilan tasdiqlangan "Mahsulot (ishlar, xizmatlar)ni ishlab chiqarish va sotish xarajatlari tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi to'g'risida"gi Nizomning 2.4-bo'limida keltirilgan, kelgusida soliq solinadigan bazadan chiqariladigan hisobot davri xarajatlari aks ettiriladi va 9440-"Kelgusida soliq solinadigan bazadan chiqariladigan hisobot davri xarajatlari" hisobvarag'ida umumlashtirilgan hisob ma'lumotlari bo'yicha to'ldiriladi.

"Asosiy faoliyatdan boshqa daromadlar" moddasi bo'yicha (090-satr) hisobi asosiy faoliyatdan boshqa daromadlarni hisobga olish hisobvaraqlarida (9300) yuritiladigan: asosiy vositalar va boshqa aktivlarning chiqib ketishidan foyda, undirilgan jarimalar, penya va neustoykalar, o'tgan yillar foydasi, qisqa muddatli ijaradan daromadlar, kreditorlik va deponentlik qarzini hisobdan chiqarishdan daromadlar, xizmat ko'rsatuvchi xo'jaliklarning daromadlari, tekin moliyaviy yordam va boshqa operatsion daromadlar ko'rsatiladi.

"Asosiy faoliyatdan foyda (zarar)" moddasi bo'yicha (100-satr) korxona asosiy faoliyatining moliyaviy natijalari ko'rsatiladi, ular mahsulot (tovarlar, ishlar va xizmatlar) sotilishidan yalpi foyda (zarar)dan (030-satr) davr xarajatlari summasini (040-satr) ayirish hamda asosiy faoliyatdan boshqa daromadlar summasini (090-satr) qo'shish yo'li bilan aniqlanadi.

"Moliyaviy faoliyatdan daromadlar, jami" moddasi bo'yicha (110-satr) 120, 130, 140, 150, 160-satrlar bo'yicha yakuniy summa aks ettiriladi. "Dividendlar ko'rinishida daromadlar" moddasi bo'yicha (120-satr) hisobi 9520-"Dividendlar ko'rinishida daromadlar" hisobvaragida yuritiladigan: O'zbekiston Respublikasi hududida va undan tashqarida boshqa korxonalar faoliyatida ulushbay ishtirok etishdan olingan daromadlar, korxona egaligida bo'lgan aksiyalar va boshqa qimmatli qog'ozlar bo'yicha dividendlar aks ettiriladi.

“Foydadan boshqa soliqlar va yig’imlar” moddasi bo’yicha (260-satr) yil boshidan hisoblab yozilgan, qonun hujjatlariga muvofiq korxona o’z foydasidan to’laydigan soliqlar va yig’imlar summasi aks ettiriladi. Ular uchun amaldagi qonun hujjatlariga muvofiq soliq solishning maxsus tartibi nazarda tutilgan korxonalar 260-satr bo’yicha hisoblab yozilgan yagona soliq, yalpi daromaddan soliq, yagona yer solig’i summasini aks ettiradilar.

“Hisobot davrining sof foydasi (zarari)” moddasi bo’yicha (270-satr) hisobot davrining pirovard moliyaviy natijasi ko’rsatiladi, u 240-250-260-satrlar ayirmasi sifatida belgilangan. “Byudjetga to’lovlar bo’yicha ma’lumotnoma”da (280-430-satrlar) korxonalar tomonidan soliq qonunchiligiga muvofiq hisoblab yozilgan va to’lanadigan soliqlar turlari bo’yicha byudjetga to’lovlar ko’rsatiladi. Mazkur ma’lumotnomada 440-satr bo’yicha korxonalar tomonidan hisoblab yozilgan va to’lanadigan byudjetga to’lovlarning yakuniy summasi ko’rsatiladi.

Korxonaning moliyaviy natijalarini yakunini hisobga olish uchun yakuniy moliyaviy natijalar hisobvarag’ida har bir faoliyatdan olingan foyda yoki zarar bo’yicha hisobvaraqlar ochishni taklif qilamiz. Bu hisobvaraqlar bo’yicha natijalar hisobot davri oxirida umumlashtiriladi. Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot tuzishda, avvalo 3-sonli buxgalteriya hisobi milliy standartiga katta e’tibor berishi lozim, chunki ushbu standartning maqsadi ham umumiy prinsiplar asosida xqjalik sub’yektlari tomonidan moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot moddalarini yoritish va ularni klassifikatsiyalash, to’ldirish va taqdim etishdir. O’zbekiston Respublikasi bozor iqtisodiyoti jarayoniga o’tish davrining ayrim muammolari hali tugagani yo’q, shuning uchun ham biz o’ylaymizki, hisobotning ichki va tashqi foydalanuvchilarini va bozor iqtisodiyoti sharoitida buxgalteriya hisobi prinsiplariga, shu jumladan balans va moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot shakllari talablariga javob beradigan yangi soddalashtirilgan moliyaviy hisobot shakllarini ishlab chiqish lozim.

Turli mulkchilik shaklidagi korxonalarning moliyaviy natijalari daromad va xarajatlarga bevosita bog’liqdir. Korxonalardagi mavjud resurslardan samarali foydalanishi talab etiladi, aks holda, korxona faoliyatida yuqori natijalarga erishib

bo’lmaydi. Shuning uchun daromadlar, xarajatlar ularning turlari va kelib chiqish manbalari doimiy ravishda nazorat qilib boriladi. Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot auditini o’tkazishdan maqsad – moliyaviy natijalarni shakllantirish va undan foydalanish bilan bog’liq amalga oshirilgan muomalalarning ishonchliligini aniqlash va ular bo’yicha moliyaviy hisobotlardagi ko’rsatkichlarning ishonchliligini baholashdan iboratdir. Shuningdek, tarnsport tashkilotlarida moliyaviy natijalar auditida asosiy e’tibor buxgalteriya hisobida va hisobotida tashkilot foyda va zararlarini ishonchli aks ettirilganligi, sof foyda qonuniy taqsimlanganligi va foydalanilganligini tekshirishga qaratiladi.

Korxonalarda moliyaviy natijalar to’g’ri shakllantirilganligi va foydaning to’g’ri taqsimlanganligini tekshiruvi jarayonida auditor quyidagi masalalarni hal etishi lozim:

- ko’rsatilgan xizmat, moliyaviy natijalar va boshqa mol-mulkni sotishdan olingan foyda (zararlar)ni to’gri aniqlanganligi va hisobda aks ettirilganligini aniqlash;

- boshqa daromadlar va moliyaviy natijalar bo’yicha daromadlar va xarajatlar to’g’ri hisobga olinganligini tahlil qilish;

- turli soliqlar va yig’imlarni to’lash uchun foydadan to’g’ri foydalanilganligini tekshirish;

- dividendlar to’lash uchun sof foydadan qonuniy va to’g’ri foydalanilganligini tekshirish.

Korxonalarda ish va xizmatlar ko’rsatishdan olingan foyda to’g’ri aniqlanganligi bo’yicha tekshiruv natijalari ko’p jihatdan auditning oldingi bosqichlari, xususan, ish, xizmat ko’rsatish va sotish jarayonlarini nazorat qilish bosqichlarida moliyaviy natijalar va boshqa mol-mulkni tekshirishda, hisob-kitob bo’yicha muomalalar auditida nazorat muolajalari sifatli o’tkazilganligiga bog’liq. Sotuvdan tushumni va ko’rsatilgan ish, xizmat tannarxini, boshqa mol-mulkni sotishdan tushumlarni va xarajatlarni to’g’ri hisoblashlar, ushbu muomalalar bo’yicha moliyaviy natijani ham aniq hisoblash lozimligini taqozo etadi. Korxonalarda auditor ishlar, xizmatlarni ko’rsatish, moliyaviy natijalarni sotish va

boshqa hisobdan chiqarishlar, boshqa aktivlarni sotish hisobvaraqlari bo'yicha hisob registrlarida aks etilgan foyda summalari foydalar va zararlarni hisobi hisobvarag'i bo'yicha hisob registrlarida aks etilgan shunga o'xshash summalar bilan muvofiq ekanligini tasdiqlashi etarlidir.

Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot auditining maqsadi – xo'jalik yurituvchi sub'ekt moliyaviy natijalari shakllanishi va taqsimlanishi jarayonining qonuniyligini ta'minlash va ular bo'yicha moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining ishonchliligini baholashdan iboratdir.

Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot auditining asosiy vazifalari quyidagilardan iborat:

- Moliyaviy natijalarning shakllanishi va to'g'ri hisoblanganligini tekshirish;
- foydaning to'g'ri ishlatilishini tekshirish;
- moliyaviy natijalarni buxgalteriya hisobi schyotlarida to'g'ri aks ettirilganligini aniqlash;
- moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotlarning asosligi va to'g'ri tuzilganligini tekshirish.

Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot auditini o'tkazishda quyidagi ma'lumot manbalaridan foydalaniladi:

1. Korxona moliyaviy natijalarni buxgalteriyada hisobga olish va ular harakatini tartibga solish bo'yicha davlat tomonidan ishlab chiqilgan me'yoriy-huquqiy hujjatlar;

2. Korxona hisob siyosati to'g'risidagi buyrug'ining moliyaviy natijalar hisobi bo'limi ma'lumotlari;

3. Korxonada moliyaviy natijalar harakati bo'yicha amalga oshirilgan muomalalarni hujjatlashtirishda rasmiylashtirilgan sintetik va anlitik hisob registrlari;

4. Korxonada moliyaviy natijalar harakatini hisobga olish va ulardan foydalanish jarayonini tartibga solish maqsadida korxona rahbariyati tomonidan ishlab chiqilgan ichki farmonlar, buyruqlar, ta'sischilar yig'ilishining qarorlari va bayonnomalari;

5. Nazorat organlari va ichki nazorat tizimi tomonidan o’tkazilgan tekshiruvlarning moliyaviy natijalar nazorati bo’yicha hujjatlari.

Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot auditi jarayonida quyidagi me’yoriy hujjatlardan foydalaniladi:

1. «Mahsulot (ish, xizmatlar)ni ishlab chiqarish va sotish bo’yicha xarajatlar tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi to’g’risida»gi nizom, 1999 yil 5 fevraldagi 54-sonli O’zbekiston Respublikasi Vazirlar Maxkamasining qarori (o’zgarishlar bilan).
2. O’zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligi va Davlat Solik Qo’mitasining 2002 yil 24 yanvardagi 15, 2002-12-sonli «Huquqiy shaxslarning daromadi (foyda) bo’yicha soliqlarni hisoblash va byudjetga to’lash tartibi to’g’risida»gi yo’riqnoma.
3. O’zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligining 2002 yil 27 dekabrdagi 140 - sonli buyrug’i bilan tasdiqlangan «Moliyaviy hisobot shakllari va ularni to’ldirish qoidalari», Adliya Vazirligidan 2003 yil 24 yanvarda 1209-son Bilan ro’yxatdan o’tgan.
4. O’zbekiston Respublikasi Soliq Kodeksi 2020 yil 7 yanvarda O’RQ-601-sonli O’zbekiston Respublikasi qonuni Bilan tasdiqlangan (o’zgarishlar bilan).
5. O’zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligi, Davlat Mulk ko’mitasi va Davlat Soliq ko’mitasi tomonidan 2002 yil 25 martda 47, 10-1-48, 2002-33-sonli karori Bilan kabul qilingan «Xo’jalik yurituvchi sub’ektlar tomonidan davlat tasarrufidagi aktsiyalar bo’yicha dividetnlarni hisoblash, to’lash va maqsadli foydalanish tartibi to’g’risida»gi nizom.
6. Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari.
7. Auditning xalqaro standartlari.

Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot auditi ma’lum xususiyatlarga ega bo’lib, ularni quyidagicha ifodalash mumkin:

- Moliyaviy natijalarning shakllanishi bir qancha ko’rsatkichlarga bog’liq;
- Moliyaviy natija hisobot davridagi korxona faoliyatining yakuni hisoblanadi;
- Korxonaning foyda bilan ishlashi yoki hisobot davrini zarar bilan yakunlanishi moliyaviy natijalarni shakllantiruvchi ko’rsatkichlarga bevosita

bog’liq bo’ladi;

- Moliyaviy natijalarga oldindan aniq bo’lmagan xavf-xatarlar, tasodifiy hodisalar o’z ta’sirini ko’rsatadi.

Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot auditini o’tkazish mutaxassis auditordan ma’lum bilimni va ish tajribasini talab qiladi. Bozor munosabatlari sharoitida turli mulkchilikka asoslangan korxonalarning faoliyatlari bir-biridan farq qiladi. Ularning so’nggi moliyaviy natijalari ham turli muomalalar va omillar tufayli shakllanadi. Korxonalar moliyaviy natijalarining shakllanishi va unday foydalanilishi jarayonini qabul qilingan qonun-qoidalarga mosligini ekspertiza qilish, baholash, asosli xulosalarga kelish va tavsiyalar berish auditordan ko’p bilim va saviyani talab qiladi. Audit natijasida ishonchli xulosaga kelish ushbu jarayonda qo’llaniladigan usullarga bevosita bog’liqdir. Audit uslubining asosida mantiqiy mulohaza, ilm-fan yutuqlari, xo’jalik jarayonining o’zgaruvchanligi yotadi. Korxonalarfaoliyatidagi muomalalar tufayli mablag’lar bir shakldan boshqa shaklga o’zgarib turadi. Ushbu jarayon natijasida transport tashkiloti samara (naf) olishi kerak. Bu samara, o’z navbatida qabul qilingan qonun - qoidalarga to’liq amal qilingan holda erishilgan bo’ladi. Moliyaviy natijalarni shakllanishi va hisobga olinishiga doir noqonuniy muomalalar mijozlarga faqat zarar keltiradi, xolos.

Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot auditining rejalashtirilishi ushbu jarayonning muhim tarkibiy qismi bo’lib o’z ichiga auditorlik tekshiruvini umumiy hajmini aniqlash, audit dasturini tuzish, auditda qo’llaniladigan usullarni belgilash, tekshirish muddatlarini ko’rsatiladigan xizmatlarni va audit xatarini aniqlash kabi masalalarni o’z ichiga oladi. Maxsus adabiyotlarda auditni rejalashtirishga auditning strategiyasi va taktikasini aniqlash deb ham e’tirof etilgan. Audit strategiyasi qo’yilgan maqsad va vazifalarni ma’lum ketma-ketlikda va aniq istiqbolga asoslanib bajarilishini ta’minlasa, audit taktikasi esa qo’yilgan maqsadlarga erishishning shakl va usullarini ifodalaydi. Auditni rejalashtirishdan asosiy maqsad audit jarayonidagi umumiy ish hajmini aniqlash, tekshirish muddatlarini belgilash, auditni o’tkazishda qo’llanilishi mumkin bo’lgan ilg’or

usullar tarkibini, ko’rsatiladigan auditorlik xizmati qiymatini hamda auditorlik xatarini aniqlashdan iborat.

5.1-jadval

Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot auditining umumiy rejasi

Audit davri kishi-soatlar	**“O’zbekistontemiryo’llari” AJ**
Auditorlik guruhining rahbari	**2019 yil 14-20 mart kunlari (5 kun)**
Auditorlik guruhining tarkibi	**Alimov M.**
Rejalashtirilayotgan muhimlilik darajasi	**7 kishi**
	5%

№	Umumiy rejada belgilangan vazifalarni bajarish bosqichlari	O’tkazish muddati va vaqti	Bajaruvchilar	Tekshiriladigan ob’ekt(joy) va hujjatlar
1	Korxona hisob siyosatining moliyaviy natijalar hisobi bo’yicha talablariga rioya etilganlik holatini o’rganish	14.03.2019	Karimova M., Alimova M, Komilov M,	Hisob siyosati to’g’risidagi buyruq, hisob siyosatini o’rganish bo’yicha test-savolnoma,
2	Sotishdan olingan sof tushumning to’g’riligini tekshirish.	15.03.2019	Karimova M., Alimova M, Komilov M, Asilov M,	Memorial-orderlar, aylanma qaydnomalari, jurnal-orderlar, bosh daftar va moliyaviy hisobot shakllari, auditorlik dalolatnoma yoki ma’lumotnomalari
3	Asosiy faoliyatdan olingan boshqa daromadlarni tekshirish.	16.03.2019	Karimova M., Alimova M, Komilov M, Asilov M.	Auditorlik ma’lumotnomalari yoki dalolatnomalar
4	Moliyaviy faoliyatdan olingan daromadlarni tekshirish, Favquloddagi daromad (foyda)ni tekshirish	16.03.2019	Karimova M., Alimova M, Komilov M, Asilov M, Berdiev V, Hakimov Z.	Oborot qaydnomasi, to’lov qaydnomalari
5	Daromadlarning so’nggi moliyaviy natijalar schyotiga to’gri o’tkazilganligini tekshirish. Xarajatlarning auditi	17.03.2019	Karimova M., Alimova M, Komilov M.	Buxgalteriya balansi, jurnal-orderlar, qaydnomalar
6	Xarajatlarning rejalashtirishini tekshirish. Xarajatlarning tarkibini aniqlash. Mahsulot tannarxining auditi.	17.03.2019	Karimova M., Alimova M, Komilov M, Asilov M,	Moliyaviy hisobot, Bosh kitob Buxgalteriya balansi
7	Davr xarajatlarning auditi Moliyaviy faoliyat xarajat-lari va favquloddagi zararlarni tekshirish. Foyda (zarar)niig auditi	18.03.2019	Karimova M., Alimova M, Komilov M.	Buxgalteriya balansi, Bosh kitob,moliyaviy hisobot, oborot qaydnomasi
8	Xarajatlarning auditi. Foyda (zarar)ning auditi.	18.03.2019	Karimova M., Alimova M, Komilov M.	Buxgalteriya balansi, to’lov qaydnomalari, moliyaviy hisobot, jurnal-orderlar, to’lov topshiriqnoma, Bosh kitob, kassa
9	Moliyaviy natijalar auditi natijalarini oraliq va umumiy auditorlik ma’lumotnomalari(dalolatnomalari)da umumlashtirish, rasmiylashtirish va baholash	19.03.2019	Karimova M., Alimova M, Komilov M, Asilov M.	Oraliq va umumiy auditorlik ma’lumotnomalari yoki dalolatnomalari, auditorlik hisoboti uchun ma’lumotnoma,

Auditorlik guruhining rahbari **Alimov M.**

Auditning xalqaro standartlariga asosan moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot auditini rejalashtirish quyidagi uch bosqichda amalga oshiriladi:

- auditning dastlabki rejasini tuzish;
- auditning umumiy rejasini tuzish;
- audit dasturini tuzish.

Korxonalarda auditorlik shartnomasining maqsadi va qo'yilgan vazifalariga qarab auditning umumiy rejasi tuziladi. Moliyaviy natijalar auditning umumiy rejasida tekshirishga mo'ljallanayotgan xo'jalik yurituvchi sub'ektning nomi, audit davri, auditga ajratilgan muddat, auditorlik guruhining tarkibi, rejalashtirilayotgan ishlarning turi, uning bajaruvchilari ko'rsatiladi.

Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot auditining umumiy rejasida auditorlik isboti va auditorlik xatarining darajasi xam keltiriladi. Ushbu reja auditorlik guruhi rahbari tomonidan imzolanadi va auditorlik tashkiloti rahbari tomonidan tasdiqlanadi. Yuqoridagi 5.1-jadvalda moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot auditining umumiy rejasi keltirilgan. Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot auditining umumiy rejasiga asosan audit dasturi tuziladi. Ushbu dasturda rejadagi vazifalarga yanada aniqliklar kiritilib bajaruvchilar o'rtasida taqsimlanadi.

Dasturda audit ob'ektlari, ularni tekshirishda qo'llaniladigan va auditorlik isbotini ta'minlaydigan "usullar", auditorlarning ishchi hujjatlari keltirilgan bo'ladi. O'zining mazmun mohiyatiga ko'ra, auditorlik dasturi audit o'tkazish uchun uslubiy manba va nazorat vositasi bo'lib xizmat qiladi (5.2-jadval).

5.2-jadval

Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot auditining dasturi

Tekshiriladigan korxona	"O'zbekistontemiryo'llari" AJ
Audit davri kishi-soatlar	2019 yil 14-20 mart kunlari (5 kun)
Audit guruhining rahbari	Alimov M.
Audit guruhining tarkibi	Alimov M., Aliev S, Ma'murov B, Axmedov K, Berdiev V, Ismoilov M.,
Rejalashtirilgan muhimlilik darajasi	5%

№	Rejalashtirilgan ishlar turlari	O'tkazish muddati va vaqti	Bajaruvchilar	Qo'shimcha va izohlar
1	Moliyaviy natijalar auditining ishchi dasturini tayyorlash;	14.03.2019	Karimova M.	
2	Moliyaviy natijalar bo'yicha korxona ichki nazorat tizimi ma'lumotlarining ishonchliligini baholash va unga asosan auditorlik tanlash hajmini belgilash	14.03.2019	Karimova M.	
3	Moliyaviy natijalarni shakllanishi va taqsimlanishi bo'yicha amalga oshirilgan muomalalarning qonuniyligini yoki davlat tomonidan ishlab chiqilgan me'yoriy-huquqiy hujjatlar talablariga mosligini o'rganish	15.03.2019	Karimova M., Alimova M, Komilov M.	
4	Moliyaviy natijalarni shakllanishi va taqsimlanishi bo'yicha amalga oshirilgan muomalalarni qonuniyligini yoki davlat tomonidan ishlab chiqilgan me'yoriy-huquqiy hujjatlar talablariga mosligini o'rganish	15.03.2019	Karimova M.	
5	Moliyaviy natijalar bo'yicha amalga oshirilgan	17.03.2019	Ashurov A,	

	xo’jalik muomalalarini buxgalteriya hujjatlari va schyotlarida to’g’ri, to’liq va o’z muddatida aks ettirilganligini tekshirish		Vasiev A.	
6	Moliyaviy natijalar bo’yicha moliyaviy hisobot ko’rsatkichlarining ishonchliligini yoki haqiqatga mosligini o’rganish	18.03.2019	Karimova M., Berdiev V.	
7	Moliyaviy natijalar auditi natijalarini oraliq va umumiy auditorlik ish hujjatlarida aks ettirish	18.03.2019	Karimova M., Alimova M, Komilov M, Asilov M, Berdiev V, Hakimov Z.	
8	Moliyaviy natijalar auditi natijasida aniqlangan xato yoki qoidabuzarliklarni paydo bo’lish sabablarini tahlil qilish va ularni kelgusida takrorlanmasligi yuzasidan amaliy tavsiyalar ishlab chiqish	19.03.2019	Karimova M., Alimova M, Komilov M, Asilov M, Berdiev V.	
9	Audit natijalarini mijoz-korxona rahbariyatiga taqdim etish va h.k.	20.03.2019	Hakimov Z., Karimova M.	

Auditorlik guruhining rahbari **Alimov M.**

Auditor moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot auditini o’tkazish jarayonida ayrim muomalalarni chuqurroq tekshirish zaruriyati kelib chiqsa, bundan hollarda audit dasturiga tegishli o’zgarishlar kiritiladi va qabul qilingan tartiblarga asosan hujjatlashtiriladi. Yuqorida keltirilgan auditning umumiy rejasiga asosan yuqoridagi 3-jadvalda keltirilgan shaklda moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot auditining audit dasturi tuziladi. Audit rejasi va dasturi asosida o’tkazilgan tekshiruvlar ma’lum tartibda umumlashtirilib boriladi va hujjatlashtiriladi. Ushbu hujjatlar o’z navbatida auditorlik hisoboti va auditorlik xulosalarini tuzishga asos bo’lib xizmat kiladi.

Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot auditini rejalashtirish chog’ida auditor quyidagilarni hisobga olishi zarur:

- kelgusi davrdagi vaqt sarfi hisob-kitobi (takroriy audit o’tkazish hollarida) va haqikiy mehnat xarajatlari;
- muhimlik darajasi;
- auditorlik guruhini tuzish, audit o’tkazishga jalb qili-nadigan auditorlar soni va malakasi;
- auditorlarni, ularning malakaviy darajalari va lavo-zimlariga muvofiq audit o’tkaziladigan muayyan uchastkalarga taqsimlash;
- auditorlik guruhining barcha a’zolariga yo’l - yo’riq ko’r-satish, ularni mijozning moliya-xo’jalik faoliyati bilan tanishtirish ;

- auditorlik guruhi rahbarining reja bajarilishi va yordamchi auditorlar ishlari sifati ustidan nazorat o’rnatishi;
- auditorlik amallarini bajarish bilan bog’liq uslubiy masalalarni tushuntirish.

Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot auditini rejalashtirishda auditor o’z ishini shunday rejalashtirishi lozimki, buxgalterlik (moliyaviy) hisobotlarini, moliya-xo’jalik muomalalarining ishonchliligini va qonuniyligini, hamda ular buxgalteriya hisobi schyotlarida aks ettirilishining to’g’riligini o’z vaqtida va sifatli auditorlik tekshiruvidan o’tkaziladi.

Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot auditini rejalashtirish quyidagilarni ta’minlashi lozim:

a) buxgalterlik hisobi va hisobotining holati hamda ichki nazorat tizimining samaradorligi to’g’risida zarur axbo-rotlarni olish;

b) bajarilishi lozim bo’lgan nazorat amallarining mazmunini, o’tkazish vaqtini va hajmini aniqlash;

Auditni rejalashtirish kutilayotgan ishlar rejasini tuzish va auditorlik dasturini ishlab chiqishni o’z ichiga oladi.

Kutilayotgan ishlar rejasida quyidagi ko’rsatkichlar aks ettiriladi:

- audit o’tkazish muddati va ishlarning davomiyligi;
- bajariladigan ishlar hajmi;
- auditor qo’llaydigan usullar va amallar.

Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot auditini rejalashtirishda auditor o’z rejasini tekshiriladigan korxona rahbariyati va xodimlari bilan muhokama qilishi mumkin. Bu o’tkaziladigan auditning ta’sirchanligini oshirish va auditorlik amallarini korxona xodimlari faoliyati bilan muvofiqlashtirishga imkon yaratadi. Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot auditini rejalashtirishda auditor rejani yaxshi va sifatli tuzish hamda ishlarning kutilayotgan hajmini aniq hisobga olish uchun eng avvalo:

- auditorlik tekshiruvi o’tkazish shartnomasi shartlarini o’rganishi;
- o’tkaziladigan auditning eng muhim masalalarini ajratib olishi;
- maxsus e’tibor talab qiladigan shartlarni aniqlashi;

➢ tekshiriladigan korxona faoliyatining predmetini hisobga olgan holda yangi qonunlar, nizomlar, yo'riqnoma-lar va boshqa aloqador me'yoriy hujjatlarning auditga ta'sirini o'rganishi;

➢ tekshiriladigan korxonaning hisob tizimi va ichki audit tizimining ishonchlilik darajasini aniqlashi;

➢ ichki auditorlarning ishlarini va ularni auditga jalb qilish mumkinligini tahlil qilishi;

➢ korxonaning alohida balansga ajralib chiqarilgan filiallari, vakolatxonalari, bo'limlari va maxsus bo'linmalarida audit o'tkazish maqsadga muvofiqligini o'rganishi;

➢ ekspertlarni jalb qilish zarurligini aniqlanishi lozim.

Auditorlik tekshiruvi jarayonida audit rejasiga tuzatishlar kiritilishi mumkin.

5.2. Mahsulot (ish va xizmatlar) sotilishidan tushum va ularni hisobotlarda aks etganlangi auditining xususiyatlari

Iqtisodiyotni modernizatsiyalash sharoitida moliyaviy natijalar auditini o'tkazishda korxona faoliyati asosiy o'rinni egallaydi va quyidagilar asosiy vazifalari ko'rib chiqish hisoblanadi:

1) Korxonada olingan foyda miqdorini xar oyda hamda yil boshidan o'z vaqtida va to'g'ri hisob-kitob qilinganligini tekshirish;

2) Korxonada moliyaviy natijalar bilan bog'liq operatsiyalarni va ularning taqsimlanishini buxgalteriya hisobi schyotlarida va tegishli registrlarda to'g'ri aks ettirilganligini tekshirish. Moliyaviy natijalarning tarkib topishi va ulardan foydalanish "Mahsulot(ish,xizmat)larni ishlab chiqarish va sotish bo'yicha xarajatlar tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi xaqidagi Nizom"gi Nizom hamda buxgalteriya hisobi milliy standartlarining № 2-,3-,4-sonlari bilan tartibga solinadi.

Moliyaviy faoliyat bo'yicha xarajatlarga quyidagilar kiradi:

- O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki tomonidan belgilangan hisob stavkalari darajasida va ulardan ortiqcha olingan qisqa muddatli hamda uzoq muddatli kreditlar bo'yicha, shu jumladan, to'lov muddati o'tgan va uzaytirilgan

ssudalar bo’yicha to’lovlar;

- Mulkni uzoq muddatli ijaraga olish bo’yicha foizlarni to’lash xarajatlari;
- Chet el valyutasi bilan muomalalar bo’yicha salbiy kurs farqlari;
- Sarflangan(kimmatli kog’ozlarga, sho’’ba korxonalarga va hokazolarga) mablag’larni qayta baholashdan ko’rilgan zararlar;
- O’z qimmatli qog’ozlarini chiqarish va tarqatish bilan bog’liq xarajatlar;
- Moliyaviy faoliyat bo’yicha boshqa xarajatlar, shuningdek, salbiy diskont.

Favqulodda foyda – bu ko’zda tutilmagan, tasodifiy tusga ega bo’lgan, xodisa yoki xo’jalik yurituvchi sub’ektning odatdagi faoliyat doirasidan chetga chiqadigan tusdagi muomalalar natijasida paydo bo’ladigan va olinishi kutilmagan foydadir.

Favqulodda zarar – bu xo’jalik yurituvchi sub’ektning odatdagi faoliyatidan chetga chiquvchi xodisalar yoki muomalalar natijasija vujudga keladigan va ro’y beradigan kutilmagan odatdan tashqari xarajatlardir.

U yoki bu moddaning favqulodda foyda va zararlar sifatida aks ettirilishi uchun u quyidagi mezonlarga javob berishi kerak:

- korxonaning odatdagi xo’jalik faoliyatiga xos emaslik;
- bir necha yil mobaynida takrorlanmasligi kerak;
- boshqaruv xodimi tomonidan qabul qilinadigan qarorlarga bog’liq emaslik.

Yakuniy moliyaviy natija hisobot davrida korxona buxgalteriya hisobida hisobga olingan hamma operatsiyalar asosida aniqlanab tekshiriladi. Korxona balansida ko’rsatiladigan moliyaviy natija, ya’ni sof foyda 3 qismdan iborat bo’ladi:

1. Asosiy mahsulot, ish va xizmatlar realizatsiyasidan olinadigan moliyaviy natija;
2. Asosiy vositalar va boshqa aktivlar(material boyliklar, qimmatli qog’ozlar, nomaterial aktivlar va boshqa moliya qo’yilmalari) realizatsiyasidan olinadigan natija;
3. Realizatsiya bilan bog’liq bo’lmagan operatsiyalardan olinadigan moliyaviy natija.

Ishlab chiqarish korxonalari yalpi (balans) foydasi tarkibida asosiy o’rinni

mahsulot(ish, xizmat)lar realizatsiyasidan olinadigan foyda tashkil qiladi. Bu foyda 3 gurux omillar ta’sirida tarkib topadi:

1. Sotilgan mahsulotning hajmi va turi (assortimenti);
2. Mahsulotni ishlab chiqarish va sotish bilan bog’liq xarajatlar darajasi;
3. Sotilgan mahsulotning baho darajasi.

Realizatsiya bilan bog’liq bo’lmagan daromad, xarajat va nobudgarchiliklarga quyidagilar kiradi:

- Xamkorlikdagi korxonalarda daromaddan olinadigan ulush, mulkni ijaraga berganligi uchun olinadigan daromad;
- Korxonaga qarashli aktsiya, obligatsiya va boshqa qimmatli qog’ozlar uchun olinadigan dividend;
- Valyuta kursining ijobiy yoki salbiy farqlari(valyuta schyotlari va chet el valyuta operatsiyalari buyicha);
- Korxona balansida hisobda bo’lgan uy-joy kommunal xo’jaligidan foydalanishdan olinadigan daromad;
- Iqtisodiy sanktsiyalar ko’rinishida olinadigan va to’lanadigan summalar;
- Tugatilgan ishlab chiqarish buyurtmalari bo’yicha xarajatlar.

Moliyaviy hisobot korxona faoliyati to’g’risidagi axborotning asosiy manbai bo’lib hisoblanadi. Korxonaning ichki ishlab chiqarish buxgalteriya hisobi bilan tanishish imkoniyatiga ega bo’lmagan aktsionerlar va boshqa investorlarga o’xshagan bir qancha tashqi foydalanuvchilar uchun moliyaviy hisobot axborot olishning yagona manbaidir. Hisobotning asosiy shakllari bo’lib, korxonaning balansi va moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisoboti hisoblanadi. Xarajatlar tarkibi to’g’risidagi Nizom moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot bilan uzviy bog’langan bo’lib, moliyaviy natijalar to’g’risidagi oldingi hisobotning mohiyati va tuzilishini jiddiy o’zgarishiga olib keldi. Moliyaviy natijalar to’g’risidagi yangi hisobot shaklini oldingisiga qaraganda o’zgarishini quyidagilar taqozo etadi:

- bozor iqtisodiyoti sharoitida moliyaviy hisobotdan yangi foydalanuvchilar, dastavval aktsionerlar, shuningdek, boshqa investorlarning vujudga kelishi;
- korxona menejerlarining yangi axborotlarga bo’lgan talablarini vujudga

kelishi;

- moliya bozorlarining asosiy talablari va xo’jalikni boshqarish extiyojlariga javob beradigan foyda to’g’risidagi hisobot tuzilmasini ishlab chiqish zaruriyati va shu kabilar.

Moliyaviy natijalar to’g’risidagi yangi hisobot shaklini amalga tadbiq etish bilan bog’liq bo’lgan o’zgarishlar quyidagilardan iborat:

- bundan buyoqqa sotilgan mahsulot tannarxiga faqat mazkur hisobot davrida sotilgan mahsulotga tegishli ishlab chiqarish toifasidagi xarajatlar qo’shiladi. Qolgan xarajatlar operatsion xarajat moddalari bo’yicha davr xarajatlariga qo’shiladi;
- ilgari korxona tasarrufida qolgan foyda hisobidan qoplanadigan moddalar xozir xarajat moddalari hisoblanadi, lekin korxonaning soliqqa tortiladigan bazasidan chegirilmaydi.

Xarajatlar tarkibi to’g’risidagi Nizom moliyaviy hisobotlar ko’rsatkichlari bilan chambarchas bog’langan bo’lib, uning ichki va tashqi foydalanuvchilar uchun foydaliligiga bevosita ta’sir qiladi. Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobotdan ichki foydalanuvchi korxona menejerlarining talablari bir-biriga bog’liq ikki asosiy guruh omillari bilan belgilanadi: boshqaruv qarorlari samaradorligini oshirish vazifalari va tashqi foydalanuvchilar talablari. Tashqi foydalanuvchilarni asosan mahsulot(ish,xizmat)lar sotish samaradorligi, aktivlarning samaradorligi, xususiy kapitalning samaradorligi va bir aktsiyaning samaradorligi qiziqtiradi. Shuningdek umumiy ko’rsatkichlar ichida davr xarajatlarining salmog’i xam muhim ahamiyatga ega. Bu ko’rsatkichlar tashqi foydalanuvchilarga korxonani moliya bozorida raqobatbardoshlilik va uning moliya-xo’jalik siyosatini ratsional olib borayotganligini baholash imkoniyatini beradi.

Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobotda sotuvdan tushumni va sotilgan mahsulot tannarxini, boshqa mol-mulkni sotishdan tushumlarni va xarajatlarni to’g’ri hisoblashlar, ushbu operatsiyalar bo’yicha moliyaviy natijani ham aniq hisoblash lozimligini taqozo etadi. Auditor mahsulot(ish,xizmat)larni sotish, asosiy vositalarni sotish va boshqa hisobdan chiqarishlar, boshqa aktivlarni sotish

hisobvaraqlari bo’yicha hisob registrlarida aks etilgan foyda summalari foydalar va zararlarni hisobi hisobvarag’i bo’yicha hisob registrlarida aks etilgan shunga o’xshash summalar bilan muvofiq ekanligini tasdiqlashi etarlidir.

Tekshiruvning ushbu bosqichida auditor quyidagilardan tashkil topgan asosiy faoliyatdan olinadigan boshqa daromadlarni tahlil qilishga asosiy e’tiborini qaratish lozim:

1. Asosiy vositalarni sotishdan va boshqa chiqarilishlardan olingan foyda;

2. Boshqa aktivlarni sotishdan va boshqa hisobdan chiqarilishidan olingan foyda;

3. Hisobot yilida aniqlangan oldingi yillarda olingan foyda;

4. Xo’jalik shartnomalari shartlarini buzganligi uchun undirib olingan jarimalar, boqimandalar va boshqa jarima choralari bo’yicha to’lovlar;

5. Renta bo’yicha daromad, ko’rsatilgan zararlarni qoplash bo’yicha daromadlar;

6. Yordamchi xizmatlardan olingan daromadlar;

7. Kreditorlik va deponentlik qarzlarni hisobdan chiqarish natijasida olingan daromadlar;

8. Tovar-moddiy boyliklarni qo’shimcha baholash;

9. Qaytarilmaydigan moliyaviy yordam;

10. Boshqa operatsion daromadlar.

Moliyaviy faoliyat buyicha daromadlarga quyidagilar kiritiladi:

1. Royalti va kapitalning transfertidan olingan daromadlar;

2. Dividendlar ko’rinishidagi daromadlar;

3. Foizlar ko’rinishidagi daromadlar;

4. Kurs farqlari(ijobiy)dan daromadlar;

5. Mol-mulkni uzoq muddatli ijaraga berishdan olingan daromadlar;

6. Qimmatli qog’ozlarga qo’yilgan mablag’larni qayta baholashdan olingan daromadlar;

7. Moliyaviy faoliyat bo’yicha boshqa daromadlar.

Moliyaviy faoliyat bo’yicha xarajatlar tarkibiga quyidagilar kiradi:

1.Foiz ko’rinishidagi xarajatlar;

2.Kurs farqidan zararlar;

3.Qimmat baho qog’ozlarni chiqarish va tarqatish bo’yicha xarajatlar;

4.Moliyaviy faoliyat bo’yicha boshqa xarajatlar.

Auditor yuqorida qayd etilgan xarajatlar va daromadlar asoslanganligini va qonuniyligini, ular soliqqa to’g’ri tortilganligini tekshirishi lozim. Jarimalar, boqimandalar va xo’jalik shartnomalari shartlarini buzganligi uchun qo’llaniladigan jarimalar xo’jalik sudi qarorlariga, sotib olish-sotish va mahsulotni etkazib berish shartnomalariga, mol etkazib beruvchilar(xaridorlar)ning o’z xoxishi bilan da’volarni tan olganligi to’g’risida yozma tasdiqnomalariga, to’lov topshiriqnomalariga asosan aniqlanadi.

Da’vo muddati o’tib ketgan kreditorlik va deponentlik qarzlarini hisobdan chiqarish mahsulotni sotib olish-sotish, etkazib berish shartnomalariga, mol etkazib beruvchiga pul mablaglari o’tkazilganligini tasdiqlovchi bank hujjatlariga, xaridorlarga yuklab jo’natilgan mahsulotning schyot-fakturalari, yuk xatlariga asosan amalga oshiriladi.

Hisobot yilida aniqlangan oldingi yillar bo’yicha foyda(zarar)larning hisobdan chiqarilishi mahsulotlarni sotib olish-sotish, etkazib berish shartnomalariga, hisobvaraqlar, to’lov shartnomalariga, yuk xatlari, qabul qilish-topshirish shartnomalari, xatlarga, buxgalteriya ma’lumotlariga (hisob-kitob), soliq idoralarining hujjatli tekshiruv dalolatnomalari asosida amalga oshiriladi.

Valyuta operatsiyalari bo’yicha kurs farqlarining ijobiy(salbiy) kurs farqlari valyuta kontrakti(shartnoma), valyuta hisobvaraqlari bo’yicha to’lov topshiriqnomalari va bank ko’chirmalari, bojxona yuk deklaratsiyalari, yuk xatlari, hisobvaraqlar, invoyslar, konosamentlar va boshqa ma’lumotlarga asosan aniqlanadi. Boshqa korxonalar faoliyatida ulush egasi sifatida qatnashganligi uchun olingan daromadlar, aktsiyalardan, obligatsiyalardan va boshqa qimmatli qog’ozlardan(shu jumladan, davlatga tegishli bo’lganlaridan) olingan dividendlar(foizlar), xabarnomalar, korxona-emitent avizolari, “depo” hisobvarag’i bo’yicha ko’chirmalarning ma’lumotlariga asosan tekshiriladi. Mol-mulkni ijaraga

berishdan olingan tushumlar, berilgan zayomlar bo’yicha foizlar o’z vaqtida daromad tarkibiga kiritilishi tegishli shartnomalarning ushbu to’lovlar miqdori va to’lov muddatlariga oid shartlariga asosan aniqlanadi.

Auditor, shuningdek, hisobot davrida moliyaviy faoliyat bo’yicha xarajatlar tarkibiga asossiz holda soliq va boshqa nazorat qiluvchi idoralar tomonidan qo’llangan jarima summalari, mol-mulkni bepul berishdan xosil bo’ladigan zararlar va boshqalar kiritish xollarini aniqlashi lozim, zero ushbu xarajatlar davr xarajatlari tarkibiga kiritiladi. Bundan keyin, auditor korxonada amalda sof foydadan foydalanish tartibi va u hisob siyosatida ifodalangan tartibga muvofiqligini aniqlaydi. Buxgalteriya tomonidan hisoblangan yalpi daromad, asosiy faoliyatdan olingan foyda, umumxo’jalik faoliyatidan olingan foyda, soliqqa tortilgunga qadar foyda va sof foyda, foyda solig’i bo’yicha imtiyozlar ko’rsatkichlarini arifmetik hisob-kitob yo’li bilan tekshirish maqsadga muvofiqdir.

Tekshiruv yakunida auditor moliyaviy natijalarni shakllantirish va foydadan foydalanish hisobi hisobvaraklari bo’yicha, jumladan, balansni reformatsiyasi bo’yicha operatsiyalarni tekshirgan holda, hisobvaraqlar korrespondentlanishi chizmalari to’g’ri tanlab olinganligini aniqlashi lozim. Balansning reformatsiyasi yil oxirida amalga oshiriladi va foyda va foydadan foydalanish hisobvaraqlari yopilishini ko’zda tutadi. Tekshiruv jarayonida aniqlangan xato va kamchiliklarni auditor o’z ishchi hujjatlarida qayd etadi. Moliyaviy natijalar va foydadan foydalanishda ko’pincha quyidagi xatolar sodir etiladi:

- Moliyaviy xarajatlar tarkibiga soliq va boshqa nazorat qiluvchi idoralar tomonidan qo’llangan jarima summalarini kiritish;
- Hisobot davridagi foydadan qonunga xilof ravishda foydalanish;
- Boshqa daromadlar, moliyaviy faoliyat bo’yicha daromadlar va xarajatlarni aks etilishida hisobvaraqlar noto’g’ri korrespondentlanishi;

Foydadan qonunchilikda ko’zda tutilmagan maqsadlar uchun foydalanish. Auditorga daromad va xarajatlarning aniq tasnifi shuning uchun zarurki:

Birinchidan: davr ichida daromadning asosiy qismi qaysi manbadan olinganligini aniklash uchun;

Ikkinchidan: mahsulotning ishlab chiqarish tannarxini davr xarajatlaridan ajratib olish uchun;

Uchinchidan: doimiy va o’zgaruvchan xarajatlarni ajratib olish uchun.

Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot 3 – buxgalteriya hisobi milliy standarti “Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot” ga binoan joriy buxgalteriya ma’lumotlari bo’yicha tuziladi. Moliyaviy natijalarning shakllanish bo’yicha tahlilni quyidagi jadval malumotlari asosida berish mumkin (5.3-jadval).

5.3-jadval

“O’zbekistontemir yo’llari” OAJ moliyaviy natijalarning tarkibi, tuzilishi va dinamik o’zgarishlari (ming so’mda)[65]

Ko’rsatkichlar	Yil boshiga		Yil oxiriga		O’zgarishi (+,-)	
	Summa, ming so’m	Soliq to’langungacha bo’lgan foydaga nisbatan salmog’i, %	Summa, ming so’m	Soliq to’langungacha bo’lgan foydaga nisbatan salmog’i, %	Summa-dagi	Salmo-g’idagi
1	2	3	4	5	6	7
1.Mahsulot (ish, xizmat)lar sotishdan olingan yalpi foyda	447210	494	622779	513	175569	19.1
2.Davr xarajatlari va asosiy faoliyatning boshqa jarayonlaridan daromad va xarajatlar	365849	404	508666	419	142817	15.0
3.Asosiy ishlab chiqarish faoliyatining yalpi moliyaviy natijasi	91957	102	121611	100.3	29654	- 1.4
4.Umumxo’jalik faoliyatining yalpi moliyaviy natijasi	90468	100	121294	100	30826	-
5.Favquloddagi foyda va zararlar	-		-	-	-	-
6.Daromad solig’i to’lagunga qadar foyda (zarar)	90468	100	121294	100	30826	-
7. Daromad (foyda)dan soliq va boshqa soliqlar	47489	52	52548	43	5059	- 9.2
8.Hisobot davridagi sof foyda yoki zarar	42979	48	68746	57	25767	9.2

Yuqoridagi 5.3-jadval ma’lumotlaridan ko’rinadiki, biz tahlil qilayotgan “O’zbekistontemir yo’llari” OAJ joriy yilda o’tgan yilga nisbatan 25767 ming so’mga ya’ni 9.2 foizga sof foydasi ko’paygan. Sof foydaning ko’payishiga asosan, yalpi foydani o’tgan yilga nisbatan 175569 ming so’mga ortishi hamda to’langan soliqlarning, ya’ni daromad solig’i va boshqa soliq hamda ajratmalarning o’tgan

[65] Muallif tomonidan ishlab chiqildi

yilga nisbatan 9.2 foizga kamayganligi ta’sir etgan. Ushbu omillar korxonaning davr xarajatlarini 142817 ming so’mga ortganini ham qoplab yubordi. Korxonada yalpi foydani oshishi ijobiy bo’lgan, biroq asosiy faoliyatning moliyaviy natijasi 1.4 foizga kamayganligini kuzatishimiz mumkin. Bunga asosiy sabab umumxujalik faoliyatining moliyaviy natijasini mos ravishda kupaymaganligidir.

Umumiy xulosa qilib korxona ma’muriyati birinchi navbatda davr xarajatlari hamda moliyaviy faoliyat xarajatlarini qisqartirish choralarini ko’rishi lozim bo’ladi. Audit o’tkazishda har bir omilning sof foyda o’zgarishidagi mutloq qiymatlari aniqlanadi. Ularning o’zgarishlariga baho berish orqali korxonada foydani o’stirish yuzasidan ichki imkoniyatlarning mavjudligi o’rganiladi (5.4-jadval).

5.4-jadval

Sof foyda va uning o’zgarishiga ta’sir etuvchi omillar auditorlik tekshiruvidan o’tkazish (ming so’mda) [66]

Ko’rsatkichlar	O’tgan yili	Hisobot yili	Farqi (+,-)
1. Mahsulot sotishdan olingan yalpi foyda	447210	622779	175569
2. Davr xarajatlari	360551	504917	144366
3. Asosiy faoliyatning boshqa jarayonlaridan daromad va yo’qotishlar	5298	3749	-1549
4. Moliyaviy faoliyatdan foyda va zararlar	-1489	-317	1172
5. Favquloddagi foyda va zararlar			0
6. Foydadan soliq va boshqa soliq hamda ajratmalar	47489	52548	5059
Joriy yilning sof foydasi	42979	68746	25767

Yuqoridagi 5.4-jadval ma’lumotlaridan shuni xulosa kilish mumkinki, audit o’tkazilayotgan korxona hisobot davrida sof foyda hajmi o’tgan yilga nisbatan 25767 ming so’mga ko’paygan. Uning o’zgarishiga har bitta ko’rsatkichning ta’sirini farq qatoriga qarab baholash mumkin. Sof foydaning ko’payishiga asosan yalpi foydani oshib ketganligi hamda moliyaviy faoliyatdan ko’rilgan moliyaviy natijani ijobiy tomonga o’zgarishi sabab bo’lgan. Asosiy faoliyatning boshqa

[66] Muallif tomonidan ishlab chiqildi.

jarayonlaridan olingan daromadlar summasining, foydadan soliqlar summasining o’tgan yillarga nisbatan mos ravishda o’sishi natijasida korxona sof foydasi o’tgan yilga nisbatan ko’paygan. Barcha omillar ta’sirida sof foyda summasi o’tgan yilga nisbatan 25767 ming so’mga ko’paygan. Demak, korxonada foydani o’stirish yuzasidan imkoniyatlar mavjud deyish mumkin. Agar korxona asosiy faoliyatdan boshqa daromadlarni oldingi yil ko’rsatkichlarini saqlaganda edi yana qo’shimcha tarzda shuncha foyda olishi mumkin edi.

Asosiy faoliyatning moliyaviy natijalari amaldagi me’yoriy hujjatlarga muvofiq mahsulot (tovar, ish va xizmat)lar realizatsiyasining moliyaviy natijalari sotishdan tushgan sof tushum (ST) va sotilgan mahsulotlarning ishlab chiqarish tannarxi (IT) o’rtasidagi farqdan davr xarajatlari (DX) ayirilib, asosiy faoliyatning boshqa daromadlarini (BD) qo’shish yo’li bilan aniqlanadi.

Iqtisodchi olim X.N.Musaev fikriga ko’ra: «Asosiy faoliyatdan daromadlar tayyor mahsulotlarni, tovarlarni sotishdan olingan daromadlar, sotilgan ishlar va xizmatlardan olingan daromadlardan iborat. Bizningcha, asosiy faoliyat bo’yicha moliyaviy natijalar auditida, dastavval, mahsulot (tovar, ish va xizmat)larni sotishdan olingan yalpi foyda (zarar) (YaF-030 satr.)ning ishonchliligini aniqlash uchun realizatsiya qilingan mahsulot (tovar, ish va xizmat)larning haqiqiy tannarxi va sotishdan olinadigan sof tushum bilan bog’liq muomalalar batafsil tekshirilishi lozim.

Realizatsiyaga doir operatsiyalarning to’g’ri aks ettirilganligi mazkur operatsiyalarni tanlab tekshirish chog’ida, xo’jalik yurituvchi sub’ektning buxgalteriya hisobi registrlari ma’lumotlarini dastlabki hujjatlar bilan taqqoslash orqali aniqlanadi. Shuningdek, muomalalarning dastlabki hujjatlar bilan asoslanganligini tekshirishda mahsulot (tovar, ish va xizmat)lar bahosi shakllanishining shartnoma shartlariga muvofiqligi, hamda QQS summasi va xaridorlarga taqdim qilingan schyotlar bo’yicha boshqa elementlarining to’g’riligi aniqlanadi. Bunday tekshiruv auditning dastlabki bosqichida o’tkazilishi mumkin. Uning hajmi ichki nazorat tizimining samaradorligini tekshirish natijalari bo’yicha aniqlanadi. Agar ichki nazorat auditor tomonidan ishonchli deb baholansa,

tekshiruvlar hajmi va chuqurligi kichikroq, aksincha bo'lsa, batafsil tekshiruv shakllari va usullari qo'llaniladi. Shuningdek auditor, aktsionerlik jamiyatlarining mahsulot (tovar, ish va xizmat)larni xaridorlarga qarzga sotish, etkazib berish va har kunlik operatsiyalarni amalga oshirishda bahoni shakllantirish bo'yicha yuritayotgan siyosatini baholash zarur. Jumladan, auditorlik tekshiruvida har xil mahsulotlar bo'yicha haqiqiy baholar taqqoslanadi va transport xarajatlarini to'lash tartibi o'rganiladi. Haqiqiy baholar va etkazib berish shartlari schyot-fakturalari yoki tovar-transport nakladnoylariga asosan aniqlanishi mumkin. Ushbu ko'rsatkichlar tegishli tarzda tasdiqlangan, realizatsiya tartibi va shartlarini belgilovchi prays-listlar, baho nomenklaturasi va boshqa hujjatlar bilan taqqoslanadi.

Agar barcha shartnoma baholari va realizatsiya qilish shartlari har bir buyurtmachi uchun alohida aniqlansa, u holda aktsionerlik jamiyatlarining vakolatli xodimi (masalan, realizatsiya bo'limi boshlig'i) tomonidan tegishli tarzda ruxsat etilganligiga ishonch hosil qilish zarur. Agar realizatsiya bir qancha yirik shartnomalarni bajarishga asoslangan bo'lsa, haqiqatda etkazib berilgan tovarlar yoki ko'rsatilgan xizmatlar ushbu kelishuvlar shartlari bilan bog'liq bo'lishi lozim.

Auditorlik amaliyotini o'rganish shuni ko'rsatadiki, realizatsiyaga doir operatsiyalarni amalga oshirish uchun zarur ruxsatlar mavjudligini tekshirish ichki nazorat tizimi samaradorligi darajasiga bog'liq bo'lmagan holda amalga oshiriladi. Lekin, agar ichki nazorat tizimining samaradorligi auditor tomonidan tasdiqlangan bo'lsa, tekshiruv hajmi kamaytirilishi mumkin.

Tadqiqotlar shuni tasdiqladiki, realizatsiyaga doir barcha haqiqatda sodir bo'lgan operatsiyalar buxgalteriya hisobi schyotlarida aks ettirilganligini tekshirishda ikki turdagi xatolarga yo'l qo'yilish ehtimoli kattaligini e'tiborga olish zarur:

- haqiqatda amalga oshirilmagan operatsiyalar hisobda aks ettirilishi;
- schyotlarda soxta operatsiyalar aks ettirilishi.

Bunday xatolar tegishli tarzda aktivlar qiymati va realizatsiya summalarining sun'iy ravishda oshib yoki pasayib ketishiga olib keladi. Realizatsiya

summalarining buxgalteriya hisobi schyotlarida to’liq va ishonchli aks ettirilishini tekshirish korxona ichki nazorat tizimi samaradorligini tekshirishning bir qismi hisoblanadi.

Mahsulot (ish, xizmat)lar realizatsiyaga doir summalarni aks ettirishning ishonchliligini tekshirish chog’ida realizatsiyani hisobga olish registrlaridagi bir qancha yozuvlarni, dastlabki hujjatlar (tovar-transport nakladnoylari, schyot-fakturalar va h.k.) hamda tovarlar haqiqatdan etkazib berilgan, ishlar bajarilgan, xizmatlar ko’rsatilgan va ularga egalik huquqi bajaruvchidan buyurtmachi (xaridor)ga o’tganligini tasdiqlash uchun jo’natilgan mahsulot (bajarilgan ish, ko’rsatilgan xizmat)larni qabul qilish to’g’risidagi ma’lumotlar bilan tanlab taqqoslash zarur.

Agar mulkka egalik huquqining xaridorlarga o’tish vaqtini bevosita mavjud hujjatlar bilan tasdiqlash imkoni bo’lmasa, mazkur xaridordan debitor qarzlarni so’ndirish uchun olingan so’ngi to’lovlarni tahlil qilish zarur. Auditorlik amaliyotini o’rganish shuni tasdiqlamoqdaki, mahsulot (ish, xizmat)larni sotish hisobining to’liqligini tekshirish tovar-transport nakladnoylari (yoki ularning o’rnini bosadigan hujjatlar) ma’lumotlarini schyot-fakturalar va buxgalteriya hisobi ma’lumotlari bilan tanlab taqqoslash orqali amalga oshirilishi ko’proq samara beradi. Ushbu tekshiruvni o’tkazishda auditor barcha tovar-transport nakladnoylarining to’planganligi va realizatsiya bo’limida talab darajasida saqlanayotganligiga ishonch hosil qilishi lozim. Buni ushbu hujjatlarni tartib raqami bo’yicha tahlil qilish yo’li bilan amalga oshirish mumkin. Ushbu registrlarga asosan, xaridorlarga taqdim etilgan schyotlar raqamlari tanlanib, xaridor (buyurtmachi)lardan olingan tovar-transport nakladnoylari va xarid uchun buyurtmalar bilan taqqoslanishi zarur.

