

**ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ ОЛИЙ ВА ЎРТА МАХСУС ТАЪЛИМ
ВАЗИРЛИГИ**

САМАРҚАНД ИҚТИСОДИЁТ ВА СЕРВИС ИНСТИТУТИ

Ҳимояга рухсат этилади

“Бухгалтерия ҳисоби ва аудит”

кафедраси мудири _____

и.ф.д., проф К.Б. Уразов

Қўлёзма ҳуқуқида

УДК 675.01.(571.1)

ШАМСИЕВА СЕВАРА ДЖАМШИД ҚИЗИ

**ХОРИЖИЙ ИНВЕСТИЦИЯ ИШТИРОКИДАГИ КОРХОНАЛАРДА
ХУСУСИЙ КАПИТАЛ АУДИТИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ (МЧЖ
ШАКЛИДАГИ “САМАРҚАНД ПРАГА-ПИВА” ХИИК МИСОЛИДА)**

5A230902 - “Аудит (тармоқлар бўйича)”

Магистр академик даражасини олиш учун ёзилган

диссертация

Илмий раҳбар: и.ф.н, доцент Ташназаров.С.Н

САМАРҚАНД-2014

МУНДАРИЖА

КИРИШ.....	3
-------------------	----------

I БОБ. ХОРИЖИЙ ИНВЕСТИЦИЯ ИШТИРОКИДАГИ КОРХОНАЛАРДА ХУСУСИЙ КАПИТАЛ АУДИТИНИНГ НАЗАРИЙ АСОСЛАРИ

1.1. Хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналар хусусий капиталининг аудит объекти сифатида тавсифи ва таснифи.....	8
1.2. Хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналар хусусий капиталининг аудити мақсад ва вазифалари.....	15
1.3. Хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналар хусусий капитали аудитининг тамойиллари.....	21

II БОБ. ХОРИЖИЙ ИНВЕСТИЦИЯ ИШТИРОКИДАГИ КОРХОНАЛАРДА ХУСУСИЙ КАПИТАЛ ҲИСОБИ ВА ҲИСОБОТИ ҲАМДА АУДИТИНИНГ АХБОРОТ ТАЪМИНОТИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

2.1. Хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналарда хусусий капитал ҳисоби.....	24
2.2. Хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналарда хусусий капитал ҳисоботини такомиллаштириш.....	32
2.3. Хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналарда хусусий капитал аудитининг ахборот таъминотини такомиллаштириш	37

III БОБ. ХОРИЖИЙ ИНВЕСТИЦИЯ ИШТИРОКИДАГИ КОРХОНАЛАРДА ХУСУСИЙ КАПИТАЛ АУДИТИНИНГ МЕТОДОЛОГИК АСОСЛАРИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

3.1. Хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналарда хусусий капитал аудитини ўтказишнинг услубий тартиби.....	47
3.2. Хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналарда хусусий капитал аудити натижаларини умумлаштириш ва расмийлаштириш тартиби.....	65
3.3. Хусусий капитал аудити услубиятини такомиллаштириш.....	82

ХУЛОСА ВА ТАКЛИФЛАР.....	85
Фойдаланилган адабиётлар рўйхати.....	87
ИЛОВАЛАР.....	91

К И Р И Ш

Мавзунинг долзарблиги. Иқтисодий эркинлаштириш ислохотларни амалга оширишнинг энг муҳим устувор вазифаларидан ҳисобланади. Президентимиз И.А. Каримов таъкидлаганидек, «Мамлакатни модернизация қилиш ва аҳолига муносиб турмуш шароитини яратиш бериш борасида қўйган вазифаларимизиқтисодий ислохотларни янада чуқурлаштиришни объектив шарт қилиб қўймоқда».¹ Ушбу масалаларни ҳал этишда иқтисодийтимизга хорижий инвестицияларни кенг қўламда жалб этиш ва хорижий инвестициялар иштирокидаги корхона (ХИИК)лар фаолиятини ривожланишига имкон берувчи барча шарт-шароитларни яратиш муҳим ўрин тутди.

Хорижий инвестицияларнинг кенг қўламда мамлакатимиз иқтисодиётига кириб келишига ижобий таъсир кўрсатувчи омиллардан бири бўлиб корхоналарда юритиладиган молиявий бухгалтерия ҳисобини ҳамда аудитни халқаро стандартларга мослаштириш, унинг назарий, услубий ва ташкилий жиҳатларини ташқи ва ички ахборот фойдаланувчилар талаблари асосида такомиллаштириш ҳисобланади.

ХИИКларнинг тўлақонли фаолият юритиши кўп жиҳатдан хорижий инвестицияларни хусусий капитал сифатида корхоналар фаолиятига жалб қилиш, уларни ўз вақтида шакллантириш, самарали фойдаланиш ҳамда хорижий инвесторларнинг улушларини тўғри ва ўз вақтида ўтказиб бериш ва бошқа масалаларнинг халқаро стандартларга мувофиқ ташкил этилишига боғлиқ. Чунки, хорижий инвесторни хусусий капиталига оид ахборотларнинг халқаро стандартларга мувофиқ тайёрланаётганлиги ҳамда шу ахборотларнинг ишончлиги қизиқтиради. Бу эса аудит орқали таъмин этилади. Аудитдан ўтказилган молиявий ҳисобот объектив, ишончли ва уйғун ҳисобланади, қайсики у ахборот фойдаланувчи сифатида хорижий инвесторларнинг талабларига жавоб беради.

¹ Каримов И. А. Бизнинг бош мақсадимиз – жамиятни демократлаштириш ва янгилаш, мамлакатни модернизация ва ислох этишдир. –Т.: “Ўзбекистон”, 2005. –76-б.

Хорижий инвесторларга тақдим қилинаётган ахборотларнинг сифатини ошириш зарурияти ХИИКларнинг хусусий капиталини тўғри баҳолаш ва ҳисобга олиш ҳамда аудити бўйича чуқур илмий изланишларни олиб боришни, бу борада мавжуд илғор хорижий тажрибаларни ўрганишни ва улардан миллий ҳисоб ва аудит тизимимизни такомиллаштиришда фойдаланиш йўллари татқиқ этишни тақозо қилмоқда.

Мавзунинг ўрганилганлик даражаси. Бизнинг республикамызда ҳам молиявий ҳисоб ва аудит масалалари ҳамда унинг айрим соҳаларига бағишланган кўплаб тадқиқотлар амалга оширилди. Булар жумласига З.Т. Маматов, Ҳ.Н. Мусаев, А.Х. Пардаев, М.Қ. Пардаев, Б.Исроилов, М.М. Тулаходжаева, Б.А. Хасанов, Ш.У. Ҳайдаров, К.Б. Уразов, Исманов, Б.А. Хасанов, Ш.У. Ҳайдаров, З.Н. Қурбонов, А.А. Каримов, А. Дўстмуродов, С.Н. Ташназаров, А.И. Алиқулов, ва бошқаларнинг изланишларини киритишимиз мумкин. Аммо, ушбу олимларимизнинг ишларида аудитнинг замонавий усул ва услубларининг қўлланилиши, корхоналарнинг хусусий капитал ҳисоби ва аудитини халқаро стандартлар билан мувофиқлаштириш масалалари батафсил ёритилмаган. Бундан ташқари, ушбу муаммоларни хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналар мисолида бир-бирига узвий боғлиқликда ва бутун бир яхлит ҳолда ўрганишга бағишланган илмий ишлар ҳам етарли эмас.

Буларнинг барчаси ушбу мавзуда илмий тадқиқотларни олиб боришга, шунингдек, унинг мақсади ва вазифаларини, изланишлар предмети ва объектларини, тадқиқотлар методологиясини ва жорий этиш усулларини белгилашга асос бўлди.

Диссертация ишининг илмий-тадқиқот ишлари режалари билан боғлиқлиги. Диссертация иши Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институтида олиб борилаётган илмий-тадқиқот ишларининг режаси билан узвий боғлиқдир.

Тадқиқотнинг мақсади. Иқтисодиётни модернизация қилиш шароитида бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг халқаро стандартлари талабларига уйғун

ҳолда ХИИКларда хусусий капитал ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш бўйича таклиф ва тавсиялар ишлаб чиқишдан иборатдир.

Тадқиқот вазифалари қуйидагилардан иборат:

- Хусусий капиталнинг моҳиятини тадқиқ этиш, уни таркибий элементларини белгилаш бўйича таклифлар бериш;
- ХИИКлар бошқарув тизимида молиявий бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг тутган ўрнини тадқиқ этиш ва унинг бошқарувда иштирокини янгилаш илмий талқин қилиб бериш;
- илғор хорижий ва миллий тажрибаларни тадқиқ қилиш асосида ХИИКларда хусусий капитални баҳолаш ва уни ҳисобга олишни такомиллаштириш бўйича тавсиялар бериш;
- ХИИКларда хорижий инвесторларга ахборот бериш манбаи сифатида хусусий капитал тўғрисидаги ҳисоботни халқаро стандартларга мувофиқлаштириш бўйича илмий тавсиялаш ишлаб чиқиш;
- ХИИКларда хусусий капитал аудит процедураси ва услубиётини ҳамда аудит натижаларини расмийлаштиришни такомиллаштириш бўйича илмий тавсиялар бериш;

Тадқиқотнинг предмети иқтисодий эркинлаштириш шароитида фаолият юритаётган хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналарда молиявий бухгалтерия ҳисоби масалаларининг илмий-назарий ва методологик йўналишлари ҳисобланади.

Тадқиқотнинг объекти бўлиб вилоятимизда ишлаб чиқариш, қурилиш ва хизмат кўрсатиш соҳаларида фаолият юритаётган хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналар ҳисобланади.

Тадқиқотнинг назарий ва методологик асоси сифатида иқтисодий жараёнларни ўрганишда қўлланиладиган билиш назарияси, Ўзбекистон Республикаси қонунлари, Ўзбекистон Республикаси Президентининг фармонлари, Вазирлар Маҳкамасининг қарорлари, шунингдек, бухгалтерия

ҳисобининг халқаро стандартлари, Ўзбекистон Республикаси БҲМС ҳамда Аудитнинг халқаро ва миллий стандартлари каби меъёрий ҳужжатлардан фойдаланилди.

Тадқиқотнинг илмий янгилиги ХИИКларда хусусий капитал ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш бўйича таклиф ва тавсиялар ишлаб чиқилганлиги билан белгиланади. Илмий янгиликларини ташкил этувчи энг муҳим хулосалар қуйидагилардан иборат:

- ХИИКларнинг моҳияти, иқтисодиётда тутган ўрни ва аҳамияти илмий жиҳатдан тадқиқ қилинди ҳамда хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналарнинг илмий таърифи ишлаб чиқилди, уларнинг турлари асосланди;

- ХИИКларда хусусий капиталга таъриф берилди, унинг шаклланиш манбалари кўрсатиб берилди ҳамда ҳисобот мақсадларида таркибий элементлари бўйича таклифлар берилди;

- илғор халқаро тажрибаларни тадқиқ қилиш асосида ХИИКларда хусусий капитални баҳолаш ҳамда устав капиталининг ҳаракатини ҳисобга олишнинг илғор, яъни капиталнинг киритилиши ҳамда чиқариб кетилишига оид счетларнинг юритилиш услубий тартиби тавсия этилди;

- ХИИКларда ишлаб топилган фойданинг таъсисчилар ўртасида тақсимлашда халқаро стандартларга мувофиқ келадиган тартиб қоидаларини жорий қилиш бўйича илмий тавсиялар берилди;

- ХИИКларда хорижий инвесторларга ахборот бериш манбаи сифатида хусусий капитал тўғрисидаги ҳисоботни моддаларини ҳамда тузиш тартибини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш бўйича илмий тавсиялар ишлаб чиқилди;

- ХИИКларда хусусий капитал аудитдан ўтказиш процедураси ва услубиёти ҳамда аудит натижаларини расмийлаштиришни амалиёти тадқиқ қилинди ҳамда уларни такомиллаштириш бўйича илмий тавсиялар берилди;

Тадқиқотнинг илмий ва амалий аҳамияти. Диссертациянинг илмий аҳамияти ХИИКларда молиявий бухгалтерия ҳисоби ва аудитини

такомиллаштиришда, мамлакатимизда «Молиявий ҳисоб», “Аудит” фанларини ривожлантиришда, ушбу фан бўйича дарслик ва ўқув қўлланмаларни тайёрлашда фойдаланиши мумкинлиги билан белгиланади. Илмий ишнинг амалий аҳамияти ХИИКлар фаолиятида хусусий капитал ҳисобини амалга оширишда, молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим қилиш жараёнларини халқаро тажрибаларга мувофиқлаштиришда ҳамда аудитни ташкил қилиш ва ўтказишда ўз ифодасини топади. Диссертацияда келтирилган хулоса ва таклифлардан бухгалтерия ҳисоби ва аудитга оид меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларни янада такомиллаштиришда ҳам фойдаланиш мумкин.

Натижаларнинг жорий қилиниши. Илмий ишда баён қилинган тавсиялар Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги, ХИИКлар «Самарқанд – Прага – Пива” МЧЖ корхонасида (Самарқанд), МЧЖ «American Oilseeds and Grains» корхонаси (Самарқанд), корхонаси амалиётига жорий қилинган. Илмий ишдаги айрим таклифлардан СамИСИ ўқув режасидаги “Аудит” ва “Халқаро ҳисоб асослари” фанларини ўқитишда фойдаланилмоқда.

Ишнинг синовдан ўтиши. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг назарий ва методологик жиҳатлари бўйича олиб борилган тадқиқот натижалари 2014 йилларда ўтказилган республика ва институт илмий-амалий конференцияларида муҳокама қилинган ва ижобий баҳоланган.

Натижаларнинг эълон қилинганлиги. Илмий изланиш натижалари муаллиф томонидан чоп этилган 2 та илмий мақолалар (шундан 1 таси журналларда чоп қилинган), ларда ўз аксини топган.

I-БОБ. ХОРИЖИЙ ИНВЕСТИЦИЯ ИШТИРОКИДАГИ КОРХОНАЛАРДА ХУСУСИЙ КАПИТАЛ АУДИТИНИНГ НАЗАРИЙ АСОСЛАРИ

1.1. Хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналар хусусий капиталининг аудит объекти сифатида тавсифи ва таснифи

Умуман, республикамиз ва унинг минтақалари иқтисодиётига хорижий инвестицияларни жалб қилиш ва ХИИКларни тараққий эттириш борасида 1) мамлакатимиздаги инвестицион муҳитни халқаро стандартлар талабларига мувофиқлаштириш, 2) қимматли қоғозлар бозори орқали жалб этилган хорижий инвестицияларнинг ҳиссасини (хорижий инвесторларнинг қимматли қоғозлар биржасида иштирокини) ошириш, 3) хорижий инвесторларни вилоятлар саноат мажмуасидаги хусусийлаштириш жараёнлари (кўчмас мулк биржаларида кимошди савдолари)да фаол иштирокини, жумладан, бутун ишлаб чиқариш объектларини хорижий инвесторларга хусусий мулк сифатида сотилишини амалга ошириш, 4) ахборот ва банк-молия хизмати соҳаларига хорижий инвестицияларни кенг жалб қилиш, 5) потенциал инвесторларни республикамизда яратилган инвестицион муҳит ва инвестиция имкониятлари, жумладан, мамлакатимиз минтақаларининг табиий русурсларига бой эканлиги, иқтисодий тараққиётда барқарорликка эришилганлиги, хусусийлаштириш жараёнлари ва меҳнатсевар халқимизнинг ишбилармонлик ташаббускорлиги тўғрисида хабардор қилиш мақсадида конференция ва бизнес-семинарлар ўтказиш, 6) мамлакатимизга келган хорижий инвесторлар ва ишлаётган ходимлар учун кўрсатилаётган хизмат соҳаларини халқаро стандартлар даражасига кўтариш, 7) маҳаллий тадбиркорларимиз ва таъсисчиларимизнинг ҳалол ва виждонан хизмат қилиш каби фазилатларини кучайтириш ва уларнинг хорижда тажриба оширишини ташкил этиш ва бошқа шу каби тадбирларни амалга ошириш ўта муҳим аҳамият касб этади.

ХИИКларни очиш ва уларни ривожлантиришда мамлакатда яратилган инвестицион иқлим ҳам муҳим роль ўйнайди. Инвестицион иқлим хорижий

инвестицияларнинг мамлакатимиз иқтисодиётига оқиб кириши ва ХИИКларнинг очилиши ҳамда тараққий этиши учун яратилган қулай муҳит ва шарт-шароитлар тизимини ўз ичига олади.

Ўзбекистонда хорижий инвестициялар ва ХИИКларнинг дахлсизлиги ва ривожидан давлат миқёсида кафолатланиб келинмоқда. Президентимиз Ислам Каримов томонидан "...хорижий сармояларни жалб этиш бўйича рағбатлантиришларни кучайтириш, кафолат ва имтиёзларни кенгайтириш, инвестиция фаолияти учун қулай муҳитни шакллантириш зарур"²лиги масаласининг қўйилиши мамлакатимизда инвестицион муҳитни барқарорлаштириш бўйича йўналишларни белгилаб олишга асос бўлиб хизмат қилмоқда. Мамлакатимизда хорижий инвестицияларнинг оқими ва ХИИКлар ривожидан учун қулай қонунчилик базаси яратилган. Хорижий инвесторлар ва ХИИКларнинг фаолиятини тартибга солувчи асосий қонунчилик ҳужжатларга "Чет эл инвестициялари тўғрисида"ги (1998 йил), "Чет эллик инвесторлар ҳуқуқларининг кафолатлари ва уларни ҳимоя қилиш чоралари тўғрисида"ги (1998 йил), "Ташқи иқтисодий фаолият тўғрисида"ги (2000 йил), "Инвестиция фаолияти тўғрисида"ги (1999 йил), "Қимматли қоғозлар бозорида инвесторлар ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида"ги (2001 йил) Қонунларни киритиш мумкин. Бундан ташқари хорижий инвестицияларни жалб қилишни кенгайтириш ва хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналарга бериладиган қўшимча рағбатлантириш ва имтиёзлар тўғрисида ва уларнинг ҳуқуқий ҳимоясига оид ўттиздан ортиқ Ўзбекистон Республикаси Президентининг Фармонлари ва Вазирлар Маҳкамасининг қарорлари қабул қилинган.

Мухтасар қилиб шуни таъкидлаш жоизки, бугунги кунда мамлакатимизда хорижий инвестицияларни жалб қилиш бўйича олиб борилаётган ишлар натижалари ва бу борада жаҳон тажрибаси инвестицион муҳитни

² Каримов И.А. Ўзбекистон XXI асрга интилмоқда.—Т.: "Ўзбекистон", 1999. 36-бет

барқарорлаштиришда бухгалтерия ҳисоби ишларини халқаро стандартлар билан уйғунлаштириш муҳим омил сифатида қаралишини тақозо қилмоқда.

Миллий иқтисодда бухгалтерия ҳисобини халқаро стандартлар билан уйғунлаштиришда ХИИКларни бухгалтерия ҳисобининг муҳим бирлиги сифатида тавсифини эътироф этиш ва уларни таснифлаш масаласи муҳим аҳамият касб этади.

Бизнес бирликлари концептига мувофиқ бухгалтерия ҳисоби мақсадлари учун хорижий инвестициялар иштирокидаги тадбиркорлик фаолиятини қуйидаги ташкилий-ҳуқуқий шаклларга ажратиш мақсадга мувофиқдир: 1) индивидуал тадбиркорлик; 2) хўжалик ўртоқликлари ва жамиятлари; 3) акциядорлик жамиятлари; 4) ишлаб чиқариш кооперативлари; 5) унитар корхоналар; 6) доимий муассасалар.

Амалдаги меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар талабларидан келиб чиқиб, *“хорижий инвестициялар иштирокидаги корхона* – бу қатнашчиларидан бири албатта хорижий инвестор бўлган, хорижий инвестициянинг акция (ҳисса, пай)лар ёки устав капиталидаги ҳиссаси 30 фоиздан ва миқдори қонунчиликда белгиланган суммадан кам бўлмаган ва устав капиталини ўз вақтида шакллантирган ҳуқуқий шахс”, – деб таъриф беришимиз мумкин.

ХИИКларни Ўзбекистон томонидан таъсисчиларнинг қатнашишига қараб икки турга бўлиш мумкин: қўшма корхоналар; ва 100 фоизлик (ёки тўлиқ) хорижий сармоялар иштирокидаги корхоналар.

Хорижий инвестициялар иштирокидаги қўшма корхоналар – бу хорижий инвесторларнинг Ўзбекистон Республикаси ҳуқуқий ва жисмоний шахслари билан ҳамкорликда устав капиталига таъсис ҳужжатларида ва қонунчиликда кўрсатилган миқдордан кам бўлмаган миқдорда ва ўз вақтида ҳисса киритиши асосида ташкил этилган мустақил хўжалик юритувчи субъектлар ҳисобланган ҳуқуқий шахслардир.

Ҳозирги кунда мамлакатимизда фаолият кўрсатаётган ХИИКларнинг 80 фоизидан ортиғи қўшма корхоналар шаклида ташкил этилган.

100 фоизлик (ёки тўлиқ) хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналар – бу хорижий сармоядорлар томонидан Ўзбекистон жисмоний ва ҳуқуқий шахсларининг ҳиссали иштирокисиз устав капиталини ўз вақтида тўлиқ хорижий инвестициялар ҳисобидан ташкил этган мустақил хўжалик юритувчи субъектлар бўлган ҳуқуқий шахслардир.

Бизнингча, бошқарувда бухгалтерия ҳисоби иштирокини менежментнинг қуйидаги умумэътироф этилган тўртта ўзаро боғлиқ ва кетма-кет амалга ошириладиган босқичларида аниқлаш лозим (2-илова):

1. Ташкилотнинг энг умумий ва махсус мақсадларини белгилаш;
2. Мақсадларга эришиш учун режалар ишлаб чиқиш (бюджетлар);
3. Ҳаракат (амалга ошириш);
4. Бажарилишларни баҳолаш.

Ташкилотнинг умумий ва махсус мақсадлари менежерлар томонидан белгилангандан сўнг, мақсадларга эришиш учун режалар ишлаб чиқилади. Бизнес режалари у ёки бу турдаги товар (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш (бажариш, кўрсатиш) учун талаб этиладиган моддий, молиявий ва меҳнат ресурсларига бўлган эҳтиёжлар, ишлаб чиқариш, сотиш ва кутилаётган молиявий натижаларни акс эттирувчи бюджет лойиҳаларини ўз ичига олади. Ушбу лойиҳалар тузилаётганида бухгалтерия ҳисоби ахборотларидан фойдаланилади ва бухгалтер-менежерлар иштироки талаб қилинади. Лекин, молиявий ахборотларни мужассамлантирувчи кўпгина лойиҳалар, жумладан, пул оқимлари бюджети, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот лойиҳаси, бухгалтерия баланси лойиҳалари бевосита бухгалтерлар томонидан тузилади. Демак, бизнес фаолияти режалаштирилаётганда бухгалтерларнинг уч кўринишдаги иштирокини таъкидлаш мақсадга мувофиқдир: 1) бизнес режалари тузишда бухгалтерия ахборотлари таъмин этилади; 2) бухгалтер-менежерлар бизнес-режаларини ишлаб чиқишда бошқа менежерлар қатори иштирок этади; 3) айрим молиявий ахборотларга тааллуқли лойиҳалар бевосита бухгалтерлар томонидан тайёрланади.

Мукаммал режалар ишлаб чиқилгандан сўнг, фаолиятга жалб қилинган маблағларнинг ҳаракати амалга оширилади. Режадаги маҳсулотни ишлаб чиқариш (ишларни бажариш ва хизматларни кўрсатиш) учун моддий, молиявий ва меҳнат сарфлари юз беради ва натижада ишлаб чиқариш, сотиш ва молиявий натижалар шакллана боради. Ҳаракат жараёнининг юз бериши эришилган бажарилишларни ўлчаш ва баҳолаш заруриятини келтириб чиқаради. Ҳақиқатдаги ҳаракат (амалга оширилиш) ва бажарилишларни баҳолаш натижалари бошқарув (менежментлик) ва молиявий бухгалтерия ҳисоби учун объект сифатида хизмат қилади. Ушбу жараёнлар бошланғич ҳужжатлар билан расмийлаштирилади, бухгалтерия ҳисоби счётлари ва регистрларида қайд этилади, бажарилишлар ҳисоботи тузилади ва менежерларга тақдим этилади. Менежерлар ҳақиқатда эришилган натижаларнинг бюджетларга мувофиқлигини назорат қилиб боради. Агарда жиддий фарқ вужудга келса, бюджетларга ўзгартиришлар киритиш масаласи ўртага қўйилади ва бу ўзгартиришлар менежерлар томонидан қабул қилинса, кейинги назорат фаолиятида ушбу ўзгартиришлар асосидаги бюджет лойиҳаларидан фойдаланилади. Ҳаракатлар (амалга оширилиш) ва бажарилишни баҳолаш жараёнидаги ҳисобга олинган маълумотларни менежерларга етказилиши “тескари боғлиқлик” ни юзага келтиради.

Президентимиз айтганларидек “Хусусийлаштириш масаласида биз танлаб олган ёндашувнинг навбатдаги муҳим хусусияти шундан иборатки, биз мулкни давлат тасарруфидан чиқариш чоғида аҳоли учун кучли социал кафолатларни яратдик ва таъминламоқдамиз”³. Хусусийлаштириш жараёни барча хўжалик юритувчи субъектларда хусусий капитал тушунчасини олиб кирди. Бундан биз хусусий капитал нафақат микро даражада, балки, макро даражада ҳам аҳамиятга эга эканлигини билиб олишимиз мумкин. Турли мулкдаги корхоналарнинг фаолиятлари асосий ва айланма маблағларга бевосита боғлиқдир. Ушбу маблағлар хўжалик юритувчи субъектлар ташкил қилингандан эътиборан фойдаланилади ва кўпайтирилиб борилади. Хўжалик

³ Каримов. И.А. Буюк келажак сари. Тошкент. Ўқитувчи. 1999 йил 156-б

маблағларининг муҳим манбаси хусусий капитал ҳисобланади. Капитал ўз навбатида ўзлик капитали, қўшилган капитал ва захира (резерв) капи-талидан ташкил топади. Ушбу манбалар асосан корхона фаолия-тидан олинган сўнгги молиявий натижа, яъни фойда ҳисобидан қўпайтирилиб борилади. Шунинг учун ҳам корхона хусусий капитали аудитнинг муҳим объекти ҳисобланади.

Эркин иқтисодий муносабатлар шароитида хусусий капитал корхонанинг молиявий ҳолатини тавсифловчи муҳим курсаткичлардан бири ҳисобланади. Негаки, унинг ҳолатига қараб жами маблағлар таркибидан келиб чиққан ҳолда корхонанинг иқтисодий қарамлиги ёки мустақиллигига баҳо берилади. Бу бизнесни бошқариш, фаолиятни кенгайтириш ва шериклик фаолиятини йўлга қуйишда ута муҳим масала ҳисобланади.

Хусусий капитал корхонанинг ўз маблағлари манбаининг асосини ташкил этувчи курсаткич ҳисобланиб, унинг таркибига корхона устав капитали, захира капитали, қўшилган капитал ҳамда таксимланмаган фойда (копланмаган зарар) қиради.

Бухгалтерия ҳисоби фанидан маълумки корхона, ташкилот ва фирмаларни молиявий маблағлар билан таъминлаш манбаи бўлиб қуйидагилар ҳисобланади:

- Уз маблағлар манбаи;
- қарз маблағлари.

Малумки, ҳозирги жадал ривожланаётган бозор муносабатлари шароитида барча хўжалик юритувчи субъектлар ўзларининг фаолиятларини олиб бориш учун хусусий маблағларига эга бўлиши лозим.

«Бухгалтерия ҳисоби туғрисидаги қонун» га мувофиқ корхонанинг хусусий капитали: устав капитали, қўшилган капитал, захира капитали ва таксимланмаган фойдадан таркиб топади.

Устав капитали таъсис ҳужжатларида белгиланган хиссаларнинг (пул ифодасида) йиғиндисидир. Устав капиталига хисса шаклида қўшилаётган моддий ва номоддий активлар таъсисчилар қелишувида ёки юридик шахс ижрочи органининг қарорига қўра баҳоланади ва ҳисобга олинади.

кушилган капитал акцияларни номинал кийматидан баланд нархларда дастлабки сотишдан олинadиган эмиссия даромадини акс эттиради.

Захира капитали мол-мулкни кайта баҳолаш чоғида ҳосил буладиган инфляция захираларини, шунингдек, текинга олинган мол-мулк кийматини акс эттиради.

Таксимланмаган фойда фойданинг жамгарилаётганини ифодалайди ва мулкдорларнинг қарорига биноан устав капиталига кушилиши мумкин (14 - модда. Хусусий капитални ҳисобга олиш).

Қорхонанинг устав фаолиятини амалга ошириш, жамоада ишлаб чиқаришни ва ижтимоий соҳани ривожлантириш мақсадида устав капитали, захира капитали ва қушилган капитал яратилади. Таксимланмаган фойда эса қорхона фаолияти натижасида вужудга келади. Уларни текширишдан мақсад қорхонанинг барқарор фаолият қилиши, рақобатбардошлиги ва ишлаб чиқаришни янада ривожлантиришини таъминлашдан иборат.

№21 БХМС га мувофиқ грантлар, субсидиялар ва қайтариб берилмайдиган ёрдамлар ҳам қорхонанинг хусусий капиталига таалукли бўлиб, молия-хужалиқ фаолиятини молиялаштириш манбаи ҳисобланади. Аудитор буларни текширишда грант, субсидия ва қайтариб берилмайдиган ёрдам берилиши учун асос бўлувчи ҳужжат ҳамда унинг мазмуни билан танишиши зарур. Бунда ёрдамнинг қандай шаклда (дотация, субвенция ва ҳ.к) ва қайси шартлар асосида берилганлиги аниқланади. Давлат субсидияларини ҳисобга олишни текширишда №10 –«Давлат субсидияларини ҳисобга олиш ва давлат ёрдамини ёритиб бериш» номли БХМС талабларига риоя қилиниши аниқланади.

Таъкидлаш жоизки, субсидиялар ва грантлар турли нодавлат ташкилотлари, халқаро ташкилотлар ва фондлар томонидан қорхоналарга маълум дастурларни амалга оширишлари учун берилиши мумкин.

Грантлар ва субсидияларни хусусий капитал сифатида акс эттириш учун қуйидаги шарт-шароитлар асос бўлади:

- маълум шартлар бажарилганида қайтариб бермаслик;

- субсидиялар ва грантларни жалб килиш учун харажатлар килинмайди, демак, улар даромад ҳисобланмайди (мослик принциpidан келиб чикиб).

Аудитор грантлар ва субсидиялар буйича муомалаларнинг счётларда туғри акс эттирилганлигини текширади. Масалан, грантлар ва субсидиялар ажратилганлиги хакида расмий хабарнома (карор) олинганда (Дт 4890 Кт 8810, 9390). Маблағлар келиб тушганда (Дт 5110-5120, 5210-5220 Кт 4890), олдин олинган грантлар ва субсидиялар устав капитали ёки захира капиталини купайтиришга йуналтирилганида (Дт 8810 Кт 8511, 8512, 8513, 8523 ёки 8532)

Корхона хусусий капиталини текшириш, унинг суммалари ҳаққонийлиги ва ҳаракатини туғри ҳисобга олиш муҳим вазифа ҳисобланади. Бунда қуйидаги манбалар маълумотлари текширилади:

□ Корхонанинг нотариал идоралари томонидан тасдиқланган устави ва таъсис шартномаси;

□ 8511, 8512, 8513, 8710 ва 8720 счётларнинг Бош дафтар ва 15-журнал-ордердаги суммалари ҳамда уларнинг ҳаракатига асос булувчи ҳужжатлар.

Текшириш ҳисобот даврига тузилган баланс маълумотларини корхона устави, таъсис шартномаси ва тегишли ҳисоб регистрларидаги ушбу ҳисобот даврига мавжуд бўлган қолдиқлар билан солиштиришдан бошланади.

1.2. Хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналар хусусий капиталининг аудити мақсад ва вазифалари

Корхона устав капитали унинг устави ва таъсис шартномасига мувофиқ қоидага қўра, таъсисчиларнинг ҳиссалари ҳисобига барпо этилади. У корхонанинг хўжалик фаолиятдан олинadиган фойдаси ҳисобига, зарур бўлганда таъсисчиларнинг мақсадли бадаллари ҳисобига ҳам тўлдирилиши мумкин.

Корхона устав капиталига ҳисса сифатида бинолар, иншоотлар, қурилмалар ва бошқа моддий қийматликлар: эр, сув ва бошқа табиий ресурслардан фойдаланиш ҳуқуқлари, Шунингдек, бошқа мулкӣ ҳуқуқлар (шу жумладан, кашфийётлардан фойдаланиш учун, «НОУ ХАУ» ва бошқа номоддий активлар);

қўшма корхона иштирокчи давлатларининг ваюуталаридаги эркин айирбошланадиган ваюуталарда пул маблағлари қўшилишлари мумкин.

Устав капиталини аудиторлик текширувидан ўтказишдан мақсад, устав капиталининг ҳолати акс эттириладиган молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг ишончлилиги ҳамда уни ҳисобга олиш услубиятининг меъёрий ҳужжатларга мувофиқлиги тўғрисида фикр шакллантиришдан иборат.

Текширувни корхона юридик мақомини ва уставда белгиланган фаолият турларини, таъсисчилар ва улар улушларининг таркиби ҳамда суммасини, устав капиталининг молиявий-ҳўжалик фаолиятини амалга ошириш учун етарлилигини аниқлашдан бошлаш мақсадга мувофиқ.

Таъсис ҳужжатлари, устав капиталини шакллантиришга доир дастлабки ҳужжатлар, ҳисоб регистрлари ва ҳисобот маълумотларини текшириш қуйидаги тартибда амалга оширилади:

- таъсис ҳужжатлари (устав, таъсис шартномаси) мавжудлиги, шакллари ва тўғри расмийлаштирилганлиги;
- таъсис ҳужжатлари мазмунининг амалдаги қонунчилик ва меъёрий ҳужжатлар талабларига мувофиқлиги;
- таъсисчилар улушларининг устав капиталига тўлиқ ва ўз вақтида қўшилиши;
- таъсисчилар мулк шаклида қўшадиган улушларининг тўғри баҳоланишини текшириш;
- уставда кўрсатилган фаолият турларининг қонунийлигини текшириш;
- устав капитали ҳажмининг таъсис ҳужжатлари ва Ўзбекистон Республикаси қонунчилигига мувофиқлиги;
- устав капиталининг тўлиқ ва тўғри шакллантирилганлиги;
- таъсисчиларнинг устав капиталига ўз улушларини қўшиш бўйича якуний ҳисоб-китоблар учун қонунда белгиланган муддатларга риоя қилиниши;
- устав капиталини шакллантиришга доир бажарилган ишларининг бухгалтерия ҳисоби счётларида тўғри акс эттирилганлигини текшириш;
- устав капиталига улушларнинг ҳақиқатан ҳам қўшилганлигини аниқлаш;

– устав капитали ҳажми ўзгаришининг асослилиги, устав ва таъсис шартномасининг қайта рўйхатдан ўтказилганлигини ҳамда бу ҳақда тегишли ҳисоб регистрлари ва ҳисоботда акс эттирилганлиги.

Ушбу вазифаларни бажариш учун қуйидаги маълумот манбалари таҳлил қилинади:

– корхонанинг ҳуқуқий мақомини, устав капиталини шакллантириш ва ҳисобга олиш масалаларини тартибга соладиган асосий қонун ҳужжатлари ва йўриқномалари;

– таъсис ҳужжатлари (нотариал идора томонидан тасдиқланган устав ва таъсис шартномаси);

– молиявий, статистик ва бошқа тегишли ҳисоботлар;

– устав капиталини шакллантириш бўйича муомалалар ҳисобга олинган дастлабки ҳужжатлар, аналитик ва синтетик ҳисоб регистрлари;

Меъёрий ҳужжатларга мувофиқлик масаласини текшириш учун устав капиталини шакллантириш ва ҳисобга олиш қоидаларини ўзида мужассамлаштирган **меъёрий ҳужжатлар тўплами** зарур. Бундай тўплам текшириладиган корхонанинг ўзига хос жиҳатларини ҳисобга олган ҳолда шакллантирилади.

Аудитор таъсис ҳужжатларини текширишда қуйидагиларни аниқлайди:

– таъсис ҳужжатларида қандай фаолият турлари кўзда тутилган;

– ҳақиқатда амалга оширадиган фаолият турларининг таъсис ҳужжатларига мувофиқлиги;

– Ўзбекистон Республикасининг «Айрим фаолият турларини лицензиялаш тўғрисида»ги Қонунига мувофиқ лицензияланиши лозим бўлган фаолият турлари ва лицензияларнинг мавжудлиги.

Лицензияланиши лозим бўлган фаолият турлари бўйича лицензиялар мавжудлиги ва уларнинг амал қилиш муддатлари текширилади. Чунки корхона бундай фаолият турлари билан шуғулланиш ҳуқуқига лицензия олинган ёки унда кўрсатилган вақтдан бошлаб эга бўлади ва ушбу ҳуқуқ лицензия амал қилиш муддати ўтиши билан тўхтатилади. Тегишли лицензияларга эга

бўлмасдан амалга оширилган фаолият турлари ноқонуний ҳисобланади. Агар корхона битта таъсисчи томонидан ташкил этилган бўлса, бунда у мазкур таъсисчи томонидан тасдиқланган, тегишли ҳокимият органидан рўйхатдан ўтган ва нотариал идора томонидан тасдиқланган устав асосида фаолият кўрсатади. Таъсис ҳужжатлари билан танишиш аудиторга мулк эгаси ким эканлигини ва кимнинг манфаати учун текширув ўтказилаётганлигини аниқлашга имкон беради.

Агар корхона бир неча таъсисчилар томонидан ташкил этилган бўлса, у ҳолда таъсис шартномаси тузилиши лозим, устав эса таъсисчилар томонидан тасдиқланган бўлиши лозим. Масалан, масъулияти чекланган жамиятлар (МЧЖ) барча таъсисчилар томонидан имзоланган таъсис шартномаси ва устав асосида ташкил этилади ва фаолият кўрсатади.

Аудитор тегишли таъсис ҳужжатларининг мавжудлигини ва уларни тасдиқлаш ҳамда давлат рўйхатидан ўтказиш қоидаларига риоя қилинишини аниқлайди. Корхона таъсисчилар томонидан уни ташкил этиш тўғрисидаги қарор қабул қилинган вақтдан бошлаб эмас, балки давлат рўйхатидан ўтган кундан бошлаб юридик шахс мақомига эга бўлган деб ҳисобланади. Шу боисдан, давлат рўйхатидан ўтганлик тўғрисидаги гувоҳноманинг мавжудлигини, агар таъсис ҳужжатларига ўзгартиришлар киритилган бўлса, қайта рўйхатдан ўтказилганлигини текшириш лозим.

Аудитор таъсис шартномаси билан танишишда, унда қандай шартлар келтирилганлигини аниқлайди. Жумладан:

- мулкларни улуш сифатида қўшиш (топшириш);
- фаолиятда иштирок этиш;
- фойда ва зарарларни таъсисчилар ўртасида тақсимлаш;
- корхона фаолиятини бошқариш ва унда таъсисчиларнинг иштироқи;
- таъсисчиларнинг корхонадан чиқиши.

Масъулияти чекланган жамиятлар (МЧЖ) таъсис шартномасида юқорида санаб ўтилган маълумотлардан ташқари қуйидаги шартлар ҳам бўлиши лозим:

- устав капиталининг таркиби ва ҳажми тўғрисида;

- ҳар бир таъсисчи улушининг ҳажми ва уни ўзгартириш тартиби;
- таъсисчилар улушларининг таркиби, ҳажми ва топшириш муддатлари;
- улушларни қўшишга доир мажбуриятларни бузганлик учун жавобгарлик;
- таъсисчилар томонидан қўшиладиган улушларнинг жами суммаси.

Аудитор корхона устави билан танишиш чоғида унда қуйидагилар кўрсатилганлиини аниқлайди:

- корхонанинг ўзига хос хусусиятлари ва ташкилий-ҳуқуқий шаклини ифодаладиган номи;
 - корхонанинг давлат рўйхатидан ўтказиладиган, жойлашган ўрни;
 - устав капиталининг кўлами ва унинг барча таъсисчилар ўртасида улушларга тақсимланиши;
 - корхонанинг мақсади ва фаолият турлари;
 - ижро органларини сайлаш ёки тайинлаш тартиби;
 - корхона бошқарув органининг таркиби ва ваколатлари ҳамда улар томонидан қарор қабул қилиш тартиби;
 - дивидендлар тақсимлаш тартиби;
 - амалдаги қонунчиликда кўзда тутилгани ҳамда таъсисчилар билан келишилган, лекин қонунчиликка зид келмайдиган бошқа зарур масалалар.
- Шунингдек, таъсис ҳужжатларини текширишда корхонанинг ташкилий-ҳуқуқий шаклини эътиборга олиш зарур. Масалан, аксиядорлик жамиятининг таъсис-чилари томонидан тасдиқланган уставида, устав капиталининг кўлами тўғ-рисидаги маълумотлар билан бирга жамият томонидан чиқариладиган аксия-ларнинг тоифалари, уларнинг номинал қиймати ва миқдори, аксиядорларнинг ҳуқуқлари тўғрисидаги шартлар ҳар хил бўлиши лозим. Аксиядорлик жамия-ятининг барча аксиялари бир аксиядор томонидан сотиб олинганда, аксиядорлик жамиятини бир киши ташкил этган ҳисобланади ёки бир аксия-дордан иборат бўлади. Бу ҳолдаги маълумотлар аксиядорлик жамияти ус-тавида қайд қилинган, рўйхатга олинган ва ҳамма танишиши учун эълон қилинган бўлиши керак.

Ақсиядорлик жамиятлари ва масъулияти чекланган жамиятларда ҳам юридик шахслар, ҳам жисмоний шахслар таъсисчи сифатида иштирок этишлари мумкин.

Қўшма корхона устав капиталига ўзбекистонлик иштирокчи томони-дан қўшиладиган ҳисса хорижий иштирокчилар билан келишувга кўра миллий валутада қандай баҳоланса, келишилган баҳолар бўйича чет эл валютасида ҳам жаҳон бозоридаги баҳони ҳисобга олган ҳолда шундай баҳоланади.

Хорижий иштирокчининг ҳиссаси ҳам шу тартибда қўшма корхонани ташкил этиш ҳақидаги шартнома имзоланган кундаги ёки унинг иштирокчилари келишган бошқа санага амалда бўлган Ўзбекистон Республикаси Марказий Банкнинг расмий валута курси бўйича сўмга ҳисоблаб ўтқа-зиш йўли билан баҳоланади.

Жаҳон бозори баҳоси бўлмаганда қўшилаётган мулклар қиймати иштирокчиларнинг келишувига мувофиқ аниқланади.

Таъсис ҳужжатларини текширишда амалдаги қонун ҳужжатларига мувофиқ ҳар бир ташкилий-ҳуқуқий шаклдаги хўжалик юритувчи субъект учун турли масъулиятлар белгиланишини инобатга олиш зарур.

Корхона таъсисчиларининг сони ва уларнинг устав капиталидаги улушини текшириш чоғида аудитор таъсисчиларнинг энг кўп сони ва бир таъсисчи-нинг устав капиталидаги энг кўп улуши ҳамда устав капиталининг энг кам қўлами тегишли юридик шахс учун қўлланиладиган Қонун билан аниқланади. Ушбу талабларга риоя қилиниши корхонанинг фаолият кўрсатиши ҳамда кредиторларнинг манфаатларини ҳуқуқий ва иқтисодий ҳимоялаш шартларидан бири ҳисобланади. Корхона соф активлари мақдорининг унинг устав капиталидан ошиб кетиши (ёки тенг бўлиши) тўғрисидаги мажбурий талабларга риоя қилиниши шу мақсадлардагина текширилади.

1.3. Хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналар хусусий капиталининг аудити тамойиллари

Аудитнинг муҳим объекти корхонанинг хусусий капитали, яъни ўз маблағлари ва уларнинг манбалари ҳисобланади. Аудитор тузилган шартномага асосан хусусий капиталнинг тўғри ташкил қилинганлигини, уни кўпайтирилишини текширади. Хусусий капитал қуйидаги тартибда ва кетма-кетликда аудит қилинади:

- ✓ хусусий капитални ифодаловчи бухгалтерия ҳисоби счётлари-даги қолдиқларнинг тўғрилигини текшириш;
- ✓ устав капитали, кўшилган капитал ва резерв капиталининг қонуний ташкил бўлганлигини текшириш;
- ✓ корхона томонидан ажратилган давлат субсидиялари ва грантларининг тўғри фойдаланишини текшириш;
- ✓ махсус жамғармалар (фондлар)нинг тўғри ташкил этилишини текшириш;
- ✓ бухгалтерия ҳисоби счётларида хусусий капиталнинг тўғри ҳисобга олиб борилганлигини аудит килиш;
- ✓ хусусий капитал тўғрисидаги ҳисоботнинг асослилигини текшириш;
- ✓ - хусусий капитал аудити натижаларини умумлаштириш ва расмийлаштиришдан иборат.