Hisobning to’liqligini tekshirishda, aksincha, tovar-transport nakladnoylari boshlang’ich manba hisoblanadi. Tovar-transport nakladnoylari tanlanib, ularning ma’lumotlari schyot-fakturalar va sotish jurnali ma’lumotlari bilan taqqoslanadi. Auditor realizatsiyaga doir schyotlarning o’z vaqtida taqdim etilishi va ma’lumotlar o’z vaqtida, ya’ni operatsiyalarning sodir bo’lishiga qarab, tegishli

davrlarga olib borilganligini ham tekshiradi. Bunda, qoidaga ko’ra, tovar-transport nakladnoylaridagi sanalar tegishli schyot-fakturalar sanalari va realizatsiyani hisobga olish schyotlaridagi sanalar va debitor qarzlar taqqoslanadi. Ushbu sanalardagi katta tafovutlar realizatsiyani o’z vaqtida hisobga olishda muammolar mavjudligidan dalolat beradi.

Auditor realizatsiyaga doir operatsiyalar qiymatining to’g’ri baholanganligiga alohida e’tibor qaratishi lozim. Summalar aniq hisob-kitob qilinganligi jo’natilgan tovarlar, bajarilgan ishlar, ko’rsatilgan xizmatlar uchun schyot-fakturalarni taqdim etish to’g’riligiga va ushbu ma’lumotlarni buxgalteriya hisobi registrlarida aks ettirishga ta’sir ko’rsatadi: Baholashning to’g’riligini tekshirish yo’l qo’yilishi mumkin bo’lgan arifmetik xatolarni aniqlash uchun hisob ma’lumotlarini qayta hisoblashni taqozo etadi. Bunda qoidaga ko’ra, schyot-fakturalarning jami summalari hisoblab chiqiladi yoki mustaqil tayyorlangan nazorat xujjatlarini tekshirish amalga oshiriladi. Agar realizatsiya summasi chet el valyutasida ifodalangan bo’lsa, valyuta kurslarining to’g’ri qo’llanilganligini tekshirish ham zarur. Buning uchun auditor korxonada qo’llanilgan valyuta kursini, mazkur valyutaning realizatsiya amalga oshirilgan sanada rasmiy amalda bo’lgan, O’zbekiston Respublikasi Markaziy Banki tomonidan o’rnatilgan kursi bilan taqqoslash hamda valyuta summasi va uning so’mdagi ekvivalenti buxgalteriya hisobi registrlarida tegishli tarzda aks ettirilganligini tekshirishi zarur.

Auditda realizatsiyaga doir summalarning to’g’ri turkumlanganligini aniqlash katta ahamiyatga ega. Sotilgan mahsulot (bajarilgan ish va ko’rsatilgan xizmatlar) to’g’risida hisob ma’lumotlarining to’liq va to’g’ri hisobga olinishi bilan birga ushbu ma’lumotlar «Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot» (2-shakl)da to’g’ri turkumlanganligini ham aniqlash zarur. Ma’lumotlarning to’g’ri turkumlanganligini tekshirish jarayonida dastlabki hujjatlarga asosan realizatsiyani hisobga olish registrlarida tuzilgan schyotlar korespondetsiyalari va ularning Bosh daftarda to’g’ri aks ettirilganligini aniqlash lozim. Shu bilan birga mahsulot etkazish, ish bajarish va xizmat ko’rsatish uchun hisob-kitoblar bo’yicha debitor qarzlarning to’g’ri aks ettirilganligi ham aniqlanadi. Xaridorlar va buyurtmachilar

bilan hisob-kitoblarni hisobga olish registrlarida realizatsiyaga doir ma’lumotlarning to’liq aks ettirilishi muhim ahamiyatga ega. Chunki bu xo’jalik yurituvchi sub’ektning qoplanmagan debitor qarzlari to’lanishini nazorat qilish imkoniyatiga ta’sir ko’rsatadi. Ushbu vazifa, yuqorida bayon qilganimizdek, realizatsiyaga doir operatsiyalarni turkumlashning to’g’riligini tekshirish jarayonida bajariladi. Realizatsiyani hisobga olish registrlari ma’lumotlarining Bosh daftardagi schyotlar bo’yicha to’g’ri aks ettirilishini tekshirish jarayonida ushbu ma’lumotlarni debitor qarzlarni hisobga olish schyotlarida tegishli tarzda aks ettirilganligiga ham ishonch hosil qilish lozim.

Ko’p hollarda ma’lumotlarni Bosh daftardagi debitor qarzlarni hisobga oluvchi schyotlarga tarqatib yozishda realizatsiyani hisobga olish registrlarining ma’lumotlariga emas, balki debitor qarzlarni hisobga olish bo’yicha jurnal-order ma’lumotlariga asoslaniladi. Ular nafaqat ma’lum davr uchun taqdim etilgan schyotlar to’g’risidagi ma’lumotlarni, balki olinadigan to’lovlar to’g’risidagi boshqa axborotlarni ham o’z ichiga oladi. Bu holda debitor qarzlar hisobga olinadigan jurnal-orderlarda aks ettirilgan, taqdim etilgan schyotlar summalarining sotishni hisobga olish registri summalariga mosligi tekshiriladi. Bundan tashqari, xaridorlar va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblarni hisobga olish schyotlari bo’yicha jurnal-order ma’lumotlarining Bosh daftardagi schyotlar bo’yicha to’g’ri tarqatib yozilganligiga ishonch hosil qilish zarur. Shuningdek, tekshiruv jarayonida muddatlari o’tib ketgan debitor qarzlar xaridorlardan talab qilinganligi yoki talab qilinmaganligi aniqlanishi lozim. Debitor qarzlarni hisobdan o’chirish faktlari bo’yicha auditor ushbu faktlarning asoslanganligi va to’g’ri aks ettirilganligini tahlil qilishi zarur.

Debitor qarzlarning ahvoli va ularning hisobdan o’chirilishini tekshirish amallari shubhali qarzlar bo’yicha rezerv yaratish va undan foydalanishni tekshirish bilan birga amalga oshiriladi. Shubhali qarzlar bo’yicha rezervlardan foydalanishning asosliligini tekshirish esa debitor qarzlarni hisobdan o’chirish chog’ida ko’rib chiqiladi. Shunday qilib, xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblarni tekshirishda korxona rahbari va bosh buxgalteri tomonidan muddati o’tib

ketgan debitor qarzlarni undirish choralari ko’rilayotganligi aniqlanadi, hisob-kitoblarni o’zaro taqqoslash va aniqlangan tafovutlarni taqqoslash dalolatnomasi tuzib to’g’rilash, shuningdek qarzlarni o’zaro surishishga doir ishlarning amalga oshirilayotganligi aniqlanadi. Bunda da’volar bo’yicha hisob-kitoblarni tekshirish quyidagi ketma-ketlikda amalga oshirish maqsadga muvofiq:

- da’volar bo’yicha qarzlarning vujudga kelish sabablari va summalarning katta-kichikligi;

- vujudga kelish muddatlari va undirish imkoniyatlari (muddati o’tib ketganlari, muddati o’tmaganlari);

- qaysi bosqichdaligi (da’vo qo’zg’atilgan yoki qarzdor tomonidan tan olingan).

Auditor debitor qarzlarni talab qilish faktlarining isboti (tovar (ish va xizmat)lar jo’natilgani (bajarilgani)dan so’ng 90 kun o’tganidan so’ng xo’jalik sudiga da’vo arizasi berilganligi; davlat boji to’langanligi haqidagi hujjatlar, qarzdorning bankrot deb tan olinishi, huquqni muhofaza qilish organlarining jinoiy ishni to’xtatish to’g’risidagi qarori va shunga o’xshash) mavjudligini tekshiradi. Talab qilingan debitor qarz da’vo muddati - 3 yil o’tgunga qadar balansda turishi mumkin.

Da’vo muddati o’tib ketgan va undirib olish imkoni bo’lmagan boshqa qarzlarning hisobdan o’chirilishini tekshirish chog’ida auditor O’zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi 150-163 moddalari va boshqa amaldagi me’yoriy hujjatlarning talablariga rioya qilinishini aniqlaydi. Xususan:

- da’vo muddatini hisoblashning to’g’riligi O’zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi 154-moddasiga muvofiq da’vo muddati davri shaxs o’z huquqining buzilganligini bilgan yoki bilishi lozim bo’lgan kundan boshlanadi. Muddati belgilab qo’yilgan majburiyatlar bo’yicha da’vo muddati o’tishi ushbu muddat o’tishi bilan boshlanadi;

- hisobdan o’chirish har bir majburiyat bo’yicha amalga oshirilishi mumkin;

- qarzdorliklarni inventarizatsiyadan o’tkazish to’g’risidagi dalolatnomalar mavjudligi;

- korxona rahbarining buyrug’i (farmoyishi) va yozma asosi;

- shubhali qarzlar bo’yicha rezervlar hisobidan 4910-schyot yoki, agar rezerv yaratilmagan bo’lsa, moliyaviy natijalar hisobidan 9430-schyot hisobdan o’chirilishi mumkin;

- «Zararga olib borilib hisobdan o’chirilgan to’lovga layoqatsiz debitorlarning qarzlari» balansdan tashqari schyotida, 5 yil davomida hisobda turganligi aniqlanadi.

Xaridorlardan talab qilib olinmagan debitor qarzlar, etkazib berilgan tovar (ish, xizmat)lar uchun hisob-kitoblar bo’yicha majburiyatlarni bajarish muddatlarining eng so’nggi muddati o’tganligi munosabati bilan, hisobdan o’chirish faktlari bo’yicha soliqqa tortiladigan foydani aniqlashning to’g’riligi tekshiriladi. Bunday qarz summasining hisobdan o’chirilishi foydani soliqqa tortishda hisobga olinadigan moliyaviy natijani kamaytirmaydi.

Da’volar bo’yicha hisob-kitoblarni hisobga olishga doir muomalalarni tekshirishda auditor da’vo hujjatlarining o’z vaqtida va to’g’ri rasmiylashtirilganligi ham aniqlanishi zarur. Qilingan da’volarning summalari da’vo qilish fakti bo’yicha buxgalteriya hisobi schyotlarida to’g’ri aks ettirilganligi ham aniqlanishi lozim. Shuningdek, da’volar bo’yicha hisob-kitoblarni aks ettirishning to’g’riligi qilingan da’volar bo’yicha yozuvlarni 4890 va 6910 schyotlar bo’yicha sintetik va analitik hisob registrlari hamda Bosh daftar ma’lumotlariga solishtiriladi.

Tekshiruvning tahliliy amallari bir oylik realizatsiya hajmi to’g’risidagi ma’lumotlarni quyidagilar bilan taqqoslashni nazarda tutadi:

- boshqa oylar va butun sotish tsikli ma’lumotlari;

- har oylik realizatsiya hajmining prognozlari;

- o’tgan yillardagi tegishli davr ma’lumotlari.

Agar tahlil auditorlik tekshiruvining dastlabki bosqichida o’tkazilayotgan bo’lsa, realizatsiyaning bir yillik umumiy hajmi tayyorlanishi mumkin. Yil oxirida sotish hajmining baholangan miqdori bilan haqiqiy summa taqqoslanadi.

Ma’lumki, «Xarajatlar tarkibi ... to’g’risidagi Nizom»ga muvofiq mahsulot

sotishdan olingan yalpi foyda sotishdan tushgan sof tushum bilan sotilgan mahsulotlarning ishlab chiqarish tannarxi o’rtasidagi farq sifatida quyidagi formula bo’yicha aniqlanadi:

YaF = SST-IT, (1.1) Bunda: YaF- yalpi foyda;

SST - sotishdan olingan sof tushum;

IT - sotilgan mahsulotning ishlab chiqarish tannarxi.

Mahsulot (tovar), ish va xizmatlarni sotishning moliyaviy natijalarini tekshirishda, bu natija soliqqa tortish maqsadida har xil aniqlanishini e’tiborga olish zarur. Sotishdan olingan foyda (zarar) shakllanishi tushumni aniqlash tartibiga bog’liqligi bois, auditor tushumni buxgalteriya hisobida aks ettirish tartibi va uni soliqqa tortish maqsadida aniqlash qoidalariga rioya qilinishini ham tekshirishi lozim. Shunday qilib, asosiy faoliyat bo’yicha moliyaviy natijalar auditi jarayonida quyidagilarni tekshirish va tasdiqlash (yoki tasdiqlamaslik) tavsiya etiladi:

− realizatsiyaga doir operatsiyalarni amalga oshirish uchun tegishli tarzda ruxsat etilganligi;

− realizatsiyaga doir operatsiyalar buxgalteriya hisobining tegishli schyotlarida o’z vaqtida va to’liq aks ettirilganligi;

− realizatsiyaga doir- operatsiyalarning qiymat o’lchovlari to’g’ri baholanganligi;

− realizatsiyaga doir summalar to’g’ri turkumlanganligi;

− xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan debitorlik qarzlari tegishli schetlarda to’g’ri aks ettirilganligini, ularni undirish imkoniyatlarini baholash.

Mamlakatimizda bozor munosabatlarining rivojlanishi tufayli o’tkazilgan islohotlar iqtisodiyotda tub burilishlarni vujudga keltirdi. Mulkni davlat tasarrufidan chiqarish va xususiylashtirish jarayonlarining natijasi o’laroq, nodavlat sektorining rivojlanishi, O’zbekistonning dunyo bozorida xorijiy davlatlar bilan savdo-iqtisodiy aloqalari yaxshi yo’lga qo’yilishiga zamin yaratdi, mamlakat iqtisodiyotining barcha tarmoqlarida mulkchilik shakllarining rivojlanishiga munosib hissa qo’shdi. Ushbu o’zgarishlar xo’jalik yurituvchi sub’ektlar

faoliyatining asosiy yunalishlarini erkin tanlash imkoniyatini yaratib, barcha sohalardagi singari hisob tizimida ham yangi talablarni keltirib chikardi. Bu o’z navbatida, zamonaviy hisob tizimini yanada rivojlantirish va xalqaro standartlar ttalablari darajasida takomillashtirish talab etadi.

Milliy iqtisodiyotimizda bozor munosabatlari rivojlanishining ilk bosqichi hisoblangan Qayta ishlash korxonalari va qo’shma korxonalar hamda ular faoliyatida qimmatli qog’ozlar, lizing jarayonlari, shuningdek, boshqa hisob ob’ektlarining paydo bo’lganiga xali ko’p vaqt bo’lgani yo’q. Kichik biznes va tadbirkorlikni rivojlantirish va uni rag’batlantirish yuzasidan qabul qilingan qarorlar ularning ayni kundagi mavqeini ta’minlashda asosiy mezon bo’ldi. Lekin, mulkchilikning yangi shakli hisoblangan qo’shma korxonalar va lizing kompaniyalari faoliyati bilan bog’liq muammolar ham yo’q emas. Bugungi kunda mamlakatimizda amal qilib kelinayotgan hisob tizimini buxgalteriya hisobining xalqaro va milliy standartlar talablari darajasida tashkil qilish jarayoni jadal sur’atlarda amalga oshirilmoqda. Zero, mamlakatimizning jahon xamjamiyatida o’zining munosib o’rnini topishiga ko’maklashuvchi asosiy shartlardan biri ham buxgalteriya hisobini yuritishning xalqaro tamoyillariga mos keladigan milliy hisob tizimiga amal qilishdir.

Tashqi iqtisodiy alokalarning rivojlanishi va iqtisodiyotimizga xorijiy sarmoyalarni kiritish – salohiyatli hamkorlarga ishonchli qarorlar qabul qilishi uchun to’liq ma’lumotlar etkazib berish zaruriyatini tug’diradi. Eng muhimi, mamlaktimiz korxonalari moliyaviy faoliyati to’g’risidagi ma’lumotlarni (real va istiqbolli biznes-reja) sarmoyadorlarga eng qulay usullarda havola etishdir. Qolaversa, xalqaro hisob tizimining ko’pgina tamoyillari va kontseptsual asoslari davlatimiz hisob tizimini rivojlantirishda muhim uslubiy ahamiyatga ega.

Mamlakatimiz iqtisodiyotida mulkchilik shakllarini rivojlantirishda, shuningdek, mavjud korxonalar moliyaviy barqarorligini ta’minlash va ularning kelgusidagi rivojlanish istiqbollarini belgilashda xo’jalik faoliyatining moliyaviy natijalari, ya’ni sof foydaning ahamiyati kattadir. Xo’jalik yurituvchi sub’ektlar faoliyatining joriy yil yakunida shakllangan moliyaviy natijasida, aniqrogi,

byudjetga foyda solig'i to'langandan so'ng o'z ixtiyorida qolgan sof foydasi kelgusi yilda taqsimlanadi. Korxonalarda foyda taqsimotining asosiy xususiyatlaridan biri shundaki, ular boshqa korxonalardan farqli o'laroq, zaxira fondlari tashkil qilishlari lozim.

Foydani reinvestitsiya qilish yoki korxona ishlab chiqarish faoliyatini rivojlantirish – aktsionerlik jamiyati faoliyatida eng asosiy va zaruriy tadbirlardan biri hisoblanadi. Yangi tashkil etilgan aktsionerlik jamiyati faoliyatining barqarorlik darajasi xali yuqori bo'lmasligi tabiiy, chunki ichki sarmoyalarning etarli bo'lmagan miqdori faoliyatni kengaytirish xarajatlarini to'liq qoplamaydi. Ushbu holatda bank kreditlaridan foydalanish birmuncha qulay hisoblansa-da, kredit uchun to'lanadigan foizlarga korxona foydasining sezilarli qismi sarflanishi mumkin va shu bois, aktsionerlik jamiyati o'zining bo'sh mablag'laridan asosan ushbu maqsad yo'lida foydalanishga intiladi. Agar faoliyat samarali yuritilsa, aktsionerlik jamiyati keyinchalik o'z-o'zini to'liq moliyalash qismiga o'tadi. Bu xolatni iqtisodiy rivojlangan davlatlar tajribasida ham kuzatish mumkin.

5.3. Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotda aks etgan xarajatlar auditi

Moliyaviy natijalar auditiga oid mavjud manbalarda moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotda aks etgan xarajat turlari alohida audit ob'ekti sifatida kompleks va chuqur tadqiq qilinmagan. Xususan, ushbu masalaning me'yoriy ta'minoti va tashkiliy-uslubiy jihatlariga tizimli yondashilmagan. Ba'zi mualliflarning ishlarida moliyaviy faoliyat daromadlari va xarajatlarini auditorlik tekshiruvidan o'tkazish to'g'risida umuman so'z yuritilmagan[67]. Ayrim mualliflar asarlarida mazkur muammo umumiy tarzda bayon qilinib, ushbu ob'ekt bo'yicha moliyaviy faoliyat daromadlari xarajatlarining turkumlanishi, auditni rejalashtirish, tekshiruv usullari va shakllari, hisob siyosatining tegishli elementlaridan foydalanish kabi muhim jihatlari e'tibordan chetda qolgan[68]. Shuningdek, moliyaviy natijalar shakllanishining hisobi, auditi va tahlili borasida o'tkazilgan

[67]Сотиволдиев А.С. и др. Финансовый и управленческий учет: Учебник . – Т.: Иқтисод-Молия, 2012. 432с.
[68] Fayziev Sh., Do'smuratov R., Karimov A.A., Qo'ziev I., Avloqulov A.Z. Audit. Darslik. – T.: Sharq, 2015, 498 b.

ilmiy izlanishlar natijalarida bevosita tadqiqot predmeti va ob’ekti bilan chegaralanib, muayyan tadqiqot maqsadi va vazifalari doirasida o’rganilgan.

Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobotda aks etgan xarajat turlari auditi moliyaviy natijalar auditining muhim qismi bo’lib, auditordan puxta bilim va tajriba bilan birga amaldagi qonunchilik hamda me’yoriy hujjatlar asosida maxsus tekshiruv uslublarini shakllantirishni talab qiladi. Bizning fikrimizcha, “moliyaviy natijalar auditining dasturi”da xarajatlar turlarini tekshirish yo’nalishlarini qamrab oluvchi bo’lim ishlab chiqish zarur(5.5-jadval).

5.5-jadval

Moliyaviy natijalar auditi dasturining «xarajatlar auditi» bo’limi[69]

№	Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobotni tayyorlash tamoyillari	Audit yo’nalishlari
1	Vujudga kelish, to’liqlik	a) hisobotda aks ettirilgan moliyaviy faoliyat xarajatlari haqiqatda aktsionerlik jamiyati tomonidan tan olinganligiga ishonch hosil qilish; b) hisobotda aks ettirilgan moliyaviy faoliyat xarajatlari va
2	Mavjudlik va to’liqliq	moliyaviy faoliyat xarajatlari aktsionerlik jamiyati hisobotida to’liq aks ettirilganligi va aks ettirilmagan xarajatlar yo’qligi
3	Baholash, aniq o’lchash	hisobotda aks ettirilgan moliyaviy faoliyat daromadlari va xarajatlari to’g’ri baholanganligi
4	Taqdim etish va ochib berish	a)moliyaviy faoliyat daromadlari va xarajatlarining hisobotda to’g’ri turkumlanganligiga ishonch hosil qilish; b)moliyaviy faoliyat daromadlari va xarajatlari to’g’risidagi barcha muhim axborotlar to’liq va tegishli tarzda aktsionerlik jamiyati moliyaviy hisobotida ochib berilganligiga ishonch hosil qilish

Bunda «auditor moliyaviy natijalarni tekshirayotganida byudjetga soliq o’z vaqtida va to’la to’lanayotganligini, shubhali qarzlar bo’yicha zahiralar to’g’ri vujudga keltirilganligini, firma qatnashchilari o’rtasida foyda o’z vaqtida va to’g’ri taqsimlanayotganligiga va aktsiyadorga dividendlar to’g’ri to’lanayotganligiga e’tibor berishi kerak», -deb hisoblanadi[70].

Korxonaning moliyaviy faoliyatidan kelib chiqadigan xarajatlari foiz ko’rinishidagi xarajatlar, kurs farqlaridagi zararlar hamda boshqa turdagi moliyaviy faoliyat xarajatlaridan iborat. Amaliyotda ayrim hollarda korxonaning

[69] Ivatov Z.F. Moliyaviy natijalar auditini takomillashtirish: 08.00.08-«Buxgalteriya hisobi, iqtisodiy tahlil va audit» ixtisosligi bo’yicha nomzodlik dissertatsiyasi avtoreferati.-Toshkent: O’zbekiston Respublikasi Bank Moliya Akademiyasi, 2006.-22 b.

[70] Avloqulov A.Z. “Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlarida moliyaviy natijalar ko’rsatkichlarini aks ettirish xususiyatlari” Toshkent “Xalqaro moliya va hisob” elektron jurnali 2017 y. №2-son.

moliyaviy ahvolini «yaxshilash» maqsadida daromadlarni oshirib ko’rsatish yoki soliqqa tortiladigan bazani kamaytirish maqsadida, ularni pasaytirish hollari uchraydi. Bunda tekshiruv o’tkazish uchun deduktiv usul ya’ni yozuvlarni moliyaviy hisobotdan dastlabki hujjatlarga tomon tekshirish tavsiya etiladi. Bu buxgalteriya hisobi va hisobotida aks ettirilgan daromadlar haqiqatan ham korxonada olinganligini isbotlashga imkon beradi.

Moliyaviy faoliyat xarajatlari hisobda pasaytirib ko’rsatilmaganligi, ya’ni barcha xarajatlar va zararlar hisobotda to’liq aks ettirilganligiga ham ishonch hosil qilish lozim. Bunda tekshiruv induktiv usul bo’yicha, ya’ni dastlabki hujjatlardan buxgalteriya hisobi va hisobotiga tomon amalga oshiriladi. Auditor moliyaviy hisobotda aks ettirilgan moliyaviy faoliyat daromadlari korxona tomonidan haqiqatda olinganligiga ham ishonch hosil qilishi lozim. Buning uchun tegishli daromadlarning olinganligini tasdiqlovchi dastlabki hujjatlarni tahlil qilish zarur. Bundan tashqari, xo’jalik faoliyatida sodir bo’lgan muomalalarni aks ettirishda muvofiqlik tamoyili buzilmaganligiga ishonch hosil qilish kerak. Buning uchun hisobot davrida aks ettirilgan moliyaviy faoliyatga doir daromadlar tanlab olinib, ularga tegishli dastlabki hujjatlar o’rganilishi va ushbu daromadlarni olish huquqi korxonada haqiqatdan hisobot davrida vujudga kelganligiga ishonch hosil qilish zarur.

Aktsionerlik jamiyatining moliyaviy faoliyatiga doir xarajatlarini tekshirish chog’ida auditor ularning hisobotda o’z vaqtida va to’liq aks ettirilganligini aniqlash lozim. Moliyaviy faoliyatga doir daromadlar va xarajatlar hisobotda haqqoniy bahoda aks ettirilishi lozim. Auditor ularni buxgalteriya hisobi va dastlabki hujjatlar (masalan, bank kreditlari bo’yicha foizlar to’g’risidagi ma’lumotnoma, uzoq muddatli ijara bo’yicha foizlar hisob-kitobi, valyuta schyoti bo’yicha bank ko’chirmasi, moliyaviy qo’yilmalarni baholash hisob-kitobi) ma’lumotlari bilan taqqoslab tekshirishi kerak. Bunda quyidagi tekshiruv usullarini qo’llash maqsadga muvofiq: arifmetik qayta hisoblash (masalan, hisoblangan foizlarni, qayta baholashga doir hisob-kitoblarni) va daromadlarni hisoblashning asoslanganligini va hisob-kitoblarning to’g’riligini tekshirish. Bundan tashqari,

auditor moliyaviy hisobotda moliyaviy faoliyat daromadlari va harajatlarining to’g’ri turkumlanganligini ham tekshirishi lozim. «Moliyaviy hisobot shakllari va ularni to’ldirish qoidalari»ga (O’zR MV 2002 yil 27 dekabrdagi 140-sonli buyrug’i bilan tasdiqlangan) muvofiq moliyaviy faoliyatga doir daromadlar va xarajatlar quyidagicha turkumlangan:

- daromadlar - dividendlar shaklida, foizlar shaklida, uzoq muddatli ijara (lizing)dan daromadlar, valyuta kursidan daromadlar va moliyaviy faoliyatning boshqa daromadlari;
- xarajatlar - foizlar shaklida, uzoq muddatli ijara (lizing) bo’yicha foizlar shaklida, valyuta kursi farqidan zararlar va moliyaviy faoliyat bo’yicha boshqa xarajatlar.

Auditor hisobotda aks ettirilgan moliyaviy faoliyatga doir daromadlar va xarajatlarning har bir moddasi bo’yicha tafsilotini (rasshifrovkasini) mustaqil tuzishi yoki mijozdan talab qilib olishi mumkin. Bu daromadlar va xarajatlarning u yoki bu toifasi hisobda to’g’ri aks ettirilganligini aniqlash imkonini beradi. Xarajatlarning aks ettirilishini tekshirish chog’ida auditorga quyidagi usullarni qo’llash tavsiya etiladi: dastlabki hujjatlar bilan taqqoslash (soliqqa tortishda hisobga olinadigan daromadlar hisob-kitobining to’g’riligini ham qo’shgan holda); xarajatlarni u yoki bu davrga olib borishning to’g’riligini tekshirish; daromadlar va xarajatlarni hisobga oluvchi schyotlarda aks ettirilgan ma’lumotlarni tahlil qilish; tahlil amallari (joriy va o’tgan davrdagi moliyaviy faoliyatga doir daromadlar va xarajatlarni taqqoslash).

Mulklarni uzoq muddatli ijaraga berish bilan bog’liq daromadlar, agar bu aktsionerlik jamiyatining asosiy faoliyat predmeti hisoblanmaganda, moliyaviy faoliyat daromadlariga kiritiladi. Ushbu muomalalarni tekshirish chog’ida auditor ijara shartnomasining mazmuni bilan tanishishi va shartnomaning O’zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi va O’zbekiston Respublikasi «Lizing to’g’risida» qonuni hamda boshqa qonunosti hujjatlari me’yorlariga mosligi tekshirishi zarur. Jumladan: shartnomada mulk ijara ob’ekti sifatida ko’rsatilganligi; shartnomada ijara haqini to’lash tartibi, muddatlari va shartlari ko’rsatilganligi; shartnomada

ta’mirlash shartlari kelishilganligi; ijarachiga mulkni yaxshilash uchun qilingan kapital xarajatlar qiymatining qoplanish shartlari va h.k. aniqlanadi.

Auditor tekshiruvni yakunlash chog’ida aktsionerlik jamiyati moliyaviy hisoboti va unga tushuntirishlarda xarajatlar to’g’risidagi barcha muhim axborotlar lozim bo’lgan darajada ochib berilganligiga ishonch hosil qilishi kerak. Xo’jalik yurituvchi sub’ektning hisob siyosati to’g’risidagi axborotlari tarkibida moliyaviy hisobotda eng kamida quyidagi axborotlar ochib berilishi lozim:

- moliyaviy faoliyat daromadlari va xarajatlarini tan olish tartibi to’g’risidagi axborotlar;
- moliyaviy faoliyat bo’yicha boshqa daromadlar va xarajatlar to’g’risidagi axborotlar.

Foizlar ko’rinishidagi daromadlar, uzoq muddatli ijara (lizing)dan olingan daromadlar va valyuta kursi farqlaridan olingan daromadlar moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobotda ushbu daromadlarga tegishli xarajatlar chegirib tashlangan holda ko’rsatilishi mumkin:

- buxgalteriya hisobining tegishli qoidalari bunday aks ettirishni ko’zda tutgan yoki taqiqlamaganida;
- bir xildagi yoki o’xshash xo’jalik faoliyati natijasida vujudga kelgan daromadlar va ular bilan bog’liq xarajatlar (masalan, mulkni uzoq muddatli ijara (lizing)ga berish), korxona moliyaviy ahvolini tavsiflash uchun muhim hisoblanmaydi.

Majburiyatlar moddiy mablag’lar bilan to’lanishi ko’zda tutilgan shartnomalarni bajarish natijasida olingan tushum bo’yicha eng kamida quyidagi axborotlar ochib berilishi lozim:

- mazkur shartnomalar amalga oshirilayotgan aktsionerlik jamiyatlarining umumiy soni, tushumning asosiy qismi to’g’ri keladigan korxonalar ko’rsatilgan holda;
- ko’rsatilgan shartnoma bo’yicha bog’liq tomonlardan olingan tushumning ulushi;
- aktsionerlik jamiyati tomonidan berilgan mahsulotlar qiymatini

aniqlash usuli.

Buxgalteriya hisobi qoidalariga muvofiq, moliyaviy faoliyat daromadlarni hisobga oluvchi schyotlarda aks ettirilmaydigan, aktsionerlik jamiyatining hisobot davridagi moliyaviy faoliyatiga doir daromadlari moliyaviy hisobotda alohida ochib beriladi. Auditor aktsionerlik jamiyatidagi buxgalteriya hisobi tizimi aktsionerlik jamiyatining barcha daromadlarini, jumladan, asosiy, investitsion va moliyaviy faoliyat bo'yicha daromadlari to'g'risidagi axborotlarni ochib berish imkoniyatini ta'minlashi lozimligini hisobga olishi zarur.

Aktsionerlik jamiyati hisob siyosati to'g'risidagi axborotlar tarkibida moliyaviy hisobotda kreditlar va uzoq muddatli ijara (lizing) bo'yicha foizlarni to'lash to'g'risidagi xarajatlarni tan olish tartibi ochib beriladi. Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotda aktsionerlik jamiyati xarajatlari sotilgan mahsulot (tovar, ish va xizmat)lar tannarxi, davr xarajatlari, moliyaviy faoliyat xarajatlari, favqulodda vaziyatlar vujudga kelgan hollarda esa-favqulodda xarajatlarga bo'linadi.

Hisobot davri uchun aktsionerlik jamiyatining moliyaviy faoliyati bo'yicha xarajatlari moliyaviy hisobotda alohida ochib beriladi. Agar auditor fikriga ko'ra, moliyaviy faoliyatga doir daromadlar va xarajatlar to'g'risidagi qaysidir muhim axborot moliyaviy hisobotda va unga tushuntirishlarda ochib berilmagan yoki to'liq hajmda ochib berilmagan bo'lsa, auditor ushbu faktning moliyaviy hisobot va auditorlik xulosasiga ta'sirini baholashi lozim. Shuningdek, moliyaviy faoliyat bo'yicha xarajatlarni tekshirish chog'ida quyidagilar aniqlanishi zarur:

- banklar va boshqa moliya-kredit tashkilotlari tomonidan berilgan kreditlar bo'yicha foizlarni aks ettirishning to'g'ri va to'liqligi;
- royalti va kapital transfertini hisobda aks ettirish shartlariga rioya qilinishi;
- chet el valyutasi bilan amalga oshirilgan muomalalarga doir kurs tafovutlari bo'yicha daromadlar (zararlar)ning to'g'ri aks ettirilishi, o'z qimmatli qog'ozlarini chiqarish va tarqatish bilan bog'liq xarajatlarni hisobdan o'chirishning to'g'riligi;
- qimmatli qog'ozlarga, sho''ba korxonalarga va hokazolarga qilingan qo'yilmalarni qayta baholash bo'yicha daromadlar (zararlar)ni aks ettirishning

to’liqligi va to’g’riligi;

- O’zbekiston Respublikasi hududida va uning tashqarisida boshqa xo’jalik yurituvchi sub’ektlar faoliyatida ulush qo’shgan holda qatnashishdan olingan daromad, aktsiyalar bo’yicha dividendlar va obligatsiyalar hamda xo’jalik yurituvchi sub’ektga tegishli boshqa qimmatli qog’ozlar bo’yicha olingan daromadlar to’liqligi va to’g’riligi;

- mulklarni uzoq muddatli ijaraga olish (lizing) bo’yicha foizlar to’lanishi va mulklarni uzoq muddatli ijaraga berishdan olingan daromadlarni aks ettirishning to’liqligi;

- boshqa muomalalarni moliyaviy faoliyat bo’yicha boshqa daromadlar (xarajatlar) qatoriga olib borishning to’g’riligi.

5.6- jadval

Moliyaviy faoliyat bo’yicha xarajatlarning moliyaviy hisobotdagi boshqa moddalar bilan o’zaro bog’liqligi[71]

Daromadlar va xarajatlarning turlari	Daromadlarni va xarajatlarni tasdiqlash uchun auditorlik dalillar
Mulklarni ijaraga berish (olish) bo’yicha daromadlar (xarajatlar)	Pul mablag’lari, debitorlik qarzlar (buxgalteriya hisobidagi yozuvlarni dastlabki hujjatlarga tomon tanlab tekshirish)
Boshqa korxonalarda ishtirok etishda olingan daromadlar	Moliyaviy qo’yilmalar, qo’shma faoliyatdan olingan foydani barcha muhim moddalari va muhim bo’lmagan moddalari tanlab (qo’shma faoliyat to’g’risidagi shartnomani va qo’shma faoliyat moliyaviy hisobotini tahlili)
Qimmatli qog’ozlarga, sho’’ba korxonalarga va hokazolarga qilingan moliyaviy qo’yilmalarni qayta baholashga doir daromadlar va xarajatlar	Qisqa muddatli va uzoq muddatli moliyaviy qo’yilmalar
Olinadigan foizlar va to’lanadigan foizlar, royalti va kapital transferti	Berilgan qarzlar, pul mablag’lari, olingan qarzlar va kreditlar
Chet el valyutasi bilan bog’liq muomalalarga doir salbiy (ijobiy) kurs tafovutlari bo’yicha zararlar (daromadlar)	Daromadlar va zararlar to’g’risidagi moddalar
Qimmatli qog’ozlarni chiqarish va tarqatish bilan bog’liq xarajatlar	Pul mablag’lari
Moliyaviy faoliyat bo’yicha boshqa daromadlar va xarajatlar	Uzoq muddatli va qisqa muddatli moliyaviy qo’yilmalar, pul mablag’lari, debitorlik qarzlar

Korxonalarning xarajatlari bo’yicha audit amallarini rejalashtirishda, auditor xarajatlar turlarini konkret korxonaga nisbatan aniqlashi va o’zining professional mulohazasiga asoslanib, ulardan qaysilariga nisbatan auditorlik dalillari moliyaviy hisobotning boshqa moddalarini tekshirish chog’ida olinishi mumkinligini,

[71] Джамбакиева Г. Финансовий учет. Учебное пособие. Т.: «ИҚТИСОД-МОЛИЯ», 2012 г. – 348 ст.

qaysilari esa maxsus auditorlik usullari yordamida tekshirilishini aniqlashi lozim.

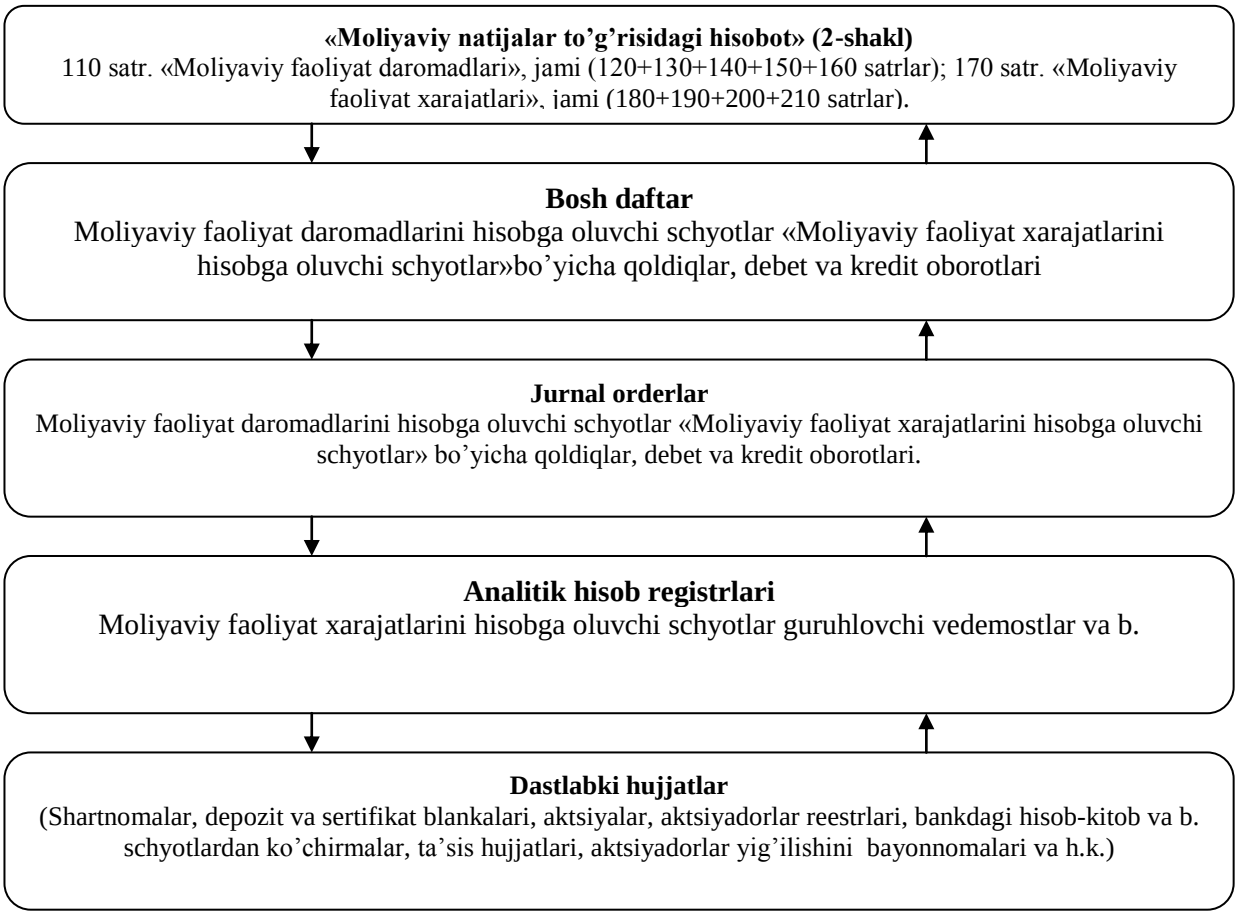
Quyidagi 5.6-jadvalda xarajatlarning moliyaviy hisobotdagi boshqa moddalar bilan o’zaro bog’liqligi o’rganilib, bir tizimga keltirildi va quyidagicha umumlashtirildi.

Deyarli hamma vaqt, xo’jalik sub’ekti moliyaviy hisobotida ochib berilishi lozim bo’lgan xarajatlar, hatto ularning summasi unchalik muhim bo’lmasada, tanlovga kiritilishi lozim. Auditor tekshiruv xarajatlar moddalaridan, ko’rsatkichlari arzimagan sabablar bo’yicha jiddiy o’zgargan yoki o’zgarishi lozim bo’lgan darajada o’zgarmaganlarini tanlab olishi zarur. Masalan, yil davomida valyuta kursi keskin o’sganida ijobiy kurs tafovutlari sezilarli darajada o’sishi kutiladi. Agar bunday o’sish hisobotda aks ettirilmagan bo’lsa, auditor tahliliy amallar asosida chet el valyutasida ifodalangan hisobot moddalarining barchasi «Chet el valyutasida ifodalangan operatsiyalarni buxgalteriya hisobi, statistik va boshqa hisobotlarda aks ettirish to’g’risidagi Nizom»ga muvofiq, qayta baholanmaganligi to’g’risida xulosaga kelishi mumkin. Bundan tashqari, auditor o’tgan hisobot davri uchun xarajatlar ko’rsatkichlari moliyaviy hisobotga kiritilganligi va ushbu ko’rsatkichlar auditorlik xulosasi shakllantirilishi lozim bo’lgan moliyaviy hisobotning ajralmas qismi ekanligini e’tiborga olishi lozim.

Xalqaro amaliyotda №710 - «Taqqoslanuvchi ko’rsatkichlar» nomli AXS o’tgan davr uchun moliyaviy faoliyat daromadlari va xarajatlari to’g’risidagi ko’rsatkichlar hisobotda, uni tuzishning umumiy tamoyillariga muvofiq taqdim etilganligi to’g’risida etarli auditorlik dalillariga ega bo’lishni talab qiladi. O’tgan davr uchun moliyaviy faoliyat daromadlari va xarajatlari to’g’risidagi ko’rsatkichlarning joriy davr uchun «Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot»da to’g’ri turkumlanganligi va taqdim etilganligiga ishonch hosil qilish zarur.

Shunday qilib, bayon qilinganlar asosida moliyaviy faoliyat daromadlari va xarajatlarini tekshirish algoritmi quyidagi 5.1-rasmda keltirilgan. Joriy davr hisobotidagi oldingi davr uchun moliyaviy faoliyat daromadlari va xarajatlari to’g’risidagi ko’rsatkichlarning o’tgan davr uchun moliyaviy hisobotda aks ettirilgan ko’rsatkichlarga mosligini tekshirish chog’ida auditor ushbu

ko’rsatkichlarni taqqoslashi lozim.



5.1 -rasm. Moliyaviy faoliyat xarajatlarini tekshirish algoritmi[72]

Ularning mos kelmasligi hisob siyosatining o’zgartirilishi, oldingi davr hisobotiga tuzatishlar kiritilishi va boshqa sabablar bilan bog’liq bo’lishi mumkin. Bunday vaziyatda auditor barcha kiritilgan tuzatishlar va o’zgartirishlar moliyaviy hisobotda va unga tushuntirishlarda mos ravishda ochib berilganligiga ishonch hosil qilishi lozim. Agar oldingi davrning moliyaviy hisoboti boshqa auditorlik tashkiloti tomonidan tasdiqlangan bo’lsa, №510 – “Birlamchi kelishuvlar-boshlang’ich qoldiqlar” nomli AXS yoki AFMS qoidalari qo’llanilishi kerak. Auditor №710 - AXSga muvofiq, auditorlik xulosasida oldingi davr uchun moliyaviy hisobot boshqa auditorlik tashkiloti tomonidan tekshirilganligini, shuningdek, berilgan auditorlik xulosasining turi va sanasini ham ko’rsatishi lozim

Agarda oldingi davr uchun moliyaviy hisobot auditorlik tekshiruvidan

[72] Muallif ishlanmasi.

o’tkazilmagan bo’lsa, u holda auditorlik xulosasida joriy davr hisobotidagi, oldingi davrning hisobot ko’rsatkichlari auditorlik tekshiruvidan o’tkazilmaganligini ko’rsatishi lozim. Joriy davrni tekshiruv chog’ida o’tgan davr uchun moliyaviy faoliyat daromadlari va xarajatlari to’g’risidagi ko’rsatkichlarning jiddiy chalkashtirilganligi aniqlanganida, auditor bu holatni tekshirilayotgan korxona rahbariyati bilan muhokama qilishi lozim. Hozirgi kunda moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobotni to’ldirishda ko’pgina kamchiliklar mavjud. Bizning fikrimizcha, hozirgi talablardan kelib chiqqan holda foyda va zararlar to’g’risida hisobotda kamida to’rtta ko’rsatkich keltirilishi lozim: yalpi foyda, boshqa muomalalardan ko’rilgan foyda, soliq chiqarib tashlangunga qadar bo’lgan foyda, soliq to’langandan keyingi sof foyda, bundan tashqari realizatsiya hajmi, realizatsiya qilingan mahsulot tannarxi, foizlar bo’yicha tushumlar va investitsiyalardan ko’rilgan daromadlar, chet el valyutasi operatsiyalari bo’yicha ko’rilgan foyda va zararlar kabi ma’lumotlar ham hisobga olinishi kerak.

Korxonalarda moliyaviy natijalar auditi o’tkazishni amaliyotdagi schetlar rejasi soliq tizimi talablariga to’liq javob bermay qoldi. Ma’lumki, xarajatlar to’g’risidagi nizomga asosan xo’jalik sub’ektlarining faoliyat turlarini daromadlar va xarajatlarning vujudga kelishi nuqtai nazaridan moliyaviy holatni aks ettira olmay qoldi. Debitorlik va kreditorlik qarzlarining hisobot balansida ko’rsatilgan muddatlarni hisobga olishda joriy buxgalteriya to’liq aks ettirish imkoniyatini bermaydi.

Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot auditining samaradorligi uni to’g’ri rejalashtirishga bevosita bog’likdir. Auditorlik tashkilotlari turli mulkchilik shaklidagi xo’jalik yurituvchi sub’ektlarning faoliyatlarini tekshiradi. Ushbu faoliyatlar o’z navbatida bir-biridan fark kiladi. Misol uchun, ishlab chikarish bilan shug’ullanuvchi korxonalarni xo’jalik jarayonlari ko’p hollarda xom ashyolarni sotib olish. Ularni ishlab chikarishda foydalanish, tayyor transport xizmatilar olish va ularni sotish bilan bog’liq bo’lsa, savdo bilan shugullanuvchi korxonalarning faoliyatlari esa tovarlarni sotib olish va qayta sotish bilan bog’liq bo’ladi. Shuning

uchun xo’jalik yurituvchi sub’ekt faoliyatini audit qilishga rozilik berish va shartnoma tuzishdan oldin audit rejasi tuziladi.

5.4. Direct-kosting tizimi bo’yicha moliyaviy natijani aniqlash tartibi

Bozor iqtisodiyoti sharoitida har bir xo’jalik sub’ekti faoliyatida resurslarni oqilona boshqarish asosida ishlab chiqarishni rivojlantirish dolzarb masalalardan hisoblanadi. Tahlillarning ko’rsatishicha, korxonalar amaliyotida boshqarishning bozor muhitiga to’liq moslashmagan tizimini saqlanib qolayotganligi xarajatlarni boshqarish masalasini alohida strategik vazifa sifatida hal etishga to’sqinlik qilmoqda. Bunda xarajatlarni boshqarishni asosan, mahsulot, ish va xizmatlar tannarxni pasaytirish vositasi sifatida talqin qilish kuzatiladi. Vaholanki, ortiqcha yoki unumsiz xarajatlarni shakllanishida korxonaning mahsulot ishlab chiqarishdan tashqari faoliyati ham muhim o’rin tutadi. Shuningdek, amaliyotda xarajatlarni boshqarish jarayonini aksariyat hollarda qisqa muddatli davrda amalga oshirish bilangina cheklanish holatlari mavjud. Mazkur jarayonda esa, mahsulot birligiga sarflanayotgan xarajatlarni samaradorligini baholab borish menejmentning muhim masalalaridan biridir.

Fikrimizcha, xo’jalik sub’ektlarida xarajatlarni to’g’ri boshqarish iqtisodiy zaruriyat hisoblanishi bilan birga, menejerlar uchun muvaffaqiyat omili ham hisoblanadi. Ayniqsa, yirik xo’jalik sub’ektlarida xarajatlar ishlab chiqarilayotgan mahsulotlarning narx kon’yunkturasiga jiddiy ta’sir ko’rsatuvchi omillar qatoriga kiradi. Xo’jalik sub’ektlarida moddiy, moliyaviy va mehnat resurslaridan oqilona foydalanish, ularning yuqori unumdorligini ta’minlashda xarajatlarni samarali boshqarish usullarini takomillashtirish muhim o’rin tutadi. Shuningdek, xo’jalik sub’ektlarida ishlab chiqarilayotgan mahsulotlar tannarxini pasaytirish va samarali boshqarish vazifasi tizim korxonalar amaliyotiga xarajatlarni boshqarishning zamonaviy usul va tizimlarini qo’llash borasida tegishli chora-tadbirlarni ishlab chiqishni talab qiladi.

Xarajatlarni boshqarish usullari o’z mohiyatiga ko’ra, xarajatlarni turlari

bo’yicha boshqarish, xarajatlar dinamikasini tahlil qilish, shu asosda turli boshqaruv qarorlari qabul qilishda muhim ahamiyatga ega. Ayniqsa, xo’jalik sub’ektlarida faoliyat sof foydasini oshirish, shu orqali aktsiyadorlik kapitali daromadliligining muhim ko’rsatkichi hisoblangan dividendlar miqdorini oshirishga bo’lgan intilish jamiyatda xarajatlarni boshqarishda mavjud usul va tizimlaridan maksimal darajada foydalanishni taqozo etadi.

Tadqiqotlarning ko’rsatishicha, menejment, boshqaruv hisobi fanlari nazariyasi va amaliyotiga bag’ishlangan xorijiy va respublikamizdagi iqtisodiy adabiyotlarda xarajatlarni boshqarish usullari va tizimlari mohiyati, ularning qo’llanilish jarayonlari bo’yicha bir qator yondashuvlar mavjud. Xarajatlarni boshqarish usul va tizimlarini ishlab chiqarilayotgan mahsulotning tannarxini aniqlash, xarajatlarni istiqbolli boshqarish, xarajatlarni rejalashtirish jarayonlari bo’yicha tasniflash mumkin. Shu o’rinda ta’kidlash zarurki, xarajatlarni boshqarish usullari va tizimlari o’z yo’nalishi, amalga oshirish mexanizmiga ko’ra ayrim farqli jihatlarga ega. Xususan, xarajatlarni boshqarish usullari muayyn xarajat turlari bo’yicha aniq maqsadlarni ifodalasa, xarajatlarni boshqarish tizimlari esa, murakkab tahlil jarayonlariga ega bo’lib, nafaqat xarajatlarni boshqarish masalalarini balki, xarajatlarni tahlil qilish, nazoratini tashkil etish hamda samaradorligini baholash kabi bir qator masalalarni ham o’zida ifoda etadi.

“Direkt-costing” yoki boshqachasiga “Xarajatlar – sotish” usulida boshqaruv qarorini qabul qilish bevosita sotish natijalariga asoslanadi. Bu degani, sub’ekt faoliyatining moliyaviy natijalari sotish ko’rsatkichlarida ifodalanadi.

Direkt-kosting:

– qaror qabul qilish uchun foydali axborot bilan ta’minlaydi. Xarajatlarni o’zgaruvchi va doimiy xarajatlarga ajratish ishlab chiqarish yoki komponentlarni xarid qilishga doir qarorlar qabul qilish uchun, mahsulot turlarini aniqlash uchun axborot olish imkonini beradi.

– foydani zahiralar o’zgarishi ta’siridan holi qiladi.

“Direkt-costing” usulidan foydalanilganda foyda mahsulotning sotish hajmiga

bog’liq bo’ladi. Shu sababli direkt-kosting zaxiralar bilan nayrang qilishga yo’l qo’ymaydi va menejerlar ishini baholashga juda mos keladi.

“Direkt-costing” ususli korxona foydasini yaxlit holda moliyaviy hisob ma’lumotlari bo’yicha hisoblashga imkon beradi. Ya’ni, bu usulda foyda ishlab chiqarilgan, jo’natilgan va sotilgan mahsulotlarni haqiqiy tannarxini izchil, ketma-ket hisoblashsiz topiladi. Bu, o’z navbatida, moliyaviy natijani keyingi oyning birinchi sanalaridayoq tez aniqlashga, ya’ni “Realizatsiya” hisobi bo’yicha moliyaviy natijani uslubiga qaraganda qariyb ikki hafta oldin aniqlashga imkon bo’ladi.

“Direkt-costing” tizimida, yuqorida aytganimizdek, doimiy umumxo’jalik xarajatlari bevosita moliyaviy natijalarga olib boriladi. Bu xarajatlarni foydadan qoplash, shuningdek, foydadan qilingan boshqa sarflarni alohida hisobga olish moliyaviy natijalarning (foyda va zararlarni) alohida faoliyat turlari, jumladan, sotish, umumxo’jalik, tasodifiy hamda boshqa faoliyat va hollar bo’yicha aniqlashga imkon beradi. Bundan tashqari, “direkt-costing” soliqqacha foyda, sof foyda kabi ko’rsatkichlarni ham hisobda alohida aks ettiradi. Moliyaviy natijalarning shakllanishi va hisobga olinishining bunday tartibi ham mulk egasi uchun, ham davlat nazorat organlari uchun juda qulay hisoblanadi. Aynan shu afzalliklari “direkt-costing” usulining dunyo mamlakatlari amaliyotiga tez kirib borishi va tarqalishiga sabab bo’lmoqda.

“Direkt-costing” usulini kamchiliklardan holi, deb bo’lmaydi. Bu usulning xo’jalik yurituvchi sub’ektlarning rahbarlarini to’liq qoniqtirmaydigan tomonlari mavjud. Jumladan, xarajatlarni shartli ravishda o’zgaruvchan va doimiy turlarga ajratgan holda hisobga olish vaqtni talab qiladi, ayrimlardan ishonchsizlik tug’diradi, ayniqsa, bahoni belgilashda. Bundan tashqari, tadbirkorlar hamma vaqt ham barcha sarf va to’lovlarni bevosita foyda hisobidan qoplashni xohlamaydilar, soliqqa tortiladigan foydani kamaytirishga harakat qiladilar. Shuning uchun ham “direkt-costing” usulini keng ko’lamda yopish aksariyat mamlakatlarda bevosita davlat organlari talabi asosida amalga oshmoqda.

“Ishlab chiqarish korxonalarida “Direkt-kosting” tizimi asosida xarajatlarni boshqarish jami xarajatlarni ishlab chiqarish hajmi o’zgarishiga bog’liq ravishda doimiy va o’zgaruvchan xarajatlarga ajratishni nazarda tutadi”[73].

Ushbu usulning afzalliklari sifatida mahsulot tannarxini aniqlashning sodda hisob-kitoblar asosida amalga oshirilishi, doimiy va o’zgaruvchan xarajatlar ustidan samarali nazorat o’rnatilishi, mahsulotlar bahosining quyi chegarasini belgilash imkoniyatining yuqoriligi, xarajatlarni doimiy va o’zgaruvchan toifalarga ajratilishi asosida mahsulot sotishning zararsiz nuqtasini aniqlash va tahlil qilish imkoniyatining mavjudligi kabilarni qayd etish mumkin.

O’z navbatida, xarajatlarni boshqarishning “Direkt-kosting” tizimi tannarxni shakllantirishda barcha xarajatlarni nazorat qilish imkoniyatining cheklaydi, bu holat esa mahsulot birligiga to’g’ri keladigan xarajatlar o’zgarishini tahlil qilishda ayrim qiyinchiliklarni yuzaga keltiradi. Xarajatlarni boshqarishning mazkur tizimida xarajatlar to’g’risidagi ma’lumotlar asosan, korxonaning raqobat kurashiga mo’ljallangan strategiyasini ishlab chiqish, strategik rejalashtirishni amalga oshirish uchun mo’ljallangan bo’ladi.