Корхоналарда хусусий капитал бўйича тамойилларни ишлаб чиқишда, аввало, Ўзбекистон Республикаси "Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида"ги Қонунда кўрсатилган тамойилларга таянилади. Зеро, республикада бухгалтерия ҳисоби бўйича барча ҳуқуқий муносабатлар ушбу қонун ва бошқа меъёрий ҳужжатларда белгилаб қўйилган. Қонуннинг 6-моддаси ва бухгалтерия ҳисоби миллий стандарт (БХМС) ларига мувофиқ хусусий капитални тан олиш ва ҳисобини юритишнинг қуйидаги тамойилларини келтириш мумкин:

1-жадвал

Хусусий капитални тан олиш ва ҳисобини юритишнинг тамойиллари

№	Тамойилнинг номи	Хусусий капиталнинг аудитида қўлланилиши
---	------------------	--

1.	Бухгалтерия ҳисобини икки ёқлама ёзув усулида юритиш	Бу тамойилнинг маъноси шундан иборатки юз берган операциянинг суммасини бир вақтнинг ўзида икки ҳисобда, яъни бир ҳисобнинг дебитида ва иккинчисининг кредитида акс эттирилишини билдиради
2.	Узлуксизлик	Бу тамойил корхонанинг доимо ҳаракатдаги субъект, яъни ўз фаолиятини келгусида давом эттирувчи ва ривожлантирувчи субъект сифатида қарайди. Шунга кўра, хусусий капитал ҳам узлуксиз ҳисобга олиб борилади.
3.	Хўжалик операциялари, активлар ва пасивларни пулда баҳоланиши	Бу тамойил юз берган хусусий капитални миллий валютада, яъни сўм ва тийинларда акс эттиришни билдиради.
4.	Аниқлилик	Бу тамойил ҳисобда акс эттирилган ҳар бир хусусий капитал суммасининг қатъий ҳужжатли асосга эга бўлишлигини билдиради.
5.	Ҳисоблаш	Бу тамойил хусусий капитални юз берган вақтга кўра тан олишни ва шу вақтдан бошлаб уларни бухгалтерия ҳисобида ва ҳисоботда акс эттиришни билдиради.
6.	Олдиндан кўра билиш(ёқтиёткорлик)	Бу тамойил корхона ҳисоботларида хусусий капитални кўп (кам) қилиб кўрсатмасликни ифодалайди. Бу тамойилни қўллаш яширин резервларни вужудга келтириш, бирон бир мақсадда хусусий капитални кўпайтириб (камайтириб) кўрсатиш ҳуқуқини бермайди.
7.	Кўрсаткичларнинг қиёсланувчанлиги	Хусусий капитални ифодаловчи ахборотлар фойдали ва мазмунли бўлиши учун у турли ҳисобот даврларидаги ахборотлар билан қиёсланадиган бўлиш керак. Ҳисоботдан фойдаланувчилар ушбу ҳисобот қайси усулларга, тамойилларга мувофиқ тузилганлигини билиши лозим. Агар ўтган даврдаги ҳисобот кўрсаткичлари билан жорий ҳисобот давридаги ҳисобот ўртасида фарқ бўлса ўтган давр ҳисоботини ҳам қайтадан таснифлаш лозим, агар таснифлашнинг (ўзгартиришнинг) иложи бўлмаса ушбу қисмда тушунтиришлар, ёқуд характери очиб берилиши лозим.
8.	Молиявий ҳисоботнинг бетарафлиги	Бу тамойил хусусий капитални ифодаловчи ҳисоботларни биронта шахс манфаатлари учун бошқа биронта шахс зарарлари эвазига мослаштирмасликни билдиради.
9.	Ҳисобот даври даромадлари ва харажатларининг мувофиқлиги	Бу тамойил ҳисобот даври хусусий капитал бўйича харажатларга шу даврда реал даромад келтирган қисмини киритишни билдиради.
10.	Тушунарлилик	Бу тамойил хусусий капитални ифодаловчи ҳисоботларнинг моддалари ахборот фойдаланувчилари учун тушунарли бўлишлигини билдиради.
11.	Тугалланганлик	Бу тамойил хусусий капитал тўғрисидаги ҳисоб маълумотларининг бирон-бир ҳисобот даври учун жамланганлигини билдиради.

12.	Тезкорлик	Бу тамойил хусусий капитал тўғрисидаги ҳисоб маълумотларини ва ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришларни бошқарув органларига керакли муддатларда ва ҳажмда етказиб беришни билдиради. Ахборотнинг муҳимлиги ҳам нисбий тушунча бўлиб, у фақатгина ўз вақтидагина муҳим бўлади, кечиккан ёки муддатидан олдин берилган ахборотнинг роли пасаяди.
13.	Мазмуннинг шаклдан устунлиги	Бу тамойил хусусий капитал агар ҳисоб-китоб ҳужжатларида ва молиявий ҳисоботда ахборот операциялар ва воқеаларнинг мазмунини ишончли даражада акс эттирса, бундай ахборот унинг ҳуқуқий шакли билангина эмас, балки моҳияти ва иқтисодий реаллиги билан мувофиқ ҳолда ҳисобга олиниши ва тақдим этилиши зарур.

II БОБ. ХОРИЖИЙ ИНВЕСТИЦИЯ ИШТИРОКИДАГИ КОРХОНАЛАРДА ХУСУСИЙ КАПИТАЛ ҲИСОБИ ВА ҲИСОБОТИ ҲАМДА АУДИТИНИНГ АХБОРОТ ТАЪМИНОТИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

2.1. Хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналарда хусусий капитал ҳисобини такомиллаштириш

ХИИКларда хусусий капитал ҳисоби аудит ўтказиш учун асосий ахборот манбаи бўлиб хизмат қилади. Шу боис, хусусий капитал ҳисоби масалаларини ўрганиш, уни такомиллаштириш ҳамда халқаро стандартларга мувофиқлаштириш масалалари бевосита аудитни ҳам такомиллаштиришга ва халқаро аудит стандартларига такомиллаштиришга асос бўлиб хизмат қилади. Асосий дарсликларда ва ўқув қўлланмаларда (К.Б. Уразов) устав капиталига оид қуйидаги тушунчалар келтирилган.

Корхоналар хусусий капиталининг муҳим тури бўлиб устав капитали ҳисобланади.

Устав капитали деганда корхонанинг таъсисчилари томонидан унга киритиладиган маблағлар мажмуаси, шунингдек чиқарилган акцияларнинг номинал қийматидаги суммаларининг йиғиндиси тушунилади.

Устав капиталининг хусусиятларига қуйидагилар киради:

Устав капиталининг миқдори корхона устави ва таъсис шарҳномасига мувофиқ белгиланади ва нисбатан доимий характерга эга бўлади. Унинг бирламчи миқдорини узгариши фақат корхона уставини давлат қайдномасидан қайта ўтказиш йули билан амалга оширилади;

Устав капиталини ҳақиқатда шакллантириш вақт бўйича чегераланади. Ўзбекистан Республикаси қонунларига мувофиқ корхоналар устав капиталини шакллантиришнинг охириги муддати бўлиб таъсис этилган санадан бошлаб бир тавким йил ҳисобланади. Ушбу муддатда ўз устав капиталини шакллантирмаган корхоналар юридик статусини йўқотади ва тугатилади.

Устав капитали корхоналарнинг ташкилий-ҳуқуқий шакллари ва мулк шаклларига боғлиқдир. Давлат корхоналарида устав капитали унга давлат томонидан биркитилган мулклар мажмуасидан ташкил топади. Хусусий ва

коллектив ўртокчилик мулклари асосида ташкил этилган корхоналарда устав капитали таъсисчиларнинг пай ва бадалларидан иборат бўлади. Акционерлик жамиятларида устав капитали чиқарилган оддий ва имтиёзли акцияларнинг номинал кийматидаги суммаларининг йигиндисидан ташкил топади.

Устав капиталига таъсисчиларнинг ҳиссалари узоқ ва қисқа муддатли активлар билан, яъни асосий воситалар, номоддий активлар, капитал ва молиявий инвестициялар, товар-моддий бойликлар ва пул маблағлари билан киритилиши мумкин.

Таъсисчиларнинг устав капиталидаги ҳиссалари корхонанинг соф фойдасини ҳиссали усулда тақсимлашга, акцияларнинг сони эса соф фойдани уларнинг ҳар бирига мос равишда тақсимлашга асос бўлиб ҳисобланади. Давлат корхоналарида соф фойда тақсимланмайди ва устав капиталининг миқдорини оширишга йуналтирилади.

Устав капитали бўйича бухгалтерия ҳисобининг асосий вазифалари бўлиб қуйидагилар ҳисобланади:

Устав капиталини корхоналарнинг таъсис этилган кунига акс эттириш;

Таъсисчилар томонидан ўз улушларини белгиланган муддатларда киритилиши устидан назорат ўрнатиш;

Устав капиталидаги ўзгаришларни ўз вақтида ва тўғри ҳисобга олиш;

Чет эл инвесторлари томонидан чет эл валютасида киритилган маблағлар бўйича валюта курслари ўртасидаги фарқларни тўғри ҳисобга олиш;

Таъсисчилар билан олинадитан дивидендлар ва уларнинг ҳиссалари бўйича ҳисоб-китобларни тўғри олиб бориш;

Устав капиталига доир маълумотларни молиявий ҳисоботларда тўғри акс эттириш ва бошқалар.

21- сон БҲМС га мувофиқ устав капиталининг ҳисоби қуйидаги счётларда олиб борилади:

8300 «Устав капитали» - давлат корхоналарида;

8310 «Оддий акциялар», 8320 «Имтиёзли акциялар» - акционерлик жамиятларида

8330 «Пай ва бадаллар» - хусусий ва коллектив ўртоқчилик корхоналарида (хусусий савдо ва ишлаб чиқариш корхоналарида, маъсулияти чекланган жамиятларда, қўшма корхоналарда, хорижий корхоналарда, шубба корхоналарида, қарам хўжалик жамиятларида). Ушбу счётларнинг барчаси пассив счётлар бўлиб, уларнинг кредитида устав капиталини вужудга келиши ва купайиши, дебитида эса унинг камайиши акс эттирилади.

Устав капитали корхона таъсис этилган санада, яъни давлат руйхатидан ўтган санада, вужудга келади ва у бухгалтерия ҳисобида қуйидаги ёзув билан акс эттирилади:

Дебет 4610 «Таъсисчиларнинг устав капиталига ҳиссалари бўйича қарзи»

Кредит 8300 «Устав капитали», 8310 «Оддий акциялар», 8320 «Имтиёзли акциялар», 8330 «Пай ва бадаллар».

Давлат корхоналари асосида ташкил қилинган акционерлик жамиятларида олдинги мавжуд устав капитали ва янги устав капитали уртасидаги фарк, гудвил деб аталиб, номоддий актив сифатида ҳисобга олинади ва қуйидагича акс эттирилади:

Дебет 0480 «Гудвил»

Кредит 8310 «Оддий акциялар», 8320 «Имтиёзли акциялар»

Кейинги даврларда корхоналарнинг устав капиталини купайиши таъсисчилар сафини кенгайтиши ёки олдинги таъсисчиларнинг ҳиссаларини оширилиши, акционерлик жамиятларида эса янги акцияларнинг чиқарилиши ёки олдинги акцияларнинг номинал қиймати оширилиши эъвазига юз беради. Устав капиталининг бундай йўллар билан кўпайиши ҳам юқорида келтирилган биринчи ёзув билан ҳисобга олинади. Давлат корхоналарида устав капиталини ҳисобот йилнинг соф фойдаси эъвазига кўпайиши қуйидаги ёзув билан акс эттирилади:

Дебет 8710 «Ҳисобот йилнинг тақримланмаган фойдаси (қопланмаган зарари)»

Кредит 8300 «Устав капитали»

Устав капиталининг камайиши ўртоқчилик жамиятларида таъсисчиларнинг ҳиссаларини камайтирилиши ёки уларни таъсисчилар сафидан чиқарилиши, акционерлик жамиятларида эса мавжуд акцияларнинг

номинал кийматини камайтирилиши ёки акциялар сонини камайиши эвазига юз беради. Давлат корхоналарида устав капитали суммаси ҳисобот йилнинг копланмай колинган зарарларига камаяди.

Устав капиталини камайиши ҳисобда куйидаги ёзувлар билан акс эттирилади:

Таъсисчиларнинг ҳиссалари камайтирилганда ёки айрим таъсисчилар уз ҳиссалари билан таъсисчилар каторидан чикиб кетганда:

Дебет 8330 «Пай ва бадаллар».

Кредит 6620 «Чикиб кетган таъсисчиларга уларнинг ҳиссалари бўйича қарз»

Акцияларнинг номинал киймати пасайтирилганда ёки акциялар сони камайтирилганда:

Дебет 8310 «Оддий акциялар», 8320 «Имтиёзли акциялар»

Кредит 6620 «Чиқиб кетган таъсисчиларга уларнинг ҳиссалари бўйича қарз»

Давлат корхоналарида ҳисобот йилнинг зарарлари копланганда:

Дебет 8300 «Устав капитали»

Кредит 8710 «“Ҳисобот йилнинг тахсимланмаган фойдаси (копланмаган зарари)”

Устав капиталининг аналитик ҳисоби корхона таъсисчилар ва акционерлари бўйича юритилади.

Акционерлик жамиятлари ва акция чиқарган маъсулияти чекланган жамиятлар ўзларининг хусусий акцияларини қайта сотиш ёки уларни бекор қилиш учун қайта сотиб олишлари мумкин. Сотиб олинган бундай хусусий акцияларнинг ҳисоби 8610 «Сотиб олинган хусусий оддий акциялар» ва 8620 «Сотиб олинган хусусий имтиёзли акциялар» счётларида юригилади. Ушбу счётлар мос равишдаги 8310 «Оддий акциялар» ва 8320 «Имтиёзли акциялар» счётларига контрпассив счётлар бўлиб ҳисобланади, яъни ушбу счётларнинг суммалари балансда алоҳида каторда олдига манфий (-) белгини қуйиш ёки кизил ранг билан ёзиш орқали акс эттирилади. Демак, хусусий капиталнинг баланс кийматини топишда ҳамма вақт сотиб олинган хусусий акцияларнинг киймати, агар улар мавжуд бўлса, чегириб ташланади.

Сотиб олинган хусусий акциялар сотиб олиш вақтида сотиб олинган кийматида куйидагича акс эттирилади:

Дебет 8610 «Сотиб олинган хусусий оддий акциялар» ва 8620 «Сотиб олинган хусусий имтиёзли акциялар»

Кредит 5010 «Касса», 5110 «Хисоб-китоб счёта» 6620 «Чикиб кетган таъсисчиларга уларнинг хиссаси буйича қарз»

Қўйинги даврларда сотиб олинган акциялар қайта сотилиши ёки бекор қилиниши мумкин. Сотиб олиш қийматидан юқори қийматга қайта сотилган акцияларга куйидаги ёзувлар қилинади:

Сотиб олиш қийматига

Дебет 5010 «Касса», 5110 «Хисоб-китоб счёта»

Кредит 8610 «Сотиб олинган хусусий оддий акциялар» ва 8620 «Сотиб олинган хусусий имтиёзли акциялар»

Сотиб олиш қийматидан ортиқ қисмига

Дебет 5010 «Касса», 5110 «Хисоб-китоб счёта»

Кредит 9590 «Молиявий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар»

Сотиб олиш қийматидан паст қийматга қайта сотилган акцияларга куйидаги ёзувлар қилинади:

Сотиб олиш қийматига

Дебет 5010 «Касса», 5110 «Хисоб-китоб счёта»

Кредит 8610 «Сотиб олинган хусусий оддий акциялар» ва 8620 «Сотиб олинган хусусий имтиёзли акциялар»

Сотиб олиш қийматидан паст қисмига

Дебет 9690 «Молиявий фаолият буйича бошқа харажатлар»

Кредит 8610 «Сотиб олинган хусусий оддий акциялар» ва 8620 «Сотиб олинган хусусий имтиёзли акциялар»

Номинал қийматидан юқори қийматга сотиб олинган акциялар бекор қилинганда куйидаги ёзувлар қилинади:

Сотиб олиш қийматига

Дебет 8310 «Оддий акциялар», 8320 «Имтиёзли акциялар»

Кредит 8610 « Сотиб олинган хусусий оддий акциялар» ва 8620 «Сотиб олинган хусусий имтиёзли акциялар»

Сотиб олиш қийматидан ортиқ қисмига

Дебет 9690 «Молиявий фаолият буйича харажатлар», 8410 «Эмиссион даромад»

Кредит 8610 « Сотиб олинган хусусий оддий акциялар» ва 8620 «Сотиб олинган хусусий имтиёзли акциялар».

Сотиб олиш қийматидан паст қийматга қайта сотиб олинган акциялар бекор қилинганда қуйидаги ёзувлар қилинади:

Сотиб олиш қийматига

Дебет 8310 «Оддий акциялар», 8320 «Имтиёзли акциялар»

Кредит 8610 « Сотиб олинган хусусий оддий акциялар» ва 8620 «Сотиб олинган хусусий имтиёзли акциялар»

Сотиб олиш қийматидан паст қисмига

Дебет 8310 «Оддий акциялар», 8320 «Имтиёзли акциялар»

Кредит 9590 «Молиявий фаолиятдан олинган бошка даромадлар»

Хусусий капиталнинг таркибий элементи булган кушилган капитал қуйидаги иккита ҳолатда вужудга келиши мумкин:

Корхона акциялари номинал қиймати дан юкори қийматга сотилганда. Ушбу ҳолатда сотиш ва номинал қийматлар уртасида вужудга келган фарк, эмиссия даромади деб аталади. Ушбу даромад кушилган капитални ташкил этади ва махсус 8410 “Эмиссион даромад” счётининг кредитида пул маблағлари счётиларининг (5010,5110 ва бошқалар) дебети билан корреспонденцияланган ҳолда акс эттирилади. Эмиссион даромад корхоналарнинг солиққа тортиладиган даромадига киритилмайди. Келгусида эмиссион даромад акцияларни номинал қийматидан паст қийматда сотишдан қурилган зарарларни, шунингдек сотиб олинган хусусий акцияларини бекор қилишдан қурилган зарарларни қоплаш учун ишлатилади. Ушбу операциялар “ 8410 “ Эмиссион даромад” счётининг дебетида, шунингдек 8610 “ Сотиб олинган оддий хусусий акциялар”, 8620 “ Сотиб олинган имтиёзли хусусий акциялар” счётиларининг кредитида акс эттирилади. Эмиссион даромад сифатида тупланиб

колган кушилган капитал факатгина корхона тугатилишида таксимланмаган фойдага кушилади ва таъсисчилар уртасида тақсимланади.

Устав капиталини шакллантириш даврида валюта курслари уртасида фарқ вужудга келади, одатда, чет эл инвестицияси киритилган қўшма корхоналарда мавжуд бўлиши мумкин. Устав ва таъсис шартномасига мувофиқ, чет эл инвесторининг қўшма корхонанинг устав капиталига ҳиссаси корхонанинг давлат руйхатидан ўтган санасидаги расмий курс билан баҳоланади. Шунинг учун чет эл инвестори томонидан ҳиссани ҳақиқатда киритилиши вақтида вужудга келган валюта курслари ўртасидаги ижобий ва салбий фарқлар устав капиталига тегишли бўлмайди ва улар қўшма корхонада алоҳида 8420 “Устав капиталини шакллантиришда вужудга келган курслар ўртасидаги фарқ” счётида ҳисобга олинади. Валюта курслари ўртасида вужудга келган ижобий фарқ, бир томондан, инвесторнинг ҳиссаси сифатида киритилган узоқ ва қисқа муддатли активларнинг (асосий воситалар, номоддий активлар, ТМБ, пул; маблағлари) қийматига қўшилади (яъни 0110-0190, 0410-0490, 1010-1090, 2810, 2910- 2990, 5010, 5110, 5210, 5210 ва бошқа счётлар дебетланади), иккинчи томондан, қўшилган капитал сифатида тан олинади ва 8420 “Устав капиталини шакллантиришда вужудга келган курслар уртасидаги фарқ,” счётининг кредитида акс эттирилади. Худди эмиссион даромадга ўхшаб, валюта курслари ўртасидаги ижобий фарқлар эъвазига вужудга келган ушбу қўшилган капитал ҳам солиқга тортиладиган даромадга киритилмайди, у фақатгина корхона тугатилишида таксимланмаган фойдага кушилади ва таъсисчилар ўртасида тақсимланади. Агар валюта курслари ўртасида салбий фарқ, вужудга келса, у холда ушбу фарқ, 8420 "Устав капиталини шакллантиришда вужудга келган курслар уртасидаги фарқ," счётининг дебитида ва 4610 « Таъсисчиларнинг устав капиталига ҳиссалари бўйича қарзи» счётининг кредитида акс эттирилади. Курслар ўртасидага вужудга келган салбий фарқ; корхонанинг зарарига олиб борилади ва унинг умумхужалик фаолиятидан олинган фойдасидан копланади. Ушбу зарар 8420 “Устав капиталини шакллантиришда вужудга келган курслар уртасидаги фарқ”

счётининг кредитида ва 9620 « Валюта курслари фаркида курилган зарарлар» счётининг дебитида акс эттирилади.

Қўшилган капиталнинг аналитик ҳисоби таъсисчилар ва акцияларнинг турлари бўйича олиб борилади.

Резерв капитали корхонанинг - турли мақсадларларда ва турли манбалар эвазига шакллантирилган хусусий капиталининг бир тури. Ушбу капитал асосан қуйидаги манбалар ҳисобидан вужудга келади.

Тасдиқланган Низомга кўра корхоналар ҳар йилнинг охирида узларининг асосий воситаларини, тугалланмаган қурилиш объектларини қайта баҳолайдилар. Қайта баҳолашда асосий воситаларнинг олдинги бошланғич қиймати ва жамланган эскириши реал бозор баҳоларидан келиб чиққан ҳолда қупайиш ёки камайиш томонларига ўзгартирилиши мумкин. Агар ўзгартиришлар ўсиш томонга юз берган бўлса, ўртадаги ижобий фарқ, резерв капиталини вужудга келишига сабаб бўлади. 21-сон БХМСга мувофиқ, қайта баҳолаш эвазига вужудга келган резерв капиталининг ҳисоби махсус 8510 “Мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар” счётининг кредитида ва мос асосий воситалар счётларининг (0110-0190) дебитида акс эттирилади. Асосий воситаларнинг жамланган эскиришини ўсиш томонга ўзгартирилиши 8510 Мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар” счётининг дебитида ва мос асосий воситалар эскиришлари 0210-0290счётларининг кредитида акс эттирилади. 8510 “Мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар” счётининг кредит обороти ва дебет обороти суммалари ўртасидаги ижобий фарқ балансда қайта баҳолашдан вужудга келган махсус резерв капитали сифатида акс эттирилади. Агар қайта баҳолаш натижасида ушбу счётнинг дебет обороти кредит обороти суммасидан катта бўлса, у ҳолда корхона қайта баҳолашдан зарар қурган бўлади ва у 9430 “Бошқа операцион харажатлар” счётининг дебитида ва 8510 “ Мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар” счётининг кредитида акс эттирилади. Мулкни қайта баҳолаш натижасида вужудга келган резерв капитали корхона тугатилганда таъсисчиларнинг ҳиссаларига мос равишда тақсимланади, бунга дебет 8510 “Мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар” счёта ва кредит 6620

“Чиқиб кетган таъсисчиларга уларнинг хиссалари бўйича қарз” счёта кредитланади.

Ўзбекистан Республикаси қонунлари ва таъсис ҳужжатларига мувофиқ, корхоналар ўзларининг соф фойдаси эъвазига резерв капиталини шакллантиришлари мумкин. Резерв капиталига қилинган ажратмалар дебет 8710 “Хисобот даврининг тақсимланмаган фойдаси (қопланмаган зарари)” ва кредит 8520 “Резерв капитал” счётининг кредитида акс эттирилади. Шаклланган резерв капитал корхоналарда турли мақсадларда, жумладан акционерлик жамиятларида имтиёзли акциялар бўйича дивидендларни тулаш учун, ҳисобот йилда қўрилган зарарларни қоплаш учун ва бошқа мақсадларда ишлатилади. Резерв капиталини ишлатилиши 8520 “Резерв капитал” счётининг дебетида ва 6610 “Туланадиган дивидендлар” 8710 “Хисобот даврининг тақсимланмаган фойдаси (қопланмаган зарари)” ва бошқа счётларнинг кредитида акс эттирилади.

Қайтариб бермаслик шарти билан келиб тушган мулк эъвазига вужудга келган резерв капитал 8530 “Бепул олинган мулк” счётининг кредитида ва келиб тушган мулкни акс эттирувчи счётларнинг (0110-0190,0710- 0720,0610, 0800, 1000, 5810) дебетида акс эттирилади. Солиқ Кодексига мувофиқ, бепул келиб тушган мулклар битта тизим корхоналарида юқори ташкилотнинг қарори билан балансдан балансга утказиш тарзида амалга оширилган бўлса, даромад солигига тортилмайди. Бошқа ҳужалик юритувчи субъектларда бепул келиб тушган мулк уларнинг ялпи даромадига қиради ва солиққа тортилади.

2.2. Хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналарда хусусий капитал ҳисоботини такомиллаштириш

Хусусий капитал ҳисоботини такомиллаштириш хусусий капитал аудитини халқаро стандартларга мувофиқлаштиришга асос бўлади. Халқаро стандартларда молиявий ҳисобот энг камида ҳар йили тақдим қилиниши қайд

қилинган (унинг саналари кўрсатилмаган) ва тақдим қилиш муддатлари кўрсатилмаган.

Халқаро стандартларда компаниянинг *бухгалтерия баланси* минимум қуйидаги чизикли моддаларни ўз таркибига олиши шарт: (a) асосий воситалар; (b) инвестицион мулк; (c) номоддий активлар; (d). (e), (h), (i)дан ташқари молиявий активлар; (e) ҳиссали қатнашиш методи бўйича ҳисобга олинган инвестициялар; (f) биологик активлар (g) заҳиралар; (h) савдо ва бошқа дебиторлик қарзлари; (i) пул маблағлари ва уларнинг эквиваленти; (j) савдо ва бошқа кредиторлик қарзлари; (k) баҳоланадиган мажбуриятлар; (l) молиявий мажбуриятлар ((j) ва (k) бандларидан ташқари) (m) солиқ мажбуриятлари ва 12-сон БҲХС талаблари, фойда солиғи; (n) муддати узайтирилган солиқ мажбуриятлари ва муддати узайтирилган солиқ активлари, 12-сон БҲХС. (o) хусусий капитал таркибида берилган озчилик ҳиссаси; ва (p) жорий қилинган капитал ва резервлар (1-сон БҲХС, 68).

1-сон БҲХСда 74-77-моддаларида компаниянинг тўғридан-тўғри бухгалтерия балансида ёки бўлмаса ҳисоботларга изоҳларда акс эттириши талаб этиладиган ахборотлар қатори ҳам келтирилган.

Бухгалтерия балансининг халқаро стандартлар талаблари асосида тузилган шаклини қуйидаги Reckitt & Colman pls компаниясининг мисолида келтирамиз (2.1-жадвал):

2.1-жадвал

Reckitt & Colman pls
Бухгалтерия баланси
31 декабр 2011

(минг АҚШ доллари ҳисобида, акциялардаги рақамлардан ташқари)

	Дек. 31, 2010	Дек. 31, 2011
Активлар		
<i>Узоқ муддатли активлар</i>		
1. Номоддий активлар	212,196	210,486
2. Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар	1,579,580	1,623,113
3. Минус: жамғарилган депресиация	(183,792)	(178,260)
4. Инвестициялар	694,276	685,150
5. (1+2-3+4)	2,302,260	2,340,489
<i>Айланма активлар</i>		

6. Заҳиралар	961,689	925,026
Олинадиган счётлар:		
7. Олинадиган савдо счётлари	177,502	182,406
8. Олинадиган бошқа счётлар	4,203	3,205
9. Пул маблағлари ва эквивалентлари	121,744	118,446
10. Бошқа жорий активлар	<u>30,452</u>	<u>25,450</u>
11. (6+7+8+9+10)	1295,590	1,254,533
12. Муддат узайтирилган солиқлар		
13. Муддати узайтирилган харажатлар	<u>4,475</u>	<u>4,475</u>
(5+11+12+13)	<u>3602,325</u>	<u>3,599,497</u>
Акционерлик капитали ва мажбуриятлар		
<i>Акционер капитал:</i>		
14. Имтиёзли акция – Бир донаси қиймати - 100\$, 6%, кумлятив, конвертабил (эълон қилинган, ишлаб чиқарилган ва муомаладаги акция 10000)	1,000	1,000
15. Оддий акциялар – Бир донаси қиймати – 10 \$, эълон қилинган 350,000,000 акция, ишлаб чиқарилган ва муомаладаги акция 200,000,000	2,000,000	2,025,000
16. Тақсимланмаган фойда	1,015,382	1,008,317
17. Соф фойда	14,800	12,845
18. Қайта баҳолашдаги фарқлар		
19. Акционер камчилигининг хиссаси		
20. (14+15+16+17+ёки-18+19)	3,031,182	3,047,162
21. Резервлар	16,450	15,250
Мажбуриятлар		
22. Тўланадиган савдо счёти	309,563	320,500
23. Бошқа тўланадиган счётлар	85,480	74,285
24. Фойда солиғи бўйича мажбуриятлар	2,960	3,020
25. Узоқ муддатли дебитлар	<u>155,450</u>	<u>138,040</u>
26. (22+23+24+25)	553,453	535,845
27. Муддати узайтирилган солиқлар	<u>1,240</u>	<u>1,240</u>
28. (20+21+26+27)	<u>3,602,325</u>	<u>3,599,497</u>

Ушбу халқаро стандартлар талабида тузилган бухгалтерия баланси бир қанча афзалликларга ва бизнинг амалиётимиздаги бухгалтерия балансидан фарқли жиҳатларга эга. **Биринчидан**, ҳисобот шакли қисқа ва аниқ тузалганлиги билан ажралиб туради. Номоддий активлар қолдиқ қийматда кўрсатилган, мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар бошланғич қийматда ҳамда уларнинг депресиацияси эса алоҳида кўрсатилган. **Иккинчидан**, олинадиган счётлар ва тўланадиган счётлар савдо ва бошқа счётларга ажратилган, қайсики бу ҳолат пул оқими тўғрисидаги ҳисоботни бухгалтерия баланси ва молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботларни трансформациялаш

асосида тузишга имкон беради. Муддати узайтирилган солиқлар алоҳида ажратилган. **Учинчидан**, имтиёзли акциялар ва оддий акциялар қиймати ҳамда эълон қилинган, ишлаб чиқарилган ва муомаладаги акция миқдори бўйича акс эттирилган. Бу ҳолат ахборот фойдаланувчилар учун жуда қимматли ахборотлар ҳисобланади. **Тўртинчидан** фойда солиғи бўйича мажбуриятлар бошқа мажбуриятлардан ажратилиб кўрсатилган, бу эса ҳисобот шакллариининг бир-бирига уйғунлигини таъминлайди.

Стандарт талабларига мувофиқ **“Хусусий капиталнинг ўзгариши тўғрисидаги ҳисобот”**да қуйидаги минимум ахборотлар акс эттирилади: (а) ҳисобот даврида соф фойда ва зарарлар; (b) бошқа стандартлар талабларига мувофиқ тўғридан-тўғридан хусусий капиталда тан олинадиган даромад ва харажатлар, фойда ва зарарларнинг ҳар бир моддаси ҳамда бундай моддаларнинг суммалари; ва (с) ҳисобга олиш тартиби 8-сон БХХСда кўзда тутилган ҳисоб сиёсатидаги ўзгартиришлар ва фундаментал хатоларни тўғирлашлар.

Бундан ташқари компаниялар ушбу ҳисоботнинг ўзида ёки унга бериладиган изоҳларда қуйидагиларни акс эттириши лозим: (d) мулкдорлар билан капитал характеридаги операциялар ва улар томонидан тақсимланиши; (e) ҳисобот даврининг бошида ва ҳисобот санасига жамғарилган фойда ва зарарларнинг сальдоси ва ҳисобот даврида ўзгариши; ва (f) ҳисобот даври боши ва охирида акционерлик капитали ҳар бир классси, эмиссион даромад ва ҳар бир резерв баланс қиймати ҳар бир ўзгаришни очиб бериш билан ўртасидаги текширув (2.2-жадвал).

2.2-жадвал

Reckitt & Colman pls 2011 ҳисобот йили учун Хусусий капитал ўзгариши тўғрисидаги ҳисобот (минг АҚШ доллар ҳисобида)

	Акционер капитал	Резерв капитал	Тақсимланмага н фойда	Соф фойда	Reckitt & Colman plc хусусий капитали ҳиссаси	Акционер камчилигининг	Қайта ҳисоб- лашдаги фарқ	Жами

31/12/2010	2,026,000		1,008,317	12,845	3,047,162			3,047,162
Капиталга бадал киритиш ва дивиденд тўлаш натижасида ўзгариши:								
Капиталга бадал	(25,000)				(25,000)			(25,000)
Дивиденд				(5,780)	(5,780)			(5,780)
тўловлари								
Фойдада акс этирилмаган акционер капиталдаги бошқа ўзгаришлар:								
Курс фарқи								
Бошқа фарқлар								
Фойдада акс этирилмаган акционер капиталдаги ўзгаришлар:								
Тақсимланмаган foydaга олиб бориш			7,065	(7,065)				
2010 йил солиқдан кейинги фойдаси				14,800	14,800			14,800
31/12/2011	2,001,000		1,015,382	14,800	3,031,182			3,031,182

Хусусий капитал ўзгариши тўғрисидаги ҳисоботнинг қуйидаги хусусиятларини эътироф этиш мумкин. *Биринчидан*, ҳисобот хусусий капиталнинг фойдада акс этирилмаган ўзгаришини алоҳида старларда акс эттирган. *Иккинчидан*, тақсимланмаган фойда билан соф фойданинг ҳаракати алоҳида қайд қилинган, қайсики соф фойданинг тақсимланмаган фойдага олиб борилишига оид ахборотлар акс этирилган. *Учинчидан*, эмиссион капитал акционер капиталнинг ичида акс этирилган.

Ушбу ҳисоботдан маълум тажрибаларни ўрганиш ва миллий ҳисобот тизимимизга жорий қилиш мақсадга мувофиқдир. Жадваллар асосида қилинган хулосалар хусусий капиталга доир молиявий ҳисоботларни, жумладан бухгалтерия баланси ҳамда хусусий капитал тўғрисидаги ҳисоботни такомиллаштиришга хизмат қилади.

2.3. Хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналарда хусусий капитал аудитининг ахборот таъминотини такомиллаштириш.

Масъулияти чекланган жамиятларида юз берадиган хўжалик операциялари, уларнинг журнал ёзувлари, ёпувчи бухгалтерия ёзувлари, счётларнинг қолдиқларини аниқлаш, хусусий капиталга оид молиявий ҳисоботларни тузишга доир хориж тажрибасини ҳамда халқаро стандартларни ўрганиш асосида бизнинг амалиётимизда хусусий капиталнинг ҳисоби ва молиявий ҳисоботининг услубий масалаларини такомиллаштиришга оид қуйидаги муҳим хулосалар ва таклифларни ишлаб чиқишимиз мумкин (С.Н. Ташназаров)⁴.

1. Бухгалтерия ҳисобидаги айрим тушунчаларга аниқлик киритиб олишимиз керак бўлади. Қатнашчиларнинг ўзаро шартнома асосида келишувига биноан ташкил этилган ўртоқлик жамиятларида “Тақсимланмаган фойда” ҳамда “Жамғарилган фойда (қопланмаган зарар)” бўлмайди. Олинган соф фойда (соф зарар) қатнашчилар ўртасида ўзаро келишувга асосан тўлиқ тақсимланади. Ушбу ёндашув ва мантиқдан келиб чиқадиган бўлсак, 21-сон БҲМСдаги 8700 “Тақсимланмаган фойда (қопланмаган зарар)” счётининг бошқа счётлар билан боғланишига оид бухгалтерия ёзувлари фақат акциядорлик жамиятига таллуқли бўлади. У ҳолда ўртоқлик жамиятларида соф фойданинг қатнашчилар ўртасида тақсимланишини қуйидаги бухгалтерия ёзувида акс эттиришни таклиф этамиз. Бунинг учун, 8330 “Пай ва улушлар” счётида ҳар бир қатнашчига алоҳида капитал счёти талаб этилади. Демак, ўртоқлик жамиятида нечта қатнашчи бўлса, шунча капитал счётлари очилади. Масалан, А ва Б номли қатнашчилардан иборат ўртоқлик жамиятида “А, капитали” ва “Б, капитали” счётларини очамиз.

9910 “Якуний молиявий натижа”55,400.000 сўм

8330 “Пай ва улушлар”

8331 “А, капитал” 45%24,930.000

⁴ С.Н. Ташназаров. Хусусий капиталга доир молиявий ҳисоботнинг хориж тажрибалари ва уларни қўллаш муаммолари//Молия Ж. 2014 й №3

8332 “Б, капитал” 55%.....30,470.000

ва ҳакоза капитал счетлари

Асос: Ўртоқлик жамиятининг ҳисобот йили давомида олган фойдаси 55,400.000 сўм қатнашчилар ўртасида келишилган фоизлар асосида тақсимланди. А қатнашчининг капитал счётига $55,400.000 \text{ сўм} \times 45\% = 24,930.000 \text{ сўм}$, Б қатнашчининг капитал счётига $55,400.000 \text{ сўм} \times 55\% = 30,470.000 \text{ сўм}$ ўтказилди.

2. Бизнинг амалиётимизда ҳам таъсисчилар томонидан оборотдан маблағларни чегириб олиш процедурасини соддалаштириш ҳамда бу борадаги ишларни халқаро стандартларга мувофиқлаштиришимиз керак. Дивиденд тушунчаси фақат акциядорлик жамиятига хос бўлиши керак. Ўртоқлик жамиятида қатнашчилар фойдадаги ўзининг ҳиссасини шахсий мақсадларда фойдаланиш учун чегириб олиши мумкин. Буни биз счётлар режасида 8210 “Капиталнинг чегириб олиниши” счётни очишни таклиф этамиз. Бу капитал счётига нисбатан котрпассив счёт ҳисобланади. Ўртоқлик жамиятлари корхоналарида ҳар бир таъсисчининг ҳисобот даври давомида оборотдан чегириб олган маблағларини ҳисобга олиш учун ҳар бир қатнашчининг номига, масалан “Абдуллаев Б.нинг капиталнинг чегириб олиниши” ёки қисқарма шаклида “А - капиталнинг чегириб олиниши” счётларини юритиш амалиёти жорий қилиш мақсадга мувофиқ. Таъсисчилар оборотдан маблағни чегириб олганда, “А - капиталнинг чегириб олиниши” счёти дебетланади ва активлар счётлари (пул маблағлари, товарлар, асосий воситалар) кредитланади.

8210 “Капиталнинг чегириб олиниши”

8211 “А, капитал чегириб олиниши”.....2,000.000 сўм

8212 “Б, капитал чегириб олиниши”.....2,500.000

5110 “Ҳисоб-китоб счёти”.....4,500.000 сўм

Асос: Қатнашчиларнинг ўзаро келишувига мувофиқ, ҳар ой капитал счётидан А-қатнашчи томонидан 2,000.000 сўм, Б-қатнашчи томонидан эса 2,500.000 сўм шахсий мақсадлари учун чегириб олинган.

Ушбу счётларнинг қўлланилиши ўртоқлик жамиятларида амалдаги счётлар режасидаги 6600 “Таъсисчиларга бўлган қарзларни ҳисобга олувчи счётлар”ни қўллашга зарурият қолдирмайди.

3. Ҳисобот даврининг охирида эса, “А - капитал” счётини дебетлаш ва “А - капиталнинг чегириб олиними” счётини кредитлаш орқали ушбу счётлар ёпилади. 8210-счёт котрпассив счёт бўлганлиги сабабли 8330-счёт билан алоқада бўлади. Бунинг учун ҳисобот даврининг охирида қуйидаги бухгалтерия ёзувини амалга ошириш мақсадга мувофиқдир.

8331 “А, капитал” 45%.....24,000.000 сўм

8332 “Б, капитал” 55%.....30,000.000

8211 “А, капитал чегириб олиними”.....24,000.000 сўм

8212 “Б, капитал чегириб олиними”.....30,000.000

Асос: Ҳисобот даврининг охирида 8211 “А, капитал чегириб олиними”, 8212 “Б, капитал чегириб олиними” счётларининг ҳисобот йили давомида дебетида тўпланган жами суммалари, яъни “А, капиталнинг чегириб олиними” счёти бўйича ҳар ойда 2,000.000 сўм, бир йилда эса $2,000.000 \times 12 = 24,000.000$ сўм бўлади, “Б, капиталнинг чегириб олиними” счёти бўйича эса ҳар ойда 2,500.000 сўм, бу бир йилда $2,500.000 \times 12 = 30,000.000$ сўмни ташкил этади.

4. Бизнинг амалиётимиздаги амалдаги тартибда корхона рўйхатдан ўтгандан кейин унинг устав капитали таъсисчиларнинг таъсис ҳужжатларида белгиланган пай ва улушлардан ташкил топади. Корхона ўз фаолиятини бошлашдан олдин кириш бухгалтерия балансини тузишда устав капитали қатнашчилар томонидан киритилишидан қатъий назар 21-сон БҲМСга мувофиқ таъсис этилган устав капиталининг умумий суммаси қуйидаги дастлабки бухгалтерия ёзуви орқали акс эттирилади.

4610 “Устав капиталига улушлар бўйича таъсисчиларнинг қарзлари”.....85,000.000 сўм

8330 “Пай ва улушлар”.....85,000.000

Асос: Корхонанинг таъсис ҳужжатларида кўрсатилган миқдордаги устав капиталининг умумий суммаси бухгалтерия ёзуви берилади. Ўртоқлик жамиятининг уставида қайд қилинган ва давлат рўйхатидан ўтказилган умумий суммаси 85,000.000 сўм.

Ушбу бухгалтерия ёзувини таҳлил қиладиган бўлсак, амалдаги тартибда таъсис ҳужжатларига биноан таъсисчиларнинг устав капиталидаги ҳиссаси бўйича қарзларини юзага келтириш асосида устав капитали шакллантирилмоқда. Бизнинг фикримизча, бу бухгалтерия ёзувини ҳисоблаш тамойилига мувофиқлаштириш лозим. Ушбу тамойилга мувофиқ, мажбурият шартнома тузилган пайтда эмас, балки ТМБлар ёки бошқа объектлар кейинчалик тўлаш шарти билан қабул қилинганда ёки жўнатилганда юзага келади. Таъсис шартномаси таъсисчилар олдида ҳуқуқий маънода мажбуриятларни юзага келтирсада, уни бухгалтерия маъносидаги мажбурият деб қабул қилиб бўлмайди. Таъсисчи исталган пайтда маблағ киритишдан воз кечиши ва шу асосда ўз мажбуриятларини бажармаслиги мумкин. Чунки, қонунчиликда сармоя киритиш мулкдорнинг ўз хоҳиш ва иродасига боғлиқ. Бундай ҳолларда фақат таъсис ҳужжатларига ўзгартириш киритиш билан чегараланиш етарли ҳисобланади. Бухгалтерия ҳисоби шахсларнинг хоҳиш ва иродасига боғлиқ бўлган мажбуриятларни эмас, балки ҳақиқий юзага келган ва қонуний талаб қилинадиган мажбуриятларни ҳисобга олади. Таъкидлаш лозимки, бухгалтерия ҳисоби принципларига мувофиқ устав капиталининг кредитида фақат таъсисчилар томонидан ҳақиқатдан киритилган маблағлар ва унинг кўпайиши билан боғлиқ ҳақиқий операциялар акс эттирилиши лозим. Ҳалқаро тажрибада бухгалтерия ҳисоби амалиётида устав капиталини шакллантириш бўйича мажбурият тушунчаси амал қилмайди. Шу боис, ўртоқлик жамиятларининг устав капитали қатнашчилар томонидан ҳақиқатда шакллантирилганда қуйидагича бухгалтерия ёзувини беришни таклиф этамиз.

0110-0190 “Асосий воситаларни ҳисобга олувчи счётлар”.....28,400.000 сўм

0410-0490 “Номоддий активларни ҳисобга олувчи счётлар”.....0

1010-2990 “Товар-моддий заҳираларни ҳисобга олувчи счётлар”.....0

5010-5530 “Пул маблағларини ҳисобга олувчи счётлар”56,600.000

8330 “Пай ва улушлар”

8331 “А, капитал”38,250.000 сўм

8332 “Б, капитал” 55%.....46,750.000

Асос: Ўртоқлик жамиятининг иштирокчилари устав капиталини таъсис ҳужжатларида кўрсатилган тартибда моддий маблағлари ҳисобидан киритдилар. А-капитал эгаси устав каиталининг 45% ни шакллантирди. Бунда, у 28,400.000 сўмни асосий воситалар сифатида, қолган 9,850.000 сўмини пул маблағлари кўринишида киритди. Б-капитал эгаси эса, 55% капиталини тўлиқ пул маблағлари ҳисобидан шакллантирди, яъни 46,750.000 сўм пул маблағи киритди. Натижада, асосий воситалар 28,400.000 сўмга, пул маблағлари эса 56,600.000 сўмга (9,850.000 + 46,750.000), жами 85,000.000 сўмга шакллантирилди.