Amaliyotda “Direkt-kosting” tizimini turli variantlarda qo’llash imkoniyati mavjud. Bevosita xarajatlar bo’yicha kalkulyatsiyalashni ko’zda tutuvchi klassik “Direkt-kosting” tizimida xarajatlarni kalkulyatsiyalash o’zgaruvchan xarajatlar bo’yicha amalga oshiriladi. Bunda ishlab chiqarish quvvatlaridan oqilona va to’liq quvvati bo’yicha foydalanish xarajatlarini kalkulyatsiyalash jarayoniga barcha o’zgaruvchan xarajatlar hamda umumishlab chiqarish xarajatlarining bir qismi kiradi. Bularning barchasi ishlab chiqarish quvvatidan foydalanish koeffitsientiga muvofiq aniqlanadi.

“Direkt-kosting” hisob tizimida moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot tizimi quyidagi ko’rinishda aks ettiriladi (5.7-jadval).

5.7-jadval

[73] R.I.Nurimbetov, S.I.Axmedov. Ishlab chiqarish menejmenti. T.: Talqin. 2008. 112-b

“Direkt-kosting” va mahsulot to’liq tannarxini hisoblash tizimlari bo’yicha korxona moliyaviy natijasini aniqlashning qiyosiy tahlili

“Direkt-kosting” tizimi bo’yicha	Summa	To’liq tannarx usuli bo’yicha	Summa
1. Mahsulot (tovar, ish va xizmat)larni sotishdan tushgan tushum	358357	Mahsulot (tovar, ish va xizmat)larni sotishdan tushgan tushum	358357
2. O’zgaruvchan xarajatlar (sotilgan mahsulot (tovar, ish, xizmat)larning tannarxi)	288916	Sotilgan mahsu-lotlarning to’liq tannarxi	334484
3. Marjinal daromad (1q-2q) (mahsulot (tovar, ish, xizmat)larni sotishning yalpi foydasi (zarar))	69441	Asosiy (operatsion) foyda (zarar)	23873
4. Doimiy xarajatlar (davr xarajatlari)	23873		
5. Asosiy (operatsion) foyda (zarar)	45568		

Yuqoridagi 5.7-jadval ma’lumotlari moliyaviy natijani aniqlash tartibidan kelib chiqib “Direkt-kosting” hisob tizimi va mahsulotning to’liq tannarxi o’rtasidagi farqli jihatlarni ifoda etadi. Shunday qilib, “Direkt-kosting” hisob tizimi quyidagi xususiyatlarga ega:

– hisobni birinchi navbatda marjinal daromad ya’ni oraliq moliyaviy natijani aniqlashga yo’naltirilishi;

– mahsulotni faqat o’zgaruvchan xarajatlar nuqtai-nazaridan hisobga olish va ishlab chiqarish tannarxini aniqlash;

– korxona bo’yicha doimiy xarajatlar hisobi va ularni yakuniy moliyaviy natijani aniqlash uchun operatsion foydani kamaytirishga qaratish;

– bahoni tezkor boshqarish jarayoni asosi sifatida marjinal daromadni aniqlash;

– sotish hajmi, tannarx va foyda o’rtasidagi o’zaro bog’liqlik va munosabatni aniqlash;

– zararsizlik nuqtasini belgilash.

– “Direkt-kosting” hisobi tizimining asosiy afzalliklari quyidagilar:

– mahsulot tannarxini hisoblashdagi soddalashtirish va aniqlik (chunki, tannarx faqat o’zgaruvchan xarajatlar qismidagina rejalashtiriladi va hisobga olinadi);

– mahsulot turlari o’rtasida doimiy xarajatlarni shartli taqsimlash uchun

murakkab hisob-kitoblar qilinmasligi (ular mahsulot tannarxi tarkibiga kiritilmaydi va moliyaviy natijalar hisobidan qoplanadi);

– rentabellik darajasi (zararsizlik nuqtasi, sotish hajmi), mahsulot bahosining quyi chegarasini aniqlash imkoniyati;

– mahsulotning xilma-xil turlari bo'yicha rentabellik darajasini qiyosiy tahlil qilish imkoniyati;

– mahsulot ishlab chiqarish va sotishning qulay dasturini aniqlash imkoniyati;

– o'zi ishlab chiqargan mahsulot yoki xizmatlar hamda ularni chetdan sotib olishdagi tanlov imkoniyati.

"Direkt-kosting" hisob tizimi rahbarlarga korxona miqyosida va turli mahsulotlar bo'yicha marjinal daromadning o'zgarishiga e'tiborni kuchaytirishga imkon beradi, bunda yuqori rentabelli mahsulotni aniqlashda sotish bahosi va o'zgaruvchan xarajatlar summasi o'rtasidagi tafovut alohida mahsulotlar tannarxiga doimiy xarajatlarni kiritish natijasida yashirinib qolmaydi, mazkur tizim bozor sharoiti o'zgarishiga javoban xaridorgir mahsulotlarni tez ilg'ab olish imkonini beradi. Erkin bozor raqobati sharoitida "Direkt-kosting" hisob tizimi korxonani boshqarish tizimi - marketingning tarkibiy qismiga aylanadi. Bundan tashqari, "Direkt-kosting" hisob tizimi doimiy xarajatlar ustidan tezkor nazorat o'rnatishga ko'maklashadi, chunki tannarxni nazorat qilish jarayonida standart (normativ) xarajatlar ("Direkt-kosting" hisob tizimi «Standart-kost» tizimi bilan birgalikda tashkil etiladi) yoki moslashuvchan smetalardan foydalaniladi. Modomiki, "Direkt-kosting" tizimida standartlar qo'llanilar ekan, bunda o'zgaruvchan va doimiy xarajatlarga normalar belgilanadi. Shuni nazarda tutish kerakki, to'liq tannarx hisobi tizimida qo'shimcha xarajatlar taqsimlanmagan summasining bir qismi bir hisobot davridan boshqasiga o'tadi, shu bois, ularni nazorat qilish sustlashadi. Bunday holda "Direkt-kosting" tizimi qo'shimcha xarajatlar taqsimlanishining mehnattalabligini kamaytirishga yordam beradi. Shuningdek, "Direkt-kosting" tizimi raqobat kurashida baholarni sun'iy ravishda pasaytirish kuzatilsa, doimiy xarajatlar marjinal daromad hisobidan qoplanishi mumkin bo'lmaydi ya'ni korxona zarar ko'ra boshlaydi.

Fikrimizcha, xo’jalik sub’ektlarida xarajatlarni boshqarishda byudjetlashtirish usulini qo’llashda xarajatlarni minimallashtirish emas, balki ularni ishlab chiqarish xususiyatlaridan kelib chiqqan holda maqbullashtirish(optimallashtirish)ga asosiy e’tiborni qaratish zarur. Xulosa shuki, xo’jalik sub’ektlarining o’ziga xos xususiyatlaridan kelib chiqqan holda xarajatlarni boshqarish usul va tizimlaridan foydalanish mazkur ular amaliyotida xarajatlarni maqbul darajada pasaytirish imkonini yaratadi.

Takrorlash uchun savollar:

1. Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot auditining maqsadi, vazifalari va ma’lumot manbalarini tushuntirib bering?
2. Moliyaviy natijalar auditini o’tkazishda qo’llaniladigan auditorlik usullari mohiyatini tushuntirib bering?
3. Mahsulot (tovarlar, ishlar va xizmatlar) sotilishidan tushgan tushumni tekshirishda qanday hisob hujjatlari o’rganiladi?
4. Moliyaviy hisobotda aks etgan boshqa daromadlar auditi qanday amalga oshiriladi?
5. Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobotda aks ettirilgan xarajat moddalari auditi qanday amalga oshiriladi?
6. Byudjetga to’lovlar bo’yicha muomalalar auditi qanday amalga oshiriladi?
7. Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot auditida qanday auditorlik metodlari va amallari qo’llaniladi?
8. Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot auditi qanday ketma-ketlikda amalga oshiriladi?
10. Moliyaviy faoliyat bo’yicha daromad va xarajatlar auditi qanday tartibda amalga oshiriladi?
11. Xarajatlar “Direkt-costing” tizimi bo’yicha qanday baholanish tartibini tushuntirib bering.

Tayanch tushunchalar:

1. Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot

2. Moliyaviy natijalar auditi

3. Mahsulot sotishdan tushgan tushum auditi

4. Moliyaviy natijalar auditining ma’lumot manbalari

5. Moliyaviy natijalar auditini o’tkazish ketma-ketligi

6. Davr xarajatlari auditi

7. Sof foyda auditi

8. Taqsimlanmagan foyda auditi

9. Moliyaviy faoliyatdan ko’rilgan moliyaviy natijalar auditi

10. Mahsulot tannarxi auditi

11. Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot moddalari

12. “Direkt-costing” tizimi

6-MAVZU. PUL OQIMLARI TO'G'RISIDAGI HISOBOT AUDITI

6.1. Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot auditining mohiyati va uni tuzish hamda taqdim etish xususiyatlari

Iqtisodiyotning modernizatsiyalash sharoitida korxonalar faoliyatini to'g'ri va optimal boshqarish birmuncha murakkab jarayondir. Jumladan, korxonaning pul mablag'lari va pulga tenglashtirilgan qiymatliklari oqimini ratsional boshqarish korxonalar faoliyatining davomiyligini hamda uzluksizligini ta'minlaydi. Ya'ni, pul mablag'lari hisobini to'g'ri tashkil etish hamda ularni doimiy ravishda tahlil qilib turish korxona faoliyatining moliyaviy imkoniyatlarini kengaytiradi. So'nggi yillarda O'zbekiston Respublikasida bozor munosabatlarini rivojlanishining xarakterli tomonlaridan biri unda moliyaviy bozorni va uning barcha jabhalarining tez sur'atlar bilan rivojlanayotganligi hisoblanadi.

Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot ma'lumotlari investorlar va kreditorlar uchun quyidagi masalalarning echimini topish uchun asos bo'ladi:

- kelib tushgan va sarflangan pul mablag'larining tuzilmasi;
- pul mablag'larining kelib tushishi va sarflanishi summasi;
- kelib tushgan va sarflangan pul mablag'lari nisbat koeffitsienti (pul mablag'lari oqimi koeffitsienti).

«Pul oqimlari to'g'risida»gi hisobot boshqa hisobot shakllari bilan birgalikda korxonaning eng likvid aktivlaridagi o'zgarishlarni, uning moliyaviy tuzilmasini (jumladan, likvidlik va to'lovga layoqatliligini), korxonalarning qiyoslama baholash maqsadida kelgusi pul oqimlarining joriy qiymatini modellashtirish imkonini beradigan doimiy ravishda o'zgaruvchi tashqi va ichki omillar sharoitida pul oqimlari harakatini tartibga solish layoqatini baholash va tushunishga xizmat qiluvchi axborot taqdim etilishini ta'minlaydi.

Xalqaro buxgalterlar assotsiatsiyasi taqdimotiga ko'ra, "pul oqimlari to'g'risida"gi hisobotning asosiy maqsadi - kompaniyaning barcha investorlari va kreditorlarini pul mablag'lari harakati to'g'risidagi ma'lumotlar bilan etarli darajada ta'minlashdan iboratdir. Xorijlik olimlar B.Nidlz va X.Andersonlarning fikriga ko'ra, pul oqimlari to'g'risidagi hisobotni tuzishning asosiy maqsadiga

quyidagicha tavsif beriladi: «pul oqimlari to'g'risidagi hisobotning asosiy maqsadi bo'lib, hisobot davrida korxonaning pul va pul mablag'larini kirimi va chiqimi to'g'risidagi ma'lumotlarni batafsil aks ettirish» hisoblanadi. «Pul oqimlari to'g'risida»gi hisobotni tuzish va taqdim etish shakli O'zbekiston Respublikasining yangi tahrirdagi Buxgalteriya hisobi to'g'risida Qonuni asosida ishlab chiqilgan hamda O'zbekiston Respublikasi moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan «Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot» deb nomlanuvchi 9-sonli buxgalteriya hisobining milliy standarti (BHMS) asosida olib boriladi. Yuqorida nomi keltirilgan 9-sonli BHMSning 3-bandida shunday deyiladi: «Xo'jalik yurituvchi sub'ekt ushbu standart talablariga muvofiq ravishda pul oqimlari to'g'risida hisobot tayyorlaydi va uni har bir hisobot davri uchun tuziladigan moliyaviy hisobotning tarkibiy qismi sifatida taqdim etadi». Ammo hozir amaliyotda qo'llanilayotgan O'zbekiston Respublikasi moliya vazirligi tomonidan 1997-yil 15-yanvardagi 5-sonli buyrug'i orqali tasdiqlangan «Pul oqimlari to'g'risida»gi hisobot shakli, shuningdek, 2002-yil 27-dekabrdagi 140-sonli buyrug'i orqali tasdiqlangan hisobot shakli ham O'zbekiston Respublikasi «Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot» deb nomlangan 9-sonli BHMSning 2, 4, 14, 15, 26, 27, 28 bandlarida bildirilgan fikrlar bir-biriga mos tushmaydi. Ya'ni 9-sonli BHMSda pul oqimlari to'g'risidagi hisobot 3 ta qismga muomala, investitsiya va moliyaviy faoliyatga bo'linishi ko'rsatilgani holda amaldagi hisobotda xo'jalik faoliyati, investitsiya foydasi va moliyaviy xizmat ko'rsatish faoliyati (1997 yilda tasdiqlangan hisobotda mavjud bo'lgan), soliqqa tortish, investitsiya faoliyati va moliyaviy faoliyatga bo'lingan. Bundan ko'rinadiki, «pul oqimlari to'g'risida»gi hisobot milliy standart talablariga, jumladan, buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari talablariga ham to'liq mos kelmaydi.

O'zbekiston Respublikasi moliya vazirligining 2002-yil 27-dekabrdagi «Moliyaviy hisobot shakllari va ularni to'ldirish bo'yicha qoidalarni tasdiqlash to'g'risida»gi 140-son buyrug'iga muvofiq bugungi kunda amalda bo'lgan "Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot" shaklida xo'jalik sub'ektlarining to'rt xil faoliyatidan bo'lgan pul oqimlarining tasnifi berilgan. Ya'ni, operatsion faoliyat,

investitsiya faoliyati, moliyaviy faoliyat va soliqqa tortish faoliyati. Biroq, xalqaro tajribalardan kelib chiqib, respublikamizda amalda bo'lgan "Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot"da hisobot davri davomidagi pul oqimlari quyidagi tartibda aks ettirilishi va ular quyidagi shakllarda tasniflanishi lozim deb hisoblaymiz:

- operatsion faoliyat;
- investitsion faoliyati;
- moliyaviy faoliyat.

Korxonalar amaliyotida pul oqimlari to'g'risidagi hisobotni tuzishda ayrim xatoliklarga yo'l qo'yilmoqda va uning ko'rsatkichlariga alohida e'tibor berilayotganligi yo'q. Buning asosiy sabablaridan biri hisobot shaklini mukammal darajada shakllanmaganligi bilan ham bog'liqdir. «Pul oqimlari to'g'risida»gi hisobot(4-shakl) shaklini takomillashtirish yuzasidan rivojlangan mamlakatlarda qo'llanilayotgan «Pul mablag'lari harakati to'g'risida»gi hisobot shaklining tasniflanishi bilan respublikamizda amal qilib kelayotgan «Pul oqimi to'g'risida»gi hisobot shaklining tasniflanishi o'rtasida ma'lum farqlanishlar mavjud. Bunday farqlanishlardan biri respublikamizda qo'llanilayotgan hisobot shaklida «Soliqqa tortish»lar alohida bo'linma sifatida tasniflangan. Vaholanki, rivojlangan mamlakatlarda amal qilinayotgan hisobotda «Soliqqa tortish»lar birinchi bo'linmada, ya'ni xo'jalik faoliyatida pul mablag'larining harakati deb nomlangan bo'linmada aks ettirilgan. Bizning fikrimizcha ham to'langan soliqlar xo'jalik faoliyatida pul mablag'larining harakati deb nomlangan bo'linmada aks ettirilishi maqsadga muvofiqdir. Chunki soliqlanishlar iqtisodiy mazmuniga ko'ra ham xo'jalik faoliyatida aks ettirilishi lozimdir.

Xo'jalik yurituvchi sub'ektlar pul mablag'lari harakati to'g'risidagi ma'lumotlar buxgalteriya hisobi va hisobotida aks ettirish tartibi "Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot" nomli 9 son BHMS hamda O'zbekiston Respublikasi moliya vazirligining 2002 yil 27 dekabrdagi 140-son buyrug'i bilan tasdiqlangan «Moliyaviy hisobot shakllarini to'ldirish bo'yicha qoidalar»ga muvofiq tartibga solinadi. O'zbekiston Respublikasi "Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot" nomli 9 son buxgalteriya hisobi milliy standartining maqsadi bo'lib, pul oqimlari bilan

bog’liq axborotni aks ettirishni tartibga solish, shuningdek, pul oqimlari to’g’risidagi hisobot mazmunini belgilash hisoblanadi. Standart pul oqimlari to’g’risidagi hisobotni taqdim etish chog’ida moliyaviy hisobotning tarkibiy qismi sifatida ochib berilishi lozim bo’lgan axborotga qo’yiladigan talablarni o’z ichiga oladi. Ushbu talablar boshqa standartlarda mavjud bo’lgan va pul oqimlari to’g’risidagi hisobotning o’ziga xos masalalarini qamrab oladigan ochib berish talablariga muvofiq to’ldirilishi mumkin.

Xo’jalik yurituvchi sub’ektlar (bundan banklar va byudjet tashkilotlari mustasno) pul oqimlari to’g’risidagi axborotni tayyorlash va ochib berish jarayonida mazkur standart talablarini bajarishlari kerak. Pul oqimlari to’g’risidagi hisobotni tuzish maqsadi bo’lib, pul oqimlarining hisobot davri boshiga va oxiriga bo’lgan holati va hisobot davri mobaynida uning tarkibidagi o’zgartirishlar haqidagi axborotni ochib berish hisoblanadi.

6.1.-jadval

Operatsion faoliyatda pul mablag’larining harakati[74]

Pul mablag’larining kirimi	Pul mablag’larining chiqimi
Mahsulot, tovar va xizmatni sotishdan tushum	Tovar va xizmatlar uchun mol etkazib beruvchilarga to’lovlar
Royaltilardan (patentni, mualliflik huquqi qo’llanilganligi va boshqalar uchun), har-xil xarakterdagi mukofotlardan, foiz daromadi, komission yig’imlar va boshqa daromadlardan tushum.	Korxona xodimlariga pul to’lovlari, operatsion xarajatlar
Tovar moddiy zaxiralarning qisqarishi	Tovar moddiy zahiralarni ko’payishi
Savdo va vositachilik maqsadlarida tuziladigan bitimlar bo’yicha pullarning kelib tushishi	To’langan foizlar
Joriy majburiyatlarining ko’payishi, jumladan investitsion va moliyaviy faoliyatga kirmaydigan daromad solig’i bo’yicha.	Joriy ajburiyatlarning kamayishi, jumladan investitsion va moliyaviy faoliyatga kirmaydigan daromad solig’i bo’yicha xarajatlar
Pulsiz xarajatlar: a) asosiy mablag’larning va nomoddiy aktivlarning amortizatsiyasi, tabiiy resurslarning kamayishi; b) qarz qimmatli qog’ozlari bo’yicha chegirmalarning amortizatsiyasi	Pulsiz muomalalar: qarz qimmatli qog’ozlar bo’yicha ustamaning amortizatsiyasi

[74] Jadval muallif tomonidan tayyorlangan

Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot xo’jalik yurituvchi sub’ektning operatsion, investitsion va moliyaviy faoliyatining o’z pul mablag’lariga ma’lum hisobot davri ichida ta’sirini shu davr ichida pul mablag’larining o’zgarishi to’g’risidagi ma’lumotlarni beradi. Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot ma’lumotlarini qo’llash quyidagilarni aniqlashga yordam beradi:

- korxonaning pul mablag’larini va ularning ekvivalentlarini topa olish qobiliyatini va tashkilotning shu kabi pul oqimlarini ishlatishga ehtiyojini aniqlash;
- korxonaning sof aktivlaridagi o’zgarishlar, uning moliyaviy tuzilishini (uning likvidliligini va to’lov qobiliyati bilan birga) va uning o’zgarib turgan sharoit va imkoniyatlarga moslashish uchun o’z vaqtida pul miqdoriga va pul oqimlariga ta’sir etish qobiliyatini aniqlash;
- korxonalarning har xil operatsion faoliyatlarini taqqoslash, chunki bu ayni operatsion va xo’jalik faoliyatining hodisalari uchun har xil hisoblash usullarini qo’llashni inkor etadi.

Pul oqimlari to’g’risidagi hisobotda hisobot davri davomidagi pul oqimlari aks ettiriladi va ular quyidagi shakllarga tavsiflanadi:

- operatsion faoliyat;
- investitsion faoliyat;
- moliyaviy faoliyat.

Operatsion faoliyat pul oqimlarining hajmi korxonaning ssudalarni to’lash uchun etarli pul mablag’larini yig’ish, ishlab chiqarish darajasini saqlash, dividendlarni to’lash va tashqi moliyalashtirish manbalarni jalb qilmay yangi kapital qo’yilmalarni amalga oshirish ishlarini qila olishining asosiy ko’rsatkichi hisoblanadi. Operatsion faoliyatda pul mablag’larining harakatiga yuqoridagi jadval misol bo’la oladi.

Investitsion faoliyat - pul ekvivalentlariga kirmaydigan uzoq muddatli aktivlarni va boshqa investitsiyalarni sotib olish va sotish, to’lanadigan kreditlarning berilishi va olinishi bilan bog’liq faoliyat. Investitsion faoliyat natijasida sodir bo’ladigan pul mablag’larining harakatlariga quyidagi 6.2.-jadval misol bo’lishi mumkin.

6.2.-jadval

Investitsion faoliyatda pul mablag'larining harakati[75]

Pul mablag'larining kirimi	Pul mablag'larining chiqimi
Er, binolar, jihozlarning nomoddiy va boshqa uzoq muddatli aktivlarni sotishdan tushumlar	Erni, binolarni, jihozlarni, nomoddiy aktivlarni va boshqa uzoq muddatli aktivlarni sotib olish to'lovlari, tajriba konstruktorlik ishlari hamda er bilan bog'liq kapital xarajatlarga to'lovlar, pudratchilarni jalb qilmasdan korxona tomonidan yaratilgan bino va jihozlar
Boshqa tashkilotlarning aktsiyalarini yoki boshqa qarz majburiyatlarini chiqib ketishidan yoki sotilishidan kirimlar (pul mablag'larining ekvivalentlari deb hisoblangan yoki sotuv uchun saqlangan majburiyatlar uchun bo'ladigan to'lovlardan tashqari)	Boshqa korxonalarning aktsiyalariga yoki qarz majburiyatlariga qo'yilmalar. Kapitalda ishtirok etish ulushiga badallar (pul mablag'larining ekvivalentlari hisoblanadigan yoki sotish uchun saqlanayotgan to'lov hujjatlari bo'yicha to'lovlardan tashqari)
Boshqa korxonalarga berilgan bo'naklarning qaytarilishi va qarzlarning to'lanishidan kirimlar (operatsion faoliyat bo'lgan, foiz daromadidan boshqa)	Boshqa korxonalarga berilgan bo'nak to'lovlari va qarzlar

«Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot»ni tuzishga xo'jalik yurituvchi sub'ektning qaysi tarmoqqa tegishliligi (sanoat, qishloq xo'jaligi, savdo, qurilish va h.k.) va ularda sodir bo'ladigan muomalalarning turlari bevosita ta'sir qiladi. Shuning uchun ham «Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot»ni tuzish bo'yicha ko'rsatmalar talabidan kelib chiqqan holda ularning muhim xususiyati sifatida quyidagilarni qayd etish mumkin.

Hisobotni tuzishning uslubiy ko'rsatmalari talabidan kelib chiqqan holda bevosita korxonaning investitsion va moliyaviy faoliyatiga bog'liq bo'lgan holatlardan tashqari barcha to'lanadigan soliqlar va ularning majburiy to'lovlari joriy faoliyat bo'yicha pul oqimlarida ko'rsatilishiga mos bo'lishi lozim. Har xil faoliyat turi bilan shug'ullanuvchi bosh korxona albatta har bir faoliyat turlari bo'yicha alohida hisob olib borishi va shunga mos ravishda har bir faoliyat turlari bo'yicha soliqlarni hisoblashga majburdir. Pul oqimlari to'g'risidagi hisobotda «to'langan» soliqlarning har bir turi bo'yicha alohida hisob-kitob yuritilmaydi. Bunday holatda korxonaning to'lagan soliqlarini qancha qismi joriy xo'jalik

[75] Jadval mualliflar tomonidan tayyorlangan.

faoliyati, investitsion yoki moliyaviy faoliyat bo'yicha ekanligini aniqlash birmuncha murakkab jarayondir.

Operatsion va moliyaviy faoliyat bo'yicha tushumlar mavjud korxonalarda to'langan soliqlar summalarini joriy faoliyatdagi pul mablag'larining chiqimi tariqasida aks ettirish maqsadga muvofiqdir. Chunki hozir to'langan dividendlar bo'yicha soliqlarni ushlanmasi alohida ko'rsatiladi. Xorijiy valyutalarni sotib olishga sarflangan pul mablag'larini joriy faoliyat bo'yicha aks ettirishda valyutalarning ishlatilishi maqsadidan kelib chiqib alohida aks ettirilishi lozim. Masalan, agar xorijiy valyuta tovarlar qiymatini to'lash uchun olinsa, u holda to'langan «so'm»lar «Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot» shaklining tegishli qatorlarida aks etadi. Sarflangan xorijiy valyutalar qiymati alohida qatorda yoki boshqa tushumlar qatorida hisobga olinishi mumkin.

Xo'jalik yurituvchi sub'ekt pul oqimlari to'g'risidagi hisobotining izohlarida, hisoblarida va tushuntirishlarida pul oqimlari tarkibiy elementlari tahlilini guruhlashtirib ko'rsatishi kerak. Amaliyotda ko'pgina korxonalarning faoliyati ko'p qirrali bo'ladi va bu pul oqimlari to'g'risidagi hisobotdan foydalanuvchilar uchun iqtisodiy qarorlar qabul qilishda qiyinchiliklarni keltirib chiqaradi. Yillik pul oqimlari to'g'risidagi hisobot qo'shimcha ravishda tuziladigan moliyaviy sharhni o'z ichiga olishi kerak, chunki u korxonaning moliyaviy faoliyatini, moliyaviy ahvolini va ular bilan bog'liq bo'lgan asosiy noaniqliklarni bartaraf etadi.

Moliyaviy sharh korxona ma'muriyati tomonidan tuziladi. Bu sharh korxonaning moliyaviy ahvoli va moliyaviy faoliyatining asosiy belgisini, shuningdek, foydalanuvchi hisobot bilan tanishish jarayonida duch kelishi mumkin bo'lgan pul oqimlari to'g'risidagi hisobotdagi noaniqliklarni izohlab berishi va tushuntirib berishi lozim. Qo'shimcha ma'lumotlar: izohlar, eslatmalar va hisoblar korxona tomonidan maxsus shakllarda ham, shuningdek, ixtiyoriy ko'rinishda ham taqdim etiladi. Zaruriyat tug'ilganida statistik hisobotning shakllari pul oqimlari to'g'risidagi hisobotga beriladigan qo'shimcha ma'lumotlar orqali zaruriy foydalanuvchilarga taqdim etilishi mumkin. Bundan tashqari, korxona rahbariyati

qo’shimcha ma’lumotlar sifatida sub’ekt doirasida ma’lumotlarni taqdim etish shakli hisoblanuvchi jadvallar va ma’lumotnomalarni taqdim etishi mumkin.

Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot asosida investorlar kompaniyaning faoliyatini o’rganadi va ularning faoliyatiga baho beradi. Jumladan, korxona rahbariyati pul mablag’lari harakatini boshqara olish, korxona schyotidan kreditor qarzlarni uzish hamda hissadorlarga dividend to’lash, qo’shimcha moliyalashtirish maqsadlari uchun etarli miqdorda pul mablag’larini jamlash imkoniyatlari aniqlanadi. Bu hisobot shakli orqali sof foyda bilan pul mablag’lari harakati o’rtasidagi bog’liqlik va tafovutlari aniqlanishi mumkin. Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot korxonani investitsiya va moliyaviy faoliyati natijalarini o’zida aks ettiradi.

Pul oqimlari to’g’risidagi hisobotni tuzishdan maqsad - pul oqimlari ning hisobot davri boshiga va oxiriga bo’lgan holati hamda hisobot davri mobaynida uning tarkibidagi o’zgartirishlar haqidagi axborotni ochib berish hisoblanadi. Hozirgi amaliyotda «Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot» shaklini tuzish quyidagi bosqichlarda amalga oshirilmoqda.

Birinchi bosqich. Korxonaning 5010-"Kassa" schyoti bo’yicha, 5110-"Hisob-kitob schyoti" bo’yicha va 5510-"Bankdagi maxsus schyotlar" schyoti bo’yicha yuritiladigan aylanma vedomostlarini tuzish lozim. Chunki umumlashtirilgan aylanma vedomostlarda kirim va chiqim ko’rsatkichlari qoldig’i schyotlarini debet va kreditidagi aylanmalar summasi hisob-kitoblarni aniqlashtirish uchun tuziladign aylanma vedomostlarning summasiga mos kelishi lozim.

Ikkinchi bosqich. Xorijiy valyutalardagi pul mablag’larining harakatini albatta aylanma (oborot) vedomostlarda ifodalash lozim. Buning uchun har bir valyuta turlari bo’yicha alohida aylanma vedomost tuzilishi lozim. Alohida valyuta turlari bo’yicha tuzilgan aylanma vedomostlar ma’lumotlari umumlashtiriladi.

Uchinchi bosqich. Ushbu aylanma vedomostlar ma’lumotlari hisobot shaklining mos qatorlari bo’yicha tarqatiladi. Agar zaruriyat bo’lsa bunda yordamchi jadvallardan foydalanish maqsadga muvofiqdir.

To’rtinchi bosqichda buxgalteriya yozuvlari asosida pul oqimlari to’g’risidagi hisobotning belgilangan qatorlariga summalarni taqsimlash hamda ularni joriy,

investitsion va moliyaviy faoliyat yo'nalishlari bo'yicha alohida ustunlar bo'yicha aks ettirilishi lozim.

Pul oqimlari to'g'risidagi hisobotni tuzish xalqaro standartlarga muvofiq ikkita uslub, ya'ni to'g'ri va egri uslublar keng qo'llaniladi. Jahon amaliyotida xo'jalik sub'ektlari pul oqimlari to'g'risidagi hisobotni tuzishda asosan to'g'ri usulni ichki foydalanuvchilar qo'llashadi. Ya'ni korxonadagi boshlang'ich buxgalteriya manbalariga asoslangan holda pul oqimlari to'g'risidagi hisobot tuziladi.

To'g'ri usul qo'llanilganida, asosiy yalpi tushum va pul mablag'larining yalpi to'lovi to'g'risidagi ma'lumot quyidagilardan olinishi mumkin:

- hisob registrlaridan;

- sotishdan olingan daromadni, sotishning tannarxi va quyidagilar hisobga olingan holda moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotning boshqa moddalarini tuzatish orqali;

a) hisobot davri davomida TMZdagi, debitorlik va kreditorlik qarzlaridagi o'zgarishlar;

b) pulsiz moddalar;

v) natijalari pul mablag'larining harakatiga ta'siri ko'proq investitsion va moliyaviy faoliyatga tegishli bo'lgan boshqa moddalarni (berilgan yoki olingan kreditlar bo'yicha foizlar va boshqalar).

Egri usulda moliyaviy natijalar (foyda) bilan pul mablag'lari hajmining mutlaq o'zgarishi o'rtasidagi o'zaro bog'liqlikni aniqlash imkoniyati mavjud bo'ladi. Uning ijobiy jihatlari ham ana shunda. Egri usul qo'llanilganda, operatsion faoliyat natijasida pul mablag'larining harakati, quyidagilarni hisobga olgan holda sof foyda yoki zararni tuzatish orqali aniqlanadi:

- Hisobot davrida sodir bo'lgan operatsion faoliyatdan debitorlik va kreditorlik qarzlarida tovar moddiy boyliklarda o'zgarishlarni;

- Eskirish, zahiralar, muddati uzaytirilgan soliqlar, chet el valyutasining milliy valyutaga almashtirishdagi sotilmay qolgan tushumlar va zararlar, uyushgan kompaniyalarda taqsimlanmagan foyda va aktsiyalarning ba'zi paketlari kabi

pulsiz moddalarni;

- Natijalari pul oqimlariga ta’sir etadigan investitsion va moliyaviy faoliyatga tegishli boshqa barcha moddalarni (asosiy vositalarning sotishdan tushumlar zararlar va boshqalar).

Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot tuzilganda quyidagilar ta’minlanishi kerak:

- hisobot davri ichida amalga oshirilgan hamma xo’jalik muomalalari va pul mablag’lari, asosiy vositalar, moddiy qimmatliklar va hisob-kitoblarning to’la aks ettirilishi;

- analitik hisob ma’lumotlarining har oyning birinchi sanasida bo’lgan tegishli sintetik schyotning oborot va qoldiq summalari bilan bir xilligi;

- buxgalteriya hisoboti va balanslari ko’rsatkichlarining sintetik va analitik hisob ma’lumotlari bilan bir xilligi.

Yuqorida keltirilgan asosiy shartlarni bajarmasdan tuzilgan hisobot noto’g’ri tuzilgan deb hisoblanadi. Pul oqimlari to’g’risidagi hisobotni tuzishdan oldin hisobotning to’g’ri va real tuzilishini to’la ta’minlay oladigan zarur ishlar qilinishi shart. Joriy buxgalteriya hisobot ma’lumotlarini umumlashtirish, sintetik va analitik schyotlarda hamma xo’jalik muomalalarini aks ettirish, sintetik hamda analitik schyotlar bo’yicha oborot qaydnomalarini tuzish va ular bo’yicha qoldiq summalarini aniqlash va boshqa ishlar buxgalteriya hisoboti tuzishdan avval bajarilgan bo’lishi kerak.

Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot choraklik moliyaviy hisobot shakllari turkumiga kirib, uni xo’jalik yurituvchi sub’ektlar f oydalanuvchilarga har chorakda bir marotaba taqdim etadilar. Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditini o’tkazishdan maqsad – korxonada pul oqimlari bo’yicha amalga oshirilgan muomalalarning qonuniyligini aniqlash va ular bo’yicha hisobot ko’rsatkichlarining ishonchliligini yoki birlamchi hujjatlar ma’lumotlariga mosligini hamda hisobotni o’z muddatida taqdim etilganlik holatini baholashdan iboratdir.

6.2. Pul oqimlari to’g’risida hisobot auditining maqsadi, vazifalari va uni rejalashtirish xususiyatlari

Bozor munosabatlari sharoitida pul oqimlarini to’g’ri shakllantirishga erishishning muhim vositasi uni auditorlik tekshiruvidan o’tkazish hisoblanadi. Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditini o’tkazishdan maqsad – korxonada pul oqimlari ni shakllanishi va undan foydalanilishi bo’yicha amalga oshirilgan muomalalarning qonuniyligini aniqlash va ular bo’yicha moliyaviy hisobot ko’rsatkichlarini ishonchliligini yoki birlamchi hujjatlar ma’lumotlariga mosligini hamda hisobotni o’z muddatida taqdim etilganlik holatini baholashdan iboratdir. Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditining asosiy ma’lumot manbalari bo’lib quyidagilar hisoblanadi.

6.3.-jadval

Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditida foydalaniladigan me’yoriy hujjatlar[76]

№	Me’yoriy hujjatlar
1	O’zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to’g’risida»gi Qonuni (yangi tahriri), 2016 yil 13 aprelda qabul qilingan.
2	O’zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to’g’risida»gi Qonuni (yangi tahrirda). 2000 yil 26 mayda qabul qilingan.
3	21-son «Xo’jalik yurituvchi sub’ektlar moliyaviy-xo’jalik faoliyatining buxgalteriya hisobi schetlar rejasi va uni qo’llash haqida yo’riqnoma» nomli BHMS. 2002 yil 9 sentyabrda 103-son bilan O’zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va 2002 yil 23 oktyabrda 1181-son bilan Adliya vazirligi tomonidan ro’yxatga olingan
4	O’zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 1999 yil 5 fevraldagi 54-sonli qarori bilan tasdiqlangan «Mahsulot (ishlar, xizmatlar)ni ishlab chiqarish va sotish bo’yicha xarajatlar tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi haqidagi Nizom».
5	Moliyaviy hisobotni tayyorlash va taqdim etish bo’yicha kontseptual asos.
6	1-son «Hisob siyosati va moliyaviy hisobot» nomli BHMS.
7	3-son «Moliyaviy natijalar to’g’risida hisobot» nomli BHMS.
8	300-son «Auditni rejalashtirish» nomli AXS
9	100-son «Moliyaviy hisobotdagi boshqa ma’lumotlar» nomli AXS
10	700-son «Moliyaviy hisobot to’g’risida auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi» nomli AXS.
11	«Moliyaviy hisobot shakllarini to’ldirish qoidalari» O’zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining 2002 yil 27 dekabrdagi 140-sonli buyrug’i bilan tasdiqlangan.
12	Moliyaviy hisobot shakllari
13	Pul mablag’lari bo’yicha jurnal-orderlar va hisob-kitob schetlari bo’yicha hisob qaydnomalari

Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditini o’tkazishda quyidagi ma’lumot

[76] Jadval muallif tomonidan tayyorlangan

manbalaridan foydalaniladi:

1. Pul mablag'larini buxgalteriyada hisobga olish va ular harakatini tartibga solish bo'yicha davlat tomonidan ishlab chiqilgan me'yoriy-huquqiy hujjatlar;

2. Korxona hisob siyosati to'g'risidagi buyrug'ining pul mablag'lari hisobi bo'limi ma'lumotlari;

3. Korxonada pul mablag'lari oqimi bo'yicha amalga oshirilgan muomalalarni hujjatlashtirishda rasmiylashtirilgan sintetik va anlitik hisob registrlari;

4. Korxonada pul mablag'lari harakatini hisobga olish va ulardan foydalanish jarayonini tartibga solish maqsadida korxona rahbariyati tomonidan ishlab chiqilgan ichki farmonlar, buyruqlar, ta'sischilar yig'ilishining qarorlari va bayonnomalari;

5. Nazorat organlari va ichki nazorat tizimi tomonidan o'tkazilgan tekshiruvlarning pul mablag'lari nazorati bo'yicha hujjatlari.

Auditorlar O'zbekiston Respublikasi moliya vazirligining 2002 yil 27 dekabrdagi 140-son buyrug'i bilan tasdiqlangan «Moliyaviy hisobot shakllarini to'ldirish bo'yicha qoidalar»ga muvofiq pul oqimlari to'g'risidagi hisobotni mulkchilikning barcha shakllariga mansub, O'zbekiston Respublikasining qonun hujjatlariga ko'ra yuridik shaxs hisoblangan korxona va tashkilotlar (bundan sug'urta tashkilotlari va banklar mustasno), shuningdek mulkida, xo'jalik yuritishida yoki tezkor boshqaruvida mol-mulki bo'lgan va o'z majburiyatlari bo'yicha ushbu mol-mulk bilan javob beradigan, shuningdek mustaqil balans va hisob-kitob raqamiga ega bo'lgan, soliq qonunchiligiga muvofiq soliq to'lovchi hisoblanadigan alohida bo'linmalar taqdim etish lozimligini bilishlari kerak.

Pul oqimlari to'g'risida hisobot auditini o'tkazish auditorlik rejalashtirishdan boshlanadi. Pul oqimlari to'g'risida hisobot auditini rejalashtirish audit o'tkazishning boshlang'ich bosqichi hisoblanib, audit o'tkazishning kutilayotgan hajmi, jadvallari va muddatlarini ko'rsatgan holda auditorlik tashkiloti tomonidan auditning umumiy rejasi ishlab chiqiladi. Shuningdek, auditorlik tashkiloti tomonidan xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisoboti to'g'risida xolis va asosli fikrlarni shakllantirish uchun zarur bo'lgan auditorlik rusum - qoidalarini

amalga oshirish hajmi, turlari va izchilligini belgilaydigan auditorlik dasturi tuziladi.

Fikrimizcha, pul oqimlari to'g'risida hisobot auditini rejalashtirish auditni o'tkazishning quyidagi umumiy qoidalariga muvofiq amalga oshirilishi lozim. Pul oqimlari to'g'risida hisobot auditini rejalashtirishning kompleksliligi qoidasi birlamchi rejalashtirishdan boshlab auditning umumiy rejasi va dasturini tuzishga qadar rejalashtirishning barcha bosqichlarini o'zaro bog'liqligi ta'minlanishini anglatadi. Pul oqimlari to'g'risida hisobot auditi uzoq muddatga rejalashtirilganda, ya'ni korxonaning auditorlik tekshiruvi bir yil davomida amalga oshirilsa, auditorlik tashkiloti korxonaning moliya-xo'jalik faoliyatidagi o'zgarishlarni va oraliq auditorlik tekshiruvlari natijalarini hisobga olgan holda auditni o'tkazish reja va dasturlariga o'z vaqtida tuzatishlar kiritishi kerak bo'ladi. Pul oqimlari to'g'risida hisobot auditini rejalashtirishning maqbulligi qoidasi shundan iboratki, rejalashtirish jarayonida auditorlik tashkiloti o'zi belgilagan mezonlar asosida audit umumiy rejasi va dasturining maqbul variantini tanlash imkoniyatini ta'minlashi kerak (6.4.-jadval).

Pul oqimlari to'g'risida hisobot auditini rejalashtirish paytida auditorlik tashkiloti quyidagi asosiy bosqichlarni ajratishi kerak. Auditorlar guruhiga kiradigan mutaxassislar tarkibini rejalashtirish paytida auditorlik tashkiloti quyidagilarni hisobga olishi shart:

- auditning har bir bosqichi: tayyorgarlik, asosiy va yakunlash bosqichi, ish vaqti byudjeti;
- guruh ishining taxmin qilinayotgan muddatlari;
- guruhning miqdoriy tarkibi;
- guruh a'zolarining mansab darajasi;
- guruh xodimlarining vorisligi;
- guruh a'zolarining malaka darajasi.

Quyidagi jadvalda pul oqimlari to'g'risidagi hisobot auditining umumiy rejasi keltirilgan (6.4.-jadval). Korxonalarda pul oqimlari to'g'risida hisobot auditining umumiy rejasiga asosan audit dasturi tuziladi (6.5.-jadval). Pul oqimlari to'g'risida

hisobot auditining rejasi va dasturini tayyorlash jarayonida auditorlik tashkiloti korxonada amal qilayotgan ichki nazorat tizimining samaradorligini baholaydi va ichki nazorat tizimi xatarini (nazorat xatarini) baholashni amalga oshiradi.

6.4.-jadval

Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot auditining umumiy rejasi[77]

Audit davri kishi-soatlar	**"O'zbekiston temiryo'llari" AJ**
Auditorlik guruhining rahbari	**2019 yil 14-20 mart kunlari (5 kun)**
Auditorlik guruhining tarkibi	**Alimov M.**
Rejalashtirilayotgan muhimlilik darajasi	**7 kishi**
	5%

№	Rejalashtirilgan ishlar turlari	O'tkazish muddati va vaqti	Bajaruvchilar	Qo'shimcha va izohlar
1	Pul oqimlari to'g'risida hisobot auditining ishchi dasturini tayyorlash;	14.03.2019	Karimova M.	
2	Pul oqimlari bo'yicha korxona ichki nazorat tizimi ma'lumotlarining ishonchliligini baholash va unga asosan auditorlik tanlash hajmini belgilash	14.03.2019	Karimova M.	
3	Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot va buxgalteriya hisobi registrlari ko'rsatkichlarining bir-biriga muvofiqligini tekshirish	15.03.2019 - 16.03.2019	Karimova M., Alimova M.	
4	Operatsion, investitsion va moliyaviy faoliyat bo'yicha pul oqimlari harakatini qonuniyligini va to'g'ri hisobga olinganligini tekshirish	17.03.2019	Ashurov A, Vasiev A.	
5	Pul oqimlari bo'yicha moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining ishonchliligini yoki haqiqatga mosligini o'rganish	18.03.2019	Karimova M., Berdiev V.	
6	Pul oqimlari to'g'risida hisobot auditi natijalarini oraliq va umumiy auditorlik ish hujjatlarida aks ettirish	18.03.2019	Karimova M., Alimova M, Asilov M.	
7	Pul oqimlari to'g'risida hisobot auditi natijasida aniqlangan xato yoki qoidabuzarliklarni paydo bo'lish sabablarini tahlil qilish va ularni kelgusida takrorlanmasligi yuzasidan amaliy tavsiyalar ishlab chiqish	19.03.2019	Karimova M., Alimova M, Komilov M, Asilov M, Berdiev V.	
8	Audit natijalarini mijoz-korxona rahbariyatiga taqdim etish va h.k.	20.03.2019	Hakimov Z., Karimova M.	

Auditorlik guruhining rahbari **Alimov M.**

Agar ichki nazorat tizimi korxona rahbarini noto'g'ri axborotlar mavjudligi

[77] Jadval muallif tomonidan tayyorlangan.

to’g’risida o’z vaqtida ogohlantirsa, shuningdek, noto’g’ri axborotni aniqlasa, uning ish faoliyatini ijobiy deb baholash mumkin.

Ichki nazorat tizimining samaradorligini baholarkan, auditorlik tashkiloti auditorlik isbot-dalillarini etarli miqdorini to’plashi shart. Agar auditorlik tashkilotipul oqimlari to’g’risida hisobotning ishonchliligi to’g’risida etarli darajada ishonchhosil qilish uchun ichki nazorat tizimiga va buxgalteriya hisobi tizimiga asoslanishga qaror qilsa, u kelgusi auditorlik ishlari hajmini muvofiqlashtirishi zarur bo’ladi. Pul oqimlari to’g’risida hisobot auditi rejasi va dasturini tayyorlash paytida auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobotni ishonchli deb hisoblash imkonini beradigan jiddiylik va auditorlik xatarini maqbul darajasini belgilashi kerak. Pul oqimlari to’g’risida hisobot auditi xatarini rejalashtirishda auditorlik tashkiloti, korxona faoliyai xususiyatlarini hisobga olgan holda bu hisobotga xos bo’lgan moliyaviy hisobotning ajralmas va nazorat xatarini belgilashi lozim.

Belgilangan xatarlar va muhimlik darajasi yordamida auditorlik tashkiloti audit uchun ahamiyatli sohalarni aniqlaydi va zarur auditorlik rusum-qoidalarini rejalashtiradi. Pul oqimlari to’g’risida hisobot auditini rejalashtirish paytida belgilangan auditorlik xatari va muhimlik darajasining o’zgarishiga ta’sir ko’rsatadigan holatlar yuzaga kelishi mumkin. Pul oqimlari to’g’risida hisobot auditi rejasi va dasturini tuzishda auditorlik tashkiloti hisob axborotiga ishlov berish darajasini inobatga olishi kerak, bu ham auditorlik tashkilotiga auditorlik rusum-qoidalarining hajmi va tusini aniqroq belgilash imkonini beradi.

Auditorlik tashkiloti bajarayotgan rusum-qoidalarning natijalarini audit umumiy rejasi va dasturini tayyorlash paytida batafsil hujjatlashtirish kerak, chunki mazkur natijalar pul mablag’lari auditini rejalashtirish uchun asos hisoblanadi va butun audit jarayoni davomida ishlatilishi mumkin. Pul oqimlari to’g’risida hisobot auditi jarayonida auditorlik tashkilotida umumiy rejaning ayrim qoidalarini qayta ko’rish uchun asoslar paydo bo’lishi mumkin. Rejaga kiritilayotgan o’zgartirishlarni, shuningdek, o’zgartirish sabablarini auditor batafsil hujjatlashtirishi lozim.

6.5.-jadval

Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditining ish dasturi[78]

Tekshiriladigan korxona	**“O’zbekiston temiryo’llari” AJ**
Audit davri kishi-soatlar	**2018 yil 14-20 mart kunlari (5 kun)**
Audit guruhining rahbari	**Alimov M.**
Audit guruhining tarkibi	**Alimov M., Aliev S, Ma’murov B, Axmedov K, Berdiev V, Ismoilov M.,**
Rejalashtirilgan muhimlilik darajasi	**5%**

№	Umumiy rejada belgilangan vazifalarni bajarish bosqichlari	O’tkazish muddati va vaqti	Bajaruv chilar	Tekshiriladigan ob’ekt(joy) va hujjatlar
1	Korxona hisob siyosatining pul oqimlari to’g’risidagi hisobotni tuzish bo’yicha talablariga rioya etilganlik holatini o’rganish	14.03.2018	Karimova M., Alimova M, Komilov M,	Hisob siyosati to’g’risidagi buyruq, hisob siyosatini o’rganish bo’yicha test-savolnoma,
2	Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot va buxgalteriya hisobi registrlar ko’rsatkichlari bir biriga muvofiqligini tekshirish	15.03.2018	Karimova M., Alimova M, Komilov M.	Buxgalteriya balansi, jurnal-orderlar, qaydnomalar
3	Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot ishonchliligini ta’minlovchi omil sifatida buxgalteriya hisobi hi-sobvaraqlaridagi yozuvlar asoslanganligini tekshirish	16.03.2018	Karimova M., Alimova M, Asilov M,	Moliyaviy hisobot, Bosh kitob Buxgalteriya balansi
4	Pul oqimlari bo’yicha tahliliy hisob ko’rsat-kichlarini bosh kitob va balans moddalaridagi ko’rsatkichlar bilan so-lishtirish	17.03.2018	Karimova M., Alimova M, Komilov M.	Buxgalteriya balansi, Bosh kitob, moliyaviy hisobot, oborot qaydnomasi
5	Pul oqimlari to’g’risidagi hisobotni qonunchilikda belgilangan muddat va tartib asosida taqdim etilganligini tekshirish	18.03.2018	Karimova M., Alimova M, Komilov M.	Buxgalteriya balansi, to’lov qaydnomalari, moliyaviy hisobot, jurnal-orderlar, to’lov topshiriqnoma.
6	Pul oqimlari to’g’risida hisobot auditi natijalarini oraliq va umumiy auditorlik ma’lumotnomalari(dalolatnomalari) da umumlashtirish, rasmiylashtirish va baholash	19.03.2018	Karimova M., Alimova M, Komilov M, Asilov M.	Oraliq va umumiy auditorlik ma’lumotnomalari yoki dalolatnomalari, auditorlik hisoboti uchun ma’lumotnoma

Auditorlik guruhining rahbari **Alimov M.**

Pul oqimlari to’g’risida hisobot auditi rejasida auditorlik tashkiloti auditni o’tkazish muddatlarini, auditorlik xulosasini tuzish tartibini nazarda tutishi shart.

[78] Jadval muallif tomonidan tayyorlangan.

Fikrimizcha, vaqt sarfini rejalashtirish jarayonida auditor quyidagilarni hisobga olishi kerak:

1. Haqiqiy xarajatlar;

2. Bundan oldingi davrda (takroriy audit o’tkazilgan taqdirda) vaqt sarfi va uning joriy hisob-kitob bilan aloqasi;

3. Muhimlik darajasi;

4. Auditorlik xatarlarining amalga oshirilgan baholari.

Umumiy rejada auditorlik tashkiloti dastlabki tahlil natijalari asosida pul oqimlari auditini o’tkazish usulini belgilaydi, ichki nazorat tizimining ishonchliligini va audit xatarlarini baholaydi. Tanlab audit o’tkazishga qaror qilingan taqdirda auditor auditorlik tanlamasini "Auditorlik tanlash" nomli audit standartiga muvofiq shakllantiradi.

Auditorlik dasturi pul oqimlari to’g’risida hisobot auditining rejasini rivojlantirishga imkoniyat beradi va uni amalga oshirish uchun zarur bo’lgan auditorlik rusum-qoidalari mazmunining batafsil ro’yxatini o’z ichiga oladi. Dastur auditor assistentlari uchun muhim yo’riqnoma bo’lib xizmat qiladi va bir vaqtning o’zida auditorlik guruhining rahbari uchun ish sifatini nazorat qilish vositasi hisoblanadi.

Auditor pul oqimlari to’g’risida hisobot auditi dasturini hujjatli rasmiylashtirishi, har bir bajariladigan auditorlik rusum-qoidasini raqam yoki kod bilan belgilashi lozim. Auditorlik dasturini nazorat vositalari test ko’rinishida va mohiyatiga ko’ra auditorlik rusum-qoidalari dasturi ko’rinishida bo’lishi maqsadga muvofiq. Pul oqimlari to’g’risida hisobot auditini o’tkazish shartlari va auditorlik rusum-qoidalari natijalarining o’zgarishiga bog’liq holda audit dasturi qayta ko’rib chiqilishi mumkin. Bunda o’zgarishlarning sabablari va natijalari hujjatlashtirilishi kerak. Auditorlik dasturining har bir bo’limi bo’yicha auditorning ish hujjatlarida rasman aks ettirilgan xulosalari auditorlik hisoboti (korxona rahbariyatiga yozma axborot) va auditorlik xulosasini tuzish uchun dalil, shuningdek, korxonaning moliyaviy hisoboti to’g’risida auditorning xolis fikrini shakllantirish uchun asos bo’lib hisoblanadi.

6.3. Pul oqimlari to’g’risida hisobot auditini o’tkazish tartibi va unda qo’llaniladigan auditorlik amallari

Korxona pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditini o’tkazish vaqtida buxgalteriya hisobi hisobvaraqlaridagi yozuvlarning tekshiruvi eng mas’uliyatli vazifalardan biri hisoblanadi, zero bu korxona moliyaviy-xo’jalik faoliyati ko’rsatkichlarini tavsiflovchi asosiy ma’lumotlar olinadigan pul oqimlari to’g’risidagi hisobotdagi ko’rsatkichlarni ishonchliligini ta’minlash uchun xizmat qiluvchi asosiy omil hisoblanadi. Ushbu ishni to’liq bajarmasdan turib, haqqoniy auditorlik xulosasini tayyorlash uchun asosiy baza hisoblangan hisobot ko’rsatkichlari ishonchliligiga to’liq ishonch hosil qilib bo’lmaydi.

Korxona moliyaviy-xo’jalik faoliyatining auditorlik tekshiruvini o’tkazishda pul oqimlari to’g’risidagi hisobot ko’rsatkichlari, hisob registrlari va dastlabki hujjatlar auditning ma’lumot bazasi sifatida qo’llaniladi. Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditining dastlabki bosqichida, auditor pul oqimlari to’g’risidagi hisobot bo’yicha ichki nazorat tizimi holatini baholashi lozim.

Pul oqimlari to’g’risidagi hisobotda barcha rekvizitlar va nazarda tutilgan ko’rsatkichlar to’ldirilishi kerak. Korxonada tegishli aktivlar, passivlar, muomalalar mavjud emasligi sababli biror-bir modda (satrlar, ustunlar) to’ldirilmagan taqdirda, ushbu modda (satr, ustun) ustiga chizib qo’yiladi. Quyidagi 7-jadvalda pul oqimlari bo’yicha ichki nazorat tizimini baholash bo’yicha testlarni o’tkazishda qo’llaniladigan namunaviy savollar ro’yxati keltirilgan.

Auditor pul oqimlari to’g’risidagi hisobotning manzil qismini quyidagi tartibda to’ldirilishiga e’tibor berishi va uni o’rganishi kerak:

a) “Korxona, tashkilot” rekviziti - korxonaning to’liq nomi (belgilangan tartibda ro’yxatdan o’tkazilgan ta’sis hujjatlariga muvofiq) va KTUTga ko’ra uning kodi ko’rsatiladi;

b) “Tarmoq” rekviziti - korxona tarmog’i va XXTUTga ko’ra tarmoq kodi ko’rsatiladi;

v) “Tashkiliy-huquqiy shakl” rekviziti - korxonaning tashkiliy-huquqiy shakli

va THTga ko’ra tashkiliy-huquqiy shaklning kodi ko’rsatiladi;

g) “Mulkchilik shakli” rekviziti - korxonaning mulkchilik shakli va MShTga ko’ra mulkchilik shaklining kodi ko’rsatiladi;

d) “Vazirliklar, idoralar va boshqalar” rekviziti - ixtiyorida korxona turgan (agar u mavjud bo’lsa) va unga moliyaviy hisobot yo’naltiriladigan organning nomi hamda DBPBTga ko’ra ushbu organning kodi ko’rsatiladi;

e) “Soliq to’lovchining identifikatsiya raqami” rekviziti - STIR bo’yicha korxonaning identifikatsiya raqami ko’rsatiladi;

j) “Hudud” rekviziti - MHOBT bo’yicha kod ko’rsatiladi;

z) “Manzil” rekviziti - korxonaning to’liq yuridik manzili ko’rsatiladi.

Auditor korxona buxgalteri pul oqimlari to’g’risidagi hisobotni tuzish chog’ida O’zbekiston Respublikasining “Buxgalteriya hisobi to’g’risida”gi qonuni, O’zbekiston Respublikasining Fuqarolik kodeksi, Buxgalteriya hisobi milliy standartlariga, shuningdek buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotni tuzish masalalari bo’yicha boshqa me’yoriy-huquqiy hujjatlarga asoslanganligi o’rganishi lozim.

Hisobot davrida audit o’tkazish uchun ma’lumot manbalari korxonaning hisob registrlari - bosh kitob, jurnal-orderlar yoki memorial orderlar, sintetik va tahliliy hisobning aylanma qaydnomalari, hisob-kitob-to’lov qaydnomalari, shaxsiy hisobvaraqlar, tahliliy hisobvaraqalari va boshqalardan olinadi. Bunda hisob registrlarida korxonaning moliyaviy va xo’jalik muomalalari bo’yicha barcha buxgalteriya yozuvlari ikki yoklama yozish usuli bilan jamlanadi, ya’ni, har bir xo’jalik muomala tegishli hisobvaraqlarning debeti va kreditida aks ettiriladi.

Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditi yoppasiga yoki tanlab olib tekshiruv o’tkazilganda auditor hisob registrlarida buxgalteriya hisobvaraqlari, qayd etilgan registrlarda xo’jalik muomalalari iqtisodiy mazmunidan kelib chiqib, to’g’ri korrespondentlanganligini baholashi va kelajakda to’g’rilash maksadida, tasodifan sodir etilgan xatolarni va tasodifiy noto’g’ri buxgalteriya yozuvlarini (o’tkazmalarini) aniqlashi lozim. Shuning bilan bir qatorda, hisobot ma’lumotlari. Ayniqsa, korxona moliyaviy faoliyati natijalarini tavsiflovchi ko’rsatkichlarni,

uning asosiy aylanma aktivlar miqdorini, o’zining moliyaviy va mulkiy holatini yaxshi tomondan ko’rsatish uchun boshqa korxonalar va banklarga bo’lgan qarzlarni yashirib ko’rsatish maqsadida ataylab sodir etilgan xatolar aniqlanadi va bular haqida korxona rahbariyatiga ma’lumot taqdim etiladi.

6.6.-jadval

Pul oqimlari bo’yicha ichki nazorat tizimini baholash yuzasidan testlar[79]

Korxona _____
Davr _____
Tuzdi (familiyasi, ismi, sharifi)_____
Sana (hujjat tayyorlangan sana) _____
Tekshirdi (familiyasi, ismi, sharifi)_____

№	Tekshirilayotgan savollar	Ha	Yo’q	Izoh
1	2	3	4	5
	1. Tashkil etilishi			
1.1	Amalga oshiriladigan faoliyat bo’yicha shaxsiy javobgarlik chegaralari belgilanganmi?			
1.2	Buxgalteriya hisobini yuritish uchun ishchi jadvallar mavjudmi?			
1.3	Ichki audit bo’limi mavjudmi (ushbu bo’lim xodimlarining malakasi va haqqoniyligini ko’rib chiqing)?			
	2. Nazorat			
2.1	Pul oqimlari bo’yicha nazorat muolajalarini xodimlarga etkazish tizimi tashkil etilganmi?			
2.2	Tashkilot taftish komissiyasining tavsifi: a) majburiyatlari aniq belgilangan b) majburiyatlarini bajarish uchun zahiralar va vakolatlar mavjudligi (kasbiy nazoratchilar va mutaxassislar)			
	3. Hisobot			
3.1	Oraliq moliyaviy hisobot: muntazam ravishda tuziladi; vaqti-vaqti bilan tuziladi; etarli darajada mufassal tuziladi.			
3.2	Qaysidir bir xodim kassaligi, mehnat ta’tilida bo’lganligi yoki xodimlar etishmasligi natijasida yo’qligida majburiyatlar taqsimlanishiga rioya qilinadimi?			
3.3	Hisobotlarni taqdim etish jadvaliga rioya qilinadimi?			
3.4	Hisob siyosatiga oid buyruq qabul qilinganmi?			

Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditi jarayonida quyidagi auditorlik metodlaridan foydalaniladi:

- solishtirish usuli (iqtisodiy hodisalar, ko’rsatkichlarni o’zaro va biznes-reja bilan solishtirish);

[79] Jadval muallif tomonidan tayyorlangan

- gipoteza usuli (hodisalarning sodir bo’lishi, natijalari turli shart-sharoitlarni e’tiborga olgan holda o’rganiladi. Bunday usul ko’pincha “yashirin iqtisodiyot” natijalarini aniqlashda keng foydalaniladi);

- tahlil va sintez usuli (audit ob’ekti bo’lgan ma’lum ko’rsatkich omillar asosida o’rganiladi, mavjud ichki imkoniyatlar aniqlanadi);

- taftish usuli (korxonaning faoliyatiga to’liq baho berish uchun barcha muomalalar tasdiqlovchi nazoratidan o’tkaziladi);

- inventarizatsiya usuli (korxonadagi huquqiy aktivlar va majburiyatlarning buxgalteriya hisobi ma’lumotlariga monandligi tekshiriladi);

- kalkulyatsiya usuli (bajarilgan ishlar, ishlab chiqarilgan tayyor mahsulotlarning tannarxi, umumiy ovqatlanish korxonalarda esa taomlarning sotilish bahosi aniqlanadi);

- ekspertiza usuli (hujjatlarning realligini, haqqoniyligi, mahsulotlarning sifat ko’rsatkichlari laboratoriya yo’li bilan aniqlanadi);

- buxgalteriya schyotlari va ikkiyoqlama yozuv usuli (korxona aktivlari va majburiyatlarining harakati hamda qoldiqlari buxgalteriya hisobi schyotlari orqali tekshiriladi);

- balans usuli (korxonadagi hodisalar, jarayonlarni rasmiylashtirish, dastlabki ma’lumotlarni umumlashtirish orqali nazorat qilish).

Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditi jarayonida auditor me’yorlashtirish, baholash, guruhlash usullaridan ham foydalaniladi. Audit usullari har bir hodisaning kelib chiqish sabablari, ularning oqibatlari, ho’jalik jarayonlarining qonun-qoidalarga (mezonlarga) muvofiqligini aniqlashga yordam berishi kerak. Auditorlik faoliyatining rivojlanishi tufayli uning uslubi, unda qo’llaniladigan usullar ham takomillashib boraveradi. Keyingi paytlarda maxsus adabiyotlarda pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditining quyidagi usullariga katta e’tibor berilmoqda: xodimlar (yoki uchinchi shaxslar) bilan og’zaki so’rovlar o’tkazish, tekshirilayotgan tashkilot bo’yicha muqobil balans tuzish, audit ob’ektlari bo’yicha testlar, anketalar o’tkazish, kompyuter axborotlari texnolgiyalaridan keng

foydalanish kabi usullar. Shuni ham qayd qilish kerakki, auditorlar (auditorlik tashkilotlari) audit jarayonida qabul qilingan umumiy (an'anaviy) usullardan foydalanish bilan bir qatorda ular o'zlariga ma'qul bo'lgan yoki boshqalar uchun "tijorat siri" hisoblangan noan'anaviy (lokal) usullardan ham foydalanishlari mumkin. Shunday qilib, pul oqimlari to'g'risidagi hisobot auditida qo'llaniladigan usullar uning turi, maqsadi va vazifalariga bevosita bog'liqdir.

Bizning fikrimizcha, pul oqimlari to'g'risidagi hisobot auditi quyidagi ketma-ketlikda amalga oshirilishi maqsadga muvofiqdir:

- pul oqimlari to'g'risidagi hisobot auditining umumiy rejasi va ishchi dasturini tayyorlash;

- pul oqimlari to'g'risidagi hisobotni tayyorlash va taqdim etish bo'yicha korxona ichki nazorat tizimi ma'lumotlarining ishonchliligini baholash va unga asosan auditorlik tanlash hajmini belgilash;

- korxona hisob siyosatining pul oqimlari to'g'risidagi hisobotni tuzish bo'yicha talablariga rioya etilganlik holatini o'rganish;

- pul oqimlari to'g'risidagi hisobot va buxgalteriya hisobi registrlar ko'rsatkichlari bir biriga muvofiqligini tekshirish;

- pul oqimlari to'g'risidagi hisobot va buxgalteriya hisobi registrlari ko'rsatkichlari bir biriga muvofiqligini o'rganish;

- pul oqimlari bo'yicha tahliliy hisob ko'rsatkichlarini bosh kitob va balans moddalaridagi ko'rsatkichlar bilan solishtirish;

- pul oqimlari to'g'risidagi hisobot qonunchilikda belgilangan muddat va tartib asosida taqdim etilganligini tekshirish;

- pul oqimlarini shakllanishi va foydalanilishi bo'yicha amalga oshirilgan muomalalarning qonuniyligini yoki davlat tomonidan ishlab chiqilgan me'yoriy-huquqiy hujjatlar talablariga mosligini o'rganish;

- pul oqimlarini shakllanishi va foydalanilishi bo'yicha amalga oshirilgan xo'jalik muomalalarini buxgalteriya hujjatlari va schyotlarida to'g'ri, to'liq va o'z muddatida aks ettirilganligini tekshirish;

- pul oqimlari to’g’risidagi hisobot ko’rsatkichlarining ishonchliligini yoki haqiqatga mosligini o’rganish;

- operatsion, investitsion va moliyaviy faoliyat bo’yicha pul oqimlari harakatini qonuniyligini va to’g’ri hisobga olinganligini tekshirish;

- buxgalteriya balansining pul oqimlari bo’yicha ko’rsatkichlarini ishonchliligini yoki pul oqimlari bo’yicha rasmiylashtirilgan birlamchi hujjatlar ma’lumotlariga muvofiqligini o’rganish;

- pul oqimlari to’g’risida hisobot auditi natijalarini oraliq va umumiy auditorlik ma’lumotnomalari(dalolatnomalari)da umumlashtirish, rasmiylashtirish va baholash;

- pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditi natijasida aniqlangan xato yoki qoidabuzarliklarni paydo bo’lish sabablarini tahlil qilish va ularni kelgusida takrorlanmasligi yuzasidan amaliy tavsiyalar ishlab chiqish;

- pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditi natijalarini mijoz-korxona rahbariyatiga taqdim etish va h.k.

Auditor pul oqimlari to’g’risidagi hisobot ko’rsatkichlarini ishonchliligini yoki birlamchi hujjatlar ma’lumotlariga mosligi o’rganishdan oldin quyida keltirilgan tartib asosida testlashni amalga oshirishi lozim. Quyidagi jadvalda pul oqimlari bo’yicha amalga oshirilgan muomalalarni tekshirish bo’yicha namunaviy testlar to’plamini keltiramiz (6.7.-jadval).

Bunda qo’yidagi asosiy uch bulimga bo’linadi:

1. Tayyorgar lik bosqichi;
2. Tekshirish bosqichi;
3. Tekshiruv natijalarini umumlashtirish va baholash bosqichi.

Shu o’rinda pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditi jarayonida auditor me’yorlashtirish, baholash, guruhlash usullaridan ham foydalaniladi. Audit usullari har bir hodisaning kelib chiqish sabablari, ularning oqibatlari, ho’jalik jarayonlarining qonun-qoidalarga (mezonlarga) muvofiqligini aniqlashga yordam berishi kerak.

6.7.-jadval

Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditini o’tkazish tartibi

Tekshiruvni o’tkazish bosqichlari	Bajariladigan ishlar
Tayyorgarlik bosqichi	- tekshiruv maqsadi va vazifasini aniqlash; - tekshiruv ob’ektlarini tanlash; - auditorlik ishchi guruhini tasdiqlash, ya’ni bevosita tekshiruvni o’tkazishda qatnashuvchi shaxslarni tayinlash; - tekshiruvning reja va dasturini tayyorlash va tasdiqlash (tekshiruv bo’yicha auditorlik ishchi rejasi va dasturini ishlab chiqish).
Tekshirish bosqichi	- auditorlik riski va muhimlilik darajasini aniqlash; - korxona ichki nazorat tizimi ma’lumotlarining ishonchliligini baholash; - audit ob’ektlarini tanlash va tanlash hajmini belgilab olish; - auditorlik ishchi guruhini tasdiqlash, ya’ni bevosita tekshiruvni o’tkazishda qatnashuvchi shaxslarni tayinlash; - audit dalillarini to’plash; - korxonalarda amalga oshirilgan muomalalarni buxgalteriya schyotlarida to’g’ri, to’liq va o’z muddatida hisobga olinganligini tekshirish; - amalga oshirilgan muomalalarning qonuniyligi, hujjatlarning haqiqiyligini, undagi mavjud hisob-kitoblarning arifmetik va grammatik jihatdan to’g’riligi va shakllarga mos kelishini aniqlash; - muomalalarni haqiqatda amalga oshirilganligi, hujjatlarda ko’rsatilgan pul mablag’lari va moddiy qimmatliklar olinganligi yoki berilganligini, haqiqatan ish bajarilganligi yoki xizmat ko’rsatilganligini tekshirish; - har bir amalga oshirilgan muomala bo’yicha yozuvlar, hujjatlar va haqiqiy ma’lumotlarni boshqasiniki bilan solishtirish, masalan, hisobotlarning haqiqiy ko’rsatkichlarini pul mablag’lari va moddiy boyliklar haqidagi ma’lumotlar bilan solishtirish; - korxonada mablag’lar va moddiy boyliklarni saqlash va sarflashning to’g’riligi, buxgalteriya hisobi va hisobotlari ishonchliligi, moliyaviy intizomga rioya qilinishini tekshirish; - korxona biznes reja yoki smetasining to’g’ri tuzilganigi hamda ularni rasmiylashtirish tartib-qoidalariga amal qilinganligini tekshirish; - korxona tomonidan sarflangan xarajatlarning to’g’riligi va o’z vaqtidaligi, xarajatlarning korxona maqsadlariga mos kelishini, setlar, shtatlar, kontingentlar bo’yicha va ishlab chiqarish rejalarini bajarish darajasini tekshirish va tahlil qilish; - korxona ichki nazorat tizimi faoliyatini baholash, dori-darmon ishlab chiqarish korxonalarining moliya xo’jalik faoliyati to’g’risidagi hisobotlari tahlilini o’tkazish, rejalashtirilgan iqtisodiy va nazorat ishlari rejasining bajarilishing amaldagi holatini o’rganish va yuqori boshqaruv organlari tomonidan berilgan topshiriqlarning bajarilish sifatini tekshirish;
Tekshiruv natijalarini umumlashtirish va baholash bosqichi	- ishchi hujjatlarni sharhlash va yakuniy ishchi hujjatlarni tayyorlash; - aniqlangan kamchiliklarning jiddiylik darajasini baholash; - auditorlik dalillarning etarliligini baholash; - faoliyat ko’rsatayotgan korxona printsipi bilan bog’liq omillarni baholash; - buxgalteriya hisobotidagi axborotlarni taqdim qilish va bayon qilish; - hisobot tuzilganidan so’ng sodir bo’lgan hodisalarni baholash; - tekshiruv natijasida aniqlangan xato yoki qoidabuzarliklarni AFMSlarda belgilangan mazmun va tartiblar asosida audit ish hujjatlarida umumlashtirish va rasmiylashtirish; - tekshiruv natijasida aniqlangan xato yoki qoidabuzarliklarning mazmuni, paydo bo’lish sababalari va ularni kelgusida takrorlanmasligi yuzasidan amaliy tavsiyalar aks ettirilgan auditorlik(oraliq) dalolatnomalarini tuzish va moddiy-javobgar shaxsdan tegishli aniqlangan holat bo’yicha zarur tushuntirish olish; - korxona tekshiruvi natijalari bo’yicha aniqlangan xato va kamchiliklarni bartaraf etish yuzasidan aniq, amaliy, kafolatli taklif hamda tavsiyalar ishlab chiqish, tegishli chora va tadbirlarni amalga oshirish, tekshiruv natijalarini umumlashtirish va baholash; - tekshiruvda aniqlangan qonunbuzarliklar va suiste’molchiliklarni bartaraf etish hamda korxona moliya-xo’jalik faoliyatini yaxshilash bo’yicha korxona rahbariga taqdimnoma loyihasini tayyorlash va taqdim etish; - o’tkazilgan audit natijalari bo’yicha auditorlik hisobotini tayyorlash va ma’lumotlariga muvofiq auditorlik xulosasini tayyorlash va uni foydalanuvchilarga taqdim etish.

«Milliy valyutadagi pul mablag’lari», «Hisob-kitob scheti», «Pul ekvivalentlari» (turlari bo’yicha), schetlari, 006-«Qat’iy hisobot blankalari» balansdan tashqari scheti va boshqa hisob-kitob schetlari bilan korrespondentsiyalangan schetlar bo’yicha hisob registrlari, balanslar va boshqa hisobot shakllari»;

- bank ko’chirmalari (bank tomonidan tasdiqlanib ilova qilingan hisob-kitob to’lov hujjatlarining shakllari bilan);
- to’lov topshiriqnomalari;
- to’lov talabnomalari;
- to’lov orderlari;
- inkasso topshiriqnomalari (farmoyishi);
- hisob-kitob schyotiga naqd pul topshirish uchun ariza;
- valyutani majburiy sotish uchun topshiriqnomalar;
- valyuta sotib olish uchun topshiriqnomalar;
- rezidentning sotib olingan valyutani so’mga aylantirish to’g’risidagi farmoyishi va boshqalar.

6.8.-jadval

Pul oqimlari bo’yicha muomalalarni audit qilishda namunaviy testlar to’plami[80]

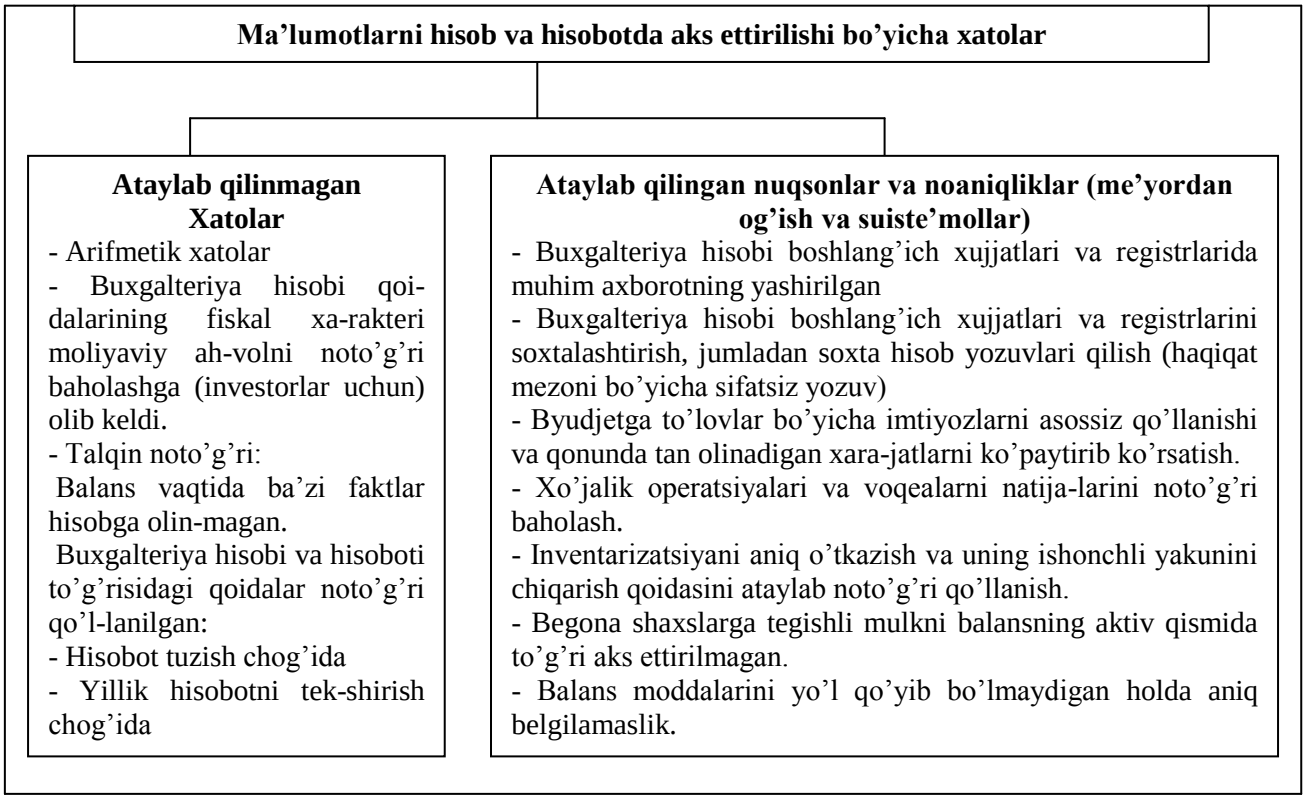
№	Mazmuni	Javoblar
	I. Nazoratning amalga oshirilishi.	
1.	Bosh buxgalter har kuni bank ko’chirmalarini tekshiradimi?	
2.	Bank ko’chirmalari bilan unga ilova qilingan hujjatlar o’xshashligi tekshiriladimi?	
3.	Bosh buxgalter bankdan olingan pul mablag’ini to’la kirim qilinishini tekshiradimi?	
4.	Banklarda boshqa hisobvaraqlar ochilganmi?	
	II. Haqiqiylik.	
5.	Seyfda rahbarlar tomonidan avvaldan imzolangan to’lov talabnomalari saqlanadimi?	
6.	Valyuta xaridi bo’yicha, akkreditivlar bo’yicha, valyuta olish bo’yicha arizalar va to’lov talabnomalari ro’yxatga olinadimi?	
7.	Shartnomalar nusxalari buxgalteriyada mavjudmi va chet ellik sheriklarga to’lov shartnomalar asosida amalga oshiriladimi?	
	III. Ruxsat olish.	
8.	Bank muomalalariga bosh buxgalter va korxona rahbaridan tashqari ularning o’rinbosarlari tomonidan sanktsiya beriladimi?	
9.	Mol etkazib beruvchilarga avvaldan to’lanadigan hisobvaraqlarga rahbarning ruxsat beruvchi imzosi qo’yiladimi?	
	IV. Turlanishi.	
10.	Korxonada pul oqimlariga doir vujudga keladigan va ko’p qo’llaniladigan muomalalar bo’yicha korrespondentsiyalar ishlab chiqilganmi?	
	V. Hisob.	
11.	Bank ko’chirmalari buxgalteriya hisobida har kuni aks ettirilib, qayta ishlanadimi?	

[80] Jadval muallif tomonidan tayyorlangan

Auditorlar tomonidan pul oqimlari to’g’risidagi hisobot ko’rsatkichlari quyidagi birlamchi hujjatlar ma’lumotlari bilan o’zaro taqqoslanadi va ularga muvofiqligi tekshiriladi:

- naqd pullarni kirim qilish va berish bo’yicha dastlabki hujjatlarni rasmiylashtirish (kirim va chiqim kassa orderlari KO-1, KO-2);
- kassa daftari (KO-4 shakli), kirim va chiqim kassa hujjatlarini ro’yxatga olish daftari (KO-3, KO-3a);
- kassa hujjatlariga oid dastlabki tasdiqlovchi hujjatlar;

Hozirgi paytda ayrim korxonalar rahbarlari, soliq to’lovlarini kamaytirish, kelajakda kredit olinishini ta’minlash va tashqi foydalanuvchilarga noto’g’ri ma’lumotlar taqdim etish maqsadida o’zlarining xozirgi kundagi haqiqiy moliyaviy va mulkiy holatini ko’rsatishni istamaydilar, korxonaning pul oqimlari to’g’risidagi hisobot ma’lumotlarini, shu jumladan, tegishli moliyaviy xo’jalik muomalalari bo’yicha aylanmalarni noto’g’ri aks etish hisobiga, buzib ko’rsatishga harakat qiladilar(6.1- rasm).



6.1- rasm. Buxgalteriya hisobotida muhim xatoliklarni paydo bo’lishi sabablari[81]

[81] Расм muallif tomonidan tayyorlangan

Pul oqimlari bo’yicha buxgalteriya hisobvaraqlaridagi yozuvlar, buxgalteriya hisobvaraqlari korrespondentlanishi hamda pul ifodasida to’g’ri asoslanganligini aniqlash uchun tekshirilayotgan buxgalteriya yozuvlariga taalluqli bo’lgan va amalda sodir etilgan xo’jalik muomalalarini yozma ravishda tasdiqlovchi, buxgalteriya hisobi ma’lumotlariga huquqiy maqom beruvchi dastlabki hujjatlarni diqqat bilan o’rganib chiqish lozim. Amalda buxgalteriya hisobi va hisobotida tez-tez uchraydigan muhim xatoliklarni ayrim vaziyatlar bo’yicha misollarda aniq belgilab olish lozim.

Audit qilinayotgan buxgalteriya hisobotidagi ehtimoli bo’lgan xatolar va su’iiste’mollar tahlili ularni muayyan qo’shimcha belgilariga qarab farqlanmasa, to’la hisoblanmaydi. Masalan, auditorlar hisob va hisobotda xatolarni va me’yordan chekinishlarni, ya’ni g’arazlilikni, jumladan, su’iste’mol bilan bog’liq xatoliklarni quyidagi belgilarga ajratgan holda o’rganishlari lozim:

a) xatolar-sabablar va xato-natija;

b) bir martalik va doimiy;

v) muhim va rasmiy;

g) katta va arzimas;

d) haqiqiy va loyihalashtirilgan kabilar.

Xatolar to’g’risidagi auditorlik dalillarini ushbu va boshqa belgilarga qarab ajratish ob’ektdagi auditorlik ishlarining muhim elementlaridir. Busiz tekshirish chog’ida to’plangan axborot (auditorlik dalillari) xususida qaror qabul qilish qiyin. Xatoliklar aniqlangan hollarda auditor uning mohiyatini aniqlaydi, uning ba’zi jihatlari ishlarni keyinchalik davom ettirish chog’ida yangi shart-sharoitni taqozo qilishi mumkin.

a) bir martalik xatolar xarakteri tasdiqlanishi lozim, ya’ni, tekshirishni davom ettirish chog’ida bu xatolar yana takrorlangani yoki takrorlanmaganiga alohida etibor berish kerak.

b) xatolarning doimiy tusdaligi (ularning aniq bir vaqtda takrorlanishi) auditordan ichki nazorat xatari to’g’risidagi oldingi mulohazasini qayta ko’rib chiqishni talab qiladi;

c) xatolikning doimiy tusdaligi ichki nazoratga ishonish mumkin emasligini bildiradi, bunday vaziyatda mustaqil tekshirishga alohida e’tibor berilishi kerak.

6.9.-jadval

Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditida odatda uchraydigan xatoliklar[82]

Tipik xatoliklar namunalari	Xatoliklarning oqibatlari
Dastlabki hisob xujjatlarini qabul qilingan tartibini ayrim buzishlar bilan rasmiylashtirish	
Xujjatlar blanklarida ko’rsatilgan barcha satrlar va grafalar to’ldirilmagan	Xo’jalik muomalalari haqida to’la axborot yo’q, bu ularni hisobga olishda ma’lumotlar buzilishiga olib kelishi mumkin.
Xujjat to’g’riligini tasdiqlovchi zarur imzo yo’q.	Xujjatlar va ular asosida amalga oshirilgan muomalalar xaqiqiy emas deb topilishi mumkin
Bo’sh satrlar va grafalar chizib qo’yilmagan	Xujjatga muomala mohiyatini o’zgartiruvchi yozuv kiritilishi mumkin.
Xujjatlar tegishli shtamp bilan tasdiqlanmagan.	Xujjatdan takror foydalanish mumkin, bu xujjatga opera-tsiyalarini hisoblashda ma’lumotlar buzilishiga olib kelishi mumkin.
Dastlabki xujjatlarni amaldagi qonunlar va yo’riqnomalar talablarini buzib rasmiylashtirilgan	
Ma’lum tusdagi moliya-xo’jalik faoliyatini amalga oshirish xuquqiga litsenziya, ruxsatnoma yo’q	Xo’jalik muomalalari noqonuniy deb hisoblanishi mumkin
Shartnoma tuzilgan, muomalalar esa uni rasmiylashtirish va mazmuniga doir boshqa qonun talablariga rioya qilmay amalga oshirilgan	Shartnoma va muomalalar qonunga xilof deb topilishi unda ishtirok etgan yuridik va jismoniy shaxslar javobgarlikka tortilishi mumkin

Bunday sharoitlarda auditorning har bir xatoning qanday tusdaligini va oqibatini, me’yordan chetga chiqishini, ularning xo’jalik yuritish natijalariga ta’sirini professional baholay olish qobiliyati muhimdir. Ayrim misollar quyidagi 9-jadvalda keltirilgan. Xo’jalik muomalalarini rasmiylashtirish va hisobga olishda yuz beradigan aniq xatolar va me’yordan chetga chiqishlar hayotda g’oyat xilma-xil - turlicha bo’lishi mumkin. Rahbarlar va hisob xodimlari xo’jalik faoliyatining deyarli har bir sohasida yo’l qo’yadigan eng ko’p uchraydigan xatolar mavjud (ular turli mualliflar tomonidan tadqiq etilgan, tizimlashtirilgan va tahlil etilgan). Bunday maqolalarning zarurligiga shubxa yo’q, chunki ularda auditorlarga amaliy ishda yordam beradigan ma’lumotlar bo’ladi; lekin, ularda xatolikning umumiy mohiyati, shuningdek xo’jalik yuritish natijalariga ularning ta’siri ochib

[82] Jadval muallif tomonidan tayyorlangan

berilmaydi.

Ataylab qilingan xatolar (ularning bir qismi ma’muriyat va xodimlarning suyiiste’mollari sifatida tasnif qilinishi mumkin) odatda jinoiy huquq doirasida bo’ladi. Tekshirish huquqni muxofaza qiluvchi organlarning topshirig’iga muvofiq o’tkazilayotgan bo’lsa (majburiy audit) auditordan bunday su’iiste’mollarni to’la ochib berishni ta’minlash kutiladi. Shu bilan birga atayin qilingan g’arazlarni aniqlash chog’ida, agar muhim bo’lsa, umuman buxgalteriya hisoboti to’g’riligiga shubha tug’dirsa, auditordan shunga mos harakatlarni va xulosada tegishlicha tavsifni kutish lozim.

Agar auditorda ayrim xodimlarning standartga ko’ra axborotni ataylab buzish deb tasnif qilishga haqli bo’lgan su’iiste’mollar to’g’risida asosli shubha paydo bo’lsa, bu haqda avvalo iqtisodiy sub’ektlarning yuqori ma’muriyati vakillarini (agar bu vakilar suyiiste’molga arashlamagan bo’lsa) xabardor qilishi zarur. Tegishli xo’jalik muomalasining mohiyatini tekshirish, aniqlangan suyiiste’mollarni batafsil to’xtatish, bu suyiiste’mollarning oqibatlarini aniq miqdoriy baholash, shuningdek tegishli xulosa chiqarish auditorning vazifasiga kiradi. Bunday hollarda suiste’mollar to’g’risidagi aniqlangan axborotlarni to’la-to’kis xujjatlashtirish zarur. Keyinchalik sudlashish boshlansa, auditorning ish xujjatlari sudda isbotlovchi dalillarga aylanishi mumkin.

Shubhali xo’jalik muomalalarini puxta tekshirish aslida yana auditor aniqlangan su’iste’mollar auditning boshqa segmentlariga qanday ta’sir qilishini aniqlash uchun, hisob va hisobotga kiritilgan aniqlangan suiste’mollarning oqibatini bartaraf etadigan tuzatishlarning xarakterini aniqlash uchun talab qilinadi. Agar auditni amalga oshirish davri vaqt jihatidan audit qilinayotgan davrdan keyin bo’lsa (masalan, buxgalterya hisoboti soliq inspektsiyasiga topshirilgandan keyin) u holda ish tugagandan keyin taqdim etishi lozim bo’lgan auditorlik xulosasining shaklini ham belgilash zarur. Biroq, mavjud hisob tizimida bu vazifani ham to’la hal qilingan, deb bo’lmaydi. Pul oqimlari to’g’risidagi hisobotda, umuman buxgalteriya hisobotida korxonaning moliyaviy axvolini xolisona aks ettirish muammolari xilma-xil. Tekshiruv jarayonida turli omillarning buxgalteriya

hisobotining ishonchlilik (haqiqiylik) darajasiga ta’sirini o’rganish zarur.

Bizningcha, yuqoridagi jadval mazmunini bilib olish ko’p auditorlar uchun foydali bo’ladi. Bu moliyaviy hisobot bo’yicha keltirilgan dalillarni ishonchliligini baholash va ko’p hollarda hisob hamda audit amaliyotida uchraydigan turli holatlarni baholash uchun zarurdir. Ma’lumki, buxgalteriya hisobida barcha yozuvlar dastlabki hujjatlar asosida yuritiladi. Bundan keyin, undagi ma’lumotlar hisob registrlariga ko’chirib yoziladi, u erda ular bir xil tizimga keltiriladi, ya’ni, buxgalteriya hisobvaraqlarida qayd etiladi. Hisobot davrining oxirida hisob registrlari ma’lumotlariga asosan korxona hisoboti to’ldiriladi.

Dastlabki hujjatlar hisob ma’lumotlari harakatini boshlab beradi, korxona moliyaviy-xo’jalik faoliyatini yoppasiga va uzluksiz aks etish uchun buxgalteriya hisobini kerakli bo’lgan ma’lumotlar bilan ta’minlaydi.

Hisobga olish uchun faqat to’g’ri rasmiylashtirilgan, ya’ni, barcha rekvizitlari to’ldirilgan hujjat qabul qilinadi. Faqat shu holatda, dastlabki hujjat huquqiy maqomga ega bo’ladi. Bunday rekvizitlar bo’lib hujjat nomi, kodi; tuzilgan sanasi, xo’jalik muomala mazmuni; xo’jalik muomala o’lchamlari (natura va pul ifodasida); xo’jalik muomalalari sodir etilishi bo’yicha va to’g’ri rasmiylashtirilmshi yuzasidan mas’ul mansabdor shaxslar lavozimlari, shaxsiy imzolar va ularning yoritishlari va boshqalar hisoblanadi.

Hozirgi vaqtda ayrim rekvizitlarni kodlar bilan almashtirib yozishga ruxsat etilgan. Korxonada buxgalteriya hisobi hisoblash texnikasi yordamida avtomatlashtirilgan bo’lsa bunday holatlar ko’proq uchraydi. Dastlabki buxgalteriya hujjatlardagi yozuvlarni siyoh, kimyoviy qalam, sharikli ruchka pastasi, yozuv mashinkalari, kompyuterning printeri va boshqalar bilan amalga oshirish mumkin.

Har bir korxonada rahbar bosh buxgalter bilan kelishgan holda dastlabki hujjatlarni imzolash huquqiga ega bo’lgan shaxslar ro’yxatini tasdiqlaydi. Buxgalteriyaga kelib tushgan barcha pul oqimlari bo’yicha dastlabki hujjatlar majburiy tekshiruvdan o’tkazilishi lozim. Tekshiruv hujjatlarning shakllari (hujjatlar va uning rekvizitlari to’liq va to’g’ri rasmiylashtirilganligi) va mazmuni

(muomalalar qonuniyligi, alohida ko’rsatkichlarning logik jihatdan bog’langanligi) bo’yicha amalga oshiriladi.

6.10-jadval

Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot ishonchliligining turli darajalari[83]

Buxgalteriya hisobotida korxona moliya-viy ahvolini to’g’ri aks etish darajasi	Korxona moliyaviy ahvolining buxgalteriya hisobotida xolisona aks etishi darajasiga ta’sir qiluvchi omillar	
	Korxona buxgalteriya hisobi va hisob siyosati sohasidagi me’yoriy xujjat-larning ko’rsatkichlariga rioya qilmaslik	Korxona buxgalteriya hisobi va audit siyosati sohasidagi me’yoriy xujjatlar ko’rsatkichlariga rioya qilish
Buxgalteriya hisoboti korxonaning moliyaviy ahvolini to’g’ri aks ettirmaydi	1-vaziyat hisobotdagi xatolar korxona buxgalteriya hisobi va hisob siyosati sohasidagi me’yoriy xujjatlarga rioya qil-maslik oqibati	2- vaziyat Korxona buxgalteriya hisobi va hisob siyosati sohasidagi me’yoriy xujjatlar ko’rsat-malariga izchil rioya qilish natijasida buxgalteriya hisoboti korxonaning moliya-viy ahvolini ob’ektiv aks ettirmagan
Buxgalteriya hisoboti korxonaning moliyaviy ahvolini to’g’ri aks ettiradi	3- vaziyat Korxona buxgalteriya hisobi va hisob siyosati sohasidagi me’yoriy xujjatlar ko’rsatmalariga rioya qilmaslik oqibatida buxgalteriya hisobotida korxona moliyaviy ahvoli to’g’ri aks etmagan	4- vaziyat Korxona buxgalteriya hisobi va hisob siyosati sohasidagi me’yoriy xujjatlar ko’rsatmalariga rioya qilish natijasida buxgalteriya hisobotida korxona moliyaviy ahvoli to’g’ri aks etgan

Amaldagi qonunchilikka zid holda sodir etilgan muomalalar bo’yicha hujjatlarni ijro etish va rasmiylashtirish taqiqlanadi. Bunday hujjatlar tegishli qaror qabul qilish uchun korxona rahbari va bosh buxgalteriga topshiriladi. Qayta ishlovdan o’tgan dastlabki hujjatlar, ulardan qaytadan foydalanish imkoniyatini bartaraf etish maqsadida, tegishli belgilar bilan tamg’alanishi lozim.

Pul oqimlari bo’yicha ayrim buxgalteriya yozuvlari, tegishli dastlabki hujjatlar asosida emas, amaldagi me’yorlar, ko’rsatmalar, qarorlar, qonunlar va boshqa me’yoriy hujjatlar asosida amalga oshiriladi, Bunday holatlarda auditor yuqorida qayd etilgan yozuvlar bo’yicha tegishli buxgalteriya ma’lumotnomalari va ular asosli ravishda amaldagi qonunchilikka muvofiq to’g’ri to’ldirilganligi nuqtai-nazaridan, shuningdek, bunday buxgalteriya yozuvlari bo’yicha summalar to’g’ri hisoblanganligi va tegishli ravishda rasmiylashtirilganligi nuqtai-nazaridan

[83] Jadval muallif tomonidan tayyorlangan

ham tekshirishga majburdir.

Korxonada pul oqimlari bo'yicha qonunchilik talablarini buzish va suiiste'molchiliklarni sodir etish usullari turli ko'rinishlarga egadir. Birinchi ko'rinishda ularning turli bo'lishi tasodifan, sodir etilishi mumkin bo'lgan xatolar va suiiste'molchiliklar soni esa cheklangan ko'rinadi. Amalda esa, ularni diqqat bilan o'rganib chiqqanda, ma'lum bir qonunchilikka rioya qilinishi va ularning ichki va tashqi o'zaro bog'liqligi aniqlanadi.

Buxgalteriya hisobi hisobvaraqlaridagi yozuvlar asosli ravishda amalga oshirilganligining tekshiruvidan keyin, bosh kitobdagi yozuvlar jurnal-order yoki memorial-order kabi hisob registrlaridagi yozuvlariga muvofiqligiga ishonch hosil qilish uchun, hisob registrlari to'g'ri tuzilganligini tekshirish imkoni yaratiladi. O'z navbatida, jurnal-orderlar to'g'ri to'ldirilganligi amalda pul oqimlari to'g'risidagi hisobot ko'rsatkichlari haqiqiyligini ta'minlaydi. Hisob to'liq kompyuterlashgan sharoitlarida ham hisob ma'lumotlarini nashrga chiqarish yo'li bilan kerakli bo'lgan hisob registrlari yig'indisi tayyorlanadi.

Pul oqimlari bo'yicha hisob registrlarining tekshiruvida quyidagi savollar o'rganilishi lozim:

- hisob registrlarida korxona xo'jalik muomalalarini to'liq aks etganligi;

- ushbu registrlar foydalanish uchun qulayligi va ular etarli darajada yakqol va ravshanligi, katta hajmdagi ma'lumot manbalariga egaligi, kerakli bo'lgan hisobot tayyorlash va iqtisodiy tahlilda ishlatish uchun yaroqsizligi;

Korxonaning moliyaviy-xo'jalik faoliyati to'g'risida haqqoniy xulosalar shakllantirish va uni takomillashtirish yuzasidan takliflar kiritish korxonada audit o'tkazishning eng muhim bosqichlaridan biri hisoblanadi. Pul oqimlari to'g'risidagi hisobotlarning namunaviy shakllari, tayyorlash qoidalari, taqdim etish muddatlari, ularni ko'rib chiqish va tasdiqlash tartibi O'zbekiston Respublikasi "Buxgalteriya hisobi to'g'risida"gi Qonuni (keyingi kiritilgan qo'shimchalar va o'zgartirishlar bilan) va korxonalarning chorak va yillik pul oqimlari to'g'risidagi hisoboti shakllarini to'ldirish to'g'risida O'zbekiston Respublikasi moliya vazirligining yo'riqnomalari bilan tartibga solinadi.

Auditorlar korxona buxgalteri tomonidan chorak va yillik pul oqimlari to’g’risidagi hisobotlarni tayyorlashda quyidagi shartlarga rioya qilinganligi tekshiriladi: hisobot davri bo’yicha barcha xo’jalik muomalalari va ishlab chiqarish zahiralari, tayyor mahsulot va hisob-kitoblarni inventarlash natijalari to’liq aks ettirilishi; sintetik va tahliliy hisob ma’lumotlarini bir biriga mos kelishi; hisobot va balans ko’rsatkichlari sintetik va tahliliy hisob ko’rsatkichlari bilan tegishli ravishda rasmiylashtirilgan asos bo’luvchi hujjatlar yoki ularga tenglashtirilgan ma’lumot texnikaviy saqlovchi manbalar asosida to’ldirilishi va bir biriga to’liq muvofiqligi va balans moddalari to’g’ri baholanishi.

Agar korxonada tahliliy pul oqimlari bo’yicha analitik hisob yuritilmagan bo’lsa, unda amalda buxgalteriya hisobi yuritilmaganligi va hisob ma’lumotlari umuman mavjud emasligini amaliyotchi buxgalterlar yaxshi bilishadi. Lekin, bir qator holatlarda, ayniqsa tijorat tizimlarida, xususiy kompyuterlarni qo’llash sharoitlarida, ushbu ish umuman olib borilmaydi yoki nihoyatda past darajada yuritiladi. Bu esa, o’z navbatida, faoliyat ko’rsatayotgan korxonada tahliliy buxgalteriya hisobini yuritish talablariga javob beradigan tegishli chop etilgan hujjatlar yo’qligi sababli, sintetik buxgalteriya hisobi ko’rsatkichlarining haqqoniyligi va balans moddalarining ishonchliligini aniqlash imkonini bermaydi.

Auditor pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditining dastlabki bosqichlarida, tahliliy hisob ko’rsatkichlari bosh kitobda umumlashtirilgan sintetik hisob ko’rsatkichlariga, uning ko’rsatkichlari esa, korxonada qo’llaniladigan tahliliy hisob tizimida batafsilllashtirilganligini hisobga olgan holda, balans aktiv va passivining tegishli moddalarining ko’rsatkichlari bilan muvofiqligini tekshirishi lozim. Ushbu ko’rsatkichlarning bir biriga mos kelmasligi, korxonada moliyaviy-xo’jalik faoliyatining buxgalteriya hisobini yuritish amaldagi qonunchilik bilan belgilangan tartibi jiddiy ravishda buzilganligi to’g’risida dalolat beradi, bu esa, auditorlik tekshiruvi dasturi va kelajakda tuziladigan auditorlik xulosasi tuzilishiga tegishli xususiyatlarni kiritishni taqozo etadi. Auditorlik tekshiruvi jarayonida korxonada tahliliy hisob yuritilmasligi aniqlansa, bu to’g’risida tegishli dalolatnoma tuzgan holda, tekshiruvni to’xtatish maqsadga muvofiqdir, korxona

bilan esa, agar u mustaqil ravishda tahliliy hisobni tashkil eta olmasa, auditorlik tashkiloti kuchi bilan tahliliy hisobni tiklash to’g’risida shartnoma tuzilishi lozim.

Auditorning pul oqimlari to’g’risidagi hisobotda ahamiyatli darajada buzib ko’rsatishlar mavjud bo’lishi mumkinligi to’g’risidagi har bir shubhasi, o’z shubhalaridan kechish yoki ularni tasdiqlash uchun, undan muolajalarni kengaytirishni talab qiladi. Pul oqimlari to’g’risidagi hisobotdagi buzib ko’rsatishlar, ya’ni buxgalteriya hisobini tashkil etish va yuritish bo’yicha belgilangan qoidalarga rioya qilmaslik natijasida buxgalteriya ma’lumotlarini noto’g’ri aks ettirish va taqdim etishni ikki turi mavjud: ataylab qilingan va bilmasdan sodir etilgan holatlar.

Pul oqimlari to’g’risidagi hisobotda ataylab qilingan buzib ko’rsatishlarni sodir etish tekshirilayotgan iqtisodiy sub’ekt xodimlarining oldindan bilgan holda harakat qilishi (yoki harakat qilmasligi) natijasidir. Ular pul oqimlari to’g’risidagi hisobotdan foydalanuvchilarni chalg’itish uchun g’arazgo’ylik maqsadida amalga oshiriladi. Shuning bilan bir qatorda, auditor pul oqimlari to’g’risidagi hisobot ma’lumotlarida buzib ko’rsatishlarga olib keladigan iqtisodiy sub’ektining xodimi tomonidan oldindan bilgan holda qilgan harakatlari (yoki harakat qilmasligi) to’g’risida xulosa faqat bunga vakolatga ega bo’lgan idora tomonidan chiqarilishi mumkinligini unutmasligi lozim.

Pul oqimlari to’g’risidagi hisobotda bilmagan holda buzib ko’rsatishlar tekshirilayotgan sub’ekt xodimlari tomonidan bilmasdan turib harakat qilishi (yoki harakat qilmasligi) natijasidir. Pul oqimlari to’g’risida hisobotni audit qilishda bu kapitalning ko’payishi va kamayishiga bog’liq muomalalar alohida-alohida o’rganiladi. Xulosa qilganimizda, pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditini takomillashtirishning yangi yo’nalishlarini tadqiq etish korxona faoliyatini samarali boshqarish va chetdan mablag’lar jalb qilishning optimal imkoniyatlarini qidirib topishga xizmat qiladi.

Takrorlash uchun savollar:

1. Pul oqimlari auditining maqsadi, vazifalari va ma’lumot manbalarini tushuntirib bering?
2. Pul oqimlari auditini o’tkazish tartibini tushuntirib bering?
3. Kassa muomalalarini tekshirishda qanday hisob registrlari o’rganiladi?
4. Bankdagi schyotlarga doir muomalalar auditi qanday amalga oshiriladi?
5. Pul oqimlari to’g’risidagi hisobotda aks ettirilgan xarajat moddalari auditi qanday amalga oshiriladi?
6. Investitsion faoliyat bo’yicha muomalalar auditi qanday amalga oshiriladi?
7. Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditida qanday auditorlik metodlari va amallari qo’llaniladi?
8. Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditi qanday ketma-ketlikda amalga oshiriladi?
9. Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot auditi qanday yo’nalishlar bo’yicha tashkil etiladi?
10. Moliyaviy faoliyat bo’yicha pul oqimlari auditi qanday tartibda amalga oshiriladi?

Tayanch tushunchalar:

1. Pul oqimlari
2. Pul oqimlari auditi
3. Investitsion faoliyat bo’yicha pul oqimlari auditi
4. Moliyaviy faoliyat bo’yicha pul oqimlari auditining ma’lumot manbalari
5. Pul oqimlari auditini o’tkazish ketma-ketligi
6. Pul oqimlari harakati auditi
7. Yo’ldagi pul mablag’lari auditi
8. Kassa muomalalari auditi
9. Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot
10. Hisob-kitob schyotiga doir muomalalar auditi
11. Bankdagi schyotlarga doir muomalalar auditi

7- MAVZU. XUSUSIY KAPITAL TO'G'RISIDAGI HISOBOT AUDITI

7.1. Korxona o'z kapitali holati va uni shakllantirish manbalari bo'yicha xarajatlar auditi

Ma'lumki amaldagi qonunchilik talablariga muvofiq, xususiy kapital to'g'risidagi hisobotda xususiy kapitalning tuzilmasi quyidagilardan iboratdir, deb ko'rsatilgan: ustav kapitali, qo'shilgan kapital, rezerv kapitali, taqsimlanmagan foyda, xususiy kapital bilan qoplanmagan zarar.

Xususiy kapital deganda xo'jalik yurituvchi sub'ektga tegishli bo'lgan mulkning qiymati tushuniladi. Bu kapital jami kapital bilan qarzga olingan kapitalning o'rtasidagi farq sifatida aniqlanishi mumkin, ya'ni

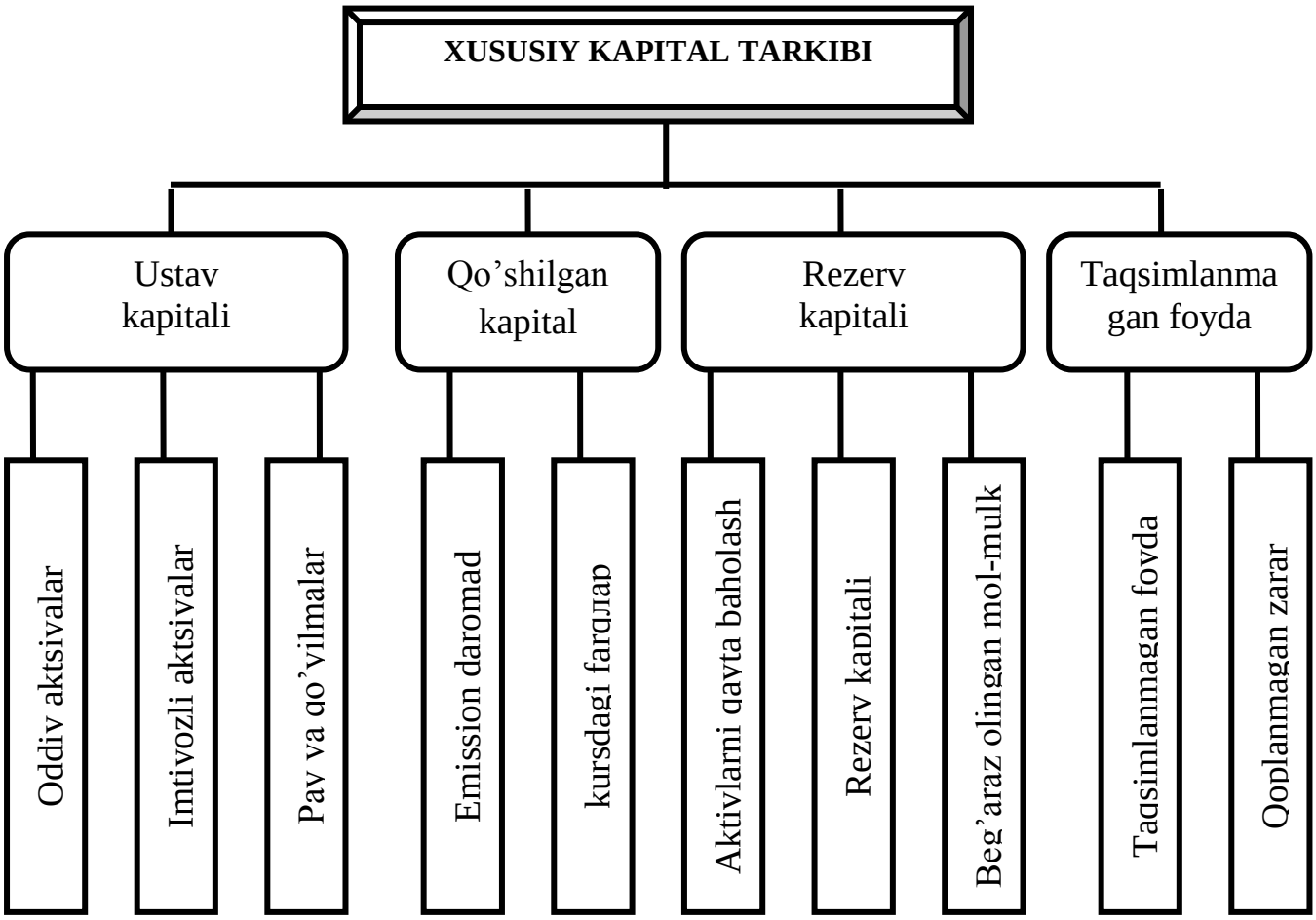
$$Kx=Kj-Kq.$$

Bunda, Kx-xususiy kapital, Kj-jami kapital, Kq-qarzga olingan kapital.

Xususiy kapitalni buxgalteriya hisobida aks ettirish uchun ularni bir qancha belgilari bo'yicha tasniflashni taqozo qiladi. Aksariyat olimlar xususiy kapitalni tasniflash belgilari sifatida ularning turlarini, xizmat muddatlarini, tashkil etish manbalarini olish zarur, deb hisoblaydilar. Ularni tasniflashda moddiylik belgisini, turgan joyi, faoliyatda ishtirok etish darajasini ham e'tirof etishni maqsadga muvofiqdir. Bundan tashqari, tasniflash belgilarini ierarxiyasini to'g'ri asoslash ham uni o'rganishda muhim omildir. Chunki bu tizimni aniq belgilash xususiy kapital elementlarini bosqichma-bosqich birinchi, ikkinchi va uchinchi darajali schyotlarda aks ettirish, ular to'g'risidagi ma'lumotlarni umumiylikka qarab yig'ish, jamlash, to'plashning yaxlit tizimini yaratishga imkon beradi. Bu esa nazariy va metodologik jihatdan kata ahamiyat kasb etadi.

Aktsiyadorlik jamiyatining xususiy kapitali asosan, quyidagi manbalar hisobidan shakllanishini kuzatish mumkin, ya'ni: aktsionerlarning mablag'laridan, ta'sischilar ulushidan, faoliyatdan olingan foydadan, qaytarib bermaslik sharti bilan olingan mablag'lardan va hokazolardan. Korxonalar, shu jumladan, aktsiyadorlik jamiyatining xususiy kapitalini shakllantirish manbalari ichida eng muhim rolni ustav kapitali o'ynaydi. Hisob-kitoblarga ko'ra ustav kapitalining hajmining jami xususiy kapitaldagi hissasi ko'pchilik korxonalarda, shu jumladan

aktsiyadorlik jamiyatlarida 90% gacha boradi. Bozor iqtisodiyoti sharoitida yangi tashkil etilayotgan korxonalar o’z moliyaviy va moddiy resurslarini mustaqil shakllantiradi. Bunday resurslar, odatda, korxona ta’sischilari tomonidan o’z xususiy mulklarini ustav kapitaliga ulush sifatida qo’shish bilan yaratiladi(7.1-rasm).



7.1-rasm. Xususiy kapital tarkibi[84]

O’zbekiston Respublikasining 2016 yil 13 aprelda qabul qilingan «Buxgalteriya hisobi» to’g’risidagi Qonuniniga muvofiq, xususiy kapital (fond), qo’shilgan kapital, rezerv kapital va taqsimlanmagan foyda (qoplanmagan zarar) ko’rsatkichlaridan tashkil topgan. Xususiy kapital bo’yicha keltirilgan ushbu tarkibiy qismlar qonun bo’yicha to’g’ri belgilangan bo’lib, undagi farqlanish tarmoq xususiyatiga ko’ra belgilanadi.