Ушбу таклиф қилинган бухгалтерия ёзуви амалдаги тартибдан бир қанча хусусиятлари билан фарқ қилади.

Биринчидан, амалдаги тартиб билан таклиф қилинган тартиб ўртасида, яъни 8330-счётнинг кредитига ёзувларни амалга ошириш вақтида фарқ мавжуд. Амалдаги тартибда устав капитали счёти кредитига бухгалтерия ёзуви корхона ташкил бўлган, яъни давлат рўйхатидан ўтган пайтда берилади. Таклиф қилинган тартибда эса устав капитали счёти таъсисчи томонидан ҳақиқатда киритган вақтида кредитланади.

Иккинчидан, амалдаги тартибда устав капитали умумий жами суммада кўрсатилмоқда. Натижада, счёт маълумотларида қайси таъсисчининг қанча миқдорда устав капитали мавжудлиги кўринмаяпти. Таклиф қилинган тартибда эса ҳар бир таъсисчига алоҳида, масалан “А - капитал” ва “Б - капитал” счётлари очилаяпти. Натижада, счёт маълумотларидан, хатто бухгалтерия балансида ўта муҳим аҳамиятга эга бўлган кўрсаткич, яъни ҳар бир таъсисчининг қанча миқдорда капитал киритганлиги тўғрисидаги ахборотларни олиш имкониятига эга бўламиз.

Учинчидан, миллий стандартда белгиланган амалдаги тартибда таъсисчининг қанча миқдорда устав капиталини шакллантирганлиги тўғрисидаги ахборотларни тайёр ҳолда олиб бўлмайди. Масалан, 4610-счётда ҳар бир таъсисчилар билан устав капиталини шакллантириш бўйича қарзи ҳисобга олинса, 8330-счётда устав капиталининг таъсисчилар бўйича уставдаги тўлиқ суммаси кўрсатилади. Таъсисчиларнинг ҳақиқатда киритган капитал суммасини топиш учун 8330-счётдаги тўлиқ устав капитал суммасидан 4610-счётдаги таъсисчилар қарзини айириш лозим бўлади. Таклиф қилинган тартибда эса хусусий капитал счёти кредитида таъсисчилар томонидан ҳақиқатда киритилган маблағлар акс этирилади.

5. Амалдаги тартибда ўртоқлик жамиятининг устав капитал таъсис этилган вақт билан ҳақиқатда устав капиталини шакллантириш вақти ўртасида оралиқ вақт юзага келади. Агарда устав капитал хорижий валютада кўрсатилган бўлса, бундай ҳолларда курс фарқи шаклланади. Курс фарқи ижобий ва салбий бўлиши мумкин. Натижада, амалдаги тартибда, курс фарқини ҳисоб-китоб қилиш ва унинг натижаларини бухгалтерия ҳисобида акс эттиришга зарурият туғилади.

21-сон БҲМСга мувофиқ таъсис ҳужжатлари тасдиқланган сана ва таъсисчилар томонидан ҳақиқатда киритилган сана оралиғида юзага келган ижобий курс фарқи суммасига қуйидагича бухгалтерия ёзуви берилади.

0130 “Машина ва асбоб-ускуналар”.....1,200.000 сўм

5210 “Мамлакат ичидаги валюта счётлари”.....450.000

8420 “Устав капиталини шакллантиришдаги курс фарқи”.....1,650.000 сўм

Асос: Корхона 20А йил январ ойининг маълум санасида таъсис этилди. Мисол учун, 45.000 АҚШ доллари пул маблағлари, 120.000 АҚШ доллари миқдорида бино ва асбоб-ускуналар кўринишида устав капитал таъсис этилган. Таъсис этилган санада валюта курси 2100 сўм эди. Устав капитал таъсисчилар томонидан 31 мартда шакллантирилди. Ушбу санада валюта курси 2110 сўм бўлди. Натижада, $120.000 + 45.000 = 165.000$ АҚШ доллари устав

капитали бўйича курс фарқи $165.000 \times (2110-2100) = 1,650.000$ сўмни ташкил этади.

Таклиф қилинаётган тартибда ҳисоб процедураси анча соддалаштирилган. Курс фарқи билан боғлиқ жараёнларни ҳисоблашга эҳтиёж қолмайди. Устав капитали ҳақиқатда шакллантирилган кундаги курс билан кирим қилинганлиги боис, курс фарқи юзага келмайди. Натижада, тўғридан-тўғри киритилган маблағларни ҳозирги кундаги ҳақиқий қиймати билан ҳисобга олиш имконияти туғилади. Курс фарқи бухгалтерия проводкаси беришга зарурият қолмайди. Бу тартиб, бухгалтерия ҳисоби тамойилларига тўлиқ мувофиқ келади, деб ўйлаймиз.

6. Амалдаги тартибда 21-сон БҲМСга мувофиқ, корхонанинг таъсисчилари олдида дивидендлар бўйича жорий мажбуриятларини ҳисобга олиш учун 6610 “Тўланадиган дивидендлар” счётида ҳисобга олинади. Ўртоқлик жамиятларида соф фойдадан таъсисчиларга дивиденд (таъсисчининг фойдадаги ҳиссаси) ҳисобланганда қуйидагича бухгалтерия ёзувлари амалга оширилади.

8710 “Ҳисобот даврининг тақсимланмаган фойдаси”.....55,400.000 сўм

6610 “Тўланадиган дивидендлар”.....54,000.000 сўм

8330 “Пай ва улушлар”..... 1,400.000

Асос: Юқоридаги мисолда ўртоқлик жамиятининг ҳисобот йилидаги соф фойдаси 55,400.000 сўмни ташкил этади. Ундан А-капитал эгасига 45%, яъни 24,930.000 сўм, Б-капитал эгасига 55%, яъни 30,470.000 сўм тақсимланган. Лекин, А-капитал эгаси 24,000.000 сўмни дивиденд сифатида олишга, қолган 930.000 сўмини устав капиталига, Б-капитал эгаси ҳам 30,000.000 сўмни дивиденд сифатида олишга, қолган 470.000 сўмини устав капиталига йўналтиришга қарор қилди.

Ушбу бухгалтерия ёзувини таҳлил қилайлик. Биринчидан, “дивиденд” билан “таъсисчининг фойдадаги ҳиссаси” тушунчаларини бир-биридан фарқлаш керак бўлади. Дивиденд бу акциядорлик жамиятларида акциядорларга

фойданинг маълум бир қисмини унинг эгалигида бўлган акцияси қийматига мутонасиб равишда тақсимланган суммасига айтилади. Демак, дивиденд тушунчаси фақат акциядорлик жамиятларига хос бўлган тушунча деб қаралса, мақсадга мувофиқ бўлар эди. Акциядорлик жамиятларида дивиденд тақсимлангандан кейин қолган фойда жамғарилган фойда счётига ўтказилади. Ўртоқлик жамиятларида эса соф фойда ўртоқлик жамияти қатнашчилари ўртасида тўлиқ тақсимланади. Тақсимланмаган фойда қолмайди. Демак, ўртоқлик жамиятининг фойдасининг бир қисмини дивиденд деб, қолган қисмини устав капитали ёки жамғарилган фойда счётига ўтказиладиган қисми деб ажратиб бўлмайди. Ўртоқлик жамияти фойдасининг аниқ эгаси бор, у ҳам бўлса унинг таъсисчисидир. Шунинг учун унинг фойдадаги ҳиссаси якуний молиявий натижалардан қатнашчининг устав капитали счётига даромад солиғи тўлов манбаида тўлангандан кейин тўғридан-тўғри ўтказилиши керак. Агарда, амалдаги тартибга мувофиқ, таъсисчилар билан дивидендлар бўйича қарз деб унинг дивиденд тўлангунга қадар унга таллуқли бўлаган фойдадаги ҳиссасининг хусусий капиталдаги иштирокини ва натижада унинг фойдадаги яна қўшимча ҳиссасини инобатга олмаслик бухгалтерия ҳисоби тамойилларига мувофиқ келмайди, деб ўйламиз. Натижада, ўртоқлик жамиятларида таъсисчиларга фойдадаги ҳиссасини тўлаш бўйича мажбуриятлар счётини қўллашга зарурият қолмайди. Ўртоқлик жамияти қатнашчиларининг фойдадаги ҳиссасини тўлиқ унинг ҳар бир қатнашчи номига очиладиган, масалан, “А - капитал”, “Б - капитал” эгалари счётларига тўғридан-тўғри ўтказилиши мақсадга мувофиқдир. Ушбу жараёнларни амалий мисолларда бухгалтерия счётларида акс эттириш тартибини юқоридаги таклиф этилган бухгалтерия ёзувларида кўрсатиб берилган. Бу таклифлар илғор хориж тажрибасига ва халқаро стандартларга мувофиқлаштиришга хизмат қилади.

7. Ўртоқлик жамиятларида устав капиталининг шаклланиши, соф фойданинг устав капиталига йўналтирилиши, қатнашчилар томонидан капиталнинг чегириб олиниши жараёнларини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш бўйича илмий услубий таклифлар асосида молиявий

натижалар, бухгалтерия баланси ҳамда хусусий капитал тўғрисидаги молиявий ҳисоботларни ҳам такомиллаштиришни тақоза қилади.

Бизнинг фикримизча, ўртоқлик жамиятлари бухгалтерия балансида устав капитали юқоридаги таклифлар бўйича 290-сатрида 4610 “Устав капиталига таъсисчиларнинг улушлари бўйича қарзлари” счётини акс эттиришга зарурият бўлмайди. Натижада, балансининг 410-сатридаги 8330 “Пай ва улушлар” счётида ҳақиқатда баланс тузилган санага қадар таъсисчилар томонидан ҳақиқатда киритилган маблағлар қийматини кўрсатишга имкон туғилади. Бундан ташқари, устав капитали моддасини капитал эгалари кесимида кўрсатиш мақсадга мувофиқ бўлади, деб ўйлаймиз. Ўртоқлик жамиятларида бухгалтерия балансининг устав капилига таллуқли моддаларини қуйидаги тартибда акс эттиришни таклиф этамиз (2.3-жадвал).

2.3-жадвал

АБ Ўртоқлик жамиятининг Бухгалтерия баланси*

31.12.20А й.

(минг сўм ҳисобида)

<i>Кўрсаткичлар</i>	<i>Сатр коди</i>	<i>Ҳисобот даври бошида</i>	<i>Ҳисобот даври охирида</i>
I. Ўз маблағлари манбаи			
Устав капитали (411+412 сатр)	410	85,000.0	86,400.0
А-капитал эгаси	411	38,250.0	39,180.0
Б-капитал эгаси	412	46,750.0	47,220.0

*Акциядорлик жамиятларида ушбу модда бошқача номланишга ва таркибий тузилишга эга бўлади.

Ушбу бухгалтерия баланси амалдаги бухгалтерия балансидан айрим хусусиятлари билан ажралиб туради. **Биринчидан**, ушбу балансда 410-сатрда

устав капиталининг давлат рўйхатидан ўтган пайтдаги таъсис хужжатларида қайд қилинган миқдори эмас, балки таъсисчилар томонидан ҳақиқатда киритилган маблағларининг маълум санадаги ҳолати акс эттирилган. Бу кўрсаткич таъсисчилар томонидан киритилган маблағлар, капиталнинг қўшимча киритилиши, ҳисобот даври охирида соф фойданинг таъсисчилар ўртасида тўлиқ тақсимланиши ҳамда қатнашчилар томонидан капиталнинг маълум қисмининг чегириб олиниши натижасида юзага келган қолдиғи ҳисобланади. Бу кўрсаткич устав капиталини ҳақиқий қийматда кўрсатиш имконини беради. Амалдаги балансда эса ҳақиқий қийматини топиш учун 410-сатрдан 290-сатрни айириш керак бўлар эди. Таклиф этилган вариантда эса устав капиталини ҳақиқий қийматда акс эттириш ундан фойдаланишни қўлайлаштиради ва ахборот фойдаланувчилар эҳтиёжларига мос келади.

Иккинчидан, амалдаги баланс шаклида хусусий капитал умумий суммада акс эттирилган. Таклиф этилган вариантда эса у қайси қатнашчилар, яъни хусусий капитал эгаларидан ташкил топганлиги, уларнинг киритган маблағлари акс эттирилган. Бу эса, бухгалтерия балансида зарур ахборотларни акс эттириш ҳамда унинг фойдаланувчанлик даражасини оширади. Ахборот фойдаланувчилар хусусий капитал эгалари, уларнинг киритган маблағлари, қатнашчиларнинг ҳар бирининг ҳиссалари тўғрисидаги ахборотларни олиш ҳамда таҳлил қилиш имкониятларига эга бўлади.

III-БОБ. ХОРИЖИЙ ИНВЕСТИЦИЯ ИШТИРОКИДАГИ КОРХОНАЛАРДА ХУСУСИЙ КАПИТАЛ АУДИТИНИНГ МЕТОДОЛОГИК АСОСЛАРИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

3.1. Хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналарда хусусий капитал аудитини ўтказишнинг услубий тартиби

Бугунги жадал ривожланаётган иқтисодий муносабатлар шароитида эркин бозор муносабатларининг қонуний ва асосли ташкил этилишида аудит хизматининг ўрни бекиёс. Аудиторлик хизматининг энг муҳим вазифалари, хўжалик юритувчи субъектларда бухгалтерия ҳисобот маълумотларининг ишончлилиги, биринчи навбатда, бухгалтерия баланси, молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот, шунингдек, бошқа ҳисоботларнинг ишончлилиги ва унда келтирилган маълумотларнинг ҳаққонийлигини тасдиқлаш орқали аудиторлик текшируви ўтказилаётган субъектлар фаолиятини қонуний ташкил этишга кўмаклашади. Ушбу вазифаларни амалга оширишда корхоналарда аудиторлик текширувини ўтказишда уни ташкил қилиш муҳим аҳамият касб этади, зеро ҳар бир фаолиятни, ҳаракатни бошланиши гуё унинг фундаментиدير. Аудиторлик текшируви босқичларининг ҳар бирининг ўз хусусияти, вазифаси, ҳуқуқий асоси ва масъулияти мавжуд. Пала-партиш ташкил қилинган, ёки режасиз бошланган аудиторлик текшируви ўз-ўзидан ушбу текширувнинг сифатига таъсир этади. Корхоналарда аудиторлик текширувининг босқичлар назарий жиҳатдан деярли бир хил. Корхонанинг хусусиятларидан, аудиторлик ташкилоти аудиторлари тажрибасидан ва аудиторлик шартномаси шартларидан келиб чиқиб айрим босқичларга ўзгартиришлар киритилиши мумкин.

Аудитни ташкил этишни шартли равишда қуйидаги тўртта босқичга бўлиш мумкин (1-жадвал)⁵. Аудитни ташкил этиш босқичларининг ҳар бири муҳим аҳамиятга эга, зеро айнан ушбу босқичлар корхона фаолиятидан манфаатдорлар (ходимлар, бошқарувчилар, аксиядорлар, мижозлар, инвесторлар ва бошқалар)нинг келажагига у-бу даражада таъсир қилиши эҳтимолдан ҳоли эмас, нафақат манфаатдорлар балки, аудиторлик ташкилотининг нуфузига ҳам

⁵ Урозов К.Б. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. Маъруза матнлари тўплами. 2 қисм. Самарқанд-2004. 156-бет

таъсир қилади. Аудитни ташкил этиш босқичлари бир-бири билан узвий боғлиқликда бўлиб дастлабки босқичлар кейингиларининг сифати ва муддатини белгилайди, шунинг учун ҳар бирига алоҳида эътибор бериш лозим.

Аудитор таъсис ҳужжатларини текширишда қуйидагиларни аниқлайди:

- таъсис ҳужжатларида қандай фаолият турлари кўзда тутилган;
- ҳақиқатда амалга ошираётган фаолият турларининг таъсис ҳужжатларига мувофиқлиги;

- Ўзбекистон Республикасининг «Айрим фаолият турларини лицензиялаш тўғрисида»ги қонунига мувофиқ лицензияланиши лозим бўлган фаолият турлари ва лицензияларнинг мавжудлиги.

Лицензияланиши лозим бўлган фаолият турлари бўйича лицензиялар мавжудлиги ва уларнинг амал қилиш муддатлари текширилади. Чунки, корхона бундай фаолият турлари билан шуғулланиш ҳуқуқига лицензия олинган ёки унда кўрсатилган вақтдан бошлаб эга бўлади ва ушбу ҳуқуқ лицензия амал қилиш муддати ўтиши билан тўхтатилади. Тегишли лицензияларга эга бўлмасдан амалга оширилган фаолият турлари ноқонуний ҳисобланади. Агар корхона битта таъсисчи томонидан ташкил этилган бўлса, бунда у мазкур таъсисчи томонидан тасдиқланган, тегишли ҳоқимият органидан рўйхатдан ўтган ва нотариал идора томонидан тасдиқланган устав асосида фаолият кўрсатади. Таъсис ҳужжатлари билан танишиш аудиторга мулк эгаси ким эканлигини ва кимнинг манфаати учун текширув ўтказилаётганлигини аниқлашга имкон беради.

Агар корхона бир неча таъсисчилар томонидан ташкил этилган бўлса, у ҳолда таъсис шартномаси тузилиши лозим, устав эса таъсисчилар томонидан тасдиқланган бўлиши лозим. Масалан, масъулияти чекланган жамиятлар (МЧЖ) барча таъсисчилар томонидан имзоланган таъсис шартномаси ва устав асосида ташкил этилади ва фаолият кўрсатади.

Аудитор тегишли таъсис ҳужжатларининг мавжудлигини ва уларни тасдиқлаш ҳамда давлат рўйхатидан ўтказиш қоидаларига риоя қилинишини аниқлайди. Корхона таъсисчилар томонидан уни ташкил этиш тўғрисидаги

қарор қабул қилинган вақтдан бошлаб эмас, балки давлат рўйхатидан ўтган кундан бошлаб юридик шахс мақомига эга бўлган деб ҳисобланади. Шу боисдан, давлат рўйхатидан ўтганлик тўғрисидаги гувоҳноманинг мавжудлигини, агар таъсис ҳужжатларига ўзгартиришлар киритилган бўлса, қайта рўйхатдан ўтказилганлигини текшириш лозим.

Аудитор таъсис шартномаси билан танишишда, унда қандай шартлар келтирилганлигини аниқлайди. Жумладан:

- мулкларни улуш сифатида қўшиш (топшириш)
- фаолиятда иштирок этиш;
- фойда ва зарарларни таъсисчилар ўртасида тақсимлаш;
- корхона фаолиятини бошқариш ва унда таъсисчиларнинг иштироки;
- таъсисчиларнинг корхонадан чиқиши.

Масъулияти чекланган жамиятлар (МЧЖ) таъсис шартномасида юқорида санаб ўтилган маълумотлардан ташқари қуйидаги шартлар ҳам бўлиши лозим:

- устав капиталининг таркиби ва ҳажми тўғрисида;
- ҳар бир таъсисчи улушининг ҳажми ва уни ўзгартириш тартиби;
- таъсисчилар улушларининг таркиби, ҳажми ва топшириш муддатлари;
- улушларни қўшишга доир мажбуриятларни бузганлик учун жавобгарлик;
- таъсисчилар томонидан қўшиладиган улушларнинг жами суммаси.

Аудитор корхона устави билан танишиш чоғида унда қуйидагилар кўрсатилганлигини аниқлайди:

- корхонанинг ўзига хос хусусиятлари ва ташкилий-ҳуқуқий шаклини ифодаладиган номи;
- корхонанинг давлат рўйхатидан ўтказиладиган, жойлашган ўрни;
- устав капиталининг кўлами ва унинг барча таъсисчилар ўртасида улушларга тақсимланиши;
- корхонанинг мақсади ва фаолият турлари;
- ижро органларини сайлаш ёки тайинлаш тартиби;

- корхона бошқарув органининг таркиби ва ваколатлари ҳамда улар томонидан қарор қабул қилиш тартиби;

- дивидендлар тақсимлаш тартиби;

- амалдаги қонунчиликда кўзда тутилгани ҳамда таъсисчилар билан келишилган, лекин қонунчиликка зид келмайдиган бошқа зарур масалалар. Шунингдек, таъсис ҳужжатларини текширишда корхонанинг ташкилий-ҳуқуқий шаклини эътиборга олиш зарур. Масалан, акциядорлик жамиятининг таъсисчилари томонидан тасдиқланган уставида, устав капиталининг кўлами тўғрисидаги маълумотлар билан бирга жамият томонидан чиқариладиган акцияларнинг тоифалари, уларнинг номинал қиймати ва миқдори, акциядорларнинг ҳуқуқлари тўғрисидаги шартлар ҳар хил бўлиши лозим. Акциядорлик жамиятининг барча акциялари бир акциядор томонидан сотиб олинганда, акциядорлик жамиятини бир киши ташкил этган ҳисобланади ёки бир акциядордан иборат бўлади. Бу ҳолдаги маълумотлар акциядорлик жамияти уставида қайд қилинган, рўйхатга олинган ва ҳамма танишиши учун эълон қилинган бўлиши керак.

Иштирокчилар таркибини таҳлил қилишда, акциядорлик жамияти ва масъулияти чекланган жамият ягона иштирокчиси сифатида, битта шахсдан иборат ҳўжалик юритувчи субъект бўла олмаслигига эътибор бериши керак.

Акциядорлик жамиятлари ва масъулияти чекланган жамиятларда ҳам юридик шахслар, ҳам жисмоний шахслар таъсисчи сифатида иштирок этишлари мумкин.

Қўшма корхона устав капиталига ўзбекистонлик иштирокчи томонидан қўшиладиган ҳисса хорижий иштирокчилар билан келишувга кўра миллий валютада қандай баҳоланса, келишилган баҳолар бўйича чет эл валютасида ҳам жаҳон бозоридаги баҳони ҳисобга олган ҳолда шундай баҳоланади.

Хорижий иштирокчининг ҳиссаси ҳам шу тартибда қўшма корхонани ташкил этиш ҳақидаги шартнома имзоланган кундаги ёки унинг иштирокчилари келишган бошқа санага амалда бўлган Ўзбекистон

Республикаси Марказий Банкнинг расмий валюта курси бўйича сўмга ҳисоблаб ўтказиш йўли билан баҳоланади.

Жаҳон бозори баҳоси бўлмаганда қўшилаётган мулклар қиймати иштирокчиларнинг келишувига мувофиқ аниқланади.

Таъсис ҳужжатларини текширишда амалдаги қонун ҳужжатларига мувофиқ ҳар бир ташкилий-ҳуқуқий шаклдаги хўжалик юритувчи субъект учун турли масъулиятлар белгиланишини инобатга олиш зарур.