Xo’jalik yurituvchi sub’ektlar xususiy kapitali harakati to’g’risidagi

[84] Расм muallif tomonidan tayyorlangan

ma’lumotlar buxgalteriya hisobi va hisobotida aks ettirish tartibi “Xususiy kapital to’g’risida hisobot” nomli 14 son BHMS hamda O’zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining 2002 yil 27 dekabrdagi 140-son buyrug’i bilan tasdiqlangan «Moliyaviy hisobot shakllarini to’ldirish bo’yicha qoidalar»ga muvofiq tartibga solinadi. O’zbekiston Respublikasi “Xususiy kapital to’g’risida hisobot” nomli 14 son buxgalteriya hisobi milliy standartining maqsadi bo’lib, xususiy kapital bilan bog’liq axborotni aks ettirishni tartibga solish, shuningdek, xususiy kapital to’g’risidagi hisobot mazmunini belgilash hisoblanadi. Standart xususiy kapital to’g’risidagi hisobotni taqdim etish chog’ida moliyaviy hisobotning tarkibiy qismi sifatida ochib berilishi lozim bo’lgan axborotga qo’yiladigan talablarni o’z ichiga oladi. Ushbu talablar boshqa standartlarda mavjud bo’lgan va xususiy kapital to’g’risidagi hisobotning o’ziga xos masalalarini qamrab oladigan ochib berish talablariga muvofiq to’ldirilishi mumkin. Xo’jalik yurituvchi sub’ektlar (bundan banklar va byudjet tashkilotlari mustasno) xususiy kapital to’g’risidagi axborotni tayyorlash va ochib berish jarayonida mazkur standart talablarini bajarishlari kerak. Xususiy kapital to’g’risidagi hisobotni tuzish maqsadi bo’lib, xususiy kapitalning hisobot davri boshiga va oxiriga bo’lgan holati va hisobot davri mobaynida uning tarkibidagi o’zgartirishlar haqidagi axborotni ochib berish hisoblanadi.

Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot tuzish uchun foydalaniladigan o’ziga xos hisob yuritish siyosatiga qo’shimchalarda foydalanuvchilar uchun Xususiy kapital to’g’risidagi hisobotda foydalaniladigan baholarning asosi (dastlabki qiymat, joriy qiymat, sotish qiymati, diskont qiymati va boshqalar)ni bilish juda muhim hisoblanadi. Bu tamoyillar ko’p hollarda uzluksizlik va hisoblash tamoyillari bilan o’xshashdir, ular xususiy kapital to’g’risidagi hisobotni tuzish asosini tashkil qiladi. Ular bu tamoyillardan ba’zi holatlarda baholashlarning asoslari o’rtasida tanlov mavjudligi bilan farq qiladi.

Xususiy kapital to’g’risidagi hisobotda korxona hisob yuritish siyosatini aks ettirish paytida quyidagilarga alohida e’tibor qaratish lozim:

- daromadning aks ettirilishi;

- konsolidatsiya tamoyillari;
- faoliyat turlarining uyg’unligi;
- qo’shma faoliyat;
- moddiy va nomoddiy aktivlarni va ularning eskirishini aks ettirish;
- jalb qilingan mablag’lar qiymatini kapitalizatsiya qilish;
- kapital qo’yilmalar;
- investitsion mulk;
- moliyaviy investitsiyalar hamda moliyaviy aktivlar;
- ijara;
- tadqiqotlar va rivojlanish bilan bog’liq xarajatlar;
- tovar-moddiy zahiralar;
- soliqlar hamda muddati kechiqtirilgan soliqlar;
- zahiralar;
- ishchi va xizmatchilarni asrab turish xarajatlari;
- chet el valyutasini o’tkazish;
- inflyatsiya hisobi;
- hukumat subsidiyalari.

Xo’jalik yurituvchi sub’ekt xususiy kapital to’g’risidagi hisobotining izohlarida, hisoblarida va tushuntirishlarida xususiy kapital tarkibiy elementlari tahlilini guruhlashtirib ko’rsatishi kerak. Xo’jalik yurituvchi sub’ektlar xususiy kapital to’g’risidagi hisobotining izohlari, hisoblari va tushuntirishlarida quyidagi ma’lumotlar ko’rsatilishi lozim:

- xo’jalik yurituvchi sub’ektning xususiy kapital to’g’risidagi hisoboti va hisob siyosati asoslari uchun turli asosiy muomalalar va hodisalarni tanlagani va qo’llanilgani to’g’risida ma’lumot taqdim etish;
- BHMS talab qilgan, hech bir xususiy kapital to’g’risidagi hisobotda aks ettirilmagan axborotni yoritish;
- xususiy kapital to’g’risidagi hisobotda aks ettirilmagan, lekin xususiy kapital to’g’risidagi hisobotni aniq va haqqoniy taqdim etish uchun qo’shimcha tahlil axborotlarini taqdim etish.

Amaliyotda ko’pgina korxonalarning faoliyati ko’p qirrali bo’ladi hamda bu xususiy kapital to’g’risidagi hisobotdan foydalanuvchilar uchun iqtisodiy qarorlar qabul qilishda qiyinchiliklarni keltirib chiqaradi. Yillik xususiy kapital to’g’risidagi hisobot qo’shimcha ravishda tuziladigan moliyaviy sharhni o’z ichiga olishi kerak, chunki u korxonaning moliyaviy faoliyatini, moliyaviy ahvolini va ular duch kelgan asosiy noaniqliklarni bartaraf etadi. Moliyaviy sharh korxona ma’muriyati tomonidan tuziladi. Bu sharh korxonaning moliyaviy ahvoli va moliyaviy faoliyatining asosiy belgisini, shuningdek, foydalanuvchi hisobot bilan tanishish jarayonida duch kelishi mumkin bo’lgan xususiy kapital to’g’risidagi hisobotdagi noaniqliklarni izohlab berishi va tushuntirib berishi lozim. Qo’shimcha ma’lumotlar: izohlar, eslatmalar va hisoblar korxona tomonidan maxsus shakllarda ham, shuningdek, ixtiyoriy ko’rinishda ham taqdim etiladi. Zaruriyat tug’ilganida statistik hisobotning shakllari xususiy kapital to’g’risidagi hisobotga beriladigan qo’shimcha ma’lumotlar orqali zaruriy foydalanuvchilarga taqdim etilishi mumkin. Bundan tashqari, korxona rahbariyati qo’shimcha ma’lumotlar sifatida sub’ekt doirasida ma’lumotlarni taqdim etish shakli hisoblanuvchi jadvallar va ma’lumotnomalarni taqdim etishi mumkin.

Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot quyidagi asosiy identifikatsion rekvizitlarni o’z ichiga oladi:

- korxonaning nomi, mulkchilik shakli, yuridik manzili, bo’ysunishi, identifikatsion raqami va korxonani bilish uchun kerak bo’lgan boshqa rekvizitlar;

- alohida korxonalarni yoki korxonalar guruhining xususiy kapital to’g’risidagi hisobotini qamrab olishi, ya’ni bu hisobot jamlangan yoki yagona bo’lishi kerak. Agar hisobot jamlangan bo’lsa, u holda barcha shakllarda «Jamlanma» yoki «Sub’ektlar bo’yicha yakuniy» sub’ektlar soni ko’rsatiladi. Tushuntirish yozuvida jamlangan yakuniy hisobotga kiritilgan hisobotlarning soni va xususiy kapital to’g’risidagi hisobot tomonidan qamrab olingan hisobot kuni yoki davri ko’rsatilishi zarur.

Xususiy kapital hisobini tashkil etish va yuritishda uslubiy (metodologik) masalalardan biri sifatida buxgalteriya schyotlar rejasiga alohida ahamiyat berildi.

Bunga sabab, iqtisodiyotdagi o’zgarishlar, mulkiy xilma- xilliklar va uni boshqarishning farqlanishi, xorij bilan aloqalarning rivoji, hisob ob’ektidagi o’zgarishlar va boshqa jihatlar yangi schyotlar tizimiga o’tishni ham zaruratga aylantira bordi. Hozirda amalda bo’lgan ishchi schyotlar rejasida ham ayrim chigalliklar va noaniqliklar mavjud bo’lib, ular xususiy kapital hisobini yuritishda bir muncha qiyinchiliklarni keltirib chiqarmoqda. Jumladan, 1999 yilning 1 yanvaridan amalda bo’lgan «Mahsulot (bajarilgan ish, xizmat ko’rsatish) ishlab chiqarish va sotish bo’yicha xarajatlar tarkibi va moliyaviy natijalarning shakllanish tartibi to’g’risida»gi Nizomning qabul qilinishining o’zi ham buxgalteriya xisobining schyotlar rejasiga ayrim o’zgarishlar kiritish zaruriyatini yuzaga chiqarmoqda. Ushbu Nizomning qabul qilinishi va belgilovi bo’yicha «Umumxo’jalik xarajatlari», «Foyda va zarar» hamda «Ustav kapitali (fond)» schyotlari qayta turkumlandi.

Aktsiyadorlik jamiyati ustav kapitali miqdori ko’payishi yoki kamayishi mumkin. Ustav kapitalini ko’paytirish qo’shimcha aktsiyalarni joylashtirish yo’li bilan amalga oshirish mumkin. Aktsiyadorlik jamiyat tomonidan qo’shimcha aktsiyalar faqat jamiyat ustavida belilangan e’lon qilingan aktsiyalar miqdori doirasida joylashtirilishi mumkin. Aktsiyadorlik jamiyati ustav kapitalini kamaytirish favqulodda hollarda yuz beradi va uni ko’paytirishdagi singari tartibda amalga oshiriladi. Ustav kapitali miqdorining kamayishi aktsiyalar umumiy sonining kamayishi bilan bilan bog’liq bo’ladi, shu jumladan, jamiyatning o’zi haqqini keyinchalik to’lash bilan aktsiyalarni sotib olish ham shu hisobga kiradi.

Amaldagi qonunlarga binoan aktsiyadorlik jamiyati ustav kapitaliga hissa tariqasida pul bilan baholanadigan va ta’sischilar tomonidan jamiyat aktsiyalar haqini to’lash uchun kiritiladigan modiy boylik, mulkiy yoki o’zga huquqlarni to’lashlari mumkin. Jamiyat ta’sis etilayotganda uning aktsiyalari pulini to’lash shakllari jamiyatni tashkil etish to’g’risidagi shartnoma yoki jamiyat ustavida, qo’shimcha akiyalar va boshqa qimmatli qog’ozlar pulini to’lash ularni joylashtirish to’g’risidagi qarorda ko’rsatiladi. Aktsiyador ta’sis yig’ilishi belgilagan muddatlarda, ammo jamiyat ro’yxatdan o’tgandan keyin bir yildan

kechikmay aktsiyalarlarning to’liq pulini to’lash kerak. Aktsiyalarni sotib olish muddati o’tganidan keyin aktsiyadorlar jamiyati ularni o’z ixtiyoriga qarab sotishga haqli. Amaldagi qonunlarga muvofiq hissalarga bo’lingan ustav kapitaliga ega bo’lgan jamiyat ma’suliyati cheklangan jamiyat deb ataladi. Bunday jamiyat ustav kapitalidagi bo’lingan hissalar miqdori ta’sis hujjatlarida belgilab qo’yiladi, uning ishtirokchilari majburiyatlar bo’yicha faqat o’z mulki doirasida javob beradi.

O’zbekiston Respublikasi moliya vazirligining 2002 yil 27 dekabrdagi 140-son buyrug’i bilan tasdiqlangan «moliyaviy hisobot shakllarini to’ldirish bo’yicha qoidalar»ga asosan «qo’shilgan kapital emission daromaddan, aktsiyalarning nominal qiymati va sotish bahosi orasidagi tafovut hisobini olib boradi» deb ta’rif berilgan. Lekin, ustav kapitaliga mablag’larni kiritish shakllariga nazar tashlaydigan bo’lsak, qo’shilgan kapital ko’rsatkichini ta’riflanishida bir qadar kamchilliklar mavjudligi ko’rinadi. Vaholanki, qo’shilgan kapital aktsionerlik jamiyatlari tomonidan muomalaga chiqarilgan aktsiyalarning nominal va bozor bahosi muomilasini olib borish uchun mo’ljallangan bo’lishi lozim. Lekin, yuqorida keltirilgan ta’riflash bizning nuqtai nazarimizda hamma korxonalar uchun ham amalda qo’llanilmasdan, faqatgina aktsionerlik jamiyatlari uchun mo’ljallangandek. Demak, bu ko’rsatkichga ta’rif berilganda uning umumiylik shartini buzib ko’rsatmoqdamiz.

Xususiy kapital tarkibiy qismlaridan yana biri bu rezerv kapitali hisoblanadi. Amaldagi qonunchilikka binoan korxonada rezerv kapitali tashkil etiladi. Uning miqdori jamiyat ustav kapitalining 15 foizidan kam bo’lmasligi kerak. Rezerv kapitali korxonada ko’rilgan zararni qoplash, imtiyozli aktsiyalar uchun dividendlar to’lash, aktsiyadorlar talabiga ko’ra aktsiyalarni qayta sotib olish uchun ishlatiladi. Shu bilan birgalikda rezerv kapitali hisobvaraqlari uzoq muddatli aktivlarni qayta baholashda yuzaga keladigan inflyatsion rezervlarga muvofiq foyda hisobidan tashkil qilinadigan rezerv hisobi uchun mo’ljallangan.

Rezerv kapitali ko’pgina me’yori va qonuniy hujjatlarda hamda iqtisodiy adabiyotlarda turlicha ta’riflangan bo’lib, uning o’ziga xos jihatlarini belgilab

bergan. Masalan, Respublikamiz boshqaruv tashkilotlari tomonidan belgilangan me’yorlarga asosan: «Rezerv kapitali, bu korxona ustaviga asosan ajratma qilish, mol mulk qayta baholanishi, qaytarib bermaslik sharti bilan olingan mablag’lar (pul mablag’laridan tashqari), o’rtoqlik va aktsionerlik jamiyatlar mulkini oshiruvchi boshqa kirimlar hisobini olib borish uchun mo’ljallangan», deb izohlangan. Keltirilgan izohga mazmunan yondoshadigan bo’lsak, uning tarkibiga kiruvchi bir qator ko’rsatkichlar o’z o’rnida berilmagan. Masalan, mol-mulkning qayta baholanishi. Chunki, ushbu ko’rsatkichning ma’lum qismi, qo’shilgan kapital zimmasiga birkitilgan bo’lib, uning ikki hisobvaraqdada ko’rsatilishi hisob tizimidagi kamchilligimiz sifatida namoyon bo’ladi. Shu nuqtai nazaridan, «Rezerv kapitali - ta’sis hujjatlariga binoan hisobot davrida erishilgan sof foyda hisobidan, amaldagi qonunchilik asosida, tavakkalchilik va ko’zda tutilmagan natijalar oldini olish, hamda xo’jalikni oxirgi moliyalashtirish manbai sifatda gavdalanadigan mablag’lar jamg’armasining puldagi ifodasi», deb ta’riflash maqsadga muvofiqdir.

Xususiy kapitalni tarkibiy qismlaridan yana biri taqsimlanmagan foyda (qoplanmagan zarar) hisobvarag’idir. Taqsimlanmagan foyda - korxonaning samarali faoliyati natijasida korxona kapitalini oshiradigan summadir. Jamlangan foyda zararlar, dividendlar bo’yicha to’lovlar hamda ustav kapitaliga takror investitsiyalangan foydani chegirgan holda korxonaning butun faoliyati davomidagi sof foyda summasini ifodalaydi. Jamg’arilgan foyda korxona faoliyatining oxirgi yildagi emas, balki u barpo etilgan paytdan boshlab jamlangan kapital qismini o’z ichiga oladi. U korxonadagi mavjud pul mablag’lari summasiga teng bo’lmaydi; pul mablag’dir (xuddi boshqa mol-mulk singari), foyda esa korxona sarmoyasining bir qismi. Foyda korxona mulkdorlariga dividendlar to’lash manbai hisoblanadi. Hisobot yilidagi taqsimlanmagan foyda (qoplanmagan zarar) summasi dividendlar va rezerv fondiga ajratmalar hisoblab yozilgandan keyin jamlangan foyda hisobvarag’iga o’tkaziladi.

Bozor munosabatlari sharoitida xususiy kapitalni to’g’ri shakllantirishga erishishning muhim vositasi uni auditorlik tekshiruvidan o’tkazish hisoblanadi. Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditini o’tkazishdan maqsad – korxonada

xususiy kapitalni shakllanishi va undan foydalanilishi bo’yicha amalga oshirilgan muomalalarning qonuniyligini aniqlash va ular bo’yicha moliyaviy hisobot ko’rsatkichlarini ishonchliligini yoki birlamchi hujjatlar ma’lumotlariga mosligini hamda hisobotni o’z muddatida taqdim etilganlik holatini baholashdan iboratdir.

Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditining maqsadi – xo’jalik yurituvchi sub’ekt xususiy kapitali shakllanishi va uning taqsimlanishi qonuniyligini ta’minlash hamda ular bo’yicha xo’jalik muomalalarining ishonchliligini baholashdan iboratdir. Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditini o’tkazishda quyidagi ma’lumot manbalaridan foydalaniladi:

1. Korxona xususiy kapitalini buxgalteriyada hisobga olish va ular harakatini tartibga solish bo’yicha davlat tomonidan ishlab chiqilgan me’yoriy-huquqiy hujjatlar;

2. Korxona hisob siyosati to’g’risidagi buyrug’ining xususiy kapital hisobi bo’limi ma’lumotlari;

3. Korxonada xususiy kapital harakati bo’yicha amalga oshirilgan muomalalarni hujjatlashtirishda rasmiylashtirilgan sintetik va anlitik hisob registrlari;

4. Korxonada xususiy kapital harakatini hisobga olish va ulardan foydalanish jarayonini tartibga solish maqsadida korxona rahbariyati tomonidan ishlab chiqilgan ichki farmonlar, buyruqlar, ta’sischilar yig’ilishining qarorlari va bayonnomalari;

5. Nazorat organlari va ichki nazorat tizimi tomonidan o’tkazilgan tekshiruvlarning xususiy kapital nazorati bo’yicha hujjatlari.

Shuningdek, auditorlar O’zbekiston Respublikasi moliya vazirligining 2002 yil 27 dekabrdagi 140-son buyrug’i bilan tasdiqlangan «Moliyaviy hisobot shakllarini to’ldirish bo’yicha qoida» ga muvofiq moliyaviy hisobotni mulkchilikning barcha shakllariga mansub, O’zbekiston Respublikasining qonun hujjatlariga ko’ra yuridik shaxs hisoblangan korxona va tashkilotlar (bundan sug’urta tashkilotlari va banklar mustasno), shuningdek mulkida, xo’jalik yuritishida yoki tezkor boshqaruvida mol-mulki bo’lgan va o’z majburiyatlari

bo’yicha ushbu mol-mulk bilan javob beradigan, shuningdek mustaqil balans va hisob-kitob raqamiga ega bo’lgan, soliq qonunchiligiga muvofiq soliq to’lovchi hisoblanadigan alohida bo’linmalar taqdim etish kerakligini bilishi kerak.

Bozor munosabatlari sharoitida fikrimizcha, xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditining asosiy vazifalari quyidagilardan iborat bo’lishi lozim:

- xususiy kapital to’g’risida hisobot auditining umumiy rejasi va ish dasturini tuzish;
- xususiy kapital bo’yicha korxona ichki nazorat tizimi ma’lumotlarining ishonchliligini baholash va unga asosan auditorlik tanlash hajmini belgilash;
- xususiy kapitalni shakllanishi va foydalanilishi bo’yicha amalga oshirilgan muomalalarning qonuniyligini yoki davlat tomonidan ishlab chiqilgan me’yoriy-huquqiy hujjatlar talablariga mosligini o’rganish;
- xususiy kapital bo’yicha amalga oshirilgan xo’jalik muomalalarini buxgalteriya hujjatlari va schyotlarida to’g’ri, to’liq va o’z muddatida aks ettirilganligini tekshirish;
- xususiy kapital bo’yicha moliyaviy hisobot ko’rsatkichlarining ishonchliligini yoki haqiqatga mosligini o’rganish;
- korxona hisob siyosatining xususiy kapital to’g’risidagi hisobotni tuzish bo’yicha talablariga rioya etilganlik holatini o’rganish;
- xususiy kapital to’g’risidagi hisobot va buxgalteriya hisobi registrlar ko’rsatkichlari bir biriga muvofiqligining auditi;
- xususiy kapital to’g’risidagi hisobot ishonchliligini ta’minlovchi omil sifatida buxgalteriya hisobi hi-sobvaraqlaridagi yozuvlar asoslanganligini tekshirish;
- xususiy kapital bo’yicha tahliliy hisob ko’rsat-kichlarini bosh kitob va balans moddalaridagi ko’rsatkichlar bilan solishtirish;
- xususiy kapital to’g’risidagi hisobot qonunchilikda belgilangan muddat va tartib asosida taqdim etilganligini tekshirish;
- xususiy kapital to’g’risida hisobot auditi natijalarini oraliq va umumiy auditorlik ma’lumotnomalari(dalolatnomalari)da umumlashtirish, rasmiylashtirish

va baholash va boshqalar.

7.2. Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditini tashkil etish va rejalashtirish xususiyatlari

Bozor munosabatlari sharoitida xususiy kapitalni to’g’ri shakllantirishga erishishning muhim vositasi uni auditorlik tekshiruvidan o’tkazish hisoblanadi. Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditini o’tkazishdan maqsad – korxonada xususiy kapitalni shakllanishi va undan foydalanilishi bo’yicha amalga oshirilgan muomalalarning qonuniyligini aniqlash va ular bo’yicha moliyaviy hisobot ko’rsatkichlarini ishonchliligini yoki birlamchi hujjatlar ma’lumotlariga mosligini hamda hisobotni o’z muddatida taqdim etilganlik holatini baholashdan iboratdir. Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditini amalga oshirishda quyidagi dastlabki hujjat va hisob registrlari ma’lumotlaridan foydalaniladi(7.1-jadval).

7.1-jadval

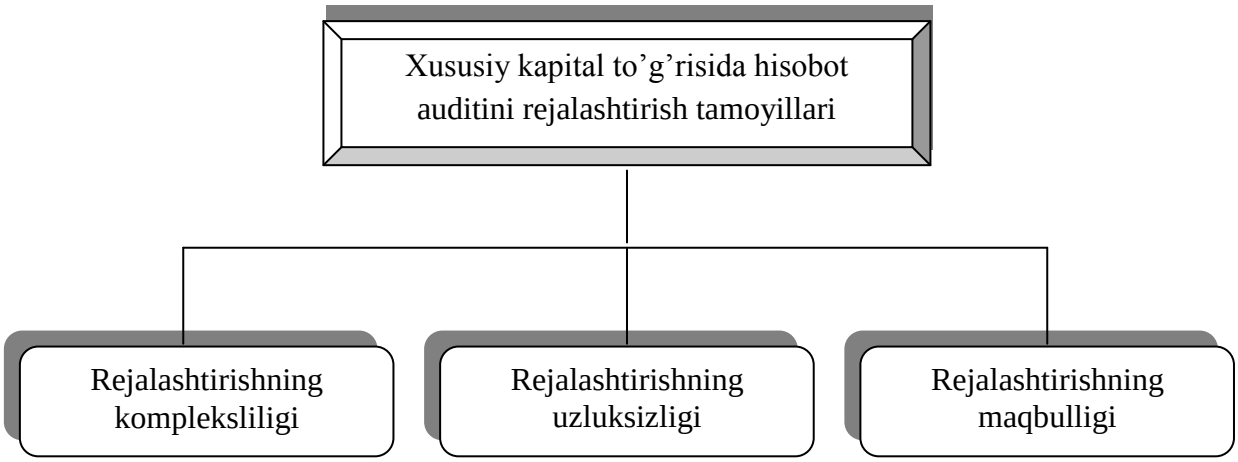
Dastlabki hujjatlar va hisob registrlari[85]

№	Dastlabki hujjatlar
1	Buxgalteriya balansi (1-son shakl)
2	Moliyaviy natijalar to’g’risidagi hisobot (2-son shakl)
3	Pul oqimlari to’g’risidagi hisobot (4-son shakl)
4	Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot (5-son shakl)
5	Debitorlik va kreditorlik qarzlari haqida ma’lumotnoma (2a-shakl)
6	Jurnal-orderlar va hisob-kitob schetlari bo’yicha hisob qaydnomalari

Xususiy kapital to’g’risida hisobot auditini o’tkazish auditorlik rejalashtirishdan boshlanadi. Xususiy kapital to’g’risida hisobot auditini rejalashtirish audit o’tkazishning boshlang’ich bosqichi hisoblanib, audit o’tkazishning kutilayotgan hajmi, jadvallari va muddatlarini ko’rsatgan holda auditorlik tashkiloti tomonidan auditning umumiy rejasi ishlab chiqiladi. Shuningdek, auditorlik tashkiloti tomonidan xo’jalik yurituvchi sub’ektning moliyaviy hisoboti to’g’risida xolis va asosli fikrlarni shakllantirish uchun zarur

[85] Jadval muallif tomonidan tayyorlangan

bo’lgan auditorlik rusum - qoidalarini amalga oshirish hajmi, turlari va izchilligini belgilaydigan auditorlik dasturi tuziladi(7.2-rasm).



7.2-rasm. Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditini rejalashtirish tamoyillari[86]

Xususiy kapital to’g’risida hisobot auditini rejalashtirishning komplekslilig qoidasi birlamchi rejalashtirishdan boshlab auditning umumiy rejasi va dasturini tuzishga qadar rejalashtirishning barcha bosqichlarini o’zaro bog’liqligini ta’minlanishini taqozo etadi. Xususiy kapital to’g’risida hisobot auditi uzoq muddatga rejalashtirilganda, ya’ni korxonaning auditorlik tekshiruvi bir yil davomida amalga oshirilsa, auditorlik tashkiloti korxonaning moliya-xo’jalik faoliyatidagi o’zgarishlarni va oraliq auditorlik tekshiruvlari natijalarini hisobga olgan holda auditni o’tkazish reja va dasturlariga o’z vaqtida tuzatishlar kiritishi kerak bo’ladi.

Auditor uchun quyidagilar korxona xususiy kapitali to’g’risida axborot olish uchun manba hisoblanishi lozim:

- korxona ustavi;
- korxonani ro’yxatga olish to’g’risidagi hujjatlar;
- kuzatuv va ijroiya organlari, ta’sischilar yig’ilishning yoki korxonaning boshqaruv organi majlisi bayonnomalari;
- korxona hisob siyosati va unga o’zgartirishlar kiritishni tartibga soluvchi hujjatlar;

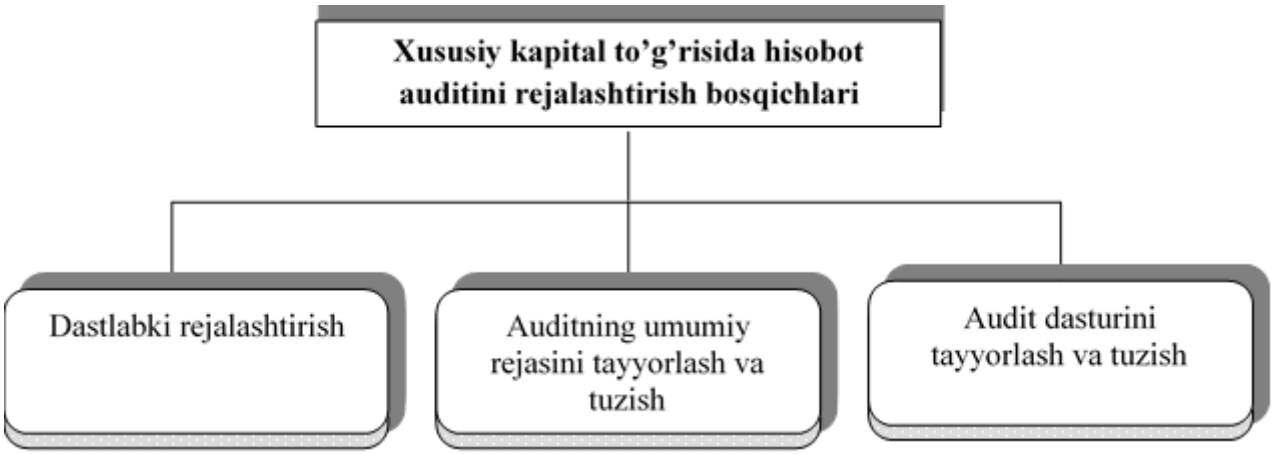
[86] Chizma muallif tomonidan tayyorlangan

- moliyaviy hisobot shakllari;

- statistika hisobotlari;

- auditor maslahatchilarining ichki hisobotlari.

Xususiy kapital to’g’risida hisobot auditini rejalashtirishning maqbulligi qoidasi shundan iboratki, rejalashtirish jarayonida auditorlik tashkiloti o’zi belgilagan mezonlar asosida audit umumiy rejasi va dasturining maqbul variantini tanlash imkoniyatini ta’minlashi kerak. Xususiy kapital to’g’risida hisobot auditini rejalashtirish paytida auditorlik tashkiloti quyidagi asosiy bosqichlarni ajratishi kerak (7.3-rasm).



7.3-rasm. Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditini rejalashtirish bosqichlari[87]

Xususiy kapital to’g’risida hisobot auditini dastlabki rejalashtirish bosqichida auditorlik tashkiloti auditni o’tkazish imkoniyatini baholaydi. Agar auditorlik tashkiloti auditni o’tkazishni mumkin deb hisoblasa, u auditorlik tekshiruvini olib borish uchun shtatni shakllantirishga o’tadi. Auditorlar guruhiga kiradigan mutaxassislar tarkibini rejalashtirish paytida auditorlik tashkiloti quyidagilarni hisobga olishi shart:

- auditning har bir bosqichi: tayyorgarlik, asosiy va yakunlash bosqichi, ish vaqti byudjeti;

- guruh ishining taxmin qilinayotgan muddatlari;

[87] Chizma muallif tomonidan tayyorlangan

- guruhning miqdoriy tarkibi;
- guruh a’zolarining mansab darajasi;
- guruh xodimlarining vorisligi;
- guruh a’zolarining malaka darajasi.

7.2-jadval

“O’zbekiston temir yo’llari” AJda xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditining umumiy rejasi[88]

Audit davri kishi-soatlar	**“O’zbekiston temir yo’llari ”AJ**
Auditorlik guruhining rahbari	**2018 yil 14-20 mart kunlari (5 kun)**
Auditorlik guruhining tarkibi	**Alimov M.**
Rejalashtirilayotgan muhimlilik darajasi	**7 kishi**
	5%

№	Rejalashtirilgan ishlar turlari	O’tkazish muddati va vaqti	Bajaruvchilar	Qo’shimcha va izohlar
1	Xususiy kapital to’g’risida hisobot auditining ishchi dasturini tayyorlash;	14.03.2018	Karimova M.	
2	Xususiy kapital bo’yicha korxona ichki nazorat tizimi ma’lumotlarining ishonchliligini baholash va unga asosan auditorlik tanlash hajmini belgilash	14.03.2018	Karimova M.	
3	Xususiy kapitalni shakllanishi va foydalanilishi bo’yicha amalga oshirilgan muomalalarning qonuniyligini yoki davlat tomonidan ishlab chiqilgan me’yoriy-huquqiy hujjatlar talablariga mosligini o’rganish	15.03.2018 - 16.03.2018	Karimova M., Alimova M, Komilov M.	
4	Xususiy kapital bo’yicha amalga oshirilgan xo’jalik muomalalarini buxgalteriya hujjatlari va schyotlarida to’g’ri, to’liq va o’z muddatida aks ettirilganligini tekshirish	17.03.2018	Ashurov A, Vasiev A.	
5	Xususiy kapital bo’yicha moliyaviy hisobot ko’rsatkichlarining ishonchliligini yoki haqiqatga mosligini o’rganish	18.03.2018	Karimova M., Berdiev V.	
6	Xususiy kapital to’g’risida hisobot auditi natijalarini oraliq va umumiy auditorlik ish hujjatlarida aks ettirish	18.03.2018	Karimova M., Alimova M, Komilov M, Asilov M, Berdiev V, Hakimov Z.	
7	Xususiy kapital to’g’risida hisobot auditi natijasida aniqlangan xato yoki qoidabuzarliklarni paydo bo’lish sabablarini tahlil qilish va ularni kelgusida takrorlanmasligi yuzasidan amaliy tavsiyalar ishlab chiqish	19.03.2018	Karimova M., Alimova M, Komilov M, Asilov M, Berdiev V.	
8	Audit natijalarini mijoz-korxona rahbariyatiga taqdim etish va h.k.	20.03.2018	Hakimov Z., Karimova M.	

Auditorlik guruhining rahbari **Alimov M.**

Xususiy kapital to’g’risida hisobot auditining rejasi va dasturini tayyorlash jarayonida auditorlik tashkiloti korxonada amal qilayotgan ichki nazorat tizimining

[88] Jadval muallif tomonidan tayyorlangan

samaradorligini baholaydi va ichki nazorat tizimi xatarini (nazorat xatarini) baholashni amalga oshiradi. Agar ichki nazorat tizimi korxona rahbarini noto'g'ri axborotlar mavjudligi to'g'risida o'z vaqtida ogohlantirsa, shuningdek, noto'g'ri axborotni aniqlasa, uni samarador deb hisoblash mumkin. Ichki nazorat tizimining samaradorligini baholarkan, auditorlik tashkiloti auditorlik isbot-dalillarini etarli miqdorini to'plashi shart. Agar auditorlik tashkiloti xususiy kapital to'g'risida hisobotning ishonchliligi to'g'risida etarli darajada ishonch hosil qilish uchun ichki nazorat tizimiga va buxgalteriya hisobi tizimiga asoslanishga qaror qilsa, u kelgusi audit hajmini tegishli tarzda tuzatishi kerak bo'ladi. Yuqoridagi 7.2-jadvalda xususiy kapital to'g'risidagi hisobot auditining umumiy rejasi keltirilgan.

Xususiy kapital to'g'risida hisobot auditi rejasi va dasturini tayyorlash paytida auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobotni ishonchli deb hisoblash imkonini beradigan jiddiylik va auditorlik xatarini maqbul darajasini belgilashi kerak. Xususiy kapital to'g'risida hisobot auditi xatarini rejalashtirishda auditorlik tashkiloti, korxona auditidan qat'i-nazar, bu hisobotga xos bo'lgan moliyaviy hisobotning ajralmas xatari va nazorat xatarini belgilaydi. Belgilangan xatarlar va jiddiylik darajasi yordamida auditorlik tashkiloti audit uchun ahamiyatli sohalarni aniqlaydi va zarur auditorlik rusum-qoidalarini rejalashtiradi. Xususiy kapital to'g'risida hisobot auditini rejalashtirish paytida belgilangan auditorlik xatari va jiddiylik darajasining o'zgarishiga ta'sir ko'rsatadigan holatlar yuzaga kelishi mumkin. Korxonalarda xususiy kapital to'g'risida hisobot auditining umumiy rejasiga asosan audit dasturi tuziladi.

Xususiy kapital to'g'risida hisobot auditining umumiy rejasi va dasturini tuzishda auditorlik tashkiloti hisob axborotiga ishlov berish darajasini inobatga olishi kerak, bu ham auditorlik tashkilotiga auditorlik rusum-qoidalarining hajmi va tusini aniqroq belgilash imkonini beradi. Auditorlik tashkiloti bajarayotgan rusum-qoidalarning natijalarini audit umumiy reja va dasturini tayyorlash paytida batafsil hujjatlashtirish kerak, chunki mazkur natijalar ustav kapitali auditini rejalashtirish uchun asos hisoblanadi va butun audit jarayoni davomida ishlatilishi mumkin.

7.3-jadval

“O’zbekiston temir yo’llari” AJda xususiy kapital to’g’risida hisobot auditining dasturi[89]

Tekshiriladigan korxona	**“O’zbekiston temir yo’llari ” AJ**
Audit davri kishi-soatlar	**2018 yil 14-20 mart kunlari (5 kun)**
Audit guruhining rahbari	**Alimov M.**
Audit guruhining tarkibi	**Alimov M., Aliev S, Ma’murov B, Axmedov K, Berdiev V, Ismoilov M.,**
Rejalashtirilgan muhimlilik darajasi	**5%**

№	Umumiy rejada belgilangan vazifalarni bajarish bosqichlari	O’tkazish muddati va vaqti	Bajaruv chilar	Tekshiriladigan ob’ekt(joy) va hujjatlar
1	Korxona hisob siyosatining xususiy kapital to’g’risidagi hisobotni tuzish bo’yicha talablariga rioya etilganlik holatini o’rganish	14.03.2018	Karimova M., Alimova M, Komilov M,	Hisob siyosati to’g’risidagi buyruq, hisob siyosatini o’rganish bo’yicha test-savolnoma,
2	Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot va buxgalteriya hisobi registrlar ko’rsatkichlari bir biriga muvofiqligining auditi	15.03.2018	Karimova M., Alimova M, Komilov M.	Buxgalteriya balansi, jurnal-orderlar, qaydnomalar
3	Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot ishonchliligini ta’minlovchi omil sifatida buxgalteriya hisobi hi-sobvaraqlaridagi yozuvlar asoslanganligini tekshirish	16.03.2018	Karimova M., Alimova M, Komilov M, Asilov M,	Moliyaviy hisobot, Bosh kitob, Buxgalteriya balansi
4	Xususiy kapital bo’yicha tahliliy hisob ko’rsat-kichlarini bosh kitob va balans moddalaridagi ko’rsatkichlar bilan so-lishtirish	17.03.2018	Karimova M., Alimova M, Komilov M.	Buxgalteriya balansi, Bosh kitob, moliyaviy hisobot, oborot qaydnomasi
5	Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot qonunchilikda belgilangan muddat va tartib asosida taqdim etilganligini tekshirish	18.03.2018	Karimova M., Alimova M, Komilov M.	Buxgalteriya balansi, to’lov qaydnomalari, moliyaviy hisobot, jurnal-orderlar, to’lov topshiriqnoma, Bosh kitob, kassa
6	Xususiy kapital to’g’risida hisobot auditi natijalarini oraliq va umumiy auditorlik ma’lumotnomalari(dalolatnomalari)da umumlashtirish, rasmiylashtirish va baholash	19..03.2018	Karimova M., Alimova M, Komilov M, Asilov M.	Oraliq va umumiy auditorlik ma’lumotnomalari yoki dalolatnomalari, auditorlik hisoboti uchun ma’lumotnoma,

Auditorlik guruhining rahbari **Alimov M**

Umumiy rejada auditorlik tashkiloti dastlabki tahlil natijalari asosida ustav kapitali auditini o’tkazish usulini belgilaydi, ichki nazorat tizimining ishonchliligini va audit xatarlarini baholaydi. Tanlab audit o’tkazishga qaror qilingan taqdirda auditor auditorlik tanlamasini "Auditorlik tanlamasi" audit standartiga muvofiq shakllantiradi (7.3-jadval).

Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditi dasturi audit umumiy rejasini

[89] Jadval muallif tomonidan tayyorlangan

rivojlantirishga imkoniyat beradi va uni amalga oshirish uchun zarur bo'lgan auditorlik rusum-qoidalari mazmunining batafsil ro'yxatini o'z ichiga oladi. Dastur auditor assistentlari uchun muhim yo'riqnoma bo'lib xizmat qiladi va bir vaqtning o'zida auditorlik guruhining rahbari uchun ish sifatini nazorat qilish vositasi hisoblanadi. Auditor xususiy kapital to'g'risida hisobot auditi dasturini hujjatli rasmiylashtirishi, har bir bajariladigan auditorlik rusum-qoidasini raqam yoki kod bilan belgilashi lozim. Auditorlik dasturini nazorat vositalari test ko'rinishida va mohiyatiga ko'ra auditorlik rusum-qoidalari dasturi ko'rinishida bo'lishi maqsadga muvofiq.

Xususiy kapital to'g'risida hisobot auditini o'tkazish shartlari va auditorlik rusum-qoidalari natijalarining o'zgarishiga bog'liq holda audit dasturi qayta ko'rib chiqilishi mumkin. Bunda o'zgarishlarning sabablari va natijalari hujjatlashtirilishi kerak. Auditorlik dasturining har bir bo'limi bo'yicha auditorning ish hujjatlarida rasman aks ettirilgan xulosalari auditorlik hisoboti (korxona rahbariyatiga yozma axborot) va auditorlik xulosasini tuzish uchun dalil, shuningdek, korxonaning moliyaviy hisoboti to'g'risida auditorning xolis fikrini shakllantirish uchun asos bo'lib hisoblanadi. Korxona xususiy kapital to'g'risidagi hisobot auditini o'tkazish vaqtida buxgalteriya hisobi hisobvaraqlaridagi yozuvlarning tekshiruvi eng mas'uliyatli vazifalardan biri hisoblanadi, zero bu korxona moliyaviy-xo'jalik faoliyati ko'rsatkichlarini tavsiflovchi asosiy ma'lumotlar olinadigan moliyaviy xususiy kapital to'g'risidagi hisobotdagi ko'rsatkichlarni ishonchliligini ta'minlash uchun xizmat qiluvchi asosiy omil hisoblanadi.

Korxona moliyaviy-xo'jalik faoliyatining auditorlik tekshiruvini o'tkazishda xususiy kapital to'g'risidagi hisobot ko'rsatkichlari, hisob registrlari va dastlabki hujjatlar auditning ma'lumot bazasi sifatida qo'llaniladi. Korxona faoliyatining ahvoli to'g'risida aksariyat ma'lumot hisobot davrida pul ifodasida korxona faoliyati natijalari va moliyaviy holatini tavsiflovchi xususiy kapital to'g'risidagi hisobotda mavjuddir.

Xususiy kapital to'g'risidagi hisobotning auditorlik tekshiruviga kirishayotganda, auditor xususiy kapital to'g'risidagi hisobot bo'yicha ichki

nazorat tizimi holatini baholashi lozim. Yuqorida keltirilgan 5-jadvalda testlarni o’tkazishda qo’llaniladigan namunaviy savollar ro’yxati keltirilgan. Testlar o’tkazilgandan keyin auditor moliyaviy hisobot ishonchliligi auditorlik tekshiruvining rejasini audit o’tkazishning umumiy rejasiga kiritishi lozim. Xususiy kapital to’g’risidagi hisobotda barcha rekvizitlar va nazarda tutilgan ko’rsatkichlar to’ldirilishi kerak. Korxonada tegishli aktivlar, passivlar, muomalalar mavjud emasligi sababli biror-bir modda (satrlar, ustunlar) to’ldirilmagan taqdirda, ushbu modda (satr, ustun) ustiga chizib qo’yiladi.

Auditor xususiy kapital to’g’risidagi hisobotning manzil qismi quyidagi tartibda to’ldirilishiga e’tibor berishi kerak:

a) “Korxona, tashkilot” rekviziti - korxonaning to’liq nomi (belgilangan tartibda ro’yxatdan o’tkazilgan ta’sis hujjatlariga muvofiq) va KTUTga ko’ra uning kodi ko’rsatiladi;

b) “Tarmoq” rekviziti - korxona tarmog’i va XXTUTga ko’ra tarmoq kodi ko’rsatiladi;

v) “Tashkiliy-huquqiy shakl” rekviziti - korxonaning tashkiliy-huquqiy shakli va THTga ko’ra tashkiliy-huquqiy shaklning kodi ko’rsatiladi;

g) “Mulkchilik shakli” rekviziti - korxonaning mulkchilik shakli va MShTga ko’ra mulkchilik shaklining kodi ko’rsatiladi;

d) “Vazirliklar, idoralar va boshqalar” rekviziti - ixtiyorida korxona turgan (agar u mavjud bo’lsa) va unga moliyaviy hisobot yo’naltiriladigan organning nomi hamda DBPBTga ko’ra ushbu organning kodi ko’rsatiladi;

e) “Soliq to’lovchining identifikatsiya raqami” rekviziti - STIR bo’yicha korxonaning identifikatsiya raqami ko’rsatiladi;

j) “Hudud” rekviziti - MHOBT bo’yicha kod ko’rsatiladi;

z) “Manzil” rekviziti - korxonaning to’liq yuridik manzili ko’rsatiladi.

Xususiy kapital to’g’risidagi hisobotni tuzish chog’ida O’zbekiston Respublikasining “Buxgalteriya hisobi to’g’risida”gi qonuni, O’zbekiston Respublikasining Fuqarolik kodeksi, Buxgalteriya hisobi milliy standartlariga, shuningdek buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotni tuzish masalalari

bo’yicha boshqa me’yoriy-huquqiy hujjatlarga asoslanish lozim. Hisobot davrida audit o’tkazish uchun ma’lumot materiallari korxonaning hisob registrlari - Bosh kitob, jurnal-orderlar yoki memorial orderlar, sintetik va tahliliy hisobning aylanma qaydnomalari, hisob-kitob-to’lov qaydnomalari, shaxsiy hisobvaraqlar, tahliliy hisobvaraqalari va boshqalardan olinadi. Bunda hisob registrlarida korxonaning moliyaviy va xo’jalik muomalalari bo’yicha barcha buxgalteriya yozuvlari ikki yoklama yozish usuli bilan jamlanadi, ya’ni, har bir xo’jalik muomala tegishli hisobvaraqlarning debeti va kreditida aks ettiriladi.

7.3. Ustav kapitali, qo’shilgan kapital va zahira kapitali auditining xususiyatlari

Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditi yoppasiga yoki tanlab olib tekshiruv o’tkazilganda auditor hisob registrlarida buxgalteriya hisobvaraqlari, qayd etilgan registrlarda xo’jalik muomalalari iqtisodiy mazmunidan kelib chiqib, to’g’ri korrespondentlanganligini baholashi va kelajakda to’g’rilash maksadida, tasodifan sodir etilgan xatolarni va tasodifiy noto’g’ri buxgalteriya yozuvlarini (o’tkazmalarini) aniqlashi lozim. Shuning bilan bir qatorda, hisobot ma’lumotlari. ayniqsa, korxona moliyaviy faoliyati natijalarini tavsiflovchi ko’rsatkichlarni, uning asosiy aylanma aktivlar miqdorini, o’zining moliyaviy va mulkiy holatini yaxshi tomondan ko’rsatish uchun boshqa korxonalar va banklarga bo’lgan qarzlarni yashirib ko’rsatish maqsadida ataylab sodir etilgan xatolar aniqlanadi va bular haqida korxona rahbariyatiga ma’lumot taqdim etiladi.

Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditi jarayonida quyidagi auditorlik metodlaridan foydalaniladi:

- solishtirish usuli (iqtisodiy hodisalar, ko’rsatkichlarni o’zaro va biznes-reja bilan solishtirish);

- gipoteza usuli (hodisalarning sodir bo’lishi, natijalari turli shart-sharoitlarni e’tiborga olgan holda o’rganiladi. Bunday usul ko’pincha “yashirin iqtisodiyot” natijalarini aniqlashda keng foydalaniladi);

- tahlil va sintez usuli (audit ob’ekti bo’lgan ma’lum ko’rsatkich omillar asosida o’rganiladi, mavjud ichki imkoniyatlar aniqlanadi);

- taftish usuli (korxonaning faoliyatiga to’liq baho berish uchun barcha muomalalar tasdiqlovchi nazoratidan o’tkaziladi);

- inventarizatsiya usuli (korxonadagi huquqiy aktivlar va majburiyatlarning buxgalteriya hisobi ma’lumotlariga monandligi tekshiriladi);

- kalkulyatsiya usuli (bajarilgan ishlar, ishlab chiqarilgan tayyor mahsulotlarning tannarxi, umumiy ovqatlanish korxonalarda esa taomlarning sotilish bahosi aniqlanadi);

- ekspertiza usuli (hujjatlarning realligini, haqqoniyligi, mahsulotlarning sifat ko’rsatkichlari laboratoriya yo’li bilan aniqlanadi);

- buxgalteriya schyotlari va ikkiyoqlama yozuv usuli (korxona aktivlari va majburiyatlarining harakati hamda qoldiqlari buxgalteriya hisobi schyotlari orqali tekshiriladi);

- balans usuli (korxonadagi hodisalar, jarayonlarni rasmiylashtirish, dastlabki ma’lumotlarni umumlashtirish orqali nazorat qilish).

Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditi jarayonida auditor me’yorlashtirish, baholash, guruhlash usullaridan ham foydalaniladi. Audit usullari har bir hodisaning kelib chiqish sabablari, ularning oqibatlari, ho’jalik jarayonlarining qonun-qoidalarga (mezonlarga) muvofiqligini aniqlashga yordam berishi kerak. Auditorlik faoliyatining rivojlanishi tufayli uning uslubi, unda qo’llaniladigan usullar ham takomillashib boraveradi. Keyingi paytlarda maxsus adabiyotlarda xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditining quyidagi usullariga katta e’tibor berilmoqda: xodimlar (yoki uchinchi shaxslar) bilan og’zaki so’rovlar o’tkazish, tekshirilayotgan tashkilot bo’yicha muqobil balans tuzish, audit ob’ektlari bo’yicha testlar, anketalar o’tkazish, kompyuter axborotlari texnolgiyalaridan keng foydalanish kabi usullar. Shuni ham qayd qilish kerakki, auditorlar (auditorlik tashkilotlari) audit jarayonida qabul qilingan umumiy (an’anaviy) usullardan foydalanish bilan bir qatorda ular o’zlariga ma’qul bo’lgan yoki boshqalar uchun “tijorat siri” hisoblangan noan’anaviy (lokal) usullardan ham foydalanishlari mumkin. Audit o’tkazishda milliy va xalqaro audit standartlariga asoslanadi. Shunday qilib, xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditida

qo’llaniladigan usullar uning turi, maqsadi va vazifalariga bevosita bog’liqdir.

Bizning fikrimizcha, xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditi quyidagi ketma-ketlikda amalga oshirilishi maqsadga muvofiqdir:

- Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditining umumiy rejasi va ishchi dasturini tayyorlash;

- Xususiy kapital to’g’risidagi hisobotni tayyorlash va taqdim etish bo’yicha korxona ichki nazorat tizimi ma’lumotlarining ishonchliligini baholash va unga asosan auditorlik tanlash hajmini belgilash;

- Korxona hisob siyosatining xususiy kapital to’g’risidagi hisobotni tuzish bo’yicha talablariga rioya etilganlik holatini o’rganish;

- Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot va buxgalteriya hisobi registrlar ko’rsatkichlari bir biriga muvofiqligining auditi;

- Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot va buxgalteriya hisobi registrlar ko’rsatkichlari bir biriga muvofiqligining auditi;

- Xususiy kapitalni shakllanishi va foydalanilishi bo’yicha amalga oshirilgan muomalalarning qonuniyligini yoki davlat tomonidan ishlab chiqilgan me’yoriy-huquqiy hujjatlar talablariga mosligini o’rganish;

- Xususiy kapital bo’yicha tahliliy hisob ko’rsatkichlarini bosh kitob va balans moddalaridagi ko’rsatkichlar bilan solishtirish;

- Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot qonunchilikda belgilangan muddat va tartib asosida taqdim etilganligini tekshirish;

- Xususiy kapitalni shakllanishi va foydalanilishi bo’yicha amalga oshirilgan muomalalarni qonuniyligini yoki davlat tomonidan ishlab chiqilgan me’yoriy-huquqiy hujjatlar talablariga mosligini o’rganish;

- Xususiy kapitalni shakllanishi va foydalanilishi amalga oshirilgan xo’jalik muomalalarini buxgalteriya hujjatlari va schyotlarida to’g’ri, to’liq va o’z muddatida aks ettirilganligini tekshirish;

- Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot ko’rsatkichlarining ishonchliligini yoki
- amaldagi birlamchi hujjatlar ma’lumotlariga mosligini baholash;

- Buxgalteriya balansining xususiy kapital bo’yicha ko’rsatkichlarini

ishonchliligini yoki xususiy kapital bo’yicha rasmiylashtirilgan birlamchi hujjatlar ma’lumotlariga muvofiqligini o’rganish;

- Xususiy kapital to’g’risida hisobot auditi natijalarini oraliq va umumiy auditorlik ma’lumotnomalari(dalolatnomalari)da umumlashtirish, rasmiylashtirish va baholash va boshqalar.

- Hozirgi paytda ayrim korxonalar rahbarlari, soliq to’lovlarini kamaytirish, kelajakda kredit olinishini ta’minlash va tashqi foydalanuvchilarga noto’g’ri ma’lumotlar taqdim etish maqsadida o’zlarining xozirgi kundagi haqiqiy moliyaviy va mulkiy holatini ko’rsatishni istamaydilar, korxonaning xususiy kapital to’g’risidagi hisobot ma’lumotlarini, shu jumladan, tegishli moliyaviy xo’jalik muomalalari bo’yicha aylanmalarni noto’g’ri aks etish hisobiga, buzib ko’rsatishga harakat qiladilar. Xususiy kapital bo’yicha buxgalteriya hisobvaraqlaridagi yozuvlar, buxgalteriya hisobvaraqlari korrespondentlanishi hamda pul ifodasida to’g’ri asoslanganligini aniqlash uchun tekshirilayotgan buxgalteriya yozuvlariga taalluqli bo’lgan va amalda sodir etilgan xo’jalik muomalalarini yozma ravishda tasdiqlovchi, buxgalteriya hisobi ma’lumotlariga huquqiy maqom beruvchi dastlabki hujjatlarni diqqat bilan o’rganib chiqish lozim. Xatolar to’g’risidagi auditorlik dalillarini ushbu va boshqa belgilarga qarab Amalda buxgalteriya hisobi va hisobotida tez-tez uchraydigan muhim xatoliklarni ayrim vaziyatli misollarda keltirilgan (7.4-rasm). Audit qilinayotgan buxgalteriya hisobotidagi ehtimoli bo’lgan xatolar va suyiste’mollar tahlili ularni muayyan qo’shimcha belgilariga qarab farqlanmasa, to’la hisoblanmaydi. Masalan, auditorlar hisob va hisobotda xatolarni va me’yordan chekinishlarni, ya’ni g’arazlilikni, jumladan su’iste’mol bilan bog’liq xatoliklarni aniqlashlari mumkin:

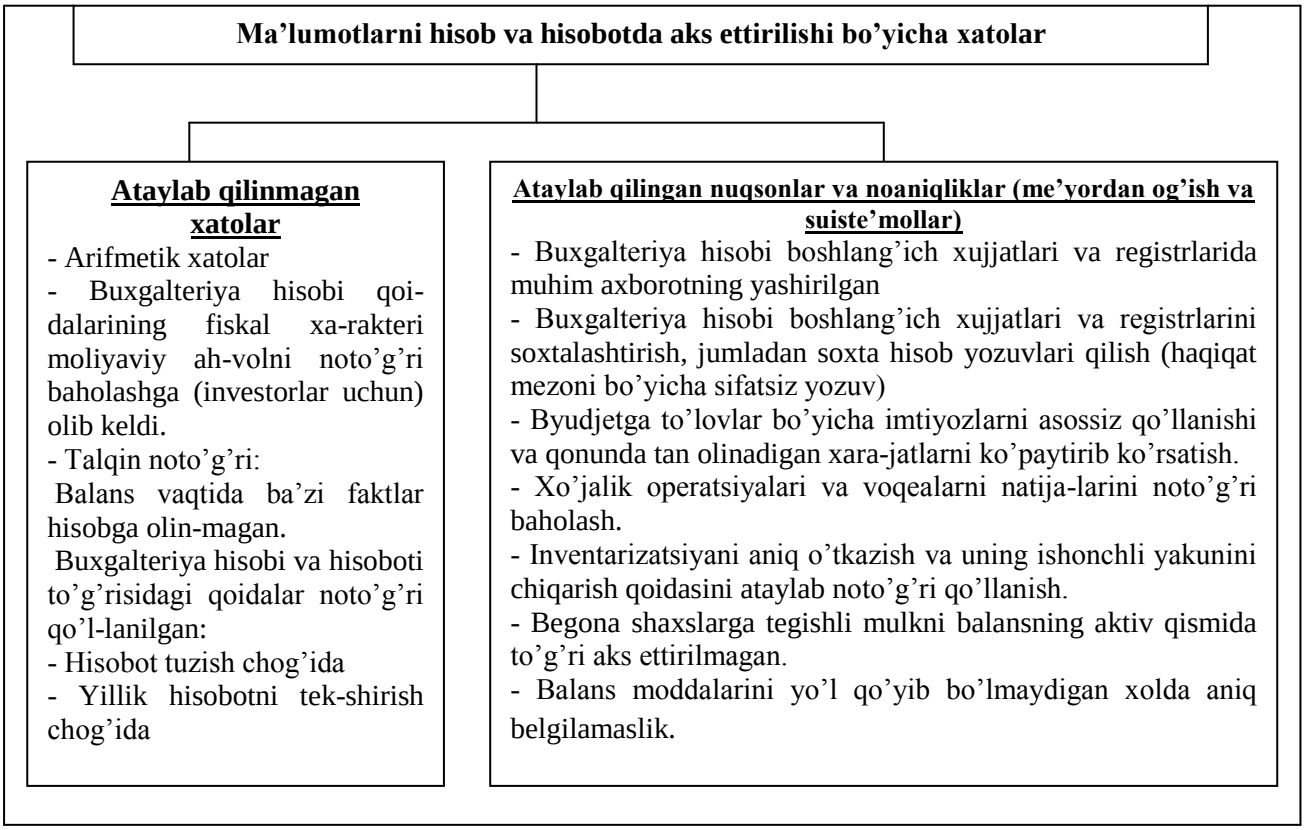
a) xatolar-sabablar va xato-natija;

b) bir martalik va doimiy;

v) muhim va rasmiy;

g) katta va arzimas;

d) haqiqiy va loyihalashtirilgan va boshqalar.