Корхона таъсисчиларининг сони ва уларнинг устав капиталидаги улушини текшириш чоғида аудитор таъсисчиларнинг энг кўп сони ва бир таъсисчининг устав капиталидаги энг кўп улуши, ҳамда устав капиталининг энг кам қўлами тегишли юридик шахс учун қўлланиладиган Қонун билан аниқланади.

Ушбу талабларга риоя қилиниши корхонанинг фаолият кўрсатиши, ҳамда кредиторларнинг манфаатларини ҳуқуқий ва иқтисодий ҳимоялаш шартларидан бири ҳисобланади. Корхона соф активлари мақдорининг унинг утав капиталидан ошиб кетиши (ёки тенг бўлиши) тўғрисидаги мажбурий талабларга риоя қилиниши шу мақсадлардагина текширилади.

Корхонанинг хусусий капиталини текшириш учун зарур маълумотлар молиявий ҳисоботнинг қуйидаги шаклларида акс эттирилади:

Бухгалтерия балансида (ОКУД бўйича 1-шакл):

Таъсисларнинг устав капиталига қўшадиган улушлари бўйича қарзлари – активдаги II-«Айланма активлар» бўлимининг «Таъсисчилар билан ҳисоблашишилар» моддаси (4610-счёт) (280-сатр);

Пассивдаги I»Ўз маблағлари манбалари» бўлимида устав капитали (320 сатр), қўшилган капитали (330 сатр), захира капитали (340 сатр), тақсимланмаган фойда (350 сатр);

Хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот (5-шакл) да

Хусусий капиталнинг таркиби бўйича : йил бошига қолдиғи (010 сатр 3, 4, 5, 6, 7, 8, -устунлар), йил давомидаги ўзгариши (020-070 сатрлар) ва йил охирига қолдиғи (080-сатр).

Таъсисчилар улушларининг устав капиталига қўшилганлигини тасдиқловчи ҳужжатларга далолатномалар, накладнойлар, банк кўчирмалари, тўлов-топширикномалари нусхалари, касса кирим ордерларининг квитанциялари ва бошқа дастлабки ҳужжатлар мисол бўла олади. Устав капиталига улуш сифатида қўшиладиган мулкларга эгалик қилиш ҳуқуқини тасдиқловчи ҳужжатларга кўчмас мулк, ер участкалари, транспорт воситалари, интеллектуал мулк ва шунга ўхшашларга эгалик қилиш ҳуқуқини тасдиқловчи гувоҳномалар киради.

Ташкилий ҳужжатлар:

- давлат рўйхатига олинганлиги тўғрисида гувоҳнома;
- буйруқлар ва фармойишлар;
- акциядорлар ва таъсисчилар билан ёзишмалар;
- акцияларга обуна бўлиш натижалари тўғрисидаги, савдо натижалари тўғрисидаги, таъсисчилар ёки акциядорлар мажлисининг баённомалари;
- солиқ инспекцияда ҳисобга олинганлиги тўғрисида маълумотнома, давлат статистика органлари, тегишли суғурта ташкилотлари ва бошқа бюджетдан ташқари ташкилотларда рўйхатга олинганлиги тўғрисида гувоҳнома;
- амалдаги қонунчиликка мувофиқ лицензияланиши лозим бўлган фаолият турлари учун берилган лицензиялар;
- юритилаётган ҳисоб шаклидан қатъий назар очик турдаги акциядорлик жамиятлари акциядорлар реестрини ҳам текширувга тақдим қилади.

Устав капиталига таъсисчилар томонидан улушларни қўшиш муддатларига риоя қилинишини ва тўлиқлигини текширишда қуйидагиларга эътибор берилиши лозим:

- устав капиталининг тўлиқ шаклланганлиги;
- таъсисчилар ҳақиқатда қўшган улушларининг таъсис ҳужжатларида белгиланган шартларга мослиги;
- таъсисчилар томонидан устав капиталига улушларни қўшишда қонунчилик ва таъсис ҳужжатларида белгиланган муддатларга риоя қилиниши.

Устав капиталининг шаклланишини текшириш чоғида текширилаётган корхонанинг ташкилий-ҳуқуқий шаклини ҳам эътиборга олиш зарур. . Чунончи, акциядорлик жамиятларида устав капитали акциядорлар томонидан сотиб олинadиган, жамият акцияларининг номинал қийматидан, маъсулияти чекланган жамиятларда эса унинг иштирокчилари томонидан қўшиладиган улушлар қийматидан ташкил топади. Қишлоқ хўжалик кооперативлари (ширкат хўжаликлари)да пай жамғармаси – ширкат хўжалиги аъзоларининг пай бадалларидан, фермер ва деҳқон хўжаликларида эса ўзига қарашли уй-жойлар, хўжалик иморатлари, қишлоқ хўжалик экинзорлари ва дарахтзорлари, дов-дарахтлар, маҳсулдор чорва моллари, паррандалар, қишлоқ хўжалик техникаси, асбоб-ускуна ва ашё-анжомлари, транспорт воситалари, пул маблағлари, интеллектуал мулк объектлари, шунингдек бошқа мол-мулклардан ташкил топади.

Давлат корхоналарида эса давлат мулки ҳисобланган устав фонди шакллантирилади.

Аудитор текширув чоғида барча таъсисчилар қонунчиликка мувофиқ ўз улушларини устав капиталига ўз вақтида ва тўғри ҳамда тўлиқ қўшганликларини аниқлаши керак.

Масалан, маъсулияти чекланган жамият (МЧЖ) устав капиталига жамиятни рўйхатга олиш пайтида ҳар бир иштирокчи камида 30 % улушини қўшган бўлиши керак.

Корхона устав капиталига таъсисчилар томонидан улушлар қўшилмаган ёки тўлиқ қўшилмаган ҳолатларнинг аниқланиши, тегишли бошқарув органлари учун корхона таъсис этилмаган ва тугатилиши керак деб топилишига асос бўлади.

Таъкидлаш жоизки, таъсисчилар томонидан устав капиталига улуш сифатида қўшиладиган маблағлар Ўзбекистон Республикасида амалдаги қонунчиликка мувофиқ ҚҚС га тортилмайди. Шунингдек, корхоналарни тугатиш ёки қайта ташкил этиш чоғида пай (улуш) кўринишида натура ёки пул

шаклида олинган маблағлар ҳам, уларнинг устав фондидан ҳамда юридик шахслар пай (улуши)дан ошиб кетмаган миқдорда, ҚҚС га тортилмайди.

Устав капиталига улушлар пул, қимматли қоғозлар, бошқа буюмлар ёки мулк хуқуқлар ҳамда пулда баҳоланадиган бошқа хуқуқлар шаклида қўшилиши мумкин. Шу боисдан аудитор таъсисчилар улушларини пулда баҳолашнинг тўғрилигини текшириши муҳимдир. Хўжалик жамияти таъсисчисининг улушини пулда баҳолаш жамият таъсисчилар ўртасидаги келишувга мувофиқ амалга оширилади. Қонунда кўзда тутилган айрим ҳолларда эса мустақил эксперт томонидан баҳоланиши керак.

Бухгалтерия ҳисобининг журнал-ордер шакли қўлланиладиган корхоналарда амалдаги қоидаларга мувофиқ 8310-8330 счётлар бўйича №13-журнал-ордер ва аналитик ҳисоб ведомостлари қўлланилади. Бухгалтерия ҳисоби компьютерлаштирилган корхоналарда 8300-устав капиталини ҳисобга оладиган счётлар (8310-8330), 4610-»Устав капиталига улушлар бўйича таъсисларнинг қарзлари» ва 6620- Чиқиб кетаётган таъсисларнинг улушлари бўйича қарзлар» счётлари бўйича синтетик ва аналитик ҳисоб юритиладиган компьютер дастурлари қўлланилади.

Шунингдек, Бош дафтар ёки оборот-сальдо ведомостлари ҳам текширилади.

Қоидага кўра, таъсисчилар томонидан устав капиталига қўшиладиган ҳиссалар ҳисобда ва балансда уларнинг ҳақиқатда кирим қилиниш меъёрига қараб акс эттирилади: асосий воситалар, номоддий активлар, товар-моддий қийматликлар учун қабул қилиш-топшириш далолатномасининг тузилган санаси, пул маблағлари учун маблағларининг корхона счётига келиб тушгани (банк кўчирмаси ва унга илова қилинган тегишли ҳужжат). Бунда ушбу ҳиссаларнинг аналитик ҳисоби ҳар бир иштирокчи бўйича юритилади.

Ҳиссаларнинг белгиланган миқдори кирим қилинганидан сўнг устав капиталининг ташкил этилиши ҳисобда акс эттирилади.

Устав капиталининг миқдори таъсис ҳужжатларида белгиланганидан ошиб кетмаслигини таъкидлаб ўтиш зарур.

Корхона таъсисчилари улушларининг йиғиндиси (улушлар, акциялар, пай бадаллари) таъсис ҳужжатларида қайд қилинган устав капиталининг миқдори ва суммалари тегишли дастлабки ҳужжатларга (далолатномалар, банк кўчирмалари, банк кассасига нақд пул топширилганлиги тўғрисида квитанция ва ҳ. к) асосан счётлар алоқаси тузилиб, дастлабки бухгалтерия балансида акс эттирилади.

Устав капитали суммаси таъсис ҳужжатлари, ҳисоб регистрлари ва ҳисоботдаги маълумотларга тенг бўлиши лозим.

№21 –БҲМС га мувофиқ устав капиталини ҳисобга оладиган счётлар (8310-«Оддий акциялар», 8320-«Имтиёзли акциялар», 8330-«Пай ва улушлар») кредити ва 4610 –«Устав капиталига улушлар бўйича таъсисчиларнинг қарзлари» счётининг дебети бўйича ёзувлар корхона давлат рўйхатидан ўтганидан сўнг амалга оширилади.

Устав капитали тўлиқ ва тўғри шаклланиши 4610-«Устав капиталига улушлар бўйича таъсисчиларнинг қарзлари» счёти маълумотлари билан 8310-«Оддий акциялар», 8320-«Имтиёзли акциялар» счётлари ёки 8330-«Пайлар ва улушлар» счёти (хўжалик юритувчи субъект ташкилий-ҳуқуқий шаклига қараб тегишли счёт) маълумотларини солиштириш асосида текширилади.

Масалан, текширувдан ўтказилган хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналар бўйича счётлар қолдиқлар қуйидагича:

3.1-жадвал

Хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналар устав капиталини шакллантириш таҳлили (минг. с)

Корхоналар	4610-счёт	8330-счёт
МЧЖ шаклидаги «Самарқанд-Прага-Пиво» ХИИК 1 йилдан кўп фаолият кўрсатган	-	

МЧЖ шаклидаги «Самарқанд-Прага-Пиво» ХИИКда 4610-Устав капиталига улушлар бўйича таъсисчиларнинг қарзлари» счёти бўйича дебет қолдиқ йўқлиги ва 8310-«Пайлар ва улушлар» счёти бўйича кредит қолдиқ

суммасининг (400, 0 м. с) таъсис ҳужжатлари (устаи ва таъсис шартномаси)га мослиги таъсисчиларнинг устав капиталига улушлар бўйича қарздор эмасликларини ва улушлар тўлиқ тўланганлигини билдиради.

Ҳар бир таъсисчи томонидан устав капиталига улушларнинг ҳақиқатан қўшилганлиги тасдиқловчи бухгалтерия ҳужжатларининг мавжудлиги ва тўғри расмийлаштирилганлигини текшириш орқали аниқланади. Натура шаклидаги улушлар (асосий воситалар, материаллар ва ҳ. к) тегишли шаклдаги далолатномалар, пул маблағлари эса касса ва банк ҳужжатлари билан тасдиқланади. Тасдиқловчи ҳужжатларда тегишли маблағларнинг айнан устав капиталига улуш сифатида таъсис ҳужжатларига мувофиқ топширилганлиги ҳақида маълумотлар бўлиши лозим. Бу нафақат устав капиталига қўшиладиган улушларни бухгалтерия ҳисобида тўғри расмийлаштириш учун, балки солиққа тортиш масалалари учун ҳам зарурдир.

Шунингдек, текширув чоғида ушбу ҳужжатлар шакл ва мазмунларининг Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»га қонун 9-моддаси талабларига мувофиқлиги ҳам аниқланади.

Устав капиталига чет эл валютасида қўшиладиган улушларнинг тўғри акс эттирилганлигини аниқлаш «Чет эл валютасида амалга ошириладиган муомалаларни бухгалтерия ҳисоби, статистик ва бошқа ҳисоботларда акс эттириш ТАРТИБИ» (Ўз. Р. Адлия Вазирлигида 3 июн 2000 йилда 931-тартиб рақами билан рўйхатга олинган) талабларига мувофиқ амалга оширилади. Чет эл валютасидаги устав капитали ва таъсисчиларнинг устав капиталига улушлар бўйича қарзларини шакллантириш таъсис ҳужжатлари имзоланган санада амалда бўлган Ўз. Р. МБ курси бўйича сўмга ҳисоблаб ўтказиш йўли билан амалга оширилади. Бунда аудитор чет эл валютаси курси ва сўмга ҳисоблаб ўтказишнинг тўғрилигини ҳамда счётларда акс эттирилишини текшириши зарур.

Устав капиталига улушларнинг таъсисчилар томонидан ҳақиқатда қўшилганлиги тегишли дастлабки ҳужжатлар ва 4610-«Устав капиталига улушлар бўйича таъсисчиларнинг қарзлари», 6620-«Чиқиб кетаётган

таъсисчиларга уларнинг улушлари бўйича тўланадиган қарзлар» счётлари бўйича ҳисоб регистрларидаги ёзувлар асосида текширилади. 4610-счётнинг дебет қолдиғи таъсисчиларнинг устав капиталига қўшадиган улушлари бўйича қарзларини, 6620- счётнинг кредит қолдиғи корхонанинг чиқиб кетаётган таъсисчилардан устав капиталидаги улушлари бўйича қарзларни билдиради. Аудитор устав капиталига улушлар бўйича қарзларнинг ўз вақтида тўланиши ва 4610 ва 6620 счётлар бўйича қолдиқларнинг ҳаққонийлигини аниқлаши лозим.

Акциядорлик жамиятларида устав капиталининг тўғри шакллантирилишини текширишда қуйидаги талабларга риоя қилинганлиги текширилади:

- устав капитали акциядорлар томонидан сотиб олинган акциядорлик жамияти акцияларининг номинал қийматидан ташкил топганлиги;

- барча акциялар эгаси ёзилган акция эканлиги ва таъсис этишда таъсисчилар ўртасида жойлаштирилган бўлиши лозим;

- жойлаштирилган имтиёзли акцияларнинг номинал қиймати акциядорлик жамияти устав капиталининг 10% дан ошмаслиги лозим;

- акциядорлик жамияти акциялари уни таъсис этиш чоғида уставда кўрсатилган муддат давомида тўлиқ тўланиши лозим. Аммо устав капиталининг камида 50% бир ой ичида, қолган қисми эса жамият рўйхатдан ўтган пайдан бошлаб бир йил ичида туланиши лозим;

- тўлов шакллари (пул маблағлари, қимматли қоғозлар, пулда баҳоланган бошқа буюмлар ёки мулкӣ ҳуқуқлар) акциядорлик жамиятининг устави ва таъсис шартномасига мос келиши лозим;

- очиқ ва ёпиқ турдаги акциядорлик жамиятларининг чиқарилган акциялари реестрда рўйхатга олинган бўлиши шарт;

- акцияларнинг аналитик ҳисоби таъсисчилар, устав капиталининг шаклланиш босқичлари ва акцияларнинг турлари бўйича батафсил маълумот олишни таъминлаши лозим.

Аудитор текширув жараёнида оддий акциялардан иборат акциядорлик капитали (8310-счёт), имтиёзли акциялар кўринишидаги акциядорлик капитали (8320-счёт), қайтариб сотиб олинган оддий хусусий акциялар(8610-счёт) ва қайтариб сотиб олинган имтиёзли хусусий акциялар(8620-счёт)ни алоҳида текширади.

№21 БҲМС га мувофиқ акциядорлик жамияти давлат рўйхатидан ўтган пайтдан бошлаб оддий ва имтиёзли акцияларнинг обуна суммаси мос равишда 8310 ва 8320-счётлар кредитида акс эттирилиши лозим (Дт 4610-счёт, Кт 8310, 8320-счётлар). Обуна бўлинган акциялар қиймати таъсисчилар томонидаги пул, қимматли қоғозлар, пулда баҳоланган бошқа буюмлар ёки мулк хуқуқлар билан тўланиши мумкин.

Устав капиталининг шаклланишини текширишда акциялар қийматини тўлаш учун топширилган мулкларнинг тўғри баҳоланганлигини аниқлаш зарур. Бу мулкларни баҳолаш таъсисчиларнинг келишувига мувофиқ амалга оширилиши, қонунда кўзда тутилган ҳолларда эса мустақил эксперт баҳолаши лозим.

Устав капиталига улушларнинг ҳаққоний қўшилганлигини аудитор таъсисчилар билан ҳисоб-китобларни тасдиқловчи ҳужжатларнинг мавжудлиги ва тўғри расмийлаштирилганлигини текшириш орқали аниқлайди. Тасдиқловчи ҳужжатларда устав капиталини шакллантириш тўғрисида кўрсатилган бўлиши лозим. Бу нафақат муомалани бухгалтерия ҳисоби счётларида тўғри акс эттириш учун, балки солиқлар бўйича имтиёзларни қўллашнинг тўғрилигини асослаш учун ҳам муҳимдир.

Дастлабки ҳужжатлар (асосий воситаларни, номоддий активларни қабул қилиш-топшириш даволатномалари, юк хатлари, счётлар, касса ҳисоботлари, банк кўчирмалари, тўлов топшириқномалари ва б.) бўйича устав капиталига қўшилган улушларнинг тегишли счётларда тўғри акс эттирилганлиги текширилади.

Устав капиталига қўшилган улушларни текширишда аудитор иштирокида инвентаризация ўтказиш мақсадга мувофиқ. Бунда устав капиталига улуш

сифатида ишлашга яроқсиз асосий воситалар, амалий қийматини йўқотган номоддий активлар қўшилган ҳолатлар аниқланиши мумкин.

Устав капитали ўзгаришининг асослилигини текшириш 8310-«Устав капиталини ҳисобга олинган счётлар»(8310, 8320, 8330-счётлар) бўйича ҳисоб регистрларининг ёзувларини текшириш йўли билан амалга оширилади. Бундай ёзувлар устав капитали белигиланган тартибда кўпайтирилган ёки камайтирилган ҳолатдагина, фақат акциядорлик жамиятининг таъсис ҳужжатларига тегишли тарзда ўзгартиришлар киритилганидан сўнг амалга оширилади.

«Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонунининг 21-моддасига мувофиқ «жамиятнинг устав фонди акциялар номинал қийматини ошириш ёки қўшимча акцияларни жойлаштириш йўли билан кўпайтирилиши мумкин» (18)

Текширув чоғида устав капиталини кўпайтириш манбалари аниқланади. Улар асосан қуйидагилар ҳисобига бўлиши мумкин:

- эмитент-акциядорлик жамиятининг ўз акцияларини уларнинг номинал қийматидан юқори баҳода сотишдан олинган маблағлар яъни эмиссион даромад (Кт 8320-счёт);

- жамғарма, истеъмол ва бошқа фондлар ҳамда ишлатилмаган заҳиралар маблағлари;

- олдинги йил якуни бўйича тақсимланмаган фойда;

- грантлар, субсидиялар ва қайтариб берилмайдиган ёрдамлар ҳисобига (Кт 8810, 8820, 8890-счётлар);

- активларни қайта баҳолашдан ҳосил бўлган манба ҳисобига (Кт 8510-счёт);

- дивидендлар ҳисобига.

Аудитор устав капитали камайтирилишининг асослилигини ҳам текширади.

Юқорида номи қайд қилинган қонуннинг 22-моддасига мувофиқ «Жамиятнинг устав фонди акцияларнинг номинал қийматини ёки уларнинг

умумий сонини қисқартириш йўли билан, шу жумладан акцияларнинг бир қисмини жамиятнинг ўзи кейинчалик муомаладан чиқариш шарти билан сотиб олиши йўли билан камайтирилиши мумкин» (18)

Аудитор устав капиталининг корхона хусусий манбаларини капиталлаштириш ҳисобига кўпайтирилиши, ёки юқоридаги ҳолатда камайтирилиши тўғрисида акциядорлар мажлисининг қарори мавжудлигини ҳам аниқлайди. Устав капитали кўпайтирилганда қўшимча акциялар қийматини тўлаш шакли уларни жойлаштириш тўғрисидаги қарор билан белгиланади.

Кейинчалик аудитор асосий ва қўшимча чиқарилган акциялар қийматининг тўланишини текширади. «Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида»ги қонуннинг 37-моддасига мувофиқ «Жамият акцияларига ҳақ тўлаш бозор қийматида амалга оширилади» (18).

Фақат қуйидаги ҳоллардагина акциялар уларнинг бозор қийматидан арзонроқ нархда жойлаштирилиши мумкин:

жамиятнинг қўшимча оддий акциялари оддий акциялар эгалари бўлган акциядорларга жойлаштирилиб, улар оддий акцияларни бозор қийматининг тўқсон фоизидан паст бўлмаган нархда сотиб олишдан иборат ўз имтиёзли ҳуқуқларини рўёбга чиқарган ҳолларда;

қўшимча акциялар воситачи иштирокида жойлаштирилиб, уларнинг баҳоси бозор баҳосидан кўпи билан бундай акцияларни жойлаштириш баҳосига нисбатан фоизларда белгиланган воситачилик ҳақи миқдорида арзон бўлганида.

Устав капиталини аудиторлик текширувидан ўтказишнинг яқунловчи босқичида унинг энг кам миқдори тўғрисидаги қонунчилик талабларига риоя қилиниши ҳам аниқланади.

Устав капиталининг синтетик ва аналитик ҳисобини юритишнинг тўғрилиги мазкур корхонада қўлланилаётган ҳисоб шаклининг регистрлари (мемориал-ордерлар, дафтарлар, журнал-ордерлар, машинаграммалар ва ҳ. к) маълумотларини текшириш билан аниқланади.

Устав капиталининг аналитик ҳисобини текширишда нафақат унинг синтетик ҳисоб маълумотларига тенглиги, балки акцияларнинг турлари,

уларнинг эгалари, акциялар учун ҳисоб-китобларнинг аҳволи ва бошқалар бўйича ахборот олиш имкониятлари ҳам аниқланади.