7.4-rasm. Xususiy kapital to’g’risidagi hisobotda muhim xatoliklarni paydo bo’lish sabablari [90]

Xatoliklar aniqlangan hollarda auditor uning mohiyatini aniqlaydi, uning ba’zi jihatlari ishlarni keyinchalik davom ettirish chog’ida yangi shart-sharoitni taqozo qilishi mumkin.

a) bir martalik xatolar xarakteri tasdiqlanishi lozim, ya’ni, tekshirishni davom ettirish chog’ida bu xatolar yana takrorlangani yoki takrorlanmaganiga alohida etibor berish kerak.

b) xatolarning doimiy tusdaligi (ularning aniq bir vaqtda takrorlanishi) auditordan ichki nazorat xatari to’g’risidagi oldingi mulohazasini qayta ko’rib chiqishni talab qiladi.

Bunday sharoitlarda auditorning har bir xatoning qanday tusdaligini va oqibatini, me’yordan chetga chiqishini, ularning xo’jalik yuritish natijalariga ta’sirini professional baholay olish qobiliyati muhimdir. Ayrim misollar quyidagi 7.4-jadvalda keltirilgan.

[90] Расм muallif tomonidan tayyorlangan

7.4-jadval

Xususiy kapital bo'yicha xo'jalik muomalalarini hisobga olish chog'ida vujudga keladigan asosiy buzilishlar va xatolar[91]

Tipik xatoliklar namunalari	Buzilishlarning oqibatlari
Dastlabki hisob xujjatlarini qabul qilingan tartibini ayrim buzishlar bilan rasmiylashtirish	
Xujjatlar blankalarida ko'rsatilgan barcha satrlar va grafalar to'ldirilmagan	Xo'jalik muomalalari haqida to'la axborot yo'q, bu ularni hisobga olishda ma'lumotlar buzilishiga olib kelishi mumkin.
Xujjat to'g'riligini tasdiqlovchi zarur imzo yo'q.	Xujjatlar va ular asosida amalga oshirilgan muomalalar xaqiqiy emas deb topilishi mumkin
Bo'sh satrlar va grafalar chizib qo'yilmagan	Xujjatga muomala mohiyatini o'zgartiruvchi yozuv kiritilishi mumkin.
Xujjatlar tegishli shtamp bilan tasdiqlanmagan.	Xujjatdan takror foydalanish mumkin, bu xujjatga opera-tsiyalarini hisoblashda ma'lumotlar buzilishiga olib kelishi mumkin.
Dastlabki xujjatlarni amaldagi qonunlar va yo'riqnomalar talablarini buzib rasmiylashtirilgan	
Ma'lum tusdagi moliya-xo'jalik faoliyatini amalga oshirish xuquqiga litsenziya, ruxsatnoma yo'q	Xo'jalik muomalalari noqonuniy deb hisoblanishi mumkin
Shartnoma tuzilgan, muomalalar esa uni rasmiylashtirish va mazmuniga doir boshqa qonun talablariga rioya qilmay amalga oshirilgan	Shartnoma va muomalalar qonunga xilof deb topilishi unda ishtirok etgan yuridik va jismoniy shaxslar javobgarlikka tortilishi mumkin

Xo'jalik muomalalarini rasmiylashtirish va hisobga olishda yuz beradigan aniq xatolar va me'yordan chetga chiqishlar hayotda g'oyat xilma-xil - turlicha bo'lishi mumkin. Rahbarlar va hisob xodimlari xo'jalik faoliyatining deyarli har bir sohasida yo'l qo'yadigan eng ko'p uchraydigan xatolar mavjud (ular turli mualliflar tomonidan tadqiq etilgan, tizimlashtirilgan va tahlil etilgan). Bunday maqolalarning zarurligiga shubxa yo'q, chunki ularda auditorlarga amaliy ishda yordam beradigan ma'lumotlar bo'ladi; lekin, ularda xatolikning umumiy mohiyati, shuningdek xo'jalik yuritish natijalariga ularning ta'siri ochib berilmaydi. Ataylab qilingan xatolar (ularning bir qismi ma'muriyat va xodimlarning suyiiste'mollari sifatida tasnif qilinishi mumkin) odatda jinoiy huquq doirasida bo'ladi. Tekshirish huquqini muxofaza qiluvchi organlarning topshirig'iga muvofiq o'tkazilayotgan bo'lsa (majburiy audit) auditordan bunday suyiiste'mollarni to'la ochib berishni ta'minlash kutiladi. Shu bilan birga atayin

[91] Jadval muallif tomonidan tayyorlangan

qilingan g’arazlarni aniqlash chog’ida, agar muhim bo’lsa, umuman buxgalteriya hisoboti to’g’riligiga shubha tug’dirsa, auditordan shunga mos harakatlarni va xulosada tegishlicha tavsifni kutish lozim.

Agar auditorda ayrim xodimlarning standartga ko’ra axborotni ataylab buzish deb tasnif qilishga haqli bo’lgan su’iiste’mollar to’g’risida asosli shubxa paydo bo’lsa, bu haqda avvalo iqtisodiy sub’ektlarning yuqori ma’muriyati vakillarini (agar bu vakilar suyiiste’molga arashlamagan bo’lsa) xabardor qilishi zarur. Tegishli xo’jalik muomalasining mohiyatini tekshirish, aniqlangan suyiiste’mollarni batafsil to’xtatish, bu suyiiste’mollarning oqibatlarini aniq miqdoriy baholash, shuningdek tegishli xulosa chiqarish auditorning vazifasiga kiradi. Bunday hollarda suiste’mollar to’g’risidagi aniqlangan axborotlarni to’la-to’kis xujjatlashtirish zarur. Keyinchalik sudlashish boshlansa, auditorning ish xujjatlari sudda isbotlovchi dalillarga aylanishi mumkin. Shubhali xo’jalik muomalalarini puxta tekshirish aslida yana auditor aniqlangan su’iste’mollar auditning boshqa segmentlariga qanday ta’sir qilishini aniqlash uchun, hisob va hisobotga kiritilgan aniqlangan suiste’mollarning oqibatini bartaraf etadigan tuzatishlarning xarakterini aniqlash uchun talab qilinadi. Agar auditni amalga oshirish davri vaqt jihatidan audit qilinayotgan davrdan keyin bo’lsa (masalan, buxgalterya hisoboti soliq inspektsiyasiga topshirilgandan keyin) u holda ish tugagandan keyin taqdim etishi lozim bo’lgan auditorlik xulosasining shaklini ham belgilash zarur.

Ma’lumki, buxgalteriya hisobida barcha yozuvlar dastlabki hujjatlar asosida yuritiladi. Bundan keyin, undagi ma’lumotlar hisob registrlariga ko’chirib yoziladi, u erda ular bir xil tizimga keltiriladi, ya’ni, buxgalteriya hisobvaraqlarida qayd etiladi. Hisobot davrining oxirida hisob registrlari ma’lumotlariga asosan korxona hisoboti to’ldiriladi. Dastlabki hujjatlar hisob ma’lumotlari harakatini boshlab beradi, korxona moliyaviy-xo’jalik faoliyatini yoppasiga va uzluksiz aks etish uchun buxgalteriya hisobini kerakli bo’lgan ma’lumotlar 0bilan ta’minlaydi.

Hisobga olish uchun faqat to’g’ri rasmiylashtirilgan, ya’ni, barcha rekvizitlari to’ldirilgan hujjat qabul qilinadi. Faqat shu holatda, dastlabki hujjat huquqiy

maqomga ega bo’ladi. Bunday rekvizitlar bo’lib hujjat nomi, kodi; tuzilgan sanasi, xo’jalik muomala mazmuni; xo’jalik muomala o’lchamlari (natura va pul ifodasida), xo’jalik muomalalari sodir etilishi bo’yicha va to’g’ri rasmiylashtirilmshi yuzasidan mas’ul mansabdor shaxslar lavozimlari, shaxsiy imzolar va ularning yoritishlari va boshqalar hisoblanadi. Hozirgi vaqtda ayrim rekvizitlarni kodlar bilan almashtirib yozishga ruxsat etilgan. Korxonada buxgalteriya hisobi hisoblash texnikasi yordamida avtomatlashtirilgan bo’lsa bunday holatlar ko’proq uchraydi. Dastlabki buxgalteriya hujjatlardagi yozuvlarni siyoh, kimyoviy qalam, sharikli ruchka pastasi, yozuv mashinkalari, kompyuterning printeri va boshqalar bilan amalga oshirish mumkin.

Har bir korxonada rahbar bosh buxgalter bilan kelishgan holda dastlabki hujjatlarni imzolash huquqiga ega bo’lgan shaxslar ro’yxatini tasdiqlaydi. Buxgalteriyaga kelib tushgan barcha xususiy kapital bo’yicha dastlabki hujjatlar majburiy tekshiruvdan o’tkazilishi lozim. Tekshiruv hujjatlarning shakllari (hujjatlar va uning rekvizitlari to’liq va to’g’ri rasmiylashtirilganligi) va mazmuni (muomalalar qonuniyligi, alohida ko’rsatkichlarning logik jihatdan bog’langanligi) bo’yicha amalga oshiriladi. Amaldagi qonunchilikka zid holda sodir etilgan muomalalar bo’yicha hujjatlarni ijro etish va rasmiylashtirish taqiqlanadi. Bunday hujjatlar tegishli qaror qabul qilish uchun korxona rahbari va bosh buxgalteriga topshiriladi. Qayta ishlovdan o’tgan dastlabki hujjatlar, ulardan qaytadan foydalanish imkoniyatini bartaraf etish maqsadida, tegishli belgilar bilan tamg’alanishi lozim.

Xususiy kapital bo’yicha ayrim buxgalteriya yozuvlari, tegishli dastlabki hujjatlar asosida emas, amaldagi me’yorlar, ko’rsatmalar, qarorlar, qonunlar va boshqa me’yoriy hujjatlar asosida amalga oshiriladi, Bunday holatlarda auditor yuqorida qayd etilgan yozuvlar bo’yicha tegishli buxgalteriya ma’lumotnomalari va ular asosli ravishda amaldagi qonunchilikka muvofiq to’g’ri to’ldirilganligi nuqtai-nazaridan, shuningdek, bunday buxgalteriya yozuvlari bo’yicha summalar to’g’ri hisoblanganligi va tegishli ravishda rasmiylashtirilganligi nuqtai-nazaridan ham tekshirishga majburdir.

Korxonada xususiy kapital bo’yicha qonunchilik talablarini buzish va suiiste’molchiliklarni sodir etish usullari turli ko’rinishlarga egadir. Birinchi ko’rinishda ularning turli bo’lishi tasodifan, sodir etilishi mumkin bo’lgan xatolar va suiiste’molchiliklar soni esa cheklangan ko’rinadi. Amalda esa, ularni diqqat bilan o’rganib chiqqanda, ma’lum bir qonunchilikka rioya qilinishi va ularning ichki va tashqi o’zaro bog’liqligi aniqlanadi.

Buxgalteriya hisobi hisobvaraqlaridagi yozuvlar asosli ravishda amalga oshirilganligining tekshiruvidan keyin, bosh kitobdagi yozuvlar jurnal-order yoki memorial-order kabi hisob registrlaridagi yozuvlariga muvofiqligiga ishonch hosil qilish uchun, hisob registrlari to’g’ri tuzilganligining tekshirish imkoni yaratiladi. O’z navbatida, jurnal-orderlar to’g’ri to’ldirilganligi amalda xususiy kapital to’g’risidagi hisobot ko’rsatkichlari haqiqiyligini ta’minlaydi. Korxonada hisob registrlarining tarkibi va mazmuni qo’llaniladigan buxgalteriya shakli bilan belgilanadi. Hisob to’liq kompyuterlashgan sharoitlarida ham hisob ma’lumotlarini nashrga chiqarish yo’li bilan kerakli bo’lgan hisob registrlari yig’indisi tayyorlanadi.

Xususiy kapital bo’yicha hisob registrlarining tekshiruvida quyidagi savollar o’rganilishi lozim:

- hisob registrlarining to’plami korxona xo’jalik muomalalarini to’liq aks etganligi;

- ushbu registrlar foydalanish uchun qulayligi va ular etarli darajada yakqol va ravshanligi, katta hajmdagi ma’lumot manbalariga egaligi, kerakli bo’lgan hisobot tayyorlash va iqtisodiy tahlilda ishlatish uchun yaroqsizligi;

Korxonaning moliyaviy-xo’jalik faoliyati to’g’risida haqqoniy xulosalar shakllantirish va uni takomillashtirish yuzasidan takliflar kiritish korxonada audit o’tkazishning eng muhim bosqichlaridan biri hisoblanadi. Xususiy kapital to’g’risidagi hisobotlarning namunaviy shakllari, tayyorlash qoidalari, taqdim etish muddatlari, ularni ko’rib chiqish va tasdiqlash tartibi O’zbekiston Respublikasi "Buxgalteriya hisobi to’g’risida"gi Qonuni (keyingi kiritilgan qo’shimchalar va o’zgartirishlar bilan) va korxonalarning chorak va yillik xususiy kapital

to’g’risidagi hisoboti shakllarini to’ldirish to’g’risida O’zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining yo’riqnomalari bilan tartibga solinadi.

Korxonalar tomonidan chorak va yillik xususiy kapital to’g’risidagi hisobotlarni tayyorlashda quyidagi shartlarga rioya qilinganligi o’rganilishi lozim: hisobot davri bo’yicha barcha xo’jalik muomalalari va ishlab chiqarish zahiralari, tayyor mahsulot va hisob-kitoblarni inventarlash natijalari to’liq aks ettirilishi; sintetik va tahliliy hisob ma’lumotlarini bir biriga mos kelishi, hisobot va balans ko’rsatkichlari sintetik va tahliliy hisob ko’rsatkichlari bilan tegishli ravishda rasmiylashtirilgan asos bo’luvchi hujjatlar yoki ularga tenglashtirilgan ma’lumot texnikaviy saqlovchi manbalar asosida to’ldirilishi va bir biriga to’liq muvofiqligi va balans moddalari to’g’ri baholanishi kabi holatlar.

Agar korxonada tahliliy xususiy kapital bo’yicha hisob yuritilmagan bo’lsa, unda amalda buxgalteriya hisobi yuritilmagani va hisob ma’lumotlari umuman mavjud emasligini amaliyotchi buxgalterlar yaxshi bilishadi. Lekin, bir qator holatlarda, ayniqsa tijorat tizimlarida, xususiy kompyuterlarni qo’llash sharoitlarida, ushbu ish umuman olib borilmaydi yoki nihoyatda past darajada yuritiladi. Bu esa, o’z navbatida, faoliyat ko’rsatayotgan korxonada tahliliy buxgalteriya hisobini yuritish talablariga javob beradigan tegishli chop etilgan hujjatlar yo’qligi sababli, sintetik buxgalteriya hisobi ko’rsatkichlarining haqqoniyligi va balans moddalarining ishonchliligini aniqlash imkonini bermaydi.

Auditor xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditining dastlabki bosqichlarida, tahliliy hisob ko’rsatkichlari bosh kitobda umumlashtirilgan sintetik hisob ko’rsatkichlariga, uning ko’rsatkichlari esa, korxonada qo’llaniladigan tahliliy hisob tizimida batafsilllashtirilganligini hisobga olgan holda, balans aktiv va passivining tegishli moddalarining ko’rsatkichlari bilan muvofiqligini tekshirishi lozim. Ushbu ko’rsatkichlarning bir biriga mos kelmasligi, korxonada moliyaviy-xo’jalik faoliyatining buxgalteriya hisobini yuritish amaldagi qonunchilik bilan belgilangan tartibi jiddiy ravishda buzilganligi to’g’risida dalolat beradi, bu esa, auditorlik tekshiruvi dasturi va kelajakda tuziladigan auditorlik xulosasi tuzilishiga tegishli xususiyatlarni kiritishni taqozo etadi. Auditorlik

tekshiruvi jarayonida korxonada tahliliy hisob yuritilmasligi aniqlansa, bu to’g’risida tegishli dalolatnoma tuzgan holda, tekshiruvni to’xtatish maqsadga muvofiqdir, korxona bilan esa, agar u mustaqil ravishda tahliliy hisobni tashkil eta olmasa, auditorlik tashkiloti kuchi bilan tahliliy hisobni tiklash to’g’risida shartnoma tuzilishi lozim.

Auditorning xususiy kapital to’g’risidagi hisobotda ahamiyatli darajada buzib ko’rsatishlar mavjud bo’lishi mumkinligi to’g’risidagi har bir shubhasi, o’z shubhalaridan kechish yoki ularni tasdiqlash uchun, undan muolajalarni kengaytirishni talab qiladi. Xususiy kapital to’g’risidagi hisobotdagi buzib ko’rsatishlar, ya’ni buxgalteriya hisobini tashkil ztish va yuritish bo’yicha belgilangan qoidalarga rioya qilmaslik natijasida buxgalteriya ma’lumotlarini noto’g’ri aks ettirish va taqdim etishni ikkm turi mavjud: ataylab qilingan va bilmasdan sodir etilgan.

Xususiy kapital to’g’risidagi hisobotda ataylab qilingan buzib ko’rsatishlarni sodir etish tekshirilayotgan iqtisodiy sub’ekt xodimlarining oldindan bilgan holda harakat qilishi (yoki harakat qilmasligi) natijasidir. Ular xususiy kapital to’g’risidagi hisobotdan foydalanuvchilarni chalg’itish uchun g’arazgo’ylik maqsadida amalga oshiriladi. Shuning bilan bir qatorda, auditor xususiy kapital to’g’risidagi hisobot ma’lumotlarida buzib ko’rsatishlarga olib keladigan iqtisodiy sub’ektining xodimi tomonidan oldindan bilgan holda qilgan harakatlari (yoki harakat qilmasligi) to’g’risida xulosa faqat bunga vakolatga ega bo’lgan idora tomonidan chiqarilishi mumkinligini unutmasligi lozim.

Xususiy kapital to’g’risidagi hisobotda bilmagan holda buzib ko’rsatishlar tekshirilayotgan sub’ekt xodimlari tomonidan bilmasdan turib harakat qilishi (yoki harakat qilmasligi) natijasidir. Asosiy va aylanma mablag’larning qiymat birligidagi manbai jamoa xo’jaliklarida bo’linmas fond, korxonalarda ustav kapital hisoblanadi. Xususiy kapital to’g’risida hisobotni audit qilishda bu kapitalning ko’payishi va kamayishiga bog’liq muomalalar alohida-alohida o’rganiladi.

Korxonaning ustav kapitaliga va ta’sis hujjatlariga kiritilgan o’zgarishlarning asosligi sinchiklab tekshirib ko’rilishi kerak. Tekshirish sifatini oshirish uchun

auditor ishtirokida korxonaning ustav kapitaliga badallar ko'rinishida kiritilgan mol-mulklar va boshqa mulkka oid inventarlashning o'tkazilishi maqsadga muvofiq hisoblanadi. Ustav kapitaliga ulush sifatida kiritilgan mol-mulkning tarkibida yaroqsiz holga kelgan asosiy vositalar va ishlab chiqarish zahiralari yoki boshqa mulkiy huquqlar bilan bir qatorda – foydani qo'llash muddati o'tib ketgan intellektual mulklar ham uchrab turishi ma'lum. Xususiy kapital to'g'risida hisobot auditining navbatdagi bosqichi bo'lib, ta'sischilar bilan hisob-kitob qilishlarga oid schyotlar korrespondentsiyasining to'g'riligini tekshirish hisloblanadi. Bunday tekshirishlar uchun axborot olish manbai bo'lib, Bosh kitob, avtomatlashtirilgan hisob vaqtidagi qaydnomalar (mashinogrammalar) hisoblanadi. Auditor tomonidan ta'sis hujjatlarida shuningdek, ustav kapitali hisobida korxona faoliyat yuritishining noqonuniyligi yoki mulkdorlarga va kreditorlarga zarar etkazishi mumkin bo'lgan jiddiy qonun buzilishlari aniqlangan holatlar yuzaga kelsa, bunday holda korxona rahbariyatga aniqlangan qonun buzilishlarini bartaraf qilish uchun vaqt berish kerak.

Tekshiruv o'tkazish paytida auditor amaldagi qonunchilikka muvofiq tarzda mazkur korxonaning yuridik maqomi va faoliyat ko'rsatishiga bo'lgan huquqini tekshirib ko'rishi lozim. Ushbu maqsadlar uchun quyidagi asosiy hujjatlardan foydalaniladi:

- ta'sischilar yig'ilishi tomonidan tasdiqlangan, qonunga muvofiq ro'yxatga olingan mijoz ustavi;
- korxona ta'sis shartnomasi.
- Tekshirishning borishi jarayonida quyidagilar belgilanadi:
- korxona qachon va qaerda ro'yxatga olingan;
- mazkur korxonaning hisob raqami va boshqa hisob varaqalari qaysi bankda ochilgan;
- ta'sischilar kimlar va ularning ustav kapitalidagi ulushi;
- har bir ta'sischining qo'yilmalari hajmlari va jami ustav kapitalining hajmi qonun hujjatlari talablariga to'la muvofiqligi.
- Xususiy kapital va uning harakati bo'yicha hisoboot auditini o'tkazish

jarayonida auditor quyidagilarning mavjudligini tekshirib ko’rish kerak:

- davlat ro’yxatidan o’tkazilganligi to’g’risidagi guvohnoma, agar ularga o’zgartirishlar kiritilgan bo’lsa, Nizom va ta’sis hujjatlarining yangi tahriri;
- ta’sischilar yig’ilishi bayonnomalari;
- statistika organlari, davlat soliq inspektsiyasida, byudjetdan tashqari va ekologiya fondlarining tegishli bo’linmalarida ro’yxatga olinganligi to’g’risida guvohnoma;
- davlat tasarrufida bo’lgan tashkilotlarning, jamoat tashkilotlari, jamoa xo’jaliklari va shu kabilarning xususiylashtirilishi bilan bog’liq hujjatlar.

Ustav kapitali shakllanishining tekshiruvi vaqtida Ustav kapitali o’z vaqtida, ya’ni uning belgilangan muddatlarda shakllanganligi, e’lon qilingan kirim badali to’liq kiritilganligi va shakllanish manbalari aniqlanadi. Ustav kapitalining tekshiruvida auditor uning summasi haqiqatda to’liq shakllanganligiga ishonch hosil qilishi kerak. U buxgalteriya balansida va 5-shaklda "Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot"da aks ettiriladi. Auditor xo’jalik yurituvchi sub’ekti davlat ro’yxatiga olingan sanasi bilan ushbu korxonaning buxgalteriyasida e’lon qilingan Ustav kapitali miqdori summasiga “Ustav kapitalga ulushlari bo’yicha ta’sischilarning qarzlari” schetining debeti va “Ustav kapitali”ni schetining kreditida aks ettirilishini nazarda tutishi lozim. Agar, tekshirish vaqtida “Ustav kapitalga ulushlari bo’yicha ta’sischilarning qarzlari” schetining debetida qoldiq summasi bo’lsa, bu ta’sischilar tomonidan Ustav kapitaliga o’z badallarini kiritilmaganligini ifodalaydi. Bunday korxonalar ta’sis etilmagan (tashkil topmagan) deb hisoblanadi va tugatilishi lozim.

Auditor ta’sischilar tomonidan kiritilgan badallarni dastlabki hujjatlar asosida pul mablag’lari, asosiy vositalar, nomoddiy aktivlar, ishlab chiqarish zahiralari va boshqalarni hisobga olish schetlarining debeti bilan korrespondentsiyalangan Ustav kapitali badallar bo’yicha ta’sischilarning qarzi schetning kreditidagi yozuvlari asosida tekshiradi. Masalan, kirim kassa orderlari, dastlabki hujjatlar ilova qilingan bankning hisob-kitob va valyuta schetlaridan ko’chirmalar asosida ta’sischilar badali hisob-kitob va valyuta schetlariga to’liq va

o’z vaqtida kirim qilinganligi tekshiriladi.

Ta’sis hujjatlarida qayd etilgan va Ustav kapitaliga badal sifatida kirim qilingan moddiy boyliklar, nomoddiy aktivlar ta’sischilar kelishuvi bo’yicha aniqlanadi va (kelishilgan qiymatda) baholanadi. Ustav kapitaliga badal sifatida kiritilgan qimmatli qog’ozlar va boshqa moliyaviy aktivlar ta’sischilarning kelishuviga asosan baholanadi. Auditor nisbatan yangi hisoblangan mablag’lar - ta’sischilar tomonidan kiritilgan nomoddiy aktivlar ro’yxatdan o’tkazilishi, texnikaviy tomonlariga alohida e’tiborni qaratishi lozim. Bular yangiliklarni yaratish va an’anaviy mol-mulkning boshqa obektlari, er va tabiiy resurslardan foydalanish huquqlari, faoliyatning ayrim turlari bilan shug’ullanish uchun litsenziyalar, broker o’rinlari, savdo belgilari yoki emblemalari va boshqalar bilan foydalanish uchun mulkiy huquqlardir.

Ustav kapitalini tekshirish vaqtida buxgalteriya hisobida to’g’ri rasmiylashtirilganligi va 13-sonli jurnal-orderda ustav kapitali hisobi bo’yicha schetda qonuniy va to’g’ri aks etilganligi, ular amaldagi qonunchilikka muvofiq ekanligi aniqlanishi lozim. Xo’jalik yurituvchi sub’ekt ta’sis hujjatlariga asosan foyda hisobidan shakllantiriladigan rezerv kapitali, mulkni qayta baholashdan yuzaga keladigan inflyatsiya rezervlari, pul mablag’laridan tashqari tekinga olingan mulklar, shuningdek maqsadli foydalanish sharti bilan taqdim etilanadigan soliq imtiyozlari summasi ko’rsatiladi. Rezerv kapitali hisobini olib

- “Mulkni qayta baholash bo’yicha tuzatishlar”;
- “Rezerv kapitali”;
- “Tekinga olingan mulk”.

Auditorlik tekshiruvi jarayonida ushbu schetlarni sinchkovlik bilan tekshirishi lozim. Xo’jalik yurituvchi sub’ektning mulk solig’ini hisoblash bazasiga o’z ta’siri o’tkazadi. “Mulkni qayta baholash bo’yicha tuzatishlar” schyotida mulklarni qayta baholash natijasida vujudga kelgan o’zgarishlar hisobga olinadi. Mulklarni qayta baholash natijasida rezerv kapitalining shakllanishi va to’ldirilishi “Mulkni qayta baholash bo’yicha tuzatishlar” schyotining kreditida qayta baholash natijasida qiymati oshgan mulklarni hisobga oluvchi schyotlar bilan bog’langan holda aks

ettiriladi.

Auditor qayta baholash maqsadida tashkilotlarning asosiy fondlari deganda quyidagilar tushunishi lozim:

a) o’zining asosiy vositalari;

b) o’rnatish uchun mo’ljallangan uskunalar;

v) qurilishi tugallanmagan obektlar;

g) uzoq muddatli ijaraga olingan asosiy vositalar, jumladan, uzoq muddatli lizing bo’yicha olingan asosiy vositalar.

Asosiy fondlarning qiymatini qayta baholash har yilda (joriy yilning 1 fevraliga) qayta baholash o’tkazilayotgan davridagi narxlar darajasidan kelib chiqqan holda, 1 yanvar holatiga o’tkaziladi. Agar qayta baholash natijasida mulklarning qiymati kamaysa, kamaygan summa o’sha mulkning navbatdagi qiymati oshishi hisobiga to’ldiriladi va u “Mulkni qayta baholash bo’yicha tuzatishlar” schyotining debetida aks ettiriladi. Shu mulkning avvalgi qayta baholashdagi qiymatidan oshgan arzonlashtirilgan summa xarajat sifatida tan olinadi va “Boshqa operasion xarajatlar” schyotida aks ettiriladi.

Auditor asosiy fondlarning har yilning 1 yanvari holatiga qaytadan baholash, obektlarni avvalgi qayta baholash natijasida olingan dastlabki (tiklanish) qiymatidan, yil davomida kelib tushgan asosiy fondlar bo’yicha - sotib olish qiymatidan amalga oshirilishini unutmasligi kerak. Er uchastkalari va tabiatidan foydalanish obektlari qayta baholanmaydi. Rezerv kapitalini aktsiyadorlik jamiyatlari, qo’shma korxonalar va rezerv kapitalini shakllantirish respublikaning amaldagi qonun hujjatlari va ta’sis hujjatlarida nazarda tutilgan boshqa xo’jalik yurituvchi sub’ektlar tuzadilar. Ushbu talablardan kelib chiqqan holda, auditor xo’jalik yurituvchi sub’ektning tashkiliy-huquqiy shaklini va uning ta’sis hujjatlarini o’rganishi lozim. Aktsionerlik jamiyatlar, Mas’uliyati cheklangan hamda qo’shimcha mas’uliyatli jamiyatlar qonunning talablaridan kelib chiqqan holda jamiyat ustavida nazarda tutilgan, ammo ustav kapitalining 15 foizidan kam bo’lmagan miqdorda rezerv fondi tuzishi lozim. U jamiyatning Ustavida belgilangan miqdorga etguniga qadar har yili sof foydadan majburiy ajratmalar (5

foizdan kam bo’lmagan miqdorda) o’tkazish orqali shakllantiriladi.

Auditorlik tekshiruv jarayonida xo’jalik yurituvchi sub’ektda tekinga olingan mulklar qabul qilganligini tekshirish lozim. Tekinga qabul qilingan mulk hisobda ekspert yo’li bilan yoki topshiriladigan hujjatlar asosida aniqlangan qiymat bo’yicha aks ettirilishi lozim. Tekinga olingan mulk xo’jalik yurituvchi sub’ektning soliqqa tortiladigan bazasiga ta’sir ko’rsatishini hisobga olgan holda tekshirishi lozim. Ushbu maqsadda korxona qaysi soliqqa tortish tizimida faoliyatini olib borayotganini aniqlanishi lozim. Auditorlik tekshiruv jarayonida aktsionerlik jamiyat tomonidan keyinchalik qayta sotish yoki bekor qilish maqsadida sotib olingan xususiy aktsiyalarning qiymati ko’rsatiladi.

Aktsiyadorlik jamiyati keyinchalik qayta sotish, yoki bekor qilish maqsadida aktsiyadorlardan ularga qarashli aktsiyalarni sotib olishga haqli. Ko’rsatib o’tilgan aktsiyalar ko’pi bilan bir yil ichida realizatsiya qilinishi lozim. Korxona ushbu muddat o’tgandan keyin ularni sotishi yoki Ustav kapitalini shu summaga kamaytirgan holda, bekor qilishi lozim. Ana shu davr ichida dividendlarni taqsimlash, shuningdek aktsiyadorlarning umumiy yig’ilishida ovoz berish va kvorumni aniqlash jamiyat sotib olgan o’z aktsiyalarini hisobga olmagan holda o’tkaziladi. Bularni tekshirayotganda auditor qimmatbaho qog’ozlar bilan operatsiyalar qonuniy ravishda amalga oshirilayotganligini bilishi kerak. Audit vaqtida auditor 12 va 13-sonli jurnal-orderlarda buxgalteriya yozuvlari to’g’riligini tekshirishi lozim.

Taqsimlanmagan foyda - foydaning jamg’arilayotganini ifodalaydi va mulkdorlarning qaroriga binoan ustav kapitaliga qo’shilishi mumkin. Xo’jalik yurituvchi sub’ektning barcha yillar bo’yicha faoliyati va hisobot davridagi taqsimlanmagan foyda yoki qoplanmagan zarar summasi bir-biridan farq qiladi. Foydani taqsimlash to’g’risidagi qarorni xo’jalik yurituvchi sub’ektning mulkdorlari (aktsiyadorlarining umumiy yig’ilishi, MChJ ishtirokchilarining yig’ilishi, xususiy korxona egasining qarori) qabul qiladi.

Taqsimlanmagan foyda quyidagilarga ishlatilishi mumkin:

- ustav kapitalini ko’paytirishga;

- rezerv kapitalini yaratish va to’ldirishga;
- aktsionerlarga dividend to’lashga;
- zararlarni qoplashga;
- mulkdorlarning qarori bo’yicha boshqa maqsadlarga.

Maqsadli moliyalashtirish mablag’larining holati va harakati, shuningdek a’zolik badallari va maqsadli yo’nalishlar bo’yicha tadbirlarni amalga oshirish uchun mo’ljallangan boshqa qaytarilmaydigan mablag’larning kelib tushishi va sarflanishi, kelgusi xarajatlar va to’lovlar rezervlari to’g’risidagi axborotlarni auditor tomonidan tekshirilishi lozim.

Xo’jalik yurituvchi sub’ektga hukumatning qarori bilan u yoki bu soliq turidan ozod qilingan bo’lishi mumkin. Biroq soliq summasi sub’ektning moddiy-texnika bazasini rivojlantirish yoki operasionn xarajatlarini qoplash uchun yo’naltirilishi mumkin. Bunday xo’jalik yurituvchi sub’ekt soliq turlari bo’yicha belgilangan muddatlarda davlat soliq inspektsiyasiga soliq deklaratsiyasini topshirishi shart. Rezervga ajratmalarning miqdori xo’jalik yurituvchi sub’ektning hisob siyosatida ko’rsatilgan bo’lishi lozim. Ushbu talablardan kelib chiqqan holda, auditorning hisob siyosatini sinchkovlik bilan o’rganib chiqishi kerak.

Ta’sischilar (aktsiyadorlar) bilan hisob-kitoblar tartibini auditor Ustav kapitaliga ulushlar bo’yicha ta’sischilarning qarzlari schetlari hamda ta’sischilarga to’lanadigan dividendlar bo’yicha qarzlari schetlari bo’yicha tekshiradi. Auditor tahliliy hisobni va unga asos bo’lgan ta’sis hujjatlari, asosiy vositalarni va nomoddiy aktivlarni qabul-qilish-topshirish dalolatnomalari, to’lov topshiriqnomalari, kirim kassa orderlari va boshqalarni tekshirishi lozim. Davlat mulki ishtirokida tashkil topgan korxonalarda jamiyatni davlat ro’yxatidan o’tkazish vaqtida ta’sischilar tomonidan sotib olingan aktsiyalar uchun to’langan mol-mulk ta’sischilarni mulk egaligi huquqini tasdiqlovchi hujjatlar tekshirilishi kerak.

Ta’sischilar bilan hisob-kitoblar hisobi va ustav kapitalish shakllantirishni tashkil etishda turli xil kamchiliklar, xatoliklar, noto’g’ri yozuvlar sodir etiladi. Ulardan asosiylari quyidagilar hisoblanadi:

− "Ustav kapitali" hisobi schyotlari bo’yicha kredit qoldig’i ta’sis hujjatlari bilan e’lon qilinganga nomuvofiqligi;

− Ustav kapitali hisobiga kiritilgan moddiy boyliklar, nomoddiy aktivlar qiymatini oshirib ko’rsatish hisobiga Ustav kapitalini asossiz ko’paytirish;

− Ustav kapitaliga ulushlarni ta’sischilar tomonidan kiritmaslik yoki to’liq kiritmaslik;

− aktsiyadorlar reestriga o’z vaqtida tegishli o’zgartirishlarni kiritmaslik;

− ta’sischilar chiqib ketishi va yangilarni qabul qilishni o’z vaqtida rasmiylashtirmaslik;

− imtiyozli aktsiyalar bo’yicha dividendlarni to’lamaslik;

− aktsiyadorlik jamiyatlari uchun katta kelishuvlarni noto’g’ri rasmiylashtirishlik;

− Ustav kapitaliga ta’sischilar tomonidan kiritilgan ulushlarini noto’g’ri rasmiylashtirishlik;

− ta’sischilarga ustav kapitalidan o’z ulushlarini qaytarilishini noto’g’ri rasmiylashtirishlik;

− amalga oshirilgan moliya-xo’jalik operatsiyalar bo’yicha tasdiqlovchi hujjatlarning yo’qligi;

− to’liq rasmiylashtirilmagan va muddati o’tgan hujjatlar mavjudligi;

− hujjatlardagi yozuvlarni tegishli asoslarsiz to’g’rilash;

− hujjatlarning asl nusxalar yoki amaldagi qonunchilikka asosida tasdiqlangan nusxalarning yo’qligi;

− soxta hujjatlar va operatsiyalar;

− amalga oshirilgan operatsiyalarni aks ettirilmagani;

− faoliyatni litsenziyasiz amalga oshirish;

− dividendlar bo’yicha soliqlarni noto’g’ri hisoblash;

− me’yoriy hujjatlarga rioya qilmaslik va h.k.

Xulosa qilganimizda, xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditini takomillashtirishning yangi yo’nalishlarini tadqiq etish korxona faoliyatini samarali boshqarish o’z navbatida chetdan mablag’lar jalb qilishning optimal

imkoniyatlarini qidirib topishga xizmat qiladi.

Takrorlash uchun savollar:

1. Xususiy kapital auditining maqsadi, vazifalari va ma’lumot manbalarini tushuntirib bering?
2. Xususiy kapital auditini o’tkazish tartibini tushuntirib bering?
3. Qo’shilgan kapitalni tekshirishda qanday hisob registrlari o’rganiladi?
4. Rezerv kapitali auditi qanday amalga oshiriladi?
5. Xususiy kapital to’g’risidagi hisobotda aks ettirilgan xarajat moddalari auditi qanday amalga oshiriladi?
6. Ta’sischilardan ustav kapitaliga kiritgan hissalari bo’yicha muomalalar auditi qanday amalga oshiriladi?
7. Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditida qanday auditorlik metodlari va amallari qo’llaniladi?
8. Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditi qanday ketma-ketlikda amalga oshiriladi?
9. Xususiy kapital to’g’risidagi hisobot auditi qanday yo’nalishlar bo’yicha tashkil etiladi?
10. Ustav kapitali auditi qanday tartibda amalga oshiriladi?

Tayanch tushunchalar:

1. Xususiy kapital
2. Rezerv kapitali;
4. Xususiy kapital auditining ma’lumot manbalari;
5. Qo’shilgan kapital;
7. Ustav kapitali;
8. Taqsimlanmagan foyda;
9. Dividendlar;
10. Maqsadli moliyalashtirish;
11. Tekinga olingan mulk.

8-MAVZU. MOLIYAVIY KO’RSATKICHLARGA AUDITORLIK XULOSALARI

8.1. Auditorlik tekshiruvi natijalarini umumlashtirish va tekshiruvni yakunlashga tayyorgarlik jarayoni tavsifi

Auditorlik amaliyotidan ma’lumki, auditorlik tekshiruvi natijalariga ko’ra kamchilik yoki qonunbuzarliklar aniqlangan yoki aniqlanmaganligidan qat’iy nazar uning natijalari hujjatlarda rasmiylashtirilishi lozim. Bu esa auditorlik tekshiruvi natijalari qonunchilikda belgilangan shakl va mazmundagi rasmiy ravishda tasdiqlangan hujjatlarda aks ettirilishi va hujjatlarda keltirilgan ma’lumotlar esa ularning manbalari yoki asoslovchi dalillar ilova qilingan holda bo’lishini talab etadi.

Fikrimizcha, eng avvalo, “audit ish hujjatlari” atamasi mazmuniga aniqlik kiritish lozim, deb hisoblaymiz. Ta’kidlash joizki, “audit ish hujjatlari” atamasining mazmuni faqatgina ayrim me’yoriy hujjatlarda va Respublikamiz iqtisodchi olimlaridan Z.Mamatov, B.Hamdamov, M.Tulaxodjaeva hamda I.Qo’ziyevlarning ilmiy tadqiqotlari va ular tomonidan yaratilgan adabiyotlarda asosan auditorlik hisoboti va xulosasini shakllantirish masalalari o’rganilgan. Biroq auditorlik hisoboti va xulosasidan boshqa audit ish hujjatlarini tayyorlash va taqdim etish uslubiyati etarli darajada o’rganilmagan yoki bayon etilmagan. Biz audit ish hujjatlarining mohiyatini to’liq ochib berish maqsadida quyida ushbu atamaning takomillashgan ta’rifini keltirdik va uning tarkibiga kiruvchi hujjatlarning aniq ro’yxatini ishlab chiqdik.

Audit ish hujjatlari bu - auditorlik tekshiruvini tashkil etish, o’tkazish va yakunlash bo’yicha auditorlik tashkiloti, auditorlik tekshiruvi buyurtmachisi va uchinchi shaxslar(nazorat organlari, xaridor va buyurtmachilar, mol etkazib beruvchi va pudratchilar, bank tashkilotlari, debitor va kreditorlar)dan olingan ma’lumotlar aks ettirilgan hujjatlar to’plamidir.

Ish hujjatlari tarkibiga kiritilishi mumkin bo’lgan hujjatlarning taxminiy ro’yxati AXSning ilovalarida keltirilgan bo’lsada, biroq mazkur AXSda ish hujjatlarining nomlari umumiy va mavhum mazmunda bayon qilingan bo’lib, ular

tarkibini hujjatdan foydalanuvchi uchun aniq va to’liq mazmunda bayon qilish shart, deb hisoblaymiz. Shu ma’noda bizning fikrimizcha, audit ish hujjatlari tarkibiga kiritilishi mumkin bo’lgan hujjatlar ro’yxati quyidagilardan iborat:

– xo’jalik yurituvchi sub’ektning tashkiliy-huquqiy va tashkiliy tarkibiga doir axborotlar aks etgan hujjatlar(korxonaning tashkiliy va ta’sis hujjatlar)i;

– auditni rejalashtirish bosqichida tuzilgan hujjatlar (auditning umumiy rejasi va dasturlari va ularga kiritilgan qo’shimcha va o’zgartirishlar aks ettirilgan hujjatlar);

– buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimi tavsifi hamda uni o’rganish natijalari aks ettirilgan hujjatlar;

– tekshirilayotgan xo’jalik sub’ektida amalga oshirilgan xo’jalik muomalalari va buxgalteriya hisobvaraqlarining tahlili aks ettirilgan dastlabki va yig’ma hujjatlar;

– auditorlik tekshiruvi natijalari bo’yicha auditor(ekspert)ning fikr-mulohazalari va xulosalari aks ettirilgan oraliq hujjatlar;

– amalga oshirilgan muomalalarning qonuniyligi va moliyaviy hisobot ko’rsatkichlarining ishonchliligini tekshirish testlari va savolnomalari;

– xo’jalik yurituvchi sub’ekt bilan auditorlik shartnomasi shartlari bajarilishini ta’minlash bo’yicha xatlar yoki muhokama yozuvlarining ko’chirma nusxalari;

– nazorat qiluvchi va huquqni muhofaza qiluvchi organlar va uchinchi shaxslarning korxona faoliyatiga oid ma’lumotlari hamda tekshirilayotgan xo’jalik yurituvchi sub’ektdan olingan tasdiqlash xatlari;

– audit natijalari bo’yicha auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi;

– xo’jalik yurituvchi sub’ektning buxgalteriya hisobi va boshqa moliyaviy hujjatlarining ko’chirma nusxalari hamda boshqa auditorlik tekshiruviga oid hujjatlar;

– boshqa auditorlik tekshiruviga oid hujjatlar.

Ish hujjatlari auditni o’tkazayotgan auditorlik tashkiloti tomonidan tuzilgan bo’lishi yoki audit o’tkazilayotgan xo’jalik yurituvchi sub’ektning o’zidan yoki boshqa shaxslardan olingan bo’lishi mumkin.

Audit ish hujjatlarining shakllanish manbasi va mazmuniga ko’ra quyidagicha tasniflash mumkin:

1.Auditorlik tashkiloti tomonidan tuzilgan(tayyorlangan) hujjatlar(auditorlik shartnomasi, auditorlik tashkilotining murojaat xatlari, audit umumiy rejasi, audit dasturi, auditorlik savolnoma va testlari, ekspert xulosasi yoki hisoboti, auditorlik ma’lumotnomasi, auditorlik tekshiruvi natijalari bo’yicha qo’lyozma ma’lumotlari, auditorlik hisoboti, auditorlik xulosasi va h.k.).

2.Auditorlik tekshiruvi buyurtmachisi tomonidan tuzilgan(tayyorlangan) hujjatlar(auditorlik tekshiruvini o’tkazish bo’yicha taklif xati, xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariyatining yozma taqdimnomasi, korxona nizom(ustav)i, korxonani ro’yxatdan o’tkazilganligi to’g’risidagi guvohnoma, moddiy javobgarlik shartnomalari, ta’sis hujjatlari, xo’jalik yurituvchi sub’ektning hisob siyosati, buxgalteriya hisobining dastlabki va yig’ma hujjatlari, ichki nazorat tizimi hujjatlari, tekshiruv jarayonida korxonadagi mas’ul shaxslardan olingan tushuntirish va tilxatlarihamda korxonaning moliyaviy hisobot shakllari va h.k.).

3.Auditorlik tekshiruvi buyurtmachisi faoliyatiga oid uchinchi shaxslar tomonidan tuzilgan(tayyorlangan) hujjatlar(bank xizmatini ko’rsatish to’g’risida shartnoma, moliyaviy shartnomalar, soliq ma’lumotnomalari, avval o’tkazilgan auditorlik hisoboti va xulosasi, bank ko’chirmalari, to’lov hujjatlari, kredit yig’ma jildi, qabul-topshirish ma’lumotnomalari, sud ijro varaqalari, shikoyat xatlari va h.k.).

O’z navbatida, audit ish hujjatlarining yuqorida keltirilgan har bir turkumini audit bosqichlari(rejalashtirish, o’tkazish va yakunlash)ga ko’ra yoki ularni ahamiyati, saqlanishi, tuzish muddati va mazmuniga ko’ra, boshqa turlarga ajratgan holda ham o’rganish mumkin. Biroq auditor uchun ularni olish usuli, manbasi, muhimligi, mazmuni va shakli ahamiyatli hisoblanadi.

Auditorlik ish hujjatlarining shakli va mazmuni quyidagi omillarga bevosita bog’liq hisoblanadi:

a) auditorlik tekshiruvining shakli va maqsadi;

b) auditorlik xulosasining shakli;

v) xo’jalik yurituvchi sub’ektning faoliyat(biznes)i xususiyatlari va murakkabligi;

g) xo’jalik yurituvchi sub’ektning buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimi holati;

d) auditorlik tashkiloti xodimlari ishi ustidan rahbarlik va nazorat qilishning holati;

e)auditorlik tekshiruvini o’tkazish jarayonida qo’llanilgan auditorlik usullari va bajarilgan amallarining turi.

O’zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi me’yoriy hujjatlarda keltirilgan hujjatlar auditorlik tashkilotining ish hujjatlari tarkibiga majburiy tartibda kiritiladi. Ish hujjatlarining shakllari agar O’zbekiston Respublikasidagi auditorlik faoliyatini tartibga solib turuvchi hujjatlar bunday shakllarni nazarda tutmagan bo’lsa, auditorlik tashkiloti tomonidan mustaqil ravishda ishlab chiqiladi.Ta’kidlash joizki, yuqorida nomlari keltirilgan hujjatlar tekshiruvning maqsadi va turidan kelib chiqqan holda ulardan kamida ikkitadan ko’chirma nusxalar olinib, ular auditorlik hisoboti uchun ma’lumot manbasi bo’lib xizmat qiladi. Biroq fikrimizcha, auditorlik tekshiruvining maqsadi va turidan qat’iy nazar auditor ish hujjatlari tarkibida quyidagi hujjatlarning nusxalari bo’lishi va saqlanishi majburiy hisoblanadi:

– xo’jalik yurituvchi sub’ekt Nizomi;
– xo’jalik yurituvchi sub’ekt ta’sis shartnomalari;
– ro’yxatga olinganligi to’g’risidagi guvohnoma;
– korxonaning tashkiliy-boshqaruv tuzilishi xususidagi ma’lumotlar aks ettirilgan hujjatlar;
– ta’sis hujjatlari;
– xo’jalik yurituvchi sub’ekthisob siyosati;
– moliyaviy hisobot shakllari ko’rsatkichlari ishonchliligini tasdiqlovchi birlamchi va yig’ma buxgalteriya hujjatlari;
– auditorlik tekshiruvi davriga mos keluvchi moliyaviy(statistik va soliq) hisobot shakllari.

Fikrimizcha, “auditorlik tekshiruvi jarayonida tekshirilayotgan xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariyatidan tekshiruv uchun ahamiyatli bo’lgan hujjatlarni “hujjatlar so’rovi”ni jo’natishi va tekshiruv yakunida mazkur “hujjatlar so’rovi” bilan tasdiqlangan holatda mijoz-korxona rahbariyatiga qaytarilishini ta’minlashi maqsadga muvofiq”[92], deb hisoblaymiz. Ish hujjatlari auditni o’tkazayotgan auditorlik tashkilotlari mulki tarkibida saqlanadi. Xo’jalik yurituvchi sub’ekt hujjatlarining ko’chirma nusxalari, shu jumladan, fotonusxalari auditorlik tashkiloti ish hujjatlari tarkibiga ushbu xo’jalik yurituvchi sub’ektning roziligi bilan kiritilishi mumkin.

Audit o’tkazilgan xo’jalik yurituvchi sub’ekt va boshqa shaxslar, shu jumladan, soliq va davlat organlari, auditorlik tashkilotidan ish hujjatlarini yoki uning ko’chirma nusxalarini to’liq yoki biror-bir qismini taqdim etishini talab qilish huquqiga ega emaslar, to’g’ridan-to’g’ri O’zbekiston Respublikasi qonunchiligida ko’zda tutilgan holatlar bundan mustasno. Ish hujjatlarida keltirilgan ma’lumotlar O’zbekiston Respublikasi “Auditorlik faoliyati to’g’risida”gi qonunida keltirilgan tamoyillarga muvofiq maxfiy saqlanadi va auditorlik tashkiloti tomonidan oshkor etilishi taqiqlanadi.

Auditorlik ish hujjatlarining mazmuni quyidagi ma’lumotlarni o’zida mujassamlashtirishi talab etiladi:

a) auditorlik tekshiruvini rejalashtirish to’g’risidagi ma’lumotlar;

b) auditorlik tekshiruvining shakli, o’tkazish vaqti va hajmi to’g’risidagi yozuvlar;

v) auditorlik tekshiruvi natijalari bo’yicha auditorning fikr-mulohazalari va yakuniy xulosalari;

g) auditorning fikr-mulohazalari va yakuniy xulosalarini asoslovchi dalillar to’g’risida ma’lumotlar.

Shu o’rinda ta’kidlash joizki, auditor o’z sohasi bo’yicha kuchli mutaxassis bo’lishi yoki tekshiruvni to’g’ri va aniq o’tkazishi mumkin.Lekin, tekshiruv

[92] Meliyev I.I. Auditorlik tekshiruvini rejalashtirish va o’tkazishni takomillashtirish: iqtisodiyot fanlari bo’yicha falsafa doktori (PhD) ilmiy darajasini olish uchun dis. avtoref.. -T.: 2019 -28 bet.

natijalarini barchaga tushunarli va sodda tilda bayon etish, o’rnatilgan shakl va mazmundagi hujjatlarda aks ettira bilmasligi mumkin. Demak, bizningcha, audit natijalarini to’liq, aniq va o’z muddatida ish hujjatlarida aks ettirish auditorning bilimi, malaka va mahoratiga bevosita bog’liq.

Fikrimizcha, auditorlik ish hujjatlarida auditorning o’rgangan masalalari va bu masalalarga oid auditorning xulosalari shunday aks ettirilishi lozimki, u bilan tanishib chiqqan auditor o’tkazilgan tekshiruv to’g’risida to’liq va batafsil ma’lumotga ega bo’lsin. Shuningdek, ish hujjatlari tarkibiga kiritilgan ma’lumotlar ravshan bayon qilingan va ularning mohiyati hamda shakllari aniq-yaqqol keltirilgan bo’lishi va turli xil talqinlarni talab etmasligi talab etiladi.

Bizningcha, tadqiqotlar natijasida auditorlik ish hujjatlarining hajmi va mazmuni quyidagi omillarga bog’liq holda o’zgarishini aniqladik:

- tekshirilayotgan xo’jalik yurituvchi sub’ekt auditorlik tashkilotining yangi, ya’ni, oldingi davrlarda tekshirilmagan buyurtmachisi ekanligi;
- xo’jalik yurituvchi sub’ekt davlat ulushi bo’lmagan sub’ekt ekanligi;
- auditorlik tekshiruvining uchinchi tomon talabi bilan o’tkazilayotganligi;
- tekshiruv natijalari bo’yicha buyurtmachi tomonidan maxsus hisobot talab etilishi.

Ish hujjatlari auditorlik tekshiruvi boshlanguniga qadar, uni amalga oshirish paytida va yakunlanishi bilan tuzilishi lozim. Xo’jalik yurituvchi sub’ektga auditorlik xulosasining taqdim etilishi vaqtida barcha ish hujjatlari belgilangan shakl va mazmunda tuzilgan hamda rasmiylashtirilishi tugallangan bo’lishi lozim.

Auditning ish hujjatlari tarkibiga kiruvchi hujjatlar ularga kiritilgan ma’lumotlar manbaiga havolalarni yoki ma’lumotlarni asoslovchi dalillarni o’zida mujassamlashtirgan bo’lishi talab etiladi. Agar ish hujjatlarida shartli belgilardan foydalanilgan bo’lsa, u holda bunday belgilar tushuntirib berilishi lozim. Har bir ish hujjati o’zining raqam ko’rsatkichiga ega bo’lishi kerak, deb hisoblaymiz. Bunda raqam ko’rsatkichlarini tuzish va berish tartibi auditorlik tashkilotining ichki standartlarida belgilanishi lozim.

Auditorlik tekshiruvi tugallanishi bilan ish hujjatlari auditorlik tashkilotining

arxiviga majburiy saqlash uchun topshirilishi lozim. Auditorlik ish hujjatlarining saqlanishi, ularning rasmiylashtirilishi va arxivga topshirilishi jarayoni auditorlik tashkilotining rahbari yoki u tomonidan vakolat berilgan shaxs tomonidan tashkil etiladi va nazorat qilinadi.

Auditorlik tashkiloti auditorlik ish hujjatlarini xo'jalik yurituvchi sub'ekt auditida qatnashmagan boshqa auditorlar va mutaxassislarni tanishishiga yo'l qo'ymaslikni ta'minlashi lozim. Shuningdek, auditorlik tashkiloti ish hujjatlarining ishonchli saqlanishini ta'minlashi shart. Audit ish hujjatlarini saqlash muddati qonunchilik talablari asosida belgilanadi. Bu hujjatlarni saqlash tartibi, muddatlari, ulardan foydalanish tartibi, foydalanishga doir cheklovlar auditorlik tashkilotining ichki standartida belgilab qo'yilishi shart. Ish hujjatlarining yo'qolishi yoki yo'q bo'lishi yuz bergan hollarda auditorlik tashkilotining rahbari maxsus komissiya tuzish orqali tegishli ma'lumotnoma bilan rasmiylashtiriluvchi xizmat tergovini o'tkazishi talab etiladi. Ish hujjatlarining auditorlik tashkilotidan olinishi O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida belgilangan hollarda va tartibda, faqatgina unga vakolatli bo'lgan organlar tomonidan amalga oshirilishi mumkin.

Fikrimizcha, yuqorida ta'kidlanganidek, auditorlik tekshiruvi jarayoni oralig'ida tuziladigan ish hujjatlarning mazmuni va shakli auditorlik tashkilotining ichki standartlari talablari asosida tartibga solinishi sababli ayniqsa, bu holat ichki standartlar talab darajasida ishlab chiqilmasligi natijasida amaliyotda ayrim auditorlik tashkilotlari tomonidan tekshiruvning oraliq hujjatlari shakli va mazmuni talab darajasida rasmiylashtirilmasligi oqibatida tekshiruvlarni ayrim hollarda sifatsiz o'tkazilishiga olib kelmoqda. Bu esa auditorlik tekshiruvi bosqichlari natijalarini aniq shakl va mazmundagi hujjatda aks ettirish uslubiyatini takomillashtirishni taqozo etadi.

Bizningcha, audit bosqichlari natijalarini tekshiruv hajmi, korxonaning tekshirilayotgan ob'ekti xususiyatlari va tekshiruvda aniqlangan kamchiliklarning jiddiylik darajasiga asoslangan holda "auditorlik ma'lumotnomasi" deb nomlangan hujjatda aks ettirish maqsadga muvofiqdir. Bu borada, MDH davlatlari auditorlik amaliyotiga e'tibor qaratsak, Ularning aksariyatida(Rossiya, Belarus Respublikasi,

Qozog’iston, Moldova) oraliq auditorlik tekshiruvi natijalari “dalolatnoma” yoki “akt” deb nomlangan ishchi hujjatda aks ettirilsa, Respublikamiz amaliyotida“xo’jalik yurituvchi sub’ektlar faoliyatinitekshirish va tekshirishlarni ro’yxatgaolish kitobini yuritish tartibi to’**g’**risida Nizom”ning 31-bandiga muvofiq “Tekshirishlar natijalari dalolatnoma (ma’lumotnoma) bilan, zarur hollarda esa aniqlangan kamchiliklarni bartaraf etish to’g’risidagi ko’rsatma bilanham rasmiylashtiriladi”deyilgan. Fikrimizcha, “dalolatnoma” nazorat amaliyotida odatda taftish tartibidagi tekshiruvlar jarayonida tuzilib, unda huquqni muhofaza qiluvchi yoki nazorat qiluvchi organ tomonidan aniqlangan kamchiliklarni bartaraf etish bo’yicha aniq javobgarlik(hayfsan, ogohlantirish, jarima va penya, lavozimni o’zgartirish) choralari dalolatnomada qat’iy qaror shaklida ko’rsatiladi. Bu esa auditorlik faoliyatining mustaqillik va xolislik tamoyillariga zid hisoblanadi. Shuningdek, O’zbekiston auditorlik amaliyotida amalda bo’lgan “O’zbekiston Respublikasi Auditorlik faoliyati to’g’risida”gi qonuni, amaldagi auditorlik faoliyatining milliy standartlarida hamda auditga oid o’quv adabiyotlarida auditorlik tekshiruvining oraliq natijalari qanday shakl va mazmundagi hujjatda aks ettirilishi lozimligi aniq ko’rsatilmagan. Faqatgina O’zbekiston Respublikasi Adliya vazirligida 2006 yil 29 dekabrda 1650-son bilan ro’yxatga olingan “Xo’jalik yurituvchi sub’ektlar faoliyatini tekshirish va tekshirishlarni ro’yxatga olish kitobini yuritish tartibi to’g’risida Nizom”ning 31-bandida “Tekshirishlar natijalari dalolatnoma (ma’lumotnoma) bilan, zarur hollarda esa - aniqlangan kamchiliklarni bartaraf etish to’g’risidagi ko’rsatma bilan ham rasmiylashtiriladi” deyilgan. Yuqoridagi fikrlarni inobatga olgan holda, “tekshirilayotgan korxonada tekshirilgan ob’ekt(muomala)larning ko’lam(hajm)iga muvofiq auditor tomonidan tekshiruv natijalari quyidagi ikki hujjatda umumlashtirilishi maqsadga muvofiq, deb hisoblaymiz:

1.Oraliq auditorlik ma’lumotnomasi;

2.Umumiy auditorlik ma’lumotnomasi.

Bunga misol qilib, tovar-moddiy zahiralar auditi natijalari umumiy auditorlik ma’lumotnomasida aks ettirilsa, tovar-moddiy zahiralar tarkibiga kiruvchi tovar,

tayyor mahsulot, materiallar, yarim tayyor mahsulotlar auditi natijalari bo'yicha oraliq auditorlik ma'lumotnomasi tuzishni tavsiya etamiz. Bunda barcha oraliq auditorlik ma'lumotnomasi ma'lumotlari asosida umumiy auditorlik ma'lumotnomasi tuzilishi va ularda to'plangan dalillar ilova qilingan holda rasmiylashtirilishi shart"[93], deb hisoblaymiz.

Ta'kidlash joizki, amaldagi auditorlik faoliyatiga oid qonun va qonunosti hujjatlarda va o'quv adabiyotlarida auditorlik tekshiruvi oralig'ida tuziladigan ish hujjatlarining mazmuni, shakli va ularni rasmiylashtirish tartibi qat'iy belgilab berilmaganligi, qonun hujjatlarida belgilangan namunaviy shakl va mazmundagi hujjatlarda aks ettirilmasligi oqibatida audit natijalarini to'liq va aniq hujjatlashtirilmasligiga sabab bo'ladi. Biz, yuqoridagi masalaga aniqlik kiritish maqsadida, auditorlik tekshiruvining oraliq natijalarini "auditorlik ma'lumotnomasi" deb nomlangan hujjatda aks ettirilishi maqsadga muvofiq, deb hisoblaymiz.

Tekshirish natijalari to'g'risidagi ma'lumotnoma tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi sub'ektga topshirilgan kun tekshirishni o'tkazish tugagan kun hisoblanadi. Tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi sub'ekt teshirish natijalari to'g'risidagi ma'lumotnomani olishdan bosh tortganda, auditorlik guruhi rahbari bu haqda tekshirish natijalari to'g'risidagi ma'lumotnomaga tegishli yozuv kiritadi va shu paytdan e'tiboran tekshirish tugagan hisoblanadi. Bu holda tekshirish natijalari to'g'risidagi ma'lumotnomaning bir nusxasi xo'jalik yurituvchi sub'ektga pochta orqali buyurtma xat bilan yuboriladi.

Bizningcha, auditorlik ma'lumotnomasi auditorlarning o'zlari tomonidan har bir ob'ekt tekshiruvi yakunida kompyuter grafikasi asosida tegishli raqamlangan, toza qog'ozda rasmiylashtirilishi lozim. "UZKABEL"aktsiyadorlik jamiyati qo'shma korxonasi va "Grant Thornton" auditorlik tashkilotida o'tkazilgan tadqiqotlar natijasidaauditorlik ma'lumotnomasining mazmuni quyidagi

[93] Meliyev I.I. Auditorlik tekshiruvini rejalashtirish va o'tkazishni takomillashtirish: iqtisodiyot fanlari bo'yicha falsafa doktori (PhD) ilmiy darajasini olish uchun dis. avtoref.. -T.: 2019 -29 bet.

axborotlardan iborat bo’lishi lozim:

1) tekshiruv o’tkazilgan joy, ma’lumotnoma tuzilgan sana (masalan, 2018 yil 10 mart, "A" AJ materiallar hisobi bo’limi, Samarqand sh.,Abay ko’chasi, 13);

2) tekshiruv o’tkazish uchun asos (auditorlik shartnomasi ro’yxat raqami va sanasi, auditorlik tashkiloti rahbari(guruh rahbari) buyrug’i, audit rejasi va dasturi);

3) auditorlik tekshiruvishakli va uni o’tkazish davri (majburiy, tashabbus tarzidagi va nazorat qiluvchi yoki huquqni muhofaza qiluvchi organlar tashabbusiga ko’ra audit,tekshiriladigan hisobot davri);

4) tekshiruvni o’tkazgan auditor(yordamchi auditor va ekspert)lik guruhi a’zolarining familiyasi, ismi, otasining ismi va lavozimi;

5) tekshirilayotgan ob’ektga mas’ul rahbarning familiyasi, ismi, otasining ismi va lavozimi;

6) tekshirilayotgan korxonaning ta’sis hujjatlariga ko’ra yuridik shaxsning to’liq nomi, tekshiruv davrida rahbarlik vazifalarini yoki buxgalteriya hisobi yuritish vazifalarini amalga oshirgan mansabdor shaxslarning familiyasi, ismi, otasining ismi;

7) korxonaning joylashgan joyi (pochta manzili), bank rekvizitlari, shuningdek, uning identifikatsiya raqami(tekshiruv ob’ekti xususiyatlariga muvofiq talab etilganda);

8) avval o’tkazilgan tekshiruvlar to’g’risidagi ma’lumotlar (agarda zarurat bo’lsa, bunda oldingi soliq nazorati, auditorlik tekshiruvi va davlat moliyaviy nazorat boshqarmasi tekshiruvlari hamda tekshiruvi natijalari bo’yicha qabul qilingan choralar to’g’risida qisqacha ma’lumotlar);

9) tekshirilayotgan davr va tekshiruv o’tkazish uchun korxona tomonidan taqdim etilgan hujjatlar to’g’risidagi umumiy ma’lumotlar;

10) tekshiruv natijasida aniqlangan kamchiliklar va ularni paydo bo’lish sabablari tavsifi;

11) tekshiruv natijalari bo’yicha auditor(auditorlik guruhi rahbari)ning yakuniy fikr va xulosalari (aniqlangan kamchiliklarning jiddiylik darajasi va ularning moliyaviy hisobot ko’rsatkichlariga ta’siri ko’rsatiladi, bunday alomatlar

aniqlanmagan taqdirda bu ham ma’lumotnomada ko’rsatilishi shart);

12) aniqlangan kamchiliklarni bartaraf etish yoki kelgusida takrorlanmasligi yuzasidan berilgan takliflar(har bir aniqlangan kamchilik yuzasidan takliflar alohida bayon etilishi lozim);

13) auditorlik ma’lumotnomasini tayyorlagan va tekshiruv natijalarini tasdiqlovchi auditorlik guruhi a’zolarining tasdiqlovchi belgilari yoki imzolari;

14) ma’lumotnoma mazmuni bilan tanishgan va uning nusxasini olgan yoki tekshiruv natijasidan norozi bo’lgan mas’ul shaxslar to’g’risida ma’lumotlar.

Ma’lumotnomada yuqoridagi talablarning mazmuni aniq va batafsil bayon etilishi lozim. Ularda tekshiruvning borishi va uning natijalari etarli darajada va to’liq mazmunda aks ettirilishi shart. Biroq amaliyotda auditorlar tekshiruv natijalari aks ettirilgan hujjatlarda barcha talab qilinadigan shartlar har doim ham aks ettirilavermaydi. Bizningcha, amaliyotda audit natijalarini rasmiylashtirish chog’ida auditorlar tomonidan odatda quyidagi chetga chiqishlar eng ko’p uchraydi:

– ma’lumotnomada auditorning familiyasi, ism va sharifiqisqartirilgan mazmunda ko’rsatiladi;

– pochta manzili o’rniga tekshirilayotgan korxonaning auditorlik tekshiruvi o’tkazilayotgan ob’ektlari joylashgan manzilianiq ko’rsatilmaydi;

– bundan avvalgi o’tkazilgan tekshiruvlar to’g’risidagi ma’lumotlar ko’rsatilmaydi;

– korxonaning tekshiruv uchun taqdim etgan hujjatlari to’g’risidagi ma’lumotlar yoki auditorlik dalillari mavjud bo’lmaydi;

– aniqlangan kamchiliklar mazmuni, ularni paydo bo’lish sabablari va aniqlangan kamchilik qanday qonun hujjatlari talablarining buzilishi ekanligining sabablari aniq ochib berilmaydi;

– tekshiruv natijalari bo’yicha auditor(auditorlik guruhi rahbar)ining xulosa va yakunlari to’liq bayon etilmaydi.

Auditorlik guruhi rahbari tuzilgan auditorlik ma’lumotnomalarda yuqoridagi kabi holatlarning yo’qligini nazorat qilishi, agarda kamchiliklar mavjud bo’lgan

taqdirda auditorlik guruhi rahbari ma’lumotnomada xatolar yoki kamchiliklarni tuzatishi va tegishli dalillar etarli darajada to’planganidan so’ng ma’lumotnomalarni qabul qilib olishi lozim, deb hisoblaymiz.

Fikrimizcha, auditorlik ma’lumotnomasi kamida 2 nusxada tuzilishi va ularga tekshiruv ob’ektlari bo’yicha to’plangan dalillar ham har bir ma’lumotnomaga kamida bir nusxadan ilova qilinishi shart. Uning barcha nusxalari tekshiruvni o’tkazgan auditor yoki auditorlik guruhi rahbari tomonidan imzolanishi lozim. O’z navbatida o’rnatilgan tartibda tasdiqlangan ma’lumotnoma auditorlik hisobotini tayyorlashda asos sifatida foydalaniladi. Biroq auditorlik amaliyotida ko’pincha oraliq audit natijalari 1 nusxadan iborat bo’lgan hujjatlarda tuziladi yoki oraliq auditorlik tekshiruvining natijalari standart mazmun va shakldagi hujjatlarda umumlashtirmaslik holatlari ko’p uchraydi.

Bugungi kunda auditorlik tekshiruvlari jarayonida mijozlar tomonidan auditorlarga moliyaviy hisobot ko’rsatkichlarining ishonchliligini tavsiflovchi barcha hujjatlarni ataylab yoki bilmasdan to’liq va o’z muddatida taqdim etilmaslik holatlari ko’plab kuzatilmoqda. Bu esa, ayrim hollarda mijoz tomonidan dalillar to’liq taqdim etilmasligi oqibatida auditorlik tashkiloti tomonidan mijoz faoliyatiga ishonchsiz yoki asossiz xulosa yoki baho berilishiga sabab bo’lmoqda.

Shuningdek, auditorlik tekshiruvi natijalari yoki tekshiruvning borishi bu to’plangan dalillarning ishochliligi yoki to’g’riligiga bevosta bog’liq. Biroq, auditorlik amaliyotida to’plangan dalillar ishonchliligiga quyidagi omillar jiddiy ta’sir etishi mumkin:

1. O’zaro bog’liq hamkorlarning mavjudligi.
2. O’zaro bog’liq tomonlar bilan muomalalar bo’yicha schyotlar qoldig’i.
3. Garov ta’minoti sifatida qo’yilgan aktivlarning mavjudligi.
4. Korxonaning barcha aktivlari bo’yicha mulkiy huquqning mavjud emasligi.
5. Uchinchi tomonga berilgan kafolatlarning mavjudligi.
6. Amaldagi va shartli majburiyatlarning mavjudligi.
7. Hisobot davri bo’yicha sud da’volari(ijro varaqalari)ning mavjudligi.
8. Hisobot sanasidan keyin, biroq, auditorlik hisoboti taqdim etilgan sanagacha

amalga oshirilgan muomalalarning mavjudligi.

9. Eng kam tannarx yoki sotishning sof qiymati bo’yicha TMZ hisobi.

10. Mijozning moliyaviy hisobotda aks ettirilgan aktivlar va majburiyatlar balans qiymatini jiddiy tarzda o’zgartirishi mumkin bo’lgan rejalarning mavjudligi.

11. Mijoz muayyan mahsulot turini ishlab chiqarishni tugatishni rejalashtirmayaptimi, eskirgan TMZlarning ko’payish holati yoki yuzaga kelishi bo’lishi mumkin bo’lgan boshqa rejalarning mavjudligi.

12. Mijoz yaqin kelajakda o’z faoliyatini o’zgartirishni rejalashtirmayaptimi.

Fikrimizcha, yuqoridagi dastlabki to’qqiz band bo’yicha axborotlarni auditor tekshirilayotgan sub’ektda mavjud bo’lgan hujjatli dalillardan olishi mumkin. Biroq agar unga garov shartnomalari yoki kafolat majburiyatlari taqdim etilmagan bo’lsa, bu mijoz har doim ham garovga qo’yilgan mol-mulk yoki berilgan kafolat majburiyatlariga ega emasligini bildiravermaydi. Shu sababli, dalil sifatida auditor mijozdan ushbu masalalar bo’yicha ishlarning amaldagi holati ochib beriladigan taqdimnoma xat olishi shart. Lekin 10 va 12-bandlarda ko’rsatilgan axborotlarning yagona dalili esa faqat mijozning taqdimnoma xati bo’lishi mumkin. Auditorlik tashkiloti uchun rahbariyatning taqdimnoma xatini auditorlik xulosasi taqdim etilgunigacha xo’jalik yurituvchi sub’ektning rahbari imzolagan holda taqdim etishi lozim.

Auditorlik tashkilotlarida o’tkazilgan tadqiqotlar natijasida, tekshiruvlar jarayonida xo’jalik yurituvchi sub’ektlar tomonidan auditorlarga moliyaviy hisobot ko’rsatkichlarining ishonchliligini asoslovchi ayrim hujjatlarni ataylab yoki bilmasdan to’liq va o’z muddatida taqdim etilmaslik holatlari ko’plab kuzatildi. Bu esa, ayrim hollarda tekshirilayotgan sub’ekt tomonidan dalillar to’liq taqdim etilmasligi oqibatida, auditorlik tashkiloti tomonidan xo’jalik sub’ekt faoliyatiga ishonchsiz yoki asossiz xulosa berilishiga sabab bo’lmoqda. Bizningcha, yuqoridagi kabi holatlarga yo’l qo’yilmasligini ta’minlash uchun auditorlik tashkiloti tekshirilayotgan sub’ekt rahbariyatidan tekshiriladigan hujjatlar to’liq taqdim etilishini kafolatlovchi taqdimnoma xat olishi hamda bu xatni auditorlik hisoboti taqdim etilishidan avval olishi maqsadga muvofiq, deb hisoblaymiz.

“Grant Thornton” аудиторлик ташкилоти раҳбари Н.Каримовга
“UZKABEL” АЖ раҳбари томонидан

ТАҚДИМНОМА ХАТ

Мазкур тақдимнома хат сиз ўтказаётган “_____” хўжалик юритувчи субъектнинг _____ йил 31 декабрида тугаган ҳисобот даври бўйича _____ санадаги биз билан тузилган №___ сонли мажбурий аудит ўтказиш тўғрисидаги аудиторлик шартномасига мувофиқ Ўзбекистон Республикаси аудиторлик фаолиятига доир қонун ҳужжатлари ва аудитнинг халқаро стандартларига асосан бизнинг молиявий ҳисобот тўғрисида адолатли ва ишончли хулосани шакллантириш мақсадида юборилаяпти.

Биз Ўзбекистон Республикаси аудиторлик фаолиятига оид қонун ҳужжатлари ва аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ тузилган аудиторлик шартномасининг шартларида баён этилган барча мажбуриятларимизни тўлиқ бажардик.

Хусусан, Сизга, Биз томонимиздан молиявий ҳисобот тўғрисида ишончли ва адолатли фикр шакллантиришга хизмат қилувчи текширилаётган ҳисобот даврига оид қуйидаги ахборотлар акс эттирилган ҳужжатлар тақдим этилди:

- Хўжалик юритувчи субъектнинг ташкилий-ҳуқуқий ва ташкилий таркибига доир ахборотлар(хўжалик юритувчи субъектни рўйхатга олиш тўғрисидаги ҳужжатлар, хўжалик юритувчи субъект устави, хўжалик юритувчи субъектнинг ишлаб чиқариш ва ташкилий тузилмаларини тартибга солувчи ҳужжатлар, унинг филиаллари ва шўъба жамиятлари тўғрисидаги ахборотлар акс эттирилган ҳужжатлар);

- Хўжалик юритувчи субъектнинг таъсис ҳужжатларидан, шунингдек бошқа муҳим юридик ҳужжатлардан кўчирмалар ёки нусхалар(хўжалик юритувчи субъектнинг ҳисоб сиёсатини ва унга ўзгартиришлар киритишни тартибга солувчи ҳужжатлар, кузатув ва (ёки) ижроия органлари акциядорлар йиғилишларининг ёхуд хўжалик юритувчи субъектнинг бошқа шу сингари бошқарув органлари мажлислари баённомалари);

- Хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизими фаолиятига оид ҳужжатлар(инвентаризация далолатномалари, ички аудитнинг йиғма ҳисоботлари, ички назорат жараёнида аниқланган камчиликлар ва уларни бартараф этишга оид амалга оширилган чора-тадбирлар ҳужжатлари, аудитор маслаҳатчиларининг ички ҳисоботлари);

- Хўжалик юритувчи субъектда амалга оширилган муомалалар ва улар бўйича бухгалтерия счётлари қолдиқлари тўғрисидаги ахборотлар акс эттирилган ҳужжатлар(хўжалик юритувчи субъект билан тузилган шартномалар ёки битимлар);

- Хўжалик юритувчи субъект фаолияти (бизнеси)нинг йўналишлари ва муҳим кўрсаткичлари таҳлили тўғрисидаги ахборотлар акс эттирилган ҳужжатлар(жорий ва келгуси давр учун тузилган бизнес-режалар, сметалар, лойиҳалар);

- Хўжалик юритувчи субъектни аудиторлик текширувидан ўтказилиши муносабати билан бошқа аудиторлик ташкилотлари, экспертлар ва учинчи шахслар билан олиб борилган ёзишмаларининг нусхалари(аввалги давр солиқ текширувлари материаллари ва суд даъволари бўйича ахборотлар акс эттирилган ҳужжатлар);

- Хўжалик юритувчи субъект билан аудит жараёнида юзага келган масалалар, шу жумладан, аудит ўтказиш шартлари бўйича учрашувлар вақтидаги ёзишмалар ёки муҳокама ёзувларининг нусхалари(хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти ва ижрочи ходимлари билан суҳбатлардан олинган маълумотлар, хўжалик юритувчи субъектнинг асосий ишлаб чиқариш бўлимлари ва омборларини текширишдан олинган ахборотлар);

- Хўжалик юритувчи субъектдан олинган тасдиқлаш хатлари(масъул шахслар бўйича тушунтириш ва тилхатлари);

- Хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ва бошқа молиявий ҳужжатларидан нусхалар(молиявий, статистик ва ички тузилмавий ҳисоботлар).

Биз томонимиздан текширилаётган давр бўйича молиявий ҳисобот тузилган санадан кейин юз берган муомалалар бўйича молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ очиб беришни талаб қиладиган барча воқеаларга тузатишлар киритилди ёки улар мазмуни очиб берилди. Хўжалик юритувчи субъектдаги айрим тузатилмаган хатоларнинг таъсири жами молиявий ҳисобот маълумотларининг ишончлилигига жиддий таъсир этмайди. Тузатилмаган хатоларнинг рўйхати тақдимнома хатга илова қилинади.

Биз, сизга хўжалик юритувчи субъектда молиявий ҳисоботнинг жиддий бузилишига таъсир этиши мумкин бўлган барча омиллар акс эттирилган ҳужжат(ахборот)ларнинг мазмунини тўлиқ очиб бердик ва ўрнатилган тартибда тақдим этдик. Биз сизга ўзимизга маълум бўлган субъектга дахл қилувчи ходимлар томонидан амалга оширилган барча молиявий ҳисобот ишончлилигига жиддий таъсир кўрсатиши мумкин бўлган ҳолатларни тўлиқ ҳажмда очиб бердик. Шунингдек, Биз Сизга субъект билан ўзаро боғланган томонлар ва бизга маълум бўлган боғланган томонлар бўйича барча муносабатлар ҳамда муомалар мазмунини очиб бердик.

Хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти объектив аудиторлик хулосасини шакллантириш учун Сизга барча ҳужжатларни тўлиқ ҳажмда тақдим этди ва бу ҳужжатлардаги маълумотларни ишончли(ҳақиқатга мослиги) ва амалдаги меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар талабларига мослигини кафолатлаймиз.

“UZKABEL” АЖ раҳбари Ф.Каримов

(имзо ва муҳр)

8.1-rasm. Taqdimnoma xat[94]

Shuningdek, 580-son “Yozma taqdimnomalar” nomli xalqaro audit standarti va boshqa auditga oid normativ-huquqiy hujjatlarda mazkur taqdimnoma xatning standart shakli tavsiya etilmaganligi sababli amaliyotda xat mazmuni va shakli

[94]Muallif tomonidan tuzilgan

turlicha talqin etilmoqda va bu holat auditor uchun xatning ahamiyati va samarasini aniq ko’rsatmayapti deb hisoblaymiz. Quyidagi 8.1-rasmda keltirilgan mazmunda aks ettiriladigan taqdimnoma xatda, avvalo, mijoz amaldagi me’yoriy-huquqiy hujjatlarga asosan moliyaviy hisobotning ishonchli tarzda taqdim etilganligi uchun o’z javobgarligini e’tirof etishini aks ettirishi zarur, chunki aksariyat xo’jalik sub’ektlari rahbarlari auditorlik tekshiruvi shartnomasini imzolasalarda, auditorlik tekshiruvi tugagach, javobgarlik to’laligicha auditorning zimmasiga yuklanadi deb hisoblaydilar.

Ayrim auditorlik tashkilotlari esa bunday taqdimnoma xatning ahamiyati va zaruratini to’liq tushunmasliklari oqibatida bunga jiddiy e’tibor qaratishmayapti. Fikrimizcha, mazkur taqdimnoma xatning ahamiyati shundaki, birinchidan, auditorlik tekshiruvidan keyingi tekshiruvlarda moliyaviy hisobot ko’rsatkichlarining ishonchliligiga ta’sir etuvchi ayrim hujjatlar o’rganilmaganligi uchun moliyaviy hisobotdagi jiddiy buzilishlarga mijoz rahbariyati javobgarligi ta’minlanadi. Ikkinchidan, bu hujjat auditorlik tashkiloti uchun auditorlik riski, ya’ni kelgusida auditorning javobgarlik darajasini yanada pasaytiradi. Shuningdek, taqdimnoma xatda mijoz rahbariyati o’zida mavjud bo’lgan, tekshiruv davridagi barcha birlamchi buxgalteriya hujjatlari, shartnomalar, ta’sischilar yig’ilishlari va kuzatuv kengashi majlislarining bayonnomalarini taqdim etganligining e’tirofi yuqorida keltirilgan taqdimnoma xat bandlarida aniq qayd etilishi lozim. Buning sababi shundaki, respublikamiz auditorlik amaliyotida, mijoz-korxonalar tomonidan auditorga kompaniyada mavjud bo’lgan barcha hujjatlarni, masalan, ayrim oldi-sotdi shartnomalarini taqdim etmaslik hollari uchrab turadi. Biroq ularni keyinchalik boshqa tekshiruvchi organlarga taqdim etadi. Natijada moliyaviy natijalarni aniqlash, soliqlarni hisob-kitob qilish, shuningdek, auditorlik xulosasini shakllantirishda xatolar kelib chiqadi. Ushbu shartnomalar tekshiruv vaqtida taqdim etilmaganligini isbotlash uchun auditor barcha tekshirilgan hujjatlar ro’yxatini tuzishi lozim. Agar auditorlik tekshiruvi va auditorlik xulosasi berilganidan keyin auditorlik tekshiruviga taqdim etilmagan hujjatlar aniqlansa, audit miqyosini cheklash chog’ida yo’l qo’yilgan moliyaviy hisobotdagi jiddiy

buzilishlar uchun mijoz rahbariyati javobgar hisoblanadi. Auditorlar esa, tekshiruv yakunida tekshirilgan hujjatlar va taqdimnoma xatdagi hujjatlar ro'yxatini o'zaro solishtirish orqali tahlil qilish natijasida bu holatni baholaydi.

Ma'lumki, tekshiruvning eng muhim bosqichlaridan biri bu uning yakuniy bosqichidir. Chunki mazkur bosqichda, tekshiruv natijalari umumlashtirib, auditorlik hisoboti va xulosasi shakllantiriladi. Bizningcha, auditorlik tekshiruvining yakuniy bosqichi jarayonlarini quyidagi 4 bosqichda amalga oshirilishi maqsadga muvofiq, deb hisoblaymiz:

1. Auditorlik tekshiruvi natijalarini umumlashtirish va baholash.
2. Auditorlik hisobotini tuzish va tasdiqlash.
3. Auditorlik xulosasini shakllantirish va rasmiylashtirish.
4. Auditorlik hisoboti va xulosasini mijoz rahbariyatiga taqdim etish.

Iqtisodiyot fanlari doktori R.D.Dusmuratovning ta'kidlashicha, "audit natijalarini baholash ishlari asosan quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- ishchi hujjatlarni sharhlash va yakuniy ishchi hujjatlarni tayyorlash;
- aniqlangan kamchiliklarning jiddiylik darajasini baholash;
- auditorlik dalillarning etarliligini baholash;
- faoliyat ko'rsatayotgankorxona printsipi bilan bog'liq omillarni baholash;
- moliyaviy hisobotdagi axborotlarni taqdim qilish va bayon qilish;
- hisobot tuzilganidan so'ng sodir bo'lgan hodisalarni baholash;
- tekshiruv natijalari bo'yicha auditorning mijoz-korxona rahbariyatiga taqdim qiladigan yozma axborotini tuzish;
- auditorlik hisoboti va xulosasini tuzish"[95].

Tadqiqotlar natijasida auditorlik tekshiruvi natijalarini umumlashtirish va baholash jarayoni quyidagi 8.1-jadvalda keltirilgan bosqichlar va amallar asosida amalga oshirilsa, auditorlik tekshiruvining samaradorligi yanada oshadi, degan xulosaga kelindi.

Biz, izlanishlar natijasida auditorlik tekshiruvi yakunida auditorlik guruhi

[95]Do'smuratov R.D. Audit asoslari. Darslik. - Toshkent: O'zbekiston Milliy entsiklopediyasi, 2003. – 612 b.

rahbari tomonidan “auditorlik tekshiruvi to’liq yakunlanganligini aniqlash bo’yicha savolnoma” o’tkazishni tavsiya etamiz va bu savolnomaning namunaviy shaklini auditorlik tashkilotlarida qo’llanilishi natijasida ijobiy samaraga erishildi.

8.1-jadval

Auditorlik tekshiruvi natijalarini umumlashtirish va baholash amallari[96]

№	Umumiy vazifalar	Bajariladigan auditorlik amallari
1	Auditorlik dalillarining etarliligi, ulardagi axborotlar mazmunining to’liq ochib berilganligi va ularning ishonchliligini baholash	- Auditorlik umumiy rejasi va dasturida belgilangan har bir vazifa bo’yicha to’plangan dalillarning etarliligini tahlil qilish; - To’plangan dalillarni o’rnatilgan tartibga muvofiq shakl va mazmundagi hujjatlar asosida tasdiqlanganligini o’rganish; - aniqlangan kamchiliklar yuzasidan moddiy-javobgar shaxslardan aniqlangan holat bo’yicha zarur tushuntirishlar olish; - To’plangan dalillarni mijozning o’zaro bog’liq taraflari yoki uchinchi shaxslar ma’lumotlari bilan solishtirish;
2	Tekshirilgan mijoz faoliyati bilan bog’liq omillarni o’rganish va ularning mijoz moliyaviy hisobotiga ta’sirini baholash	- Xo’jalik yurituvchi sub’ektning moliyaviy-xo’jalik faoliyatiga ta’sir qiluvchi ichki va tashqi omillar ta’sirini baholash; - Xo’jalik yurituvchi sub’ektning faoliyatining tashkiliy va tarkibiy tavsifiga oid omillarni o’rganish.
3	Moliyaviy hisobotdagi axborotlarni taqdim qilish va bayon qilish holatini o’rganish	Mijozning moliyaviy va statistik hisobotlaridagi ko’rsatkichlarning amaldagi birlamchi hujjatlar ma’lumotlariga mosligi, to’g’riligi va o’z muddatida foydalanuvchilarga taqdim etilganligini o’rganish va baholash.
4	Moliyaviy hisobot tuzilganidan so’ng sodir bo’lgan hodisalarni baholash	- Mijoz moliyaviy hisobotlarida kutilmagan foyda daromad sifatida ko’rsatilmaganligini o’rganash; - Mijoz moliyaviy hisobotiga tushuntirishlar va izohlar xatida mijoz faoliyatidagi kutilmagan holatlarni tavsiflovchi axborotning mazmuni, ularni kelgusidagi natijalarga ta’siri, moliyaviy ta’sirni baholash yoki bunday baholash o’tkazish mumkin emasligi bo’yicha axborotlarning ochib berilganligini o’rganish; - Xo’jalik yurituvchi sub’ekt tomonidan kutilmagan vaziyatlarning oqibatlari va ularning mijoz moliyaviy natijalariga ta’sirini ob’ektiv baholanganligini o’rganish; - Mijoz moliyaviy hisobotidagi favqulodda zararlarning mavjudligi va ularni moliyaviy hisobotlarda majburiyat sifatida to’liq ochib berilganligini o’rganish;
5	To’plangan dalillar asosida oraliq tekshiruv natijalarini auditorlik ish hujjatlarida umumlashtirish	- To’plangan dalillar asosida oraliq auditorlik ma’lumotnomasini rasmiylashtirish; - Oraliq auditorlik ma’lumotnomalari asosida har bir tekshiruv ob’ekti bo’yicha umumiy auditorlik ma’lumotnomasini tayyorlash va rasmiylashtirish
6	Aniqlangan kamchiliklarning jiddiylik darajasini baholash	- Rasmiylashtirilgan auditorlik ma’lumotnomalaridagi kamchiliklarni paydo bo’lish sabablarini tahlil qilish; - Auditorlik ma’lumotnomalarida aks ettirilgan kamchiliklarni pulda ifodalash va ularni mijoz moliyaviy natijalariga ta’sirini baholash; - Tekshiruvda aniqlangan kamchiliklarni paydo bo’lish sabablari va ularni tuzatish hamda kelgusida takrorlanmasligi yuzasidan tegishli amaliy tavsiyalar ishlab chiqish;
7	Tekshiruv natijalari bo’yicha auditorning mijoz rahbariyatiga yozma axborot xatini tayyorlash va taqdim etish	- Auditorlik guruhi rahbari tomonidan tekshiruvda aniqlangan kamchiliklarni paydo bo’lish sabablari va ularni tuzatish hamda ularni kelgusida takrorlanmasligi yuzasidan mijoz rahbariyatiga yozma axborot xatini tayyorlash; - Auditorning auditni o’tkazish natijalari bo’yicha yozma taqdimnomani tayyorlashva mijoz rahbariyatiga taqdim etish;
8	Xalqaro standartlarga muvofiq auditorlik hisoboti va xulosasini tayyorlash hamda mijoz rahbariyatiga taqdim etish	- Auditning xalqaro standartlarida keltirilgan shakl va mazmundagi auditorlik hisoboti tarkibiy qismlarini shakllantirish va tasdiqlash; - Auditorlik hisoboti taqdim etilishidan avval, mijoz rahbariyatidan 580-son “Yozma taqdimnomalar” nomli xalqaro audit standartiga muvofiq rasmiy taqdimnoma xat olish; - Auditning xalqaro standartlarida keltirilgan shakl va mazmundagi auditorlik xulosasi shaklini tayyorlash va rasmiylashtirish; - Tuzilgan auditorlik hisoboti va xulosasining nusxalarini mijoz rahbariyatiga taqdim etish.

Tavsiya etilgan shakl va mazmundagi mazkur savolnomaning ahamiyati shundaki, yakuniy bosqichdaauditorlar tomonidan amalga oshirilgan barcha

[96] Muallif tomonidan tayyorlangan

auditorlik amallarini to’liq hajmda bajarilganligi, tuziladigan va mijoz-korxonaga taqdim etiladigan hujjatlarning holatini aniqlash hamda bajarilmay qolgan ba’zi amallarni yakunlash imkonini beradi.

Audit o’tkazish paytida rahbariyat o’z tashabbusi bilan yoki aniq belgilangan so’rovnomalar bo’yicha auditorga juda ko’p taqdimotlar taqdim etadi. Bunday taqdimotlar moliyaviy hisobot uchun muhim masalalarga tegishli bo’lgan taqdirda, auditor quyidagilarni amalga oshirishi lozim:

- sub’ekt ichidagi yoki uning tashqarisidagi manbaalardan tasdiqlovchi auditorlik dalillarni izlashi;
- sub’ekt rahbariyatining taqdimotlari oqilonaligi va ular olingan boshqa auditorlik dalillarga, jumladan boshqa taqdimotlarga izchilligiga baho berish;
- sub’ekt taqdimotlarini tayyorlovchi shaxslar alohida masalalar bo’yicha qanchalik yaxshi xabardor ekanligini ko’rib chiqish.

Sub’ekt rahbariyatining taqdimotlari auditor asosli holda olishni kutayotgan boshqa auditorlik dalillar o’rnini bosa olmaydi. Masalan, aktivlar tannarxi yuzasidan sub’ekt rahbariyatining taqdimotlari, auditor ushbu tannarx bo’yicha odatda olishni ko’zlagan auditorlik dalil o’rnini bosa olmaydi. Agar auditor moliyaviy hisobotga muhim ta’sir ko’rsatadigan yoki ko’rsatishi mumkin bo’lgan masala bo’yicha etarli bo’lgan tegishli auditorlik dalilini ololmagan va bunday dalilni olish oson deb taxmin qilgan taqdirda, ushbu masala bo’yicha sub’ekt rahbariyatining taqdimoti olinganda ham, bu audit qo’lamini cheklash deb hisoblanadi. Muayyan holatlarda, sub’ekt rahbariyatining taqdimotlari, natijalarni oqilona kutish bo’yicha mavjud bo’lgan yagona auditorlik dalil bo’lib hisoblanadi. Masalan, auditorning sub’ekt rahbariyatining muayyan investitsiyalarni ular qiymati uzoq muddatda oshgunga qadar ushlab turish maqsadlarini tasdiqlash uchun boshqa auditorlik dalillarini kutishga ehtiyoji yo’q.

Agar sub’ekt rahbariyatining taqdimotlari boshqa auditorlik dalilga zid bo’lsa, auditor vaziyatlarni o’rganib chiqishi va, lozim bo’lsa, sub’ekt rahbariyati tomonidan qilingan boshqa taqdimotlarni qaytadan ko’rib chiqishi lozim. Auditor odatda, sub’ekt rahbariyatining taqdimotlari olinganligi holatini tasdiqlovchi

dalillarni rahbariyat bilan qilingan suxbatlarni qisqa bayon qilish shaklida yoki sub’ekt rahbariyatining yozma taqdimotlari ko’rinishida ishchi hujjatlarga kiritadi. Audit natijalarini umumlashtirish bilan birgalikda auditor, auditorlik tekshiruvini yakunlash jarayonida audit dasturining barcha bandlari bajarilganligini tekshirishi lozim.

8.2. Auditorlik xulosasining tarkibi va mazmuni

Auditorlik xulosasi buxgalterlik (moliyaviy) hisobotning tarkibiy qismi bo’lib, undan foydalanuvchilar uchun ushbu hisobot ishonchliligi axborot manbasi bo’lib xizmat qiladi. Buxgalteriya hisobotidan foydalanuvchilar auditorlik xulosasida bayon qilingan fikrga tayanib, auditorga yoki auditorlik firmasiga ishonch bildiradilar. Ushbu ishonch, eng avvalo, auditor tomonidan bajarilgan ishning sifati bilan qo’lga kiritiladi va oqlanadi.

O’zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to’g’risida»gi qonunida belgilanishicha, *auditorlik xulosasi* moliyaviy hisobotning to’g’riligi va buxgalteriya hisobi yuritish tartibining qonun hujjatlarida belgilangan talablarga muvofiqligi to’g’risida auditorlik tashkilotining fikri yozma shaklda ifodalangan, xo’jalik yurituvchi sub’ekt moliyaviy hisobotidan foydalanuvchilar uchun ochiq bo’lgan hujjat. Auditorlik xulosasi auditorlik hisoboti asosida tuziladi.

Auditorlik xulosasi auditor (auditorlar), auditorlik tashkilotining rahbari tomonidan imzolangan va auditorlik tashkiloti muhri bilan tasdiqlangan bo’lishi kerak. Auditorlik tashkiloti tomonidan ishlab chiqiladigan auditorlik xulosasini tayyorlash ishlarida *auditorlik xalqaro standartlari* (XAS) qoidalarining talablarini inobatga olish zarur. Auditorlik xulosasini tayyorlashda asosan № 700 - «Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to’g’risida auditorlik xulosasi» nomli auditorlik xalqaro standartidan (XAS) foydalaniladi.

Audit natijalari korxonadagi jarayonlar va moliya-xo’jalik faoliyati natijalarini tashkil etish va hisobga olishni holisona aks ettirishi lozim. Boshqacha qilib aytanda, auditorlik tekshiruvi mumkin qadar ob’ektiv bo’lib, uning xulosasi ma’lum ma’noda xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariyati ustidan chiqarilgan «hukm» hisoblanadi. Shuningdek, davlat organlari topshirig’iga binoan o’tkazilgan

tekshiruv natijalari bo'yicha tuzilgan auditorlik xulosasi O'zbekistan Respublikasi protsessual qonunchiligiga muvofiq tayinlangan ekspertiza xulosasiga tenglashtiriladi.

Auditorlik xulosasi uchta: kirish, ta'kidlovchi va yakunlovchi qismdan iborat bo'lishi lozim.

1. Kirish qismida quyidagilar ko'rsatiladi:

❖ auditorlik tashkilotining yuridik manzili va telefonlar;

❖ litsenziyasining tartib raqami;

❖ auditorlik tashkilotini davlat ro'yxatiga olish to'g'risidagi guvohnomasining raqami;

❖ auditorlik tashkilotining hisob-kitob schyoti;

❖ tekshiruvda ishtirok etgan barcha auditorlar hamda auditorlik tashkiloti rahbarining nasabi, ismi-sharifi.

❖ auditorlik tekshiruvi o'gkazish uchun asos va xo'jalik yurituvchi sub'ektning umumiy tavsifi;

❖ auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish uchun litsenziya bergan organ nomi va berilgan vaqti, shuningdek, litsenziyaning amal qilish muddati.

Shu bilan birga auditorlik xulosasining kirish qismida tekshiruvdan o'tkazilgan moliyaviy hisobotlar ro'yxati, sanasi va hisobot davri ko'rsatilgan holda aks ettirilishi lozim. Shuningdek, kirish qismida auditorlik tekshiruvidan o'tkaziladigan hisobotning tayyorlanishi va ishonchliligi uchun ma'suliyat xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyatiga yuklatilishi, mazkur moliyaviy hisobot bo'yicha berilgan auditorlik xulosasi uchun esa auditorlik tashkiloti javobgar ekanligi ko'rsatilishi lozim.

2. Auditorlik xulosasining ta'kidlovchi qismida auditorlik xulosasi AFMS ga muvofiq, o'tkazilganligi ta'kidlanishi lozim. Ta'kidlovchi qism moliyaviy hisobot va boshqa moliyaviy axborotlarning ishonchliligini va qonunchilikka, hamda xo'jalik yurituvchi sub'ekt moliya-xo'jalik faoliyatining haqiqiy ahvoliga muvofiqligini baholanishi ko'rsatishi lozim. Shuningdek, ta'kidlovchi qismda o'tkazilgan auditorlik tekshiruvi fikr bildirish uchun etarli asos berishi to'g'risida

auditorlik tashkilotining tasdig’i aks ettirilishi lozim.

3.Auditorlik xulosasining yakunlovchi qismida xo’jalik yurituvchi sub’ektning buxgalterlik (moliyaviy) hisoboti ishonchliligi va qonunchilikka muvofiqligini tasdiqlash to’g’risida yozuv yoziladi.

Auditorlik xulosasini auditorlik tashkilotining rahbari yoki auditorlik tashkilotining u vakolat bergan boshqa xodimi imzolaydi va auditorlik firmasi muhri bilan tasdiqlaydi. Xo’jalik yurituvchi sub’ekt faqat auditorlik xulosasining yakuniy qisminigina manfaatdor shaxslarga taqdim qilishi lozim. Shu munosabat bilan auditorlik xulosasining tahliliy qismi va yakuniy qismi alohida imzolanishi va muhrlanishi mumkin. Auditorlik xulosasining uchta turi mavjud:

a) ijobiy auditorlik xulosasi;

b) salbiy auditorlik xulosasi;

v) xulosa tuzishdan voz kechish.

Ijobiy auditorlik xulosasida buxgalterlik balansi va moliyaviy hisobot ko’rsatkichlarining ishonchliligi auditor tomonidan tasdiqlanadi. Qoidaga ko’ra ijobiy auditorlik xulosasi auditorlik tashkiloti xo’jalik yurituvchi sub’ektning moliyaviy hisoboti uning moliyaviy holati va sodir etilgan moliya-xo’jalik muomalalarining O’zbekiston Respublikasi qonunchiligi talablariga muvofiqligini ishonarli aks ettiradi degan fikrga kelgan vaqtda tuzilishi lozim. Misol tariqasida ijobiy auditorlik xulosasining namunaviy shaklini keltiramiz.

Salbiy auditorlik xulosasi moliyaviy hisobot korxonaning moliyaviy ahvoli to’g’risida ishonarli ma’lumot bermagan va buxgalterlik hisoboti hamda uning moliya-xo’jalik faoliyati hisobi amaldagi me’yoriy qonunchilik talablariga mos kelmagan holda yuritilgan vaqtda tuziladi. Bunday xato-kamchiliklar o’z vaqtida tuzatilmasa moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarni chalg’itish mumkin. Salbiy auditorlik xulosasi tuzishiga quyidagi muayyan vaziyatlar sabab bo’lishi mumkin:

- auditor tomonidan aniqlangan buxgalteriya hisobotidagi xato-kamchiliklar jiddiy va salmoqli bo’lgan holatlar; ayrim mijoz-korxonalarda bunday holatlar ularning iqtisodiy nochorligi bilan birgalikda yuzaga, hatto amal qilayotgan korxona printsipining buzilishiga etib boradi;

❖ moliyaviy hisobotni tasdiqash uchun zarur bo’lgan dastlabki hujjatlar, buxgalteriya hisobi ma’lumotlari va hisob registrlari hamda boshqa hujjatlarning kata qismi korxona ma’muriyati tomonidan taqdim etilganda; bunda auditorlik tashkiloti vujudga kelgan vaziyatdan kelib chiqqan holda № 70-sonli AFMSga muvofiq auditorlik xulosasi tuzishdan voz kechishi ham mumkin;

❖ ijobiy auditorlik xulosasi tuzishga to’sqinlik qiladigan boshqa ob’ektiv vaziyatlar ham, xususan, vaziyat taqazosi vujudga keladigan sirhani cheklashlar;

❖ mijoz-korxona ma’muriyati moliyaviy hisobot ma’lumotlarini asosan to’g’ri deb, auditorlik xatolar va noaniqliklar to’g’risidagi asosiy xulosalari bilan rozi bo’lmasdan, tegishli hisob yozuvlarini tuzatishni batamom rad etish holatlari va hokazo.

Auditorlik tekshiruvi natijasida aniqlangan xato-kamchiliklar xo’jalik yurituvchi sub’ekt tomonidan tuzatilganda salbiy auditorlik xulosasi tuzilmaydi. Auditor buxgalterlik hisobi va hisobotining sifati to’g’risida ishonch bilan auditorlik xulosasi tuza olish uchun etarli darajada ishonchli dalillar tuplay olmagan vaqtda xulosa tuzmaydi. *B*unday holat auditorlik tekshiruvi hajmining cheklanganligi oqibatida moliyaviy hisobot to’g’risida fikr bildirish uchun auditorlik dalil-isbotlar etarli bo’lmaganida yuzaga keladi.

O’zbekistan Respublikasi qonunchiligiga muvofiq shartnoma tuzuvchi auditorlik tashkiloti va mijoz-korxona tadbirkorlik sub’ektlari sifatida teng huquqli bo’lsa ham maqomi bo’yicha teng bo’la olmaydilar, chunki auditorlik tashkiloti tekshiriladigan xo’jalik tizimini nazorat qiladi. Bundan mijoz-korxona ma’muriyati auditorlik tashkilotining xulosa tuzishdan voz kechish ehtimoli oldindan aniqlanib qo’yilishiga rozi bo’lishi lozim degan xulosa kelib chiqishi mumkin. Bunday ehtimollik ham qonunchilikda belgilab qo’yilgan(8.2-rasm).

Kirish qismi	*Ijobiy auditorlik xulosasi.* *Men (biz)* _____ *(auditorlik tashkiyaotikipg nomi va rekvizitlari) auditor* *(auditorlar)*_____ *tomonidan* *(auditorlarning nasabi, ismi — sharifi)* _____*ning* *(xo'jalik yurituvchi sub'ekt nomi)* *200___ yil 1 yanvardan 31 dekabrgacha bo'lgan davr uchun moliyaviy hisoboti tekshiruvdan o'tkazildi. Auditorlik tekshiruvidan o'tkaziladigan moliyaviy hisobotning tayyorlanishi va ishonchliligi uchun ma'suliyat xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyatiga yuklatiladi. Auditorlik tashkiloti mazkur moliyaviy hisobot bo'yicha berilgan xulosa uchun ma'sul hisoblanadi.*
Ta'kidlovchi qism	*Biz auditorlik tekshiruvini AFMS larga muvofiq o'tkazdik. Ushbu standartlar bizga moliyaviy hisobot ma'lumotlaridan foydalanuvchilarda moliyaviy hisobotda unchalik ahamiyatli kamchiliklar yo'qligi to'g'risida etarli darajada ishonchni ta'minlash majburiyatini yuklaydi. Auditorlik tekshiruvi moliyaviy hisobot va boshqa moliyaviy axborotlarning ishonchliligini va qonunchilikka, hamda moliya-xo'jalik faoliyatining haqiqiy ahvoliga muvofiqligini baholashdan iborat. Biz, o'tkazgan auditorlik tekshiruvimiz fikr bildirishimiz uchun etarli asosga ega deb hisoblaymiz.*
Yakunlovchi qism	*Bizning fikrimizcha,*_____ _____*ning* *(xo'jalik yurituvchi sub'ekt nomi)* *moliyaviy hisoboti uning moliyaviy holatini ishonarli aks ettiradi va mazkur xo'jalik yurituvchi sub'ekt tomonidan sodir etilgan moliyaviy va xo'jalik muomalalari O'zbekiston Respublikasi qonunchiligi talablariga muvofiq.* *Auditorlik tashkiloti rahbari*_____ _____ *(imzo)* *Auditorlar* _____ *(imzolar)* *«____»_____ 202___y* *M. O'.*

«Audit-maslahat» auditorlik kompaniyasi	Litsenziya № «___» 2006	Toshkent sh. Arpapoya ko'ch, 1	Tel. (8-99-871) 395-63-73

Xulosa qismlari	Auditorlik xulosasining matni
Kirish qismi	**SALBIY AUDITORLIK XULOSASI** Men (biz) _____ *(auditorlik tashkilotining nomi va rekvizitlari)* auditor (auditorlar) _____tomonidan *(auditorlarning nasabi, ismi - sharifi)* _____ning *(xo'jalik yurituvchi sub'ekt nomi)* 200 ___ yil 1 yanvardan 31 dekabrgacha bo'lgan davr uchun moliyaviy hisoboti tekshiruvdan o'tkazildi. Auditorlik tekshiruvidan o'tkaziladigan moliyaviy hisobotning tayerlanishi va ishonchliligi uchun ma'suliyat xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyatiga yuklatiladi. Auditorlik tashkiloti mazkur moliyaviy hisobot bo'yicha berilgan xulosa uchun ma'sul hisoblanadi.
Ta'kidlovchi qism	Biz auditorlik tekshiruvini AFMS larga muvofiq o'tkazdik. Ushbu standartlar bizga moliyaviy hisobot ma'lumotlaridan foidalanuvchilarda moliyaviy hisobotda unchalik ahamiyatli kamchiliklar yo'kligi to'g'risida etarli darajada ishonchni ta'minlash majburiyatini yuklaydi. Auditorlik tekshiruvi moliyaviy hisobot va boshqa moliyaviy axborotlarning ishonchliligini va qonunchilikka, hamda moliya-xo'jkalik faoliyatining haqiqiy ahvoliga muvofiqligini baholashdan iborat. Biz, o'tkazgan auditorlik tekshiruvimiz fikr bildirishimiz uchun etarli asosga ega deb hisoblaymiz. Tekshiruvda xo'jalik yurituvchi sub'ekt tomonidan _____ million so'mlik summa xarajatlarga noqonuniy olib borilgan bo'lib, amaldagi qonunchilik buzilganligi va moliyaviy hisobot buzib ko'rsatilganligi aniqlandi.

Yakunlovchi qism	Bizning fikrimizcha, _____*(xo'jalik yurituvchi sub'ekt nomi)* moliyaviy hisobotida aks ettirilgan moliya-xo'jalik faoliyati natijalari to'g'risidagi axborotlar ishonchli emas. Auditorlik tashkiloti rahbari _____ _____ *(imzo)* Auditorlar _____ *(imzolar)* «____»_____ 202___y M. O'.

8.2-rasm. Auditorlik xulosalarining matnlari mazmuni[97]

Auditorlik xulosasini tuzishdan voz kechish ayrim maxsus hollarda yuzaga keladi. Bular: auditor mustaqilligini yo'qotishi, balans tuzilgan sanadan keyingi sodir bo'lgan jiddiy hodisalar yoki vaziyatning noaniqligi, xo'jalik yurituvchi sub'ekt tomonidan, yoki ayrim murakkab vaziyatlar tufayli audit o'tkazish sohasining cheklab qo'yilishi. Auditorning xulosa tuzishdan voz kechishi yozma ravishda, 700-son XASda ko'rsatilgan shakl bo'yicha rasmiylashtirilib, uning mazmuni juda ham puxta asoslangan bo'lishi lozim. Auditorlik tekshiruvi hajmining cheklanganligi - bu xo'jalik yurituvchi sub'ekt vakillari yoki uchinchi shaxslarning, boshlab qo'yilgan auditorlik tekshiruvini, auditor auditorlik xulosasini tayyorlash uchun etarli deb hisoblaydigan hajmda o'tkazishga to'sqinlik qilishga qaratilgan ochiqdan-ochiq ko'rsatadigan hatti-harakatlari, yoki harakatsizligidir.

Auditorlik xulosasini tuzishdan voz kechish ariza ko'rinishida bo'lib, «Auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasini tuzishdan voz kechish to'g'risidagi arizasi» deb nomlanadi va quyidagi 8.3-rasmda keltirilgan shaklda bo'ladi.

Agar salbiy xulosa tuzilsa yoki xulosa tuzilmasa, auditor ta'kidlovchi qismda tekshiruv natijalarini, aniqlangan amaldagi qonunchilik buzilishi faktlarini va korxona faoliyatidagi boshqa kamchiliklarni batafsil bayon qiladi. Auditorlik xulosasi kamida uch nusxada tuzilib, uning ikki nusxasi auditorlik tekshiruvi buyurtmachisi ya'ni korxona rahbariyatiga taqdim qilinadi.

Xo'jalik yurituvchi sub'ektlar auditorlik tekshiruvi yakunlanganidan so'ng 15

[97] Muallif tomonidan tayyorlangan

kun ichida auditorlik xulosasining bir nusxasini o’zlari joylashgan xududdagi soliq organiga taqdim qiladilar.

Auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasini tuzishdan voz kechish to’g’risidagi arizasi

Men (biz) _____ _____

(auditorlik tashkilotining nomi va rekvizitlari)

auditor (auditorlik tashkiloti) _____ _____

_____ _____

(auditorlarning nasabi, ismi - sharifi)

tomonidan _____ _ning

(xo’jalik yurituvchi sub’ekt nomi)

200____ yil 1 yanvardan 31 dekabrgacha bo’lgan davr uchun moliyaviy hisoboti tekshiruvdan o’tkazildi.

Xo’jalik yurituvchi sub’ekt_____ _____

(xo’jalik yurituvchi sub’ekt nomi)

Xorijiy mol etkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblarini to’liq taqdim qilmadi. Bu biz boshlagan auditorlik tekshiruvini, auditorlik xulosasi tayyorlash uchun zarur hajmda o’tkazishga imkon bermaydi deb hisoblaymiz.

Yuqorida keltirilgan auditorlik tekshiruvining hajmini cheklash faktiga asosan auditorlik tashkiloti

_____ _____

(auditorlik tashkilotining nomi va rekvizitlari)

xo’jalik yurituvchi sub’ekt _____ _____

(xo’jalik yurituvchi sub’ekt nomi)

moliyaviy hisoboti to’g’risida fikr bildirishdan voz kechadi.