Аудитор хусусий капиталнинг элементи ҳисобланган устав капиталини аудитдан ўтказганда бухгалтерия ёзувларини ҳам текширувдан ўтказди. Масалан, МЧЖ шаклидаги “Самарқанд-Прага-Пиво” ХИИКда аудитор устав капиталини текширувдан ўтказиши натижасида қуйидаги бухгалтерия ёзувларини текширади (3.2-жадвал):

3.2-жадвал

МЧЖ шаклидаги “Самарқанд-Прага-Пиво” ХИИКда устав капитали бўйича аудиторлик текшируви натижалари тўғрисида маълумот

№	Операциянинг мазмуни	Счетлар коррес.		Сумма
		Дебет	Кредит	
1	Таъсис ҳужжатларида кўзда тутилган суммада устав капитали тасдиқланди	4610	8330	400 000,00
2	Фойданинг бир қисми устав капиталини кўпайтиришга йўналтирилди	8710	8330	100 000,00
3	Корхона таъсисчиларига улушлари қайтарилди	8330	6620	20 100,00

Шунингдек, аудитор «Акциядорлик жамиятлари ва акцияларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида»ги қонуннинг 47-50 моддаларига мувофиқ акциядорлар реестрини юритиш қоидаларига риоя қилинишини ҳам текширади.

Барча бажарилган текширув амаллари ва аниқланган номувофиқликлар аудиторнинг ишчи ҳужжатларида акс эттирилади.

Текширув якунида аудитор устав капиталини ҳисобга олиш ва ҳисоботда акс эттириш бўйича аниқланган тафовутларнинг қанчалик жиддийлиги(катта-кичиклиги)ни меъёрий ҳужжатлар талабларига нисбатан аниқлайди. Агар аудитор аниқланган тафовут устав капиталига доир ҳисобот кўрсаткичларига унчалик таъсир қилмайди деб ҳисобласа, у ушбу кўрсаткичларнинг ишончлилиги тўғрисида ижобий аудиторлик ҳулосаси тузиши мумкин. Агар

аҳвол бунга тескари бўлса, яъни аниқланган тафовутлар устав капиталига доир ҳисобот кўрсаткичларини сезиларли даражада бузиб кўрсатилганлиги аниқланса, у ҳолда аудитор ушбу камчиликларни акс эттириб салбий аудиторлик ҳулосаси тузади.

№21 БХМС га мувофиқ 8400-«Қўшилган капитални ҳисобга оладиган счётлар»да оддий ва имтиёзли акцияларни номинал қийматидан юқори баҳода дастлабки сотишдан олинган эмиссион даромадлар (8410) ва устав капиталини шакллантиришда ҳосил бўлган курс тафовутлари (8420) акс эттирилади. Аудитор ушбу капитал таркибининг тўғри шаклланиши ва ўзгаришларини тегишли асос бўлувчи ҳужжатларга мувофиқ текшириб, натижаларини ўзининг ишчи ҳужжатларида қайд қилиб бориши зарур. Жумладан, акцияларни сотишдан олинган маблағлар кирими, номинал ва биржа (бозор) баҳоси ўртасидаги фарқни аниқлаш ҳамда хусусий капитал таркибида қўшилган капиталнинг шаклланишини тўғри акс эттириш ва ҳ. к. Бунда асосан қуйидаги бухгалтерия ёзувлари амалга оширилади.

Корхона давлат рўйхатидан ўтганидан сўнг иштирокчилар (таъсисчилар) қўшадиган улушлар (обуна бўлинган акциялар) суммаси устав капиталида акс эттирилганда:

Дебет 4610—«Устав капиталига улушлар бўйича таъсисчиларнинг қарзлари»(агар акцияга обуна бўлинса-обуначилар бўйича очилган аналитик счётлар);

Кредит 8310-«Устав капиталини ҳисобга оладиган счётлар»(8310, 8320, 8330-счётлардан тегишлиси, агар акцияга обуна бўлинса, унинг номинал қийматига Кт-8310, 8320-счётлар)

Кредит 8520-счёт – акция номинал қийматидан биржа баҳосининг ошган қисмига (эмиссион даромад)

Таъсисчилар (иштирокчилар) томонидан таъсис шартномасига мувофиқ улушлар (моддий, номоддий, пул маблағлари ва ҳ. к кўринишида) тегишли дастлабки ҳужжатлар (қабул қилиш-топшириш далолатномалари,

накладнойлар, касса крим ордерлари, банк кўчирмалари)га асосан топирилганда:

Дебет 0110-0199, 0440-0490, 0710, 0720, 0810, 1010-1090, 1110, 1120, 2810, 2820, 2910, 5010, 5110, 5210 –счётлардан тегишлилари.

Кредит 4610-счёт (таъсисчилар бўйича очилган тегишли аналитик счётлар)

Аудитор 8410-«Эмиссион даромадлар» ва 8420-«Устав капитални шакллантиришда курсдаги фарқлар» счётлари бўйича аналитик ҳисобнинг ташкил этилиши ва юритилишининг тўғрилигини текшириши лозим. Бунда қўшимча тўланган капиталнинг ҳисоби оддий ва имтиёзли акциялар бўйича алоҳида юритилаётганлигига эътибор бериш зарур. Шунингдек, ҳисобдан чиқарилган ва сотилган акцияларнинг турлари, улар эгаларининг счётлари ёки таъсисчилар ва ҳиссадорларнинг шахсий счётлари бўйича ахборотларни етказиб бериш имкониятларига ҳам жиддий эътибор бериши керак.

№21 БҲМС га мувофиқ корхонанинг таъсис ҳужжатларига мувофиқ фойда ҳисобидан яратилган заҳиралар, активларни қайта баҳолашда ҳосил бўлган инфляцион заҳиралар, қайтариб берилмаслик шарти билан олинган мол-мулклар заҳира капитални ташкил этади. Заҳира капиталнинг мавжудлиги ва ҳаракати қуйидаги счётларда ҳисобга олинади.

8510-«Мулкларни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар»;

8520-«Заҳира капитал»

8530-«Қайтариб берилмаслик шарти билан олинган мол-мулклар»

Аудитор заҳира капитални текширишда, даставвал, уни шакллантириш учун асос бўлувчи меъёрий ҳужжатлар мавжудлиги ва уларга риоя қилинаётганлигини аниқлайди. Баланснинг «Заҳира капитал» моддаси бўйича мавжуд сумманинг тегишли санага тузилган синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларидаги (8510, 8520 ва 8530 счётлар бўйича кредит) қолдиқларига тенглиги текширилади.

Сўнгра ҳар бир счёт бўйича қолдиқ суммалар, дебет ва кредит оборотлар моҳиятан текширилади.

Масалан, 8510-«Мулкларни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар» счёти бўйича қолдиқ сумма қачон пайдо бўлганлиги, мулкларни қайта баҳолаш тўғрисида ҳукумат қарорлари, услубий кўрсатмалар, корхона ҳисоб сиёсати ва бошқа асослар мавжудлиги аниқланади. Шунингдек, қайта баҳолаш бўйича бажарилган ҳисоб-китоблар тўғрилиги (ҳар бир аналитик ҳисоб объекти бўйича), қайта баҳолаш натижаларининг тегишли аналитик ҳисоб регистрларида акс эттирилиши ва счётлар боғланиши (проводкалар) тўғри белгиланганлиги текширилади.

Акциядорлик жамиятлари, қўшма корхоналар ва бошқа хўжалик юритувчи субъектларда яратилган заҳира капиталининг мавжудлиги ва ўзгариши 8520-«Заҳира капитали» счёти маълумотлари бўйича текширилади. Бунда аудитор, заҳира капиталини шакллантиришга доир Ўзбекистон Республикасининг амалдаги қонунлари ва таъсис ҳужжатларининг тегишли қоидаларига риоя қилинишини аниқлайди.

Заҳира капиталига фойдадан ажратмалар, унинг корхона таъсис ҳужжатларида кўзда тутилган корхона устав капиталининг 15 % етмагунча ажратилаверади.

Аудитор аудит ўтказиш жараёнида хусусий капиталнинг элементларининг тўғри акс эттирилганлигини ҳам текшириши лозим (3.3 -жадвал).

3.3-жадвал

МЧЖ шаклидаги “Самарқанд-Прага-Пиво” ХИИКда хусусий капитал элементларини текшириш натижалари тўғрисида маълумот

№	Курсаткичлар	Корхона маълумотлари бўйича	Аудит текшируви бўйича	Четланиш
1	Устав капитали	400 000	400 000	0
2	Қўшилган капитал	120000	120000	0
3	Резерв капитали	210 000	210 000	0
4	Мақсадли тушумлар	10 000	10 000	0
5	Тақсимланмаган фойда	202 000	202 000	0

Аудитор ушбу капиталнинг тўғри ташкил этилиши ва тўлдирилиб борилишини текширишда ажратмалар ҳисобига яратилган заҳира капитали устав капиталининг 10% дан ошмаганлиги, мулклар (асосий воситалар)ни қайта

баҳолашда ҳосил бўлган инфляцион захираларнинг ҳаммаси 8531-счёт кредитига олиб борилганлигини аниқлайди.

3.2. Хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналарда хусусий капитал аудити натижаларини умумлаштириш ва расмийлаштириш тартиби

Аудиторлик ҳисоботини ва хулосасини шакллантириш аудит режаси ва дастурининг барча бўлимлари бўйича ўтказилган аудиторлик текшируви натижаларини умумлаштириш ва баҳолаш жараёнида вужудга келади.

Аудит натижаларини баҳолаш ишлари асосан қуйидагиларни ўз ичига олади:

- ишчи ҳужжатларни шарҳлаш ва якуний ишчи ҳужжатларни тайёрлаш;
- аниқланган камчиликларнинг жиддийлик даражасини баҳолаш;
- аудиторлик далилларнинг етарлилигини баҳолаш;
- фаолият кўрсатаётган корхона принципи билан боғлиқ омилларни баҳолаш;
- бухгалтерия ҳисоботидаги ахборотларни тақдим қилиш ва баён қилиш;
- ҳисобот тузилганидан сўнг содир бўлган ҳодисаларни баҳолаш;
- текширув натижалари бўйича аудиторнинг мижоз-корхона раҳбариятига тақдим қиладиган ёзма ахборотини тузиш;
- аудиторлик ҳисоботи ва хулосасини тузиш.

Аудиторлик текшируви ўтказиш чоғида асосан текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг дастлабки ҳужжатлари, ҳисоб регистрлари ва ҳисоботларида акс эттирилган ҳақиқий ахборотлар таҳлил қилинади ва баҳоланади. Фақат айрим ҳоллардагина аудиторлар тахмин ва ҳисоб-китобларга асосланган молиявий ахборотларни баҳолайдилар.

Таъкидлаш жоизки, текширув натижалари ва хўжалик юритувчи субъект мутахассисларининг ҳисоб-китобларини баҳолашда аудиторлар маълум даражада профессионал эҳтиёткорликка риоя қилишлари зарур.

Аудитор қуйидаги ҳоллардаги каби, катта номувофиқликлар мавжудлигини кўрсатувчи ҳолатларни объектив баҳолаши зарур:

- хўжалик юритувчи субъект ходимларига маълум бўлган, аммо аудитор томонидан очилмаган хатоларни аниқлаш фактлари;

- текширув учун зарур бўлган, аудиторга ўз вақтида тақдим қилинмаган дастлабки ҳужжатлар ёки маълумотларга доир хўжалик муомалалари;

- мутахассисларнинг ҳисоб-китобларидаги номувофиқликлар;

- инвентаризация натижасида аниқланиб, далолатнома ва таққослаш ведомостлари билан расмийлаштирилган, лекин етарли даражада таҳлил қилинмаган ва тузатилмаган катта тафовутлар;

- катта тафовутларнинг тасдиқланмаганлиги ва аудитор сўровларига кутилган жавоблар олинмаганлиги;

- текширув учун танлаб олинган, зарур дастлабки ҳужжатлар ёки тегишли рухсат этувчи кўрсатмалар тақдим қилинмаган хўжалик муомалалари.

Аудитор тўпланган далиллар етарлилигини баҳолашда ушбу ҳолатлар аниқланган босқични (режалаштириш, аудит ўтказиш) ҳисобга олиши керак. Шунингдек, катта хатолар хатарини дастлабки баҳолаш ва батафсил текшириш режалари ҳам эътиборга олиниши лозим.

Агар бундай ҳолатлар режалаштириш босқичида аниқланган ва ҳисобга олинган бўлса, унда аудитор тўпланган далилларнинг етарлилигига ва режалаштирилган ҳамда қўшимча аудиторлик амалларини бажаришнинг мақсадга мувофиқлигига баҳо бериши зарур.

Аудиторлик текширувининг асосий босқичларини ўтказиш натижалари аудит ўтказишдан қўйилган мақсадга эришилганлик даражасини баҳолаган ҳолда аудиторнинг ишчи ҳужжатларида қайд қилиниши лозим. Масалан, аудит ўтказиш дастурининг «Дебитор ва кредитор қарзларни текшириш» бўлими бўйича ўтказилган аудит натижаларини баҳолашда қуйидаги аудиторлик амалларини таҳлил қилиш ва баҳолаш мақсадга мувофиқ:

Кейинги пул киримлари ва тегишли счётлар қолдиқларидан тўланган тўловларга доир дастлабки ҳужжатларни текшириш. Аудиторлар одатда бухгалтерия баланси тузилгандан кейинги то аудит ўтказилган охириги кунга қадар амалга оширилган тўловларни ҳам текширади. Бу текширув натижалари

ҳисоб маълумотларининг ишончлилигини жорий мажбуриятларни балансда акс эттиришнинг тўлиқлиги ва ҳаққонийлиги нуқтаи назаридан баҳолашга имкон беради. Ушбу амалларни бажариш натижасида жорий мажбуриятлар тўлиқ ва ҳаққоний акс этирилганлиги тўғрисида олинган далиллар, бухгалтерия ҳисоботи тузилганидан сўнг тўланган қарзларга нисбатан етарли даражада деб баҳоланиши мумкин. Шундан сўнг аудитор тўлови тасдиқланган ва тасдиқланмаган қарзлар суммаларининг катта - кичиклигини баҳолайди;

счётларни бухгалтерия ҳисоботи тузилганидан сўнг тайёрланган моддий жавобгар шахслар ҳисоботлари билан, ҳисоб маълумотлари бўйича қолдиқлар билан солиштириш. Бухгалтерия ҳисоботи тузилган кундан олдин олинган барча счётлар (етказиб берилган товарлар, бажарилган иш ва кўрсатилган хизматлар учун) жорий даврдаги ҳисобда ва шу давр учун тузилган ҳисоботда акс эттирилиши керак. Шунинг учун бухгалтерия баланси тузилган санадан сўнг тайёрланган материаллар ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботлар ва счётлардаги саналар, мулклар ва мажбуриятларнинг балансда тўғри акс этирилганлигини текшириш мақсадида таққосланиши мақсадга мувофиқ.

Мавжуд қолдиқларни счёт-фактуралар маълумотлари, моддий жавобгар шахслар ҳисоботлари ва тўлов ҳужжатлари билан солиштириш. Агар дебитор ва кредитор қарзларнинг миқдори ҳўжалик юритувчи субъект молиявий аҳволи учун сезиларли даражада бўлса, аудиторлар ҳисобга олишнинг тўғрилиги ва аниқлигини текшириши, шунингдек, ҳисоб маълумотлари бўйича мажбуриятларнинг ошириб кўрсатилмаганлигини аниқлашлари лозим. Бу ҳолда дастлабки ҳужжатлар маълумотлари аналитик ҳисоб регистрлари (журналлар, оборот ёки сальдо ведомостлари) да акс этирилган ахборотлар билан, олдин энг катта қолдиқлиларидан бошлаб (чунки улар бўйича ошириб кўрсатиш эҳтимоли кўпроқ) солиштирилади. Олинган маълумотлар бўйича ҳисоб ёзувларида (масалан, битта счётни ҳисоб регистрида икки марта акс эттириш ва шунга ўхшаш) мажбуриятлар (дебитор ва кредитор қарзлар) ошириб кўрсатилиш ҳолатларининг катта-кичиклигини баҳолаш зарур.

Мол етказиб берувчилар ва бошқа контрагентлар билан ҳисоб-китобларни тасдиқлаш. Аудит ўтказиш чоғида бундай тасдиқни олиш мажбурий эмас. Лекин, ушбу амал кўпчилик ҳолларда катта наф келтириши мумкин. Масалан, мол етказиб берувчилардан олинган жавоблар қуйидагиларни тасдиқлаш учун ишлатилиши мумкин:

- мол етказиб берувчилар бўйича дебитор қарзлар уларнинг асосли даъвоси ҳисобланади;
- бухгалтерия ҳисоби маълумотлари мол етказиб берувчиларга барча мавжуд қарзларни ўзида акс эттиради;
- сотиб олинган моддий ресурслар, кўрсатилган хизматлар ва бажарилган ишлар тегишли ҳисобот даврида акс эттирилган. Бунда аудит ўтказиш чоғида контрагентлардан тасдиғини олиш зарурлиги тўғрисида гувоҳлик берадиган омилларни белгилаб қўйиш керак: харидларни ички назорат қилиш тузулмасининг бўшлиғи; молиявий муаммолар; товар-моддий бойликлар бўйича қолдиқлар чиқаришда ёки қарздорларни текширишда йўл қўйилган хатолар тўғрисидаги фактлар; бир неча мол етказиб берувчилардан қилинган катта харидлар; харидлар тўғрисидаги ҳисобот бухгалтерия балансини тузиш санасига тайёрланмаган. Тасдиқлаш ишларининг натижаларини умумлаштириб, энг аввало, уларнинг ишончлилигини баҳолаш зарур. Бунда қарзларнинг ёзма ва оғзаки шаклда тасдиқланган миқдори ва аҳамиятлилиги баҳоланади.

Ёзма шаклда олинган далил-исботларни энг ишончли деб тан олиш қабул қилинган. Ёзма тасдиқларнинг ишончлилиги уларнинг тўғри расмийлаштирилишига боғлиқ. Тасдиқлар ишончлилигининг таҳлилидан келиб чиқиб, тасдиқланган ва тасдиқланмаган суммаларнинг катта-кичиклиги, шунингдек мажбуриятларнинг ишончлилиги тўғрисида аудитор фикрини шакллантириш учун олинган далиллар етарлилиги баҳоланади;

Дебитор ва кредитор қарзлар аналитик ҳисоби маълумотларининг тенглигини текшириш. Дастлабки ҳужжатларни текшириб чиқиш ёки дебитор ва кредитор қарзлар тасдиғини олиш муносабати билан аудиторлар ҳисоб-

китобларни ҳисобга оладиган аналитик ҳисоб регистрларини текшириб чиқиши, ҳамда уларни Бош дафтар маълумотлари билан таққослаши лозим. Ҳисоб-китоб муомалалари ҳисобга олинадиган счётларни таҳлил қилишда қуйидагилар аниқланиши мумкин:

- мол етказиб берувчилар счётлари бўйича дебет қолдиқлар;
- мансабдор шахслар, директорлар, раислар, шўъба ва тобе корхоналарга ва бошқа ўзаро боғлиқ томонлардан қарзлар суммалари;
- мол етказиб берувчилар билан ҳисоб-китобларга доир ҳаддан ташқари катта тузатишлар;
- даъво муддати ўтиб кетган ёки ўтаётган тўланмай қолган счёт-фактуралар.

Барча белги қўйилган суммалар якуний ишчи ҳужжатларини тайёрлашда таҳлил қилиниши ва ҳисобга олиниши лозим. Ушбу ишларнинг натижаларини бошқа олинган далиллар билан таққослаш мақсадга мувофиқ. Масалан, даъво муддати ўтиб кетаётган тўланмай қолган счётлар ва мол етказиб берувчилар билан ҳисоб-китоблар бўйича дебет қолдиқларнинг аниқланган суммаларига маълумотлар мувофиқлиги тўғрисида тасдиқ олиниши мумкин. Бу ҳолда аудитор аналитик ҳисоб маълумотларининг ишончлилиги ҳақида етарли далилларга эга бўлади.

Агарда олинган тасдиқлар натижаларига кўра контрагентда бундай қарздорликнинг йўқлиги аниқланса, у ҳолда аудитор аналитик ҳисоб маълумотларини ишончсиз деб баҳолаши мумкин.

Аналитик ҳисоб регистрлари маълумотларини Бош дафтар билан таққослаш мижоз томонидан вақти-вақти билан ўтказиладиган назорат тадбири бўлиб ҳисобланади. Қоидага кўра, аудиторлар қилинган таққослашларни, аниқланган ғайриоддий суммаларни таҳлил қилади, жами суммаларни қайта жамлаб чиқади.

Аудитнинг мақсад ва вазифаларидан келиб чиқиб, умумлаштирилган ва баҳоланган текширув натижаларини камида иккита ҳужжат билан расмийлаштириш мақсадга мувофиқдир:

1. аудит ҳақидаги шартномада кўзда тутилган давр ичидаги корхонанинг молия-хўжалик фаолиятини аудиторлик текширувидан ўтказиш тўғрисида ҳисобот;

2. бухгалтерия баланси ва молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик хулосаси.

Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунида белгиланишича: *аудиторлик ҳисоботи* аудиторлик текширувининг бориши, бухгалтерия ҳисобини юритишнинг белгиланган тартибидан аниқланган четга чиқишлар, молиявий ҳисоботдаги қоида-бузарликлар тўғрисидаги муфассал маълумотлардан, шунингдек аудиторлик текшируви ўтказиш натижасида олинган бошқа ахборотдан иборат бўлган ва хўжалик юритувчи субъект раҳбарига, мулкдорга, катнашчилари (акциядорлари)нинг умумий йиғилишига йўлланган ҳужжат (18-модда).

№70 -«Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик хулосаси» номли АФМСга мувофиқ аудиторлик ҳисоботининг таркиби қуйидагича:

а) номи («Аудиторлик ҳисобот» ёки «Аудиторлик ташкилотининг ҳисоботи» деган ҳар иккала ном бир хил маънога эга);

б) адресат номи;

в) кириш қисми;

г) таҳлил қисми;

д) якуний қисм.

Аудиторлик ҳисоботи молиявий ҳисоботни аудиторлик текширувидан ўтказган аудитор(лар) томонидан бетма-бет имзоланиши лозим. Аудиторлик ҳисоботи аудиторлик текширувининг буюртмачисига, буюртмачининг барча зарур реквизитлари кўрсатилган ҳолда жўнатилади.

Аудиторлик ҳисоботининг кириш қисмида аудиторлик ташкилотининг реквизитлари, шу жумладан аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун берилган лицензиянинг рақами ва санаси, аудиторлар ва аудиторлик текширувида қатнашган бошқа шахслар ҳақида маълумотлар, ҳамда

аудиторлик текширувини ўтказиш учун асос ва хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг умумий тавсифи кўрсатилади.