Auditorlik tashkiloti rahbari _____ _____

(imzo)

Auditorlar_____ (imzolar)

«_____» _____ 200___y M. O’

8.3-rasm Auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasini tuzishdan voz kechish to’g’risidagi arizasi[98]

Auditorlik xulosasi moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilar uchun tushunarli bo’lib, unda auditorning ikkilanish va (yoki) noroziligidan kelib chiqqan cheklashlar aniq ko’rsatilishi lozim. Auditorlik xulosasi barcha moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilar olish imkoniga ega bo’lgan ochiq axborot hisoblanadi. Auditorlik xulosasi tegishli moliyaviy hisobotlar bilan birgalikda xo’jalik yurituvchi sub’ekt tomonidan chop ettirilishi mumkin. Agar ko’rsatilgan

[98] Muallif tomonidan tayyorlangan

kamchiliklar buxgalteriya hisobotining haqqoniyligiga ta’sir qilmaydigan bo’lsa, auditor xulosa tuzishga kirishadi. Aks holda auditor buxgalteriya hisobining yuritilishi va korxona tomonidan taqdim qilingan hisobotlar to’g’riligini tasdiqlashdan bosh tortishi lozim. Faqat ko’rsatilgan kamchiliklar tugatilgandan so’nggina tekshiruvlarni yakunlashi va ularning natijalari bo’yicha xulosa tuzish mumkin. Buxgalteriya hisobini yuritish va hisobot tuzishdagi kamchiliklarni tugatish uchun korxonaga berilgan vaqt, odatda, agar bunday ishlarning jiddiyligi va sermehnatligi real baholansa, ikki - uch oydan oshmasligi lozim.

Auditorga barcha zarur ma’lumotlar buzib ko’rsatilgan holda taqdim etilganligini u bilmagan bo’lsa, bunga auditor javobgar hisoblanmaydy. Bu hollarda barcha javobgarlik zarur ma’lumotlarni auditorga taqdim etishi lozim bo’lgan, tekshirilayotgan korxona ma’muriyati va uning ma’sul xodimlariga yuklatiladi. Shu boisdan, korxona rahbari va moliya-hisob xizmati xodimlari oldindan, auditorlik xulosasini oxirgi tahrirda tuzgunga qadar tanishib chiqishlari, agarda ularda ayrim holatlarga nisbatan norozilik, mulohaza yoki qandaydir takliflari bo’lsa, ushbu bildirilgan fikrlar diqqat bilan eshitilib, korxona xodimlari ishtirokida muhokama qilinishi va asoslangan holda chiqarib tashlanishi yoki e’tiborga olinib, xulosaning oxirgi tahririda inobatga olinishi lozim.

8.3. Hisobot tuzilgan sanadan so’ng sodir bo’lgan voqealar va ular aniqlanganda auditor harakati

Auditor moliyaviy hisobot sanasi va auditorlik hisoboti (xulosasi) sanasi oralig’idagi davrda sodir bo’lgan, moliyaviy hisobotda tuzatish kiritilishini yoki ochib berishni talab etadigan hodisalarning barchasi aniqlangani xususida etarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish maqsadida ishlab chiqilgan auditorlik tartib-taomillarini bajarishi lozim. Biroq, auditor ilgari qo’llanilgan auditorlik tartib-taomillari natijasida qoniqarli xulosalar olingan masalalarga nisbatan qo’shimcha auditorlik tartib-taomillarini bajarishi kutilmaydi. Auditor moliyaviy hisobot sanasidan auditorlik hisoboti (xulosasi) sanasigacha bo’lgan davrni yoki mazkur sanaga mumkin qadar yaqin davrni qamrab olsin. Auditor bunday auditorlik tartib-

taomillari xususiyati va ko’lamini belgilashda risklarga o’zi beradigan bahoni hisobga olishi lozim. Mazkur tartib-taomillar quyidagilarni o’z ichiga olishi lozim:

− xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariyati keyingi hodisalar aniqlanishini ta’minlash uchun belgilagan har qanday tartib-taomillar haqida tasavvur hosil qilish;

− xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariyatiga va, zarur holda, boshqaruv yuklatilgan shaxslarga hisobot sanasidan keyin moliyaviy hisobotlarga ta’sir ko’rsatishi mumkin bo’lgan biron-bir hodisa sodir bo’lgani yoki bo’lmagani xususida rasmiy so’rov yuborish;

− tadbirkorlik sub’ekti mulk egalari, xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariyati va boshqaruv yuklatilgan shaxslarning moliyaviy hisobot sanasidan keyin o’tkazilgan yig’ilishlari bayonnomalari bilan (agar ular mavjud bo’lsa) tanishish va bayonnomalari hali tayyor bo’lmagan yig’ilishlarda muhokama qilingan masalalar xususida rasmiy so’rov yuborish;

− tadbirkorlik sub’ektining mazkur moliyaviy hisobot sanasidan keyin tayyorlangan so’nggi oraliq moliyaviy hisoboti bilan (agar u mavjud bo’lsa) tanishish.

Agar auditor moliyaviy hisobotda tuzatish kiritilishi yoki ochib berishni talab etadigan hodisalarni aniqlagan bo’lsa, u bunday hodisalarning har biri mazkur moliyaviy hisobotda moliyaviy hisobotlarni taqdim etish uchun qo’llaniladigan asosga muvofiq tegishli ravishda aks ettirilganini aniqlashi lozim. Auditor xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariyati va zarur hollarda, boshqaruv yuklatilgan shaxslardan moliyaviy hisobot sanasidan keyin sodir bo’lgan, moliyaviy hisobotlarni taqdim etish uchun qo’llaniladigan asosga muvofiq moliyaviy hisobotda tuzatish kiritilishi yoki ochib berishni talab etadigan hodisalarning barchasi tuzatilgani yoki ochib berilgani to’g’risida yozma bayonot berishni so’rashi lozim.

Auditor auditorlik hisoboti (xulosasi) sanasidan keyin moliyaviy hisobotlarga nisbatan biron-bir auditorlik tartib-taomillarini bajarishi mumkin emas. Biroq, agar auditorlik hisoboti (xulosasi) sanasidan keyin, lekin moliyaviy hisobotni e’lon qilish sanasiga qadar auditor auditorlik hisoboti (xulosasi) sanasida o’ziga ma’lum

bo’lganda u auditorlik hisoboti (xulosasi)ni o’zgartirishiga turtki bergan bo’lishi mumkin bo’lgan biron-bir faktdan xabar topgan bo’lsa, auditor quyidagi harakatlarni bajarishi lozim.

Agar xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariyati moliyaviy hisobotga tuzatishlar kiritsa, auditor quyidagi harakatlarni bajarishi lozim :

- Tuzatishlarga nisbatan mazkur vaziyatda zarur bo’lgan auditorlik tartib-taomillarini bajarish.

- Auditorlik tartib-taomillarini yangi auditorlik hisoboti (xulosasi) sanasiga qadar uzaytirish va tuzatishlar kiritilgan moliyaviy hisobot bo’yicha yangi auditorlik hisoboti (xulosasi) taqdim etish. Yangi auditorlik hisoboti (xulosasi) tuzatishlar kiritilgan moliyaviy hisobotni tasdiqlash sanasidan oldingi sanada taqdim etilishi mumkin emas.

Agar qonunchilik, me’yoriy hujjatlar yoki moliyaviy hisobotni taqdim etish asoslari xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariyatiga moliyaviy hisobotga tuzatishni hisobot sanasidan keyingi hodisa yoki hodisalar bunday tuzatishni kiritish zaruriyatiga ta’sir ko’rsatadigan darajada taqiqlamasa, moliyaviy hisobotni tasdiqlash uchun mas’ul shaxslarga esa mazkur tuzatishni tasdiqlashga nisbatan cheklashlar belgilashni taqiqlamasa, auditor keyingi hodisalar bo’yicha mazkur tuzatishga nisbatan talab etiladigan auditorlik tartib-taomillarini cheklashga haqlidir. Bunday hollarda auditorlik hisoboti (xulosasi)ni unga mazkur tuzatish bilan cheklanadigan, keyingi hodisalar bo’yicha auditorlik tartib-taomillari faqat moliyaviy hisobotga kiritilgan, moliyaviy hisobotga tegishli izohda ko’rsatib o’tilgan tuzatish bilan cheklanganini ko’rsatadigan qo’shimcha sanani kiritishi lozim.

Ayrim me’yoriy hujjatlar yoki moliyaviy hisobotni taqdim etish asoslariga muvofiq xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariyati tuzatish kiritilgan moliyaviy hisobotni e’lon qilishi talab qilinmaydi va binobarin, auditor ham tuzatish kiritilgan auditorlik hisoboti (xulosasi)ni taqdim etishi shart emas. Moliyaviy hisobot e’lon qilinganidan keyin auditor mazkur moliyaviy hisobotga nisbatan biron-bir auditorlik tartib-taomillarini bajarish bo’yicha majburiyatlarga ega

bo’lmaydi. Biroq, agar moliyaviy hisobot e’lon qilinganidan keyin auditor auditorlik hisoboti (xulosasi) sanasida o’ziga ma’lum bo’lganda u auditorlik hisoboti (xulosasi)ni o’zgartirishiga turtki bergan bo’lishi mumkin bo’lgan biron-bir faktdan xabar topgan bo’lsa, auditor quyidagi harakatlarni bajarishi lozim:

− mazkur masalani xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariyati va, zarur holda, boshqaruv yuklatilgan shaxslar bilan muhokama qilish;

- moliyaviy hisobotga biron-bir tuzatishlar kiritish zarurligi yoki zarur emasligini aniqlash, agar zarur bo’lsa,

- xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariyatidan u mazkur masalani moliyaviy hisobotda qanday aks ettirish niyatida ekanligini aniqlash uchun rasmiy so’rov yuborish.

Agar xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariyati moliyaviy hisobotga tuzatishlar kiritsa, auditor quyidagi harakatlarni bajarishi lozim:

− mazkur tuzatishlarga nisbatan yuzaga kelgan vaziyatda zarur bo’lgan auditorlik tartib-taomillarini bajarish.

− xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariyati ilgari e’lon qilingan moliyaviy hisobotni mazkur hisobot bo’yicha auditorlik hisoboti (xulosasi) bilan birga olgan har qanday shaxs yuzaga kelgan vaziyatdan xabardor etilishini kafolatlash uchun qanday harakatlarni bajarayotganini ko’rib chiqish.

− auditorlik tartib-taomillarini yangi auditorlik hisoboti (xulosasi) sanasiga qadar uzaytirish va auditorlik hisoboti (xulosasi)ga tuzatish kiritilgan moliyaviy hisobotni tasdiqlash sanasidan oldingi sanani qo’yish;

− tuzatishlar kiritilgan moliyaviy hisobot bo’yicha yangi auditorlik hisoboti (xulosasi) taqdim etish.

− yangi auditorlik hisoboti (xulosasi) yoki tuzatish kiritilgan auditorlik hisoboti (xulosasi)ga auditor tushuntirish bandi yoki boshqa masala bandini kiritishi, unda ilgari e’lon qilingan moliyaviy hisobotga va auditor tomonidan ilgari taqdim etilgan moliyaviy hisobotga tuzatishlar kiritish sabablari kengroq ko’rib chiqiladigan moliyaviy hisobotga izohga havola etilishi lozim.

Agar xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariyati ilgari e’lon qilingan moliyaviy

hisobotni olgan shaxslarning barchasini yuzaga kelgan vaziyat to’g’risida xabardor qilish uchun zarur choralarni ko’rmayotgan va auditor moliyaviy hisobotni qayta ko’rish zarur deb hisoblagan bir paytda moliyaviy hisobotni qayta ko’rib chiqmayotgan bo’lsa, auditor xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariyati va boshqaruv yuklatilgan shaxslarni (boshqaruv yuklatilgan shaxslarning barchasi tadbirkorlik sub’ektiga rahbarlik qilishda ishtirok etadigan hollar bundan mustasno), mazkur auditorlik hisoboti (xulosasi)ga tayanish mumkin emasligi to’g’risida uchinchi shaxslarga xabar qilish uchun zaruriy choralarni ko’rishi haqida xabardor qilishi lozim. Agar xo’jalik yurituvchi sub’ekt rahbariyati yoki boshqaruv yuklatilgan shaxslar bunday xabarni olganlariga qaramay mazkur zaruriy choralarni ko’rgan bo’lmasalar, auditor mazkur auditorlik hisoboti (xulosasi)ga tayanish mumkin emasligi to’g’risida xabar berish uchun tegishli harakatlarni bajarishi lozim.

8.4. Xalqaro amaliyotda auditorlik xulosalarining turlari, ularni tuzish va taqdim etish xususiyatlari

Moliyaviy hisobotlarni chet ellik investorlar talablari asosida taqdim etish uchun tashqi audit tomonidan ushbu hisobotlar audit qilinishi va uning natijasi bo’yicha tegishli auditorlik xulosasi berilishi lozim. Bunda albatta, auditorlik tekshiruvlari auditning xalqaro standartlari asosida amalga oshirilishi, moliyaviy hisobotlar ko’rsatkichlari xalqaro amaliyotda qabul qilingan moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari asosida tuzishni taqozo qiladi. Ushbu sharoitda tashqi auditni tashkil qilish, shu jumladan audit tekshiruvi natijalarini to’g’ri va xalqaro talablar darajasida umumlashtirish muhim ahamiyatga ega. Shuningdek, xo’jalik yurituvchi sub’ektlarning moliyaviy hisobotlari tashqi auditini o’tkazish va uning natijalarini umumlashtirish tartibini ishlab chiqish ham ahamiyatlidir.

Xalqaro auditorlik amaliyotida auditorlik hisoboti va xulosasini tuzish, rasmiylashtirish va taqdim etish jarayoni auditning xalqaro standartlari (AXS) 700-799–«Auditorlik xulosalari va hisobotlari» guruhidagi, ya’ni 700- «Moliyaviy hisobot to’g’risida fikr hosil qilish va hisobot (xulosa) berish», 705- «Mustaqil auditor hisoboti (xulosasi)da fikrni modifikatsiyalash», 706-«Mustaqil auditor hisoboti (xulosasi)da tushuntirish paragraflari va boshqa masala paragraflari», 710-

«Qiyosiy axborot-qiyosiy ko’rsatkichlar va qiyosiy moliyaviy hisobotlar», 720-«Audit o’tkazish jarayonida tekshirilgan moliyaviy hisobotlar ifodalangan hujjatlardagi boshqa ma’lumotlarga nisbatan auditorning javobgarligi» nomli standartlar va AXS 800-899 – «Maxsus sohalar» guruhidagi, ya’ni, bunda №800-«Maxsus masalalar-maxsus maqsadli asoslarga muvofiq tayyorlangan moliyaviy hisobotlar auditi», №805-«Maxsus masalalar-ayrim moliyaviy hisobotlar hamda moliyaviy hisobotdagi maxsus elementlar, schyotlar yoki moddalar auditi», №810-«Qisqartirilgan moliyaviy hisobotlar bo’yicha hisobot (xulosa) taqdim etish kelishuvlari» standartlaridan foydalanilgan holda №70-«Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to’g’risidagi auditorlik xulosasi auditorlik faoliyati»” va № 80-«Maxsus savolni tekshirish natijalari bo’yicha auditor hisoboti» nomli standartlariga muvofiq tartibga solinadi.

Bozor munosabatlari sharoitda auditorlik tekshiruvlarining natijasi hisoblangan auditorlar va auditorlar yordamchilari tomonidan o’ziga berilgan topshiriq bo’yicha tuzilgan auditor yoki yordamchi auditor hisobotlarining shakli, tarkibiy tuzilishi va ularni umumlashtirishning xalqaro mezonlar asosida tashkil etilishi muhim ahamiyatga egadir. Shu nuqtai nazardan, auditor va yordamchi auditorlarning hisobotlari asosida umumiy audit qilingan sub’ekt bo’yicha auditorlik hisobotini tuzishning hozirgi holatini tahlil qilish va shu asosda uning mazmuni, umumlashtirish bosqichlarini takomillashtirish masalasiga e’tibor qaratish lozim. Auditorlik hisobotlari tarkibini ko’rishda asosiy e’tibor ularning mazmuni va tarkibiy tuzilishiga qaratiladi. Eng avvalo, auditorlik hisoboti va uning tarkibiy tuzilishini auditning xalqaro standartida belgilangan tartibini tahlil qilish kerak. Auditning xalqaro standarti (AXS)ning №700-«Moliyaviy hisobotlar to’g’risida fikr hosil qilish va hisobot (xulosa) berish» standartiga ko’ra «Auditning xalqaro standartlariga muvofiq o’tkazilgan audit natijalari bo’yicha auditorlik hisoboti quyidagi bo’limlardan iborat bo’ladi:

- nomi;
- adresati;
- kirish paragrafi;

– auditorning javobgarligi;

– auditorlik fikri;

– auditorning imzosi;

– auditorlik hisoboti sanasi;

– auditorning manzili»[83].

Ushbu standartga ko'ra kirish paragrafida audit qaysi xo'jalik yurituvchi sub'ektining moliyaviy hisobotlari bo'yicha o'tkazilganligi qayd etiladi; moliyaviy hisobotlar tarkibi, davri bo'yicha audit o'tkazilganligini, hisob siyosati va izohlar; moliyaviy hisobot sanasi yoki davri aniq ko'rsatiladi.

Audit qilinayotgan xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyatining moliyaviy hisobotlarni tayyorlash uchun javobgarligi belgilanadi. Auditor javobgarligi auditor moliyaviy hisobotlar bo'yicha o'zi o'tkazgan audit asosida o'z fikrini bildirishidan iborat. Auditor fikri moliyaviy hisobotlar bo'yicha barcha muhim jihatlarni haqqoniy taqdim etishdir.

Xulosada auditorning moliyaviy hisobotlari haqidagi xulosalari aks ettirilgan va hisobotning standartlari ko'rsatiladi. Unda moliyaviy hisobot haqida quyidagi yakuniy fikrlar bo'lishi lozim:

1) umum qabul qilingan hisob tomoyillarini hisobga olib taqdim etilganmi;

2) oldingi davrga nisbatan joriy davrda mazkur tamoyillarga rioya qilinmaslik holatalari qayd etiladimi;

3) moliyaviy hisobotlarda axborot ochiqligi muqobilligi belgilanganmi;

4) moliyaviy hisobot haqida umuman yoki bunday xulosa chiqarish mumkin emasligi sabablari.

Har qandy holatda ham auditorning ismi moliyaviy hisobotlar bilan bog'liq bo'lganda auditorlik hisobotda auditor ishining o'ziga xosligini va moliyaviy hisobotdagi axborotning ishonchliligi uchun auditorning mas'uliyat darajasni aniq aks ettirish lozim. "Moliyaviy hisobot" atamasi nafaqat an'anaviy balans, daromad haqidagi hisobot va moliyaviy holatning o'zgarishi hisobotini, balki moliyaviy

[83] Audit va sifat nazoratinnng xalqaro standartlari. 2012 yil nashri. I qism. 3-jild. Toshkent:UBAMA, 2014. 1502b. B.1052-1053.

hisobotning unsurlari bo’lgan izohdagi ta’riflarni va qo’shimcha axbortni (masalan, bir aktsiyaga to’g’ri keladigan daromadni) ham qamrab oladi.

Xalqaro auditorlik amaliyotida auditorlik hulosalar quyidagi shakllarda tuzilishi mumkin:

- shartsiz ijobiy xulosa;
- shartli (shartlari bilan) ijobiy xulosa.

Agar auditorning fikricha, shartsiz xulosa chiqarish imkoniyati yo’q bo’lsa, ammo bunga to’siq bo’lgan omillar auditorning salbiy xulosa chiqarishga yoki undan voz kechishga to’siq bo’la olmaydigan bo’lsa, shartli ijobiy xulosa chiqariladi.

Agar auditorning fikricha, auditdan o’tkaziladigan shaxsning buxgalteriya hisobida ahamiyatga moliq noto’g’riliklar mavjud bo’lsa va ular buxgalteriya hisobotidan foydalanuvchilarni adashishiga sabab bo’lsa, me’yoriy aktlar va qoidalarda nazarda tutilgan ahamiyatga moliq chetlanishlar aniqlangan bo’lsa salbiy xulosa chiqariladi;

Auditor xisobot haqida xulosa berishdan voz kechadi va o’z hisobotini boshqa shaklda tuzadi. Agar auditor xulosa chiqarish uchun etarli bo’lgan auditorlik dalillar olmaganda, shuningdek audit jarayonida mustaqil auditor tamoyillarini buzuvchi sharoit yuzaga kelganda u xisobot haqida xulosa chiqarishdan voz kechadi.

Xalqaro auditorlik amaliyotida 705-son «Mustaqil auditor hisoboti (xulosasi)da fikrni modifikatsiyalash» standarti asosida modifikatsiyalashgan auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi, auditorlik hisobotini takomillashtirish va modifikatsiyalashgan auditorlik hisoboti va xulosasini shakllantirish nuqtai nazaridan O’zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatining milliy standartini ishlab chiqish zaruriyatini taqozo qiladi.

Modifikatsiyalangan auditorlik xulosasini asosiy talablari quyidagilardan iborat bo’ladi:

1. Agar olinadigan auditorlik dalillari asosida auditor tomonidan moliyaviy hisobot ko’rsatkichlarida muhim buzib ko’rsatkichlarni aniqlagan bo’lsa

modifikatsiyalangan auditorlik xulosasi beriladi;

2. Agar auditor etarlicha auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo'lmasa modifikatsiyalangan auditorlik xulosasi beriladi.

Modifikatsiyalangan auditorlik fikrlarning shakllari qo'yidagi 3 xil shaklda bo'ladi:

- Qo'shimcha izohlar bilan fikr bildirish;
- Etarlicha auditorlik dalillarini olgach, auditda xatoliklar alohida yoki umumiy holda moliyaviy hisobotlar uchun muhim hisoblanadi degan xulosaga kelgan bo'lsa;
- Auditor fikr hosil qilish uchun etarlicha auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo'lmasa, biroq u buzib ko'rsatishlarni ta'siri muhim, lekin keng qamrovli bo'lmasa degan xulosaga kelgan bo'lsa.
- Salbiy fikr bildirish;
- Fikr bildirishdan bosh tortish.

Mustaqil auditor hisoboti (xulosasi)da tushuntirish paragraflari va boshqa masala paragraflari nomli qismida auditor tomonidan moliyaviy hisobotlarga berilgan izoh va tushuntirishlar, ularning mohiyati va o'rni tushuntirilgan. Keyingi muhim masala auditor tomonidan topilgan kamchiliklar bo'yicha harakat dasturini aniqlash hisoblanadi. Shu jumladan tuzatish provodkalari, qo'shimcha yozuvlar berish tartibini ishlab chiqish hisoblanadi. Demak, yuqoridagi fikrlardan xulosa qilib shuni ta'kidlash kerakki, auditor tomonidan tuzatish provodkalari va kamchiliklarni tuzatish bo'yicha qilingan ishlarni aks ettirish va uning shaklini ishlab chiqish maqsadida O'zbekiston Respublikasida ham auditorlik faoliyatining milliy standartini ishlab chiqish kerak. Fikrimizcha, ushbu standart taxminan xo'jalik yurituvchi sub'ekt moliyaviy hisoboti va buxgalteriya hisobida faktlarning buzib ko'rsatilishini to'g'rilashda auditorning harakati bilan bog'liq bo'lishi va uning asosida auditor tomonidan korrektirovka provodkalari berilishi va tegishli tuzatishlar amalga oshirilishi kerak.

Xalqaro amaliyotda 705-son «Mustaqil auditor hisoboti (xulosasi)da fikrni modifikatsiyalash» xalqaro standartiga muvofiq auditor quyidagi hollarda

auditorlik hisoboti (xulosasi)dagi fikrni modifikatsiyalashi lozim:

- olingan auditorlik dalillari asosida auditor moliyaviy hisobotlarda muhim buzib ko’rsatishlar mavjud degan xulosaga kelgan bo’lsa;
- auditor unga moliyaviy hisobotlarda muhim buzib ko’rsatishlar mavjud emas degan xulosaga kelish imkonini beradigan etarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo’lmasa.

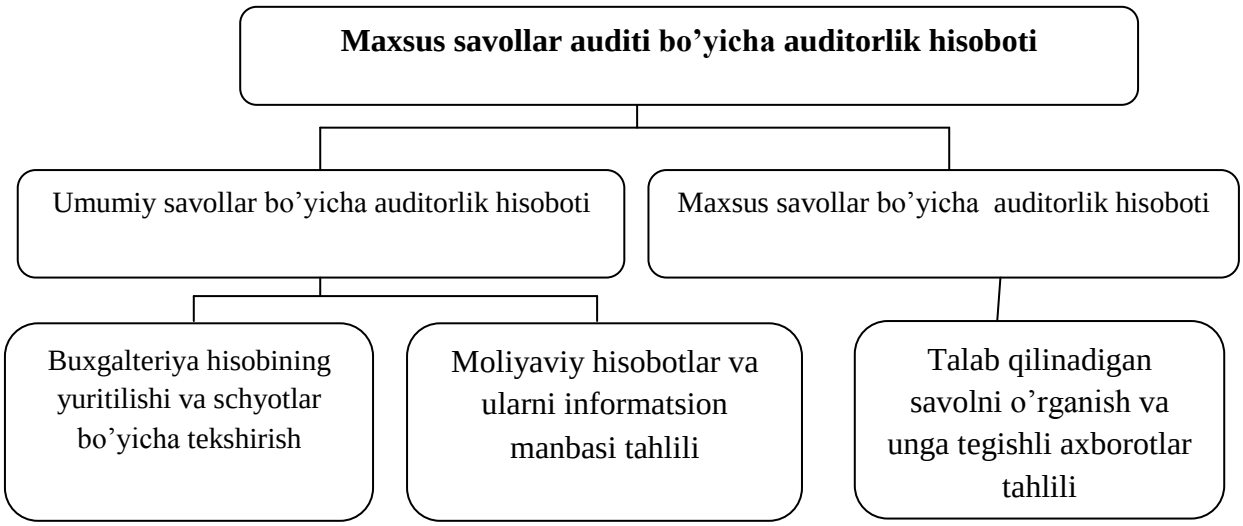
Xalqaro auditorlik amaliyotida 705-son «Mustaqil auditor hisoboti (xulosasi)da fikrni modifikatsiyalash» nomli xalqaro standartiga muvofiq auditorlik fikrini modifikatsiyalash shaklini aniqlash auditor quyidagi hollarda fikrni qo’shimcha izohlar bilan ifodalashi lozim:

- etarlicha tegishli auditorlik dalillarini olgach, auditor buzib ko’rsatishlar muhim degan xulosaga kelgan bo’lsa;
- auditor o’ziga fikr hosil qilish imkonini beradigan etarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo’lmasa, biroq u topilmagan buzib ko’rsatishlar (agar ular mavjud bo’lsa) moliyaviy hisobotlarga ko’rsatishi mumkin bo’lgan ta’siri muhim bo’lishi mumkin, lekin keng qamrovli bo’lishi mumkin emas, degan xulosaga kelgan bo’lsa.

Auditor, agar u etarlicha tegishli auditorlik dalillarini olgach, buzib ko’rsatishlar alohida-alohida yoki jamuljam holda moliyaviy hisobotlar uchun ham muhim, ham keng qamrovli hisoblanadi, degan xulosaga kelgan bo’lsa, salbiy fikr bildirishi lozim. Auditor, agar u o’ziga fikr hosil qilish imkonini beradigan etarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo’lmasa va topilmagan buzib ko’rsatishlar (agar ular mavjud bo’lsa) moliyaviy hisobotlarga ko’rsatishi mumkin bo’lgan ta’siri ham muhim, ham keng qamrovli bo’lishi mumkin, degan xulosaga kelgan bo’lsa, fikr bildirishdan bosh tortishi lozim.

Auditor, agar u (ko’p sonli noaniqliklardan iborat bo’lgan kamdan-kam hollarda) noaniqlikning har bir jihati xususida etarlicha tegishli dalillar olinganiga qaramay, noaniqlik jihatlarining potentsial o’zaro aloqasi va ular jamuljam holda moliyaviy hisobotlarga ta’sir ko’rsatishi mumkinligi tufayli moliyaviy hisobotlar bo’yicha fikrni hosil qilish mumkin emas, degan xulosaga kelgan bo’lsa, fikr

bildirishdan bosh tortishi lozim. Shu o’rinda ta’kidlash joizki, maxsus savollar bo’yicha tekshiruvlarni amalga oshirish jarayonida auditor oldiga qo’yilgan masalalarni umumiy va maxsus shakllarga bo’lib olish mumkin. Bunda auditor oldiga qo’yilgan vazifaga qarab uning audit qilish jarayonida qanday savollarni o’rganishligi, ushbu savollarni qo’yilishi bo’yicha tuzilgan auditorlik rejasi va dasturi asosida tahliliy amallar tashkil qilinadi. Ushbu savollarni tekshirish buxgalteriya hisobining ko’rsatkichlari, schyotlardagi axborotlar, moliyaviy hisobotlar va ularning axborot ta’minotini o’rganishdan boshlanadi va shu asosda audit qilish uchun auditorlik guruhi shakllanadi. Bunda tahliliy amallar quyidagi rasmdagi shaklda tashkil qilinadi. Bunda asosiy masala talab qilib olinadigan axborotlar va ularning ishonchligi darajasi hisoblanadi. Ushbu tahliliy amallarning natijalari bevosita auditorlik hisobotining ma’lumot ta’mionti hisoblanadi. Tahliliy amallar natijasida auditorlik xulosasi chiqariladi. Bunday xulosani shakllanishi uchun asos auditorlik hisoboti hisoblanadi. Ushbu auditorlik hisoboti tarkibiga ko’ra ikki qismga, ya’ni umumiy savollar va maxsus savollar qismga ajratish mumkin. (8.5-rasm).



8.5-rasm. Maxsus savollar bo’yicha auditorlik hisoboti[99]

Ushbu masalaning tarkibi tashqi auditni amalga oshirish shu jumladan, tashabbus shaklida audit o’tkazishda auditorlik hisoboti shakli va uning mazmuni

[99] Muallif tomonidan tayyorlangan

masalasi echimini topish hisoblanadi. Auditor tomonidan esa auditorlik hisoboti ma’lumotlari tekshirilayotgan xo’jalik sub’ekti rahbariyatiga xo’jalik sub’ektida tashkil qilingan buxgalteriya hisobi tizimi va moliyaviy hisobotlar shakli, hisob yozuvlari, buxgalteriya hisobida va ichki nazorat tizimidagi aniqlangan kamchiliklar, uning natijasida moliyaviy hisobotdagi muhim xatoliklarga olib kelishligini tushunishi zarur hisoblanadi.

Moliyaviy hisobotlar umum qabul qilingan buxgalteriya tamoyillariga binoan, moliyaviy ahvolni, muomalalar natijalarini va kompaniyaning naqd puli harakatini aks etishi auditorlik standartlariga mos ravishda ijobiy xulosada ko’rsatiladi. Xulosa moliyaviy hisob standartlariga tegishli bo’lgan GAAPga asoslanadi. Shu bbilan birga AICPAning kasbiy ahloq Kodeksi qoidalarida talab etilayogan bugalteriya tamoyillariga rioya qilish moliyaviy hisobot ma’lumotlarini noto’g’riligiga olib kelishi mumkinligi qayd etilgan. ya’ni:

1) moliyaviy hisobot yoki boshqa moliyaviy ma’lumot umum qabul qilingan tomoyilarga binoan taqdim etilgan deb xulosa bermasligi yoki qayd etmasligi lozim;

2) agar hisobotlar yoki ma’lumot vakolatli organlar tomonidan belgilangan buxgalteriya tomoyilari doirasidan chiqqan bo’lsa va umumiy holda moliyaviy hisobotlarga ahamiyatli ta’sir etsa, unda hisobotlarni umum qabul qilingan buxgalteriya tomoyilarga moslashtirish uchun ularga kiritilishi lozim bo’lgan ahamiyatli o’garishlar haqida bilmasligini ta’kidlamasligi lozim.

Kasbiy Ahloq kodeksi qoidalariga muvofiq moliyaviiy hisobotlarda FASB yoki GASB tomonidan chiqarilgan buxgalteriya standartlaridan chetga chiqishlar bo’lishi mumkin va auditorlarga bunday chetga chiqishlarning kerakligni tushintirib, ijobiy xulosa chiqarishshga ruxsat etilgan.

Xalqaro audit standartlarga muvofiq, quyidagi shartlar bajarilgan hollarda shartsiz ijobiy xulosa chiqarilishi mumkin:

− audit maqsadiga erishish va korxonaning real holatini aks etirish uchun auditorga etarlicha ma’lumot va izohlar taqdim etilgan;

− moliyaviy xujjatlar qabul qilingan buxgalteriya hisobi tizimi asosida

tuzilgan va bu tizim mavjud bo’lgan qonunchilik va me’yoriy talablarni qondiradi;

− hisobot ishonchli hisobot ma’lumotlari asosida tuzlgan va unda ziddiyat holatlar mavjud emas;

− hisobot tegishli tartibda tuzilgan.

Xalqaro audit standartlarga ko’ra quyidagi hollarda esa auditor shartsiz ijobiy xulosa berolmaydi:

− ishonch yo’qligi holat. Bunda auditor amalga oshirilgan auditorlik muolajalar etarli miqdorda bo’lmaganligi sababli o’z fikrini to’liq bayon etolmaydi;

− norozilik holat. Agar auditor tomonidan shakllantirilgan fikr tekshirlgan moliyaviy ma’lumotga zid bo’lsa.

Norozilik sabablari:

− hisobga olish tizimi yoki usulining mos kelmasligi;

− moliyaviy hisobotning faktlari yoki summalari hisob ma’lumotlariga mos kelmasligi haqidagi fikrlarning farqlanishi

− hisobda va hisobotda faktlarni aks ettirish darajasi va usuliga nisbatan rozi bo’lmslik;

− amalga oshirilgan yoki muomalalarning rasmiylashtirish qonunchilik me’yorlariga va boshqa talablarga mos kelmasligi.

Salbiy xulosada umum qabul qilingan buxgalteriya tomoyillariga binoan moliyaviy hisobotlar moliyaviy holatlardan, opereatsiyalar natijalaridan va moliyaviy holatdagi o’zgarishlardan iborat emas, deb ta’kidlanadi. Kirish va asosiy bo’limlarda cheklovlar yo’q. Chunki salbiy xulosa chiqarishi uchun auditor to’liq ravishda kerak bo’lgan ma’lumotga ega bo’lishi lozim. Salbiy xulosani chiqarish sabablari izoh bo’limlarda aks etilishi lozim.

Ma’lumotning etarli emasligi - bu mijozni auditorlik tekshiruviga nisbatan cheklash yoki auditor tomonidan boshqa bir sabablarga ko’ra muhim ma’lumot ololmaslik bo’lsa, unda asosiy bo’limda mazkur sharoitlarni tushuntirish kerak. Auditrolik tekshirishga cheklovlar o’rnatilgan bo’lsa yoki muolajalar dalillariga oid ma’lumotlar etarli bo’lmasa unda asosiy bo’limga cheklovlar kiritiladi Bu esa

xulosaning cheklovigi yoki bo’lmasa xulosa chiqarshdan voz kechishga olib keladi. Agar auditorlik tekshirish muayyan yo’nalish bo’yicha cheklangan bo’lsa(masalan, mijoz auditorga debitorlik karz hakida tasdiqn olishga to’siqliq qilganda), ammo boshqa muolajalar bo’yicha kerak bo’lgan ma’lumot olinganda standart hisobotning asosiy qismiga cheklovlar kiritishga hojat bo’lmaydi. Mazkur cheklovlar cheklovli xulosalar berilganda yoki auditorlar xulosa berishdan voz kechganda beriladi.

Xalqaro audit standartlariga muvofiq auditor xulosa berishda voz kechishni asoslashi zarur. Hisobot “Biz .... o’tqazdik” iboralari o’rniga “Biz auditorlik tekshuruvni o’shtkazishga taklif qiling edik” so’zlar bilan boshlanadi. Chunki kerak bo’lgan daliliy ma’lumot yo’qligi sababli tekshirish tugallanmagan. Auditorning xisobot uchun ma’suliyatiga tegshli bo’lim va standartli asosiy bo’lim yo’q, chunki auditorlik hisobotida xulosa chiqarishdan voz kechish haqida ma’lumot mavjud.

Takrorlash uchun savollar:

1. Auditorlik xulosasining mazmuni, ahamiyati va uni tuzish maqsadini tushuntirib bering?
2. Auditorlik xulosasining tarkibiy qismlarini tushuntirib bering?
3. Auditorlik tekshiruvi natijalarini umumlashtirish va baholash ishlari qanday vazifalardan iborat?
4. Auditorlik xulosasini turlarini tushuntirib bering?
5. Auditorlik xulosasi kimlarga taqdim etiladi?
6. Xalqaro amaliyotda auditorlik xulosasining turlarini tavsiflab bering?
7. Auditorlik xulosasi kimlar tomonidan imzolanadi va rasmiylashtiriladi?
8. Hisobot tuzilgan sanadan so’ng sodir bo’lgan voqealar va ular aniqlanganda auditorning harakatini tushuntirib bering?
9. Maxsus vazifalar yuzasidan auditorlik xulosalarining mazmunini tushuntirib bering?
10. Auditorlik hisoboti va xulosasining farqli jihatlarini tushuntirib bering?

Tayanch tushunchalar:

1. Auditorlik xulosasi;
2. Auditorlik xulosasi tarkibiy qismlari;
3. Ijobiy auditorlik xulosasi;
4. Salbiy auditorlik xulosasi;
5. Auditorlik tekshiruvidan bosh tortish;
6. Auditorlik hisoboti;
7. Xulosaning kirish qismi;
8. Xulosaning ta’kidlovchi qismi;
9. Xulosaning xotima qismi;
10. Xulosani taqdim etish;
11. Tekshiruv natijalarini umumlashtirish;
12. Modifikatsiyalashgan hisobot.

FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR RO'YXATI

1. Ўзбекистон Республикасининг Конституцияси: -Т.: «Ўзбекистон», 2015 й. -40 б.
2. Ўзбекистон Республикаси "Аудиторлик фаолияти тўғрисида"ги қонуни (янги таҳрири). 2000 йил 26 май, 78-II сон.
3. Ўзбекистон Республикасининг "Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида"ги қонуни. 2014 йил 6-май, ЎРҚ-370-сон.
4. Ўзбекистон Республикасининг "Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида"ги қонуни. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2016 йил 13 апрель., ЎРҚ-404-сон.
5. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги "Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида"ги ПФ-4720 Фармони. www.lex.uz
6. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги "Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида"ги ПФ-4947-сонли фармони. Ўзбекистон Республикасининг қонун ҳужжатлари тўплами, 2017 йил, 6-сон, 70-модда.
7. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябрдаги "Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида"ги ПҚ-3946-сон Қарори.www.lex.uz
8. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2015 йил 28 июлдаги "Давлат улуши бўлган акциядорлик жамиятлари ва бошқа хўжалик юритувчи субъектлар фаолияти самарадорлигини баҳолаш мезонларини жорий этиш тўғрисида"ги 207-сонли қарори.www.lex.uz
9. The Conceptual Framework for Financial Reporting. IFRS Foundation and the IASB. Available at: http://www.iasplus.com/en/standards/other/framework
10. Концептуальные основы подготовки ипредставления финансовой отчетности (МСФО) (Framework for the Preparation of Financial Statements) [Электронныйресурс]– http: //accountingweb.ru/accounting-711.html

11. Аудит ва сифат назоратининг халқаро стандартлари. 2012. 1-қисм, 3-жилд. -Т.: ЎБАМА, 2014.-1049 б.

12. Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш учун концептуал асос” номли бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарти (БҲМС). http://www.lex.uz

13. Мирзиёев Ш.М. Эркин ва фаровон, демократик Ўзбекистон давлатини биргаликда барпо этамиз.// Ўзбекистон Республикаси Президенти лавозимига киришиш тантанали маросимига бағишланганОлий Мажлис палаталарининг қўшма мажлисидаги нутқ. Тошкент: «Ўзбекистон» НМИУ, 2016. -56 б.

14. Адамс Р. Основы аудита. Пер. с анг./под ред. Я.В. Соколова. – М.: ЮНИТИ, 2015, 398с.

15. Б.К.Хамдамов, Ш.И.Илхомов, О.А.Машарипов, Н.Ф.Каримов, М.С.Хожиев. Амалий аудит. Дарслик. –Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2019. 360 б.

16. Додж Р. Краткое руководства по стандартам и нормам аудита. Пер. с анг.: предисловие; Робертсон Дж. Аудит / Пер. с англ./Дж. Робертсон -М.: Контакт, 2004. 496стр.

17. Дусмуратов Р.Д. Аудиторлик фаолияти: назария, услубиёт ва амалиёт: монография. -Т: Молия нашриёти, 2007, -276 б.

18. Ибрагимов А.К. Аудитнинг халқаро стандартлари асосида тижорат банклари молиявий барқарорлиги ва ликвидлигини баҳолашни такомиллаштириш. Монография. –Т.:Молия, 2015.

19. Каримов Н.Ф. Тижорат банкларида ички аудит: Монография. -Т.: Ўзбекистон Республикаси Фанлар академияси “Фан” нашриёти, 2006. -262 б.

20. Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари:и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. Тошкент-2009, 38 б.

21. Кармайкл Д.Р., Бенис М. Стандарты и нормы аудита. Пер. с анг. -М.: Аудит. ЮНИТИ, 1995, 527стр.

22. Кеворкова Ж.А.. Международные стандарты аудита. -М.: Юрайт, 2014, 458стр.

23. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. -М.: ИНФРА-М.

1996,522 стр.

24. Проскуряков А. Аудит финансовой отчетности\Базовое руководство по применению и документированию аудиторских процедур.-Вологда Издательство «Дарника» 2010.

25. Суворов А.В. Финансовая отчетность по МСФО//Аудит и налогообложение. 2012. № 1. С. 31–37.

26. Маматов З.Т. Хўжалик юритувчи субъектларда молиявий ҳисобот аудитини ўтказишни такомиллаштириш масалалари: и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. Тошкент -2005, 40 б.

27. Меҳмонов С.У. Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва ички аудит методологиясини такомиллаштириш: и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. Тошкент-2018, 77 б.

28. Туйчиев А., Кузиев И., Хожиев М., Якубов М. Внутренний аудит. Учебное пособие. -Т.: “Iqtisod- Moliya”, 2018.-252 с.

29. Ташназаров С.Н. Молиявий ҳисоботнинг МҲХС бўйича трансформацияси зарурати, моҳияти ва босқичлари // “Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар” илмий электрон журнали. № 3, май-июнь, 2017 йил.

30. Файзиев Ш.Н., Машарипов О.А., Азизов А.У., Хожиев М.С. Практический аудит. Учебное пособие. –Т.: “Iqtisod-Moliya”, 2015. -164 с.

31. Хожиев М.С. Нодавлат нотижорат ташкилотларининг бухгалтерия ҳисоботи ва уни тақдим этиш масалалари. Халқаро молия ва ҳисоб илмий электрон журнали, – Тошкент, 2016. - №2. 1-8-б.

32. Хожиев М.С. Нодавлат нотижорат ташкилотларида бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш. Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) илмий даражасини олиш учун диссертацияси. -Т.: 2018 -158 б.

33. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебник.-М.: ИНФРА-М, 2009. 456 стр.

34. Қўзиев И.Н. Аудиторлик ҳисоботларини тузиш ва уларни умумлаштириш: назария ва методологик масалалар. Монография. –Т.:

“IQTISOD-MOLIYA”, 2015.

35. Meliyev I.I. Auditorlik tekshiruvini rejalashtirish va o’tkazishni takomillashtirish: iqtisodiyot fanlari bo’yicha falsafa doktori (PhD) ilmiy darajasini olish uchun dis. avtoref.. -T.: 2019 -56 b.

36. Djumanov S.A. Moliyaviy hisobot axborotlarini xalqaro standartlar asosida kompilyatsiya qilish: iqtisodiyot fanlari bo’yicha falsafa doktori (PhD) ilmiy darajasini olish uchun dis. avtoref.. -T.: 2019 -56 b.

37. Hojiyev M.S. Nodavlat notijorat tashkilotlarida buxgalteriya hisobini takomillashtirish. Iqtisodiyot fanlari bo’yicha falsafa doktori (PhD) ilmiy darajasini olish uchun dis. avtoref.. -T.: 2018 -56 b.

38. Xajimuratov N.Sh. Aktsiyadorlik jamiyatlarida moliyaviy hisobot auditini takomillashtirish: iqtisodiyot fanlari bo’yicha falsafa doktori (PhD) ilmiy darajasini olish uchun dis. avtoref.. -T.: 2018 -56 b.

39. Остонокулов А.А. Эркин иқтисодий зоналарда бухгалтерия ҳисоби ва аудитни такомиллаштириш: иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) дис. автореф. Тошкент – 2017, 56 б.

40. http://www.lex.uz - normativ-huquqiy hujjatlar rasmiy qidiruv sayti.

41. https://www.norma.uz - normativ-huquqiy hujjatlar rasmiy qidiruv sayti.

42. https://www.ifac.org - Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi rasmiy sayti.

43. https://www.naab.uz - O’zbekiston Respublikasi Buxgalterlar va auditorlar milliy asosiatsiyasining rasmiy sayti.

44. http://www.mf.uz (O’zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligi sayti)

45. http://www.gov.uz (O’zbekiston Respublikasi hukumat partali)

46. http://www.ziyonet.uz (ZiyoNET portali)

MUNDARIJA

	Kirish.	**5**
1-Mavzu	**Moliyaviy hisobot auditining maqsadi va uning asosiy tamoyillari. . . . . .**	**7**
1.1.	Moliyaviy hisobot auditi fanining maqsadi, vazifalari va me'yoriy-huquqiy asoslari.	7
1.2.	Auditorlik tekshiruvi jarayonida moliyaviy hisobotni baholash mezonlari.	14
1.3.	Jamlangan moliyaviy hisobot auditini o'tkazish xususiyatlari…	16
1.4.	Moliyaviy hisobotda nomuvofiqlik topilganda auditorning harakati.	27
	Takrorlash uchun savollar.	30
2-Mavzu	**Moliyaviy hisobot auditini o'tkazish usullari. . . . . .**	**32**
2.1.	Moliyaviy hisobot auditi fanining usullari mazmuni va ularni qo'llashga yondashuvlar.	32
2.2.	Moliyaviy hisobot auditini o'tkazish usulubiyati va unda qo'llaniladigan auditorlik amallari.	37
2.3.	Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari asosida tayyorlangan moliyaviy hisobot auditining tashkiliy masalalari	43
	Takrorlash uchun savollar.	56
3-Mavzu	**Xo'jalik sub'ektlari hisobotining auditi. . . . . .**	**58**
3.1.	Moliyaviy hisobotlar to'g'risidagi asosiy me'yoriy hujjatlarga sharh va izohlar.	58
3.2.	Xo'jalik sub'ektlarining qayta tuzilishi va yopilish jarayonidagi hisoboti auditi.	68
3.3.	Xo'jalik yurituvchi sub'ekt moliyaviy hisobotida xatolar aniqlanganda auditorlik tashkilotining harakatlari.	81
	Takrorlash uchun savollar.	85
4-Mavzu	**Buxgalteriya balansi moddalari va buxgalteriya hisobi registrlari mosligining nazorati. . . . . .**	**86**
4.1.	Moliyaviy hisobot va balansning o'zaro bog'liqligi hamda uning alohida moddalar bo'yicha baholanishi.	86
4.2.	Buxgalteriya balansining turlari va ularni tekshirish xususiyatlari.	94
4.3.	Buxgalteriya balansi auditida tahliliy amallarni qo'llash tartibi..	114
4.4.	Debitorlik va kreditorlik qarzlari to'g'risidagi ma'lumotnoma auditi	123
	Takrorlash uchun savollar.	133

5-Mavzu	**Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot auditi. . . . . .**	**135**
5.1.	Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot auditining maqsadi, vazifalari va ma'lumot manbalari.	135
5.2.	Mahsulot (ish va xizmatlar) sotilishidan tushum va ularni hisobotlarda aks etganlangi auditining xususiyatlari	148
5.3.	Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotda aks etgan xarajatlar auditi.	166
5.4.	Direct-kosting tizimi bo'yicha moliyaviy natijani aniqlash tartibi.	176
	Takrorlash uchun savollar.	182
6-Mavzu	**Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot auditi. . . . . .**	**184**
6.1.	Pul oqimlari to'g'risidagi hisobotning mazmuni, ahamiyati, uni tuzish va taqdim etish xususiyatlari.	184
6.2.	Pul oqimlari to'g'risida hisobot auditining maqsadi, vazifalari va uni rejalashtirish xususiyatlari.	194
6.3.	Pul oqimlari to'g'risida hisobot auditini o'tkazish tartibi va unda qo'llaniladigan auditorlik amallari.	201
	Takrorlash uchun savollar.	208
7-Mavzu	**Xususiy kapital to'g'risidagi hisobot auditi. . . . . .**	**219**
7.1.	Korxona o'z kapitali holati va uni shakllantirish manbalari bo'yicha xarajatlar auditi.	219
7.2.	Xususiy kapital to'g'risidagi hisobot auditini tashkil etish va rejalashtirish xususiyatlari.	229
7.3.	Ustav kapitali, qo'shilgan kapital va zahira kapitali auditining xususiyatlari.	237
	Takrorlash uchun savollar.	255
8-Mavzu	**Moliyaviy ko'rsatkichlarga auditorlik xulosalari. . . . . .**	**256**
8.1.	Auditorlik tekshiruvi natijalarini umumlashtirish va tekshiruvni yakunlashga tayyorgarlik jarayoni tavsifi.	256
8.2.	Auditorlik xulosasining tarkibi va mazmuni.	274
8.3.	Hisobot tuzilgan sanadan so'ng sodir bo'lgan voqealar va ular aniqlanganda auditor harakati.	281
8.4.	Xalqaro amaliyotda auditorlik xulosalarining turlari, ularni tuzish va taqdim etish xususiyatlari.	285
	Takrorlash uchun savollar.	294
	FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR RO'YXATI	296

СОДЕРЖАНИЕ

	Введение..……...……	**5**
Тема 1.	**Цель и основные принципы аудита финансовой отчетности…..... **	**7**
1.1.	Цель, задачи и правовые основы аудита финансовой отчетности…….….	7
1.2.	Критерии оценки финансовой отчетности в ходе аудита….....	14
1.3.	Особенности аудита консолидированной финансовой отчетности…….....	16
1.4.	Действия аудитора в случае расхождений в финансовой отчетности……....	27
	Вопросы для обсуждения…….	30
Тема 2.	**Методы проведения аудита финансовой отчетности…….....**	**32**
2.1.	Содержание и методы предмета аудита финансовой отчетности……...	32
2.2.	Методология аудита финансовой отчетности и используемые процедуры аудита……	37
2.3.	Организационные аспекты аудита финансовой отчетности, подготовленной на основе международных стандартов финансовой отчетности……..……..	43
	Вопросы для обсуждения……..……	56
Тема 3.	**Аудит отчетов хозяйствующих субъектов……..... **	**58**
3.1.	Интерпретации и комментарии к ключевым финансовым отчетам ……..……..	58
3.2.	Аудит субъектов хозяйствования в процессе реструктуризации и закрытия…….……	68
3.3.	Действия аудиторской фирмы по выявлению ошибок в финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.....	81
	Вопросы для обсуждения……..…….....	85
Тема 4.	**Контроль соответствия статей и регистров бухгалтерского учета.....**	**86**
4.1.	Связь между финансовой отчетностью и бухгалтерским балансом и его оценкой для отдельных статей……..….	86
4.2.	Виды бухгалтерского баланса и особенности их аудита…...	94
4.3.	Порядок применения аналитических процедур в аудите баланса…..……..…….	114
4.4.	Аудит дебиторской и кредиторской задолженности……..	123
	Вопросы для обсуждения……..	133

Тема 5.	**Аудит отчет о финансовых результатах.....**	**135**
5.1.	Цель, задачи и источники аудита отчета о финансовых результатах……	135
5.2.	Особенности аудита выручки от реализации продукции (работ и услуг) и их отражение в отчетах……	148
5.3.	Аудит расходов, отраженных в финансовой отчетности…...	166
5.4.	Порядок определения финансовых результатов по системы direct-kosting……...	176
	Вопросы для обсуждения…….	182
Тема 6.	**Аудит отчетов о движении денежных средств.....**	**184**
6.1.	Содержание, важность, структура и представление отчета о движении денежных средств……..……..	184
6.2.	Цель, задачи и особенности аудита отчета о движении денежных средств.....	194
6.3.	Процедуры аудита отчета о движении денежных средств и применяемые процедуры аудита……..	201
	Вопросы для обсуждения……..…	208
Тема 7.	**Аудит отчета о собственном капитала.....**	**219**
7.1.	Аудит состояния собственного капитала и источников его формирования.....	219
7.2.	Особенности организации и планирования аудита отчета о капитале.....	229
7.3.	Особенности аудита уставного капитала, добавочного капитала и резервного капитала……...	237
	Вопросы для обсуждения…….	255
Тема 8.	**Аудит показателей финансовой отчетности…...…….....	**256**
8.1.	Подведите итоги аудита и опишите процесс подготовки к завершению аудита……	256
8.2.	Структура и содержание аудиторского заключения……	274
8.3.	События, произошедшие после отчетной даты, и действия аудитора, когда они были обнаружены……...	281
8.4.	Виды аудиторских отчетов в международной практике, их разработка и представление…….....	285
	Вопросы для обсуждения……..	294
	Список использованные литературы……	296

CONTENT

	Introduction……...……	**5**
Theme 1.	**The purpose and main principles of the audit of financial statements.....**	**7**
1.1.	The purpose, objectives and legal framework for the audit of financial statements…….....…	7
1.2.	Criteria for assessing financial statements during the audit.....	14
1.3.	Features of the audit of consolidated financial statements.....	16
1.4.	Auditor's actions in case of discrepancies in financial statements…….....…….....	27
	Issues for discussion …….....……	30
Theme 2.	**Methods of audit of financial statements.....**	**32**
2.1.	The content and methods of the subject of the audit of financial statements.……..……..…….....	32
2.2.	The financial reporting audit methodology and audit procedures used.……..……..……	37
2.3.	Organizational aspects of the audit of financial statements prepared on the basis of international financial reporting standards.……..……..……..	43
	Issues for discussion ……..……..……...…….	56
Theme 3.	**Audit reports of business entities....……..……**	**58**
3.1.	Interpretations and comments on key financial statements……..	58
3.2.	Audit of business entities in the process of restructuring and closure.....……..……	68
3.3.	Actions of the audit firm to detect errors in the financial statements of the business entity .....…….....	81
	Issues for discussion ……..…….....……...	85
Theme 4.	**Control of compliance of accounting items and accounting registers.....**	**86**
4.1.	The relationship between financial statements and the balance sheet and its assessment for individual items…...……	86
4.2.	Types of balance sheet and features of their audit…….....…	94
4.3.	The procedure for applying analytical procedures in the audit of balance…..……..……..……	114
4.4.	Audit of receivables and payables.....……..	123
	Issues for discussion…….....……	133
Theme 5.	**Audit statement of financial performance.....**	**135**
5.1.	The purpose, objectives and sources of audit of the report on financial results….....…….....……	135

5.2.	Features of audit of revenue from sales of products (works and services) and their reflection in reports……	148
5.3.	Audit of expenses reflected in financial statements……	166
5.4.	The procedure for determining financial results for the direct costing system……	176
	Issues for discussion…….....	182
Theme 6.	**Audit of cash flow reports.....**	**184**
6.1.	The content, nature, structure and presentation of the statement of cash flows…….……....	184
6.2.	The purpose, objectives and features of the audit of the statement of cash flows…….……...	194
6.3.	Cash flow statement audit procedures and applicable audit procedures…….....…….……..	201
	Issues for discussion ……..…….….	208
Theme 7.	**Audit of equity statement.....**	**219**
7.1.	Audit of equity and sources of its formation..……	219
7.2.	Features of the organization and planning of the audit of the capital report..……..……	229
7.3.	Features of the audit of authorized capital, additional paid-in capital and reserve capital..……..…	237
	Issues for discussion …..……....	255
Theme 8.	**Audit of financial statements indicators.....**	**256**
8.1.	Summarize audit and describe the process of preparing for audit completion……	256
8.2.	The structure and content of the audit report……	274
8.3.	Events that occurred after the reporting date, and the actions of the auditor when they were discovered……...	281
8.4.	Types of audit reports in international practice, their development and presentation……	285
	Issues for discussion ……	294
	List of references .....……....	296

Moliyaviy hisobot auditi /O’quv qo’llanma/ M.S.Hojiyev, I.I.Meliev, S.A.Djumanov/ -T. TMI-, 2020. 306 bet.

Muharrir

Texnik muharrir

Bosishga ruxsat etildi. __ __ .2020 yil.

Qog’oz bichimi 60x80 1/6. Shartli bosma tabog’i _

Adadi nusxa. _____ - sonli buyurtma.

Toshkent 2020 y.