Аудиторлик ҳисоботининг таҳлилий қисми аудиторлик фаолияти миллий стандартига таянади ва қуйидагиларни ўз ичига олади:

- хўжалик юритувчи субъектда ички назоратнинг аҳволини текшириш натижалари (батафсил баёни);

- бухгалтерия ҳисоботи ва молиявий ҳисоботнинг аҳволини текшириш натижалари;

- молия-хўжалик фаолиятини амалга ошириш чоғида қонунчиликка риоя қилинишини текшириш натижалари;

- солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблаш ҳамда тўлашнинг тўғрилигини текшириш натижалари;

- активлар (маблағлар) сақланишини текшириш натижалари.

- Корхонадаги ички назоратнинг аҳволини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборотлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- ички назорат тизими хўжалик юритувчи субъект фаолияти тавсифи ва миқёсларига мос келишини умумий баҳолаш;

- аудиторлик текшируви чоғида аниқланган, ички назорат тизимининг хўжалик юритувчи субъект фаолияти тавсифи ва миқёсларига катта мос келмаслик ҳолатларини баён қилиш.

Хўжалик юритувчи субъект бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботининг аҳволини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборотлар қуйидагиларни ўз ичига олиши лозим:

- бухгалтерия ҳисобининг юритилиши ва молиявий ҳисоботни тузишнинг белгиланган тартибига риоя қилинишини баҳолаш;

- бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тайёрлаш тартибини аудиторлик текширувидан ўтказиш жараёнида аниқланган катта қоидабузарлик ҳолатларини баён қилиш.

Хўжалик юритувчи субъект томонидан молия-хўжалик фаолиятини амалга ошириш чоғида қонунчиликка риоя қилинишини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборотлар қуйидагиларни ўз ичига олиши лозим:

- хўжалик юритувчи субъект томонидан содир этилган молия-хўжалик муомалаларининг қонунчиликка мос келишини баҳолаш;
- хўжалик юритувчи субъект томонидан амалга оширилган молия-хўжалик муомалаларини аудиторлик текширувидан ўтказиш жараёнида аниқланган катта номувофиқликларни баён қилиш.

Солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблаш ҳамда тўлашнинг тўғрилигини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборотлар қуйидагиларни ўз ичига олиши лозим:

- солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар бўйича тузилган ва тегишли органларга тақдим қилинган ҳисоб-китобларнинг тўғрилигини баҳолаш;
- солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблашнинг белгиланган тартибини бузиш фактларини, солиққа тортиладиган базани аниқлашдаги хатоларни баён қилиш.

Активлар сақланишини текшириш натижалари активларни инвентаризация қилишга асосланиши ва уларнинг ҳақиқатда мавжудлиги ҳамда бутлиги тўғрисидаги ахборотларни ўз ичига олиши лозим.

Аудитор ўзининг ҳисоботида хусусий капитал бўйича жорий маълумотларни ҳам таққослайди. Мисол учун, МЧЖ шаклидаги “Самарқанд-Прага-Пиво” ХИИКда хусусий капитал бўйича журнал-ордер ва оборот қайдномалардаги маълумотларнинг тўғрилигини текшириш натижаларини қуйидагича расмийлаштириши мумкин (3.4-жадвал):

3.4-жадвал

**МЧЖ шаклидаги “Самарқанд-Прага-Пиво” ХИИКда хусусий капитал
бўйича журнал-ордер ва оборот қайдномалардаги маълумотларнинг
тўғрилигини текшириш натижалари тўғрисида маълумот**

№	Кўрсаткичлар	Корхона маълумотлари		Аудит текшируви бўйича		Четланиш
		Журнал-ордер	Оборот қайднома	Журнал-ордер	Оборот қайднома	
1	Бош қолдиқ	760100	760100	760100	760100	0
2	Дебет оборот	20100	20100	20100	20100	0
3	Кредит оборот	202000	202000	202000	202000	0
4	Охирги қолдиқ	942000	942000	942000	942000	0

Аудиторлик ҳисоботининг якуний қисмида аниқланган хато-камчиликлар ва қоидабузарликларни бартараф қилиш бўйича аудиторлик ташкилотининг тавсиялари, ҳамда хўжалик юритувчи субъектнинг молия-хўжалик фаолияти самарадорлигини ошириш бўйича маслаҳатлар ва таклифлари акс эттирилади.

№ 70 -АФМС га мувофиқ аудиторлик ташкилоти тузилган аудиторлик ҳисоботи учун қонунчиликка мувофиқ жавобгар ҳисобланади. Шунингдек, аудиторлик ҳисоботидаги ахборотлар махфий ҳисобланади ва уни ошкор этиш мумкин эмас. Ушбу ахборотларга алоқадор шахслар ахборотларни ошкор қилганлиги учун қонунчиликка мувофиқ жавобгарликка тортилади (7 параг. 16-17 бандлар).

Аудиторлик текширувининг натижалари асосида тузилган ҳисоботда корхона молия-хўжалик фаолияти ва унинг натижаларининг умумий аҳволи, шунингдек, бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ҳисобот тузишнинг ҳолати, таҳлил ишларининг даражаси ҳамда корхонадаги ҳисоб-таҳлил ходимларининг тавсифи акс эттирилади. Аудиторлик ҳисоботи маълумотлари корхона бозор шароитларига қандай мослашаётганлиги ва муваффақиятли ривожланиши ҳамда фойдасини кўпайтира олишга қодирлигини ёки аксинчалигини билдириши лозим. Албатта, текширилаётган корхонадаги аҳвол безаб кўрсатилмасдан, аудиторга тақдим қилинган ахборот ҳақиқий бўлгандагина

эҳтиросларга берилмаган ва реал аудиторлик ҳисоботи ҳамда хулоса шаклланади. Акс ҳолда, аудиторлик текшируви бефойда ва уни ўтказиш учун сарфланган маблағ эса зое кетади.

Аудитор ҳисоботда келтирилган камчиликлар бўйича уларни бартараф қилишга қаратилган ўз таклифларини ҳам кўрсатиб ўтиши лозим. Лекин текширилаётгин корхона ходимларига «яхшилик» қилиш мақсадида аудитор шахсан ўзи дастлабки ҳужжатлар, ҳисоб регистрлари ва бухгалтерия ҳисоботларидаги хатоларни тўғрилаши мутлақо мумкин эмас.

Шу билан бирга аудиторларга у ёки бу ноҳуш фактларни бошқача қилиб ёритишга ёки текширувчилар учун қулай хулоса тузиб беришга мажбурлаш мақсадида руҳий, жисмоний ёки бошқача тазйиқлар ўтказган ҳолларда улар қатъийлик ва принципиаллик билан иш тутишлари лозим.

Аудитор аниқланган хато ёки камчиликлар тўғрисида корхона раҳбариятига билдиради ва уларни тузатиш бўйича аниқ тавсиялар беради.

Агар бухгалтерлик (молиявий) ҳисобни юритиш, тегишли ҳисоботларни тузиш ва Ўзбекистон Республикаси қонунчилигига риоя қилиш бўйича кўрсатилган камчиликлар аудит ўтказиш чоғида буюртмачи корхона томонидан тузатилмаса, бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботнинг ишончлилигини тасдиқлаш мумкин эмаслиги тўғрисида аудиторлик текширувининг хулосасида ёзилади.

Аудиторлик хулосаси бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботнинг таркибий қисми бўлиб, ундан фойдаланувчилар учун ушбу ҳисобот ишончлилиги ахборот манбаси бўлиб хизмат қилади. Бухгалтерия ҳисоботидан фойдаланувчилар аудиторлик хулосасида баён қилинган фикрга таяниб, аудиторга ёки аудиторлик фирмасига ишонч билдирадилар. Ушбу ишонч, энг аввало, аудитор томонидан бажарилган ишнинг сифати билан қўлга киритилади ва оқланади.

Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунида белгиланишича, *аудиторлик хулосаси* молиявий ҳисоботнинг тўғрилиги ва бухгалтерия ҳисоби юритиш тартибининг қонун ҳужжатларида белгиланган талабларга мувофиқлиги тўғрисида аудиторлик ташкилотининг фикри ёзма

шаклда ифодаланган, хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботидан фойдаланувчилар учун очиқ бўлган ҳужжат.

Аудиторлик хулосаси аудиторлик ҳисоботи асосида тузилади.

Аудиторлик хулосаси аудитор (аудиторлар), аудиторлик ташкилотининг раҳбари томонидан имзоланган ва аудиторлик ташкилоти муҳри билан тасдиқланган бўлиши керак (19-модда).

Аудиторлик ташкилоти томонидан ишлаб чиқиладиган аудиторлик хулосасини тайёрлаш ишларида *аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари* (АФМС) қоидаларининг талабларини инобатга олиш зарур. Аудиторлик хулосасини тайёрлашда асосан № 70 - «Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик хулосаси» номли аудиторлик фаолияти миллий стандартдан (АФМС) фойдаланилади.

Аудит натижалари корхонадаги жараёнлар ва молия-хўжалик фаолияти натижаларини ташкил этиш ва ҳисобга олишни ҳолисона акс эттириши лозим.

Бошқача қилиб айтанда, аудиторлик текшируви мумкин қадар объектив бўлиб, унинг хулосаси маълум маънода хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти устидан чиқарилган «ҳукм» ҳисобланади.

Шунингдек, давлат органлари топшириғига биноан ўтказилган текширув натижалари бўйича тузилган аудиторлик хулосаси Ўзбекистон Республикаси процессуал қонунчилигига мувофиқ тайинланган экспертиза хулосасига тенглаштирилади.

Аудиторлик хулосаси учта: кириш, таъкидловчи ва яқунловчи қисмдан иборат бўлиши лозим.

Кириш қисмида қуйидагилар кўрсатилади:

- аудиторлик ташкилотининг юридик манзили ва телефонлар;
- лицензиясининг тартиб рақами;
- аудиторлик фаолияти билан шуғулланиш учун лицензия берган орган номи ва берилган вақти, шунингдек, лицензиянинг амал қилиш муддати;
- аудиторлик ташкилотини давлат рўйхатига олиш тўғрисидаги гувоҳномасининг рақами;

- аудиторлик ташкилотининг ҳисоб-китоб счёти;
- текширувда иштирок этган барча аудиторлар ҳамда аудиторлик ташкилоти раҳбарининг насаби, исми-шарифи.
- аудиторлик текшируви ўтказиш учун асос ва ҳўжалик юритувчи субъектнинг умумий тавсифи.

Шу билан бирга аудиторлик хулосасининг кириш қисмида текширувдан ўтказилган молиявий ҳисоботлар рўйхати, санаси ва ҳисобот даври кўрсатилган ҳолда акс эттирилиши лозим. Шунингдек, кириш қисмида аудиторлик текширувидан ўтказиладиган ҳисоботнинг тайёрланиши ва ишончлилиги учун маъсулият ҳўжалик юритувчи субъект раҳбариятига юклатилиши, мазкур молиявий ҳисобот бўйича берилган аудиторлик хулосаси учун эса аудиторлик ташкилоти жавобгар эканлиги кўрсатилиши лозим.

2. Аудиторлик хулосасининг таъкидловчи қисмида аудиторлик хулосаси АФМСга мувофиқ ўтказилганлиги таъкидланиши лозим.

Таъкидловчи қисм молиявий ҳисобот ва бошқа молиявий ахборотларнинг ишончлилигини ва қонунчиликка, ҳамда ҳўжалик юритувчи субъект молия-ҳўжалик фаолиятининг ҳақиқий аҳволига мувофиқлигини баҳолашини кўрсатиши лозим. Шунингдек, таъкидловчи қисмда ўтказилган аудиторлик текшируви фикр билдириш учун етарли асос бериши тўғрисида аудиторлик ташкилотининг тасдиғи акс эттирилиши лозим.

3. *Аудиторлик хулосасининг якунловчи қисмида* ҳўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерлик (молиявий) ҳисоботи ишончлилиги ва қонунчиликка мувофиқлигини тасдиқлаш тўғрисида ёзув ёзилади.

Текширув аудиторлик ташкилоти томонидан ўтказилганда, аудиторлик хулосасини аудиторлик ташкилотининг раҳбари ёки аудиторлик ташкилотининг у ваколат берган бошқа ходими имзолайди ва аудиторлик фирмаси муҳри билан тасдиқлайди.

Ҳўжалик юритувчи субъект фақат аудиторлик хулосасининг якуний қисминигина манфаатдор шахсларга тақдим қилиши лозим. Шу муносабат билан аудиторлик хулосасининг таҳлилий қисми ва якуний қисми алоҳида

имзоланиши ва муҳрланиши мумкин. Аудиторлик хулосасининг иккита тури мавжуд: а) ижобий аудиторлик хулосаси; б) салбий аудиторлик хулосаси.

Ижобий аудиторлик хулосасида бухгалтерлик баланси ва молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг ишончилиги аудитор томонидан тасдиқланади. Қоидага кўра ижобий аудиторлик хулосаси аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи унинг молиявий ҳолати ва содир этилган молия-хўжалик муомалаларининг Ўзбекистон Республикаси қонунчилиги талабларига мувофиқлигини ишонарли акс эттиради деган фикрга келинган вақтда тузилиши лозим.

Салбий аудиторлик хулосаси молиявий ҳисобот корхонанинг молиявий аҳволи тўғрисида ишонарли маълумот бермаган ва бухгалтерлик ҳисоботи ҳамда унинг молия-хўжалик фаолияти ҳисоби амалдаги меъёрий қонунчилик талабларига мос келмаган ҳолда юритилган вақтда тузилади. Бундай хато-камчиликлар ўз вақтида тuzатилмаса молиявий ҳисоботдан фойдаланувчиларни чалғитиши мумкин.

Салбий аудиторлик хулосаси тузиш аудиторлик амалиётида камдан-кам учрайдиган ҳолат бўлиб, бунга қуйидаги муайян вазиятлар сабаб бўлиши мумкин:

- аудитор томонидан аниқланган бухгалтерия ҳисоботидаги хато-камчиликлар жиддий ва салмоқли бўлган ҳолатлар; айрим миқдор-корхоналарда бундай ҳолатлар уларнинг иқтисодий носорлиги билан биргаликда юзага , ҳатто амал қилаётган корхона принципининг бузилишига етиб боради;

- молиявий ҳисоботни тасдиқлаш учун зарур бўлган дастлабки ҳужжатлар, бухгалтерия ҳисоби маълумотлари ва ҳисоб регистрлари ҳамда бошқа ҳужжатларнинг катта қисми корхона маъмурияти томонидан тақдим этилганда; бунда аудиторлик ташкилоти вужудга келган вазиятдан келиб чиққан ҳолда №70-АФМСга мувофиқ аудиторлик хулосаси тузишдан воз кечиши ҳам мумкин;

- ижобий аудиторлик хулосаси тузишга тўсқинлик қиладиган бошқа объектив вазиятлар ҳам, хусусан, вазият тақозоси вужудга келадиган сўхани чеклашлар;

- мижоз-корхона маъмурияти молиявий ҳисобот маълумотларини асосан тўғри деб, аудиторлик хатолар ва ноаниқликлар тўғрисидаги асосий хулосалари билан рози бўлмасдан, тегишли ҳисоб ёзувларини тузатишни батамом рад этиш ҳолатлари ва ҳақозо.

Салбий аудиторлик хулосаси хўжалик юритувчи субъект томонидан содир этилган молиявий ва хўжалик муомалалари молиявий ҳисоботда ишонарли акс эттирилган, аммо қонунчиликка мос келмайдиган ҳолларда ҳам тузилади.

Салбий аудиторлик хулосасини тузишга, қоидага кўра, хўжалик юритувчи субъектнинг аудиторлик ташкилоти томонидан аниқланган хато-камчиликларни бартараф қилиш мақсадида молиявий ҳисоботга ўзгартишлар киритиш тўғрисида билдирилган фикрга норозилиги сабаб бўлади.

Аудиторлик текшируви натижасида аниқланган хато-камчиликлар хўжалик юритувчи субъект томонидан тузатилганда салбий аудиторлик хулосаси тузилмайди.

Аудитор бухгалтерлик ҳисоби ва ҳисоботининг сифати тўғрисида ишонч билан аудиторлик хулосаси туза олиш учун етарли даражада ишончли далиллар туплай олмаган вақтда хулоса тузмайди. Бундай ҳолат аудиторлик текшируви ҳажмининг чекланганлиги оқибатида молиявий ҳисобот тўғрисида фикр билдириш учун аудиторлик далил-исботлар етарли бўлмаганида юзага келади.

Ўзбекистон Республикаси қонунчилигига мувофиқ шартнома тузувчи аудиторлик ташкилоти ва мижоз-корхона тадбиркорлик субъектлари сифатида тенг ҳуқуқли бўлса ҳам мақоми бўйича тенг бўла олмайдилар, чунки аудиторлик ташкилоти текшириладиган хўжалик тизимини назорат қилади. Бундан мижоз-корхона маъмурияти аудиторлик ташкилотининг хулоса тузишдан воз кечиш эҳтимоли олдиндан аниқланиб қўйилишига рози бўлиши

лозим деган хулоса келиб чиқиши мумкин. Умуман олганда, бундай эҳтимоллик жуда кам учрайди, аммо қонунчиликда белгилаб қўйилган.

Аудиторлик хулосаси тузишдан воз кечиш айрим махсус ҳолларда юзага келади. Булар: аудитор мустақиллигини йўқотиши, баланс тузилган санадан кейинги содир бўлган жиддий ҳодисалар ёки вазиятнинг ноаниқлиги, хўжалик юритувчи субъект томонидан, ёки айрим мураккаб вазиятлар туфайли аудит ўтказиш соҳасининг чеклаб қўйилиши.

Аудиторнинг хулоса тузишдан воз кечиши ёзма равишда, №70-АФМС да кўрсатилган шакл бўйича расмийлаштирилиб, унинг мазмуни жуда ҳам пухта асосланган бўлиши лозим.

Аудиторлик текшируви ҳажмининг чекланганлиги- бу хўжалик юритувчи субъект вакиллари ёки учинчи шахсларнинг, бошлаб қўйилган аудиторлик текширувини, аудитор аудиторлик хулосаси тайёрлаш учун етарли деб ҳисоблайдиган ҳажмда ўтказишга тўсқинлик қилишга қаратилган очикдан-очик кўрсатадиган ҳатти-ҳаракатлари ёки ҳаракатсизлигидир.

Аудиторлик хулосаси тузишдан воз кечиш ариза кўринишида бўлиб, *«Аудиторлик ташкилотининг аудиторлик хулосаси тузишдан воз кечиш тўғрисидаги аризаси»*деб номланади.

Агар салбий хулоса тузилса ёки хулоса тузилмаса, аудитор таъкидловчи қисмда текширув натижаларини, аниқланган амалдаги қонунчилик бузилиши фактларини ва корхона фаолиятидаги бошқа камчиликларни батафсил баён қилади.

Аудиторлик хулосаси камида уч нусхада тузилиб, унинг икки нусхаси аудиторлик текшируви буюртмачиси яъни корхона раҳбариятига тақдим қилинади.

Хўжалик юритувчи субъектлар аудиторлик текшируви якунланганидан сўнг 15 кун ичида аудиторлик хулосасининг бир нусхасини ўзлари жойлашган ҳудуддаги солиқ органига тақдим қиладилар.

Аудиторлик хулосаси молиявий ҳисоботдан фойдаланувчилар учун тушунарли бўлиб, унда аудиторнинг иккиланиш ва(ёки) норозилигидан келиб

чиққан чеклашлар аниқ кўрсатилиши лозим. Аудиторлик хулосаси барча молиявий ҳисоботдан фойдаланувчилар олиш имконига эга бўлган очик ахборот ҳисобланади. Аудиторлик хулосаси тегишли молиявий ҳисоботлар билан биргаликда ҳўжалик юритувчи субъект томонидан чоп этирилиши мумкин.

Агар кўрсатилган камчиликлар бухгалтерия ҳисоботининг ҳаққонийлигига таъсир қилмайдиган бўлса, аудитор хулоса тузишга киришади. Акс ҳолда аудитор бухгалтерия ҳисобининг юритилиши ва корхона томонидан тақдим қилинган ҳисоботлар тўғрилигини тасдиқлашдан бош тортиши лозим. Фақат кўрсатилган камчиликлар тугатилгандан сўнггина текширувларни якунлаши ва уларнинг натижалари бўйича хулоса тузиш мумкин. Бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ҳисобот тузишдаги камчиликларни тугатиш учун корхонага берилган вақт, одатда, агар бундай ишларнинг жиддийлиги ва сермехнатлиги реал баҳоланса, икки - уч ойдан ошмаслиги лозим.

Аудиторга барча зарур маълумотлар ўз вақтида тақдим этилмаган ёки бузиб кўрсатилган ҳолда тақдим этилганлигини у билмаган бўлса, бунга аудитор жавобгар ҳисобланмайди. Бу ҳолларда барча жавобгарлик зарур маълумотларни аудиторга тақдим этиши лозим бўлган, текширилаётган корхона маъмурияти ва унинг маъсул ходимларига юклатилади.

Шу боисдан, корхона раҳбари ва молия-ҳисоб хизмати ходимлари олдиндан, аудиторлик хулосасини охириги таҳрирда тузгунга қадар танишиб чиқишлари, агарда уларда айрим ҳолатларга нисбатан норозилик, мулоҳаза ёки қандайдир таклифлари бўлса, ушбу билдирилган фикрлар диққат билан эшитилиб, корхона ходимлари иштирокида муҳокама қилиниши ва асосланган ҳолда чиқариб ташланиши ёки эътиборга олиниб, хулосанинг охириги таҳририда инобатга олиниши лозим.

Корхона бир ой ҳам ўтмасдан сўнг қайта текшириш натижасида ижобий хулоса олса, бу ҳол аудиторларга ишончсизлик билдиришга олиб келиши мумкин. Бу худди ойлаб дарсга қатнашмаган, қобилиятсиз талабанинг имтиҳонда мутлақо саводсизлигини намоён қилиб, «қониқарсиз» баҳо

олганидан сўнг, эртасига *баъзи бир сабабларга кўра* «аъло» баҳога қайта топширгани каби нореал ҳодисадир.

Шунингдек, агар текширувда ҳеч қандай криминалга оид ҳолат аниқланмаган бўлсада, хулосаларни очикдан-очик ёки ниқобланган ишоралар билан шакллантириш мумкин эмас. Аммо, шунга қарамасдан корхона ишида суйистеъмол ҳоллари учраса, судлов-тергов органлари томонидан чуқур текширилиб, улар очиб ташланади. Яна бир марта шуни таъкидлаш лозимки, аудитор хулосада фақат қўл остидаги ҳужжатлар ёки аниқ формулалар, рецептуралар, нормалар, лимитлар ва бошқа маълумотларга асосланган, бенуксон, аниқ ҳисоб-китоблар билан тасдиқланган фактларни келтириши лозим.

Аудиторлик хулосасида ҳеч қандай тахминлар, гумонлар, миш-мишлар ва бошқа тасдиқланмаган манбалардан олинган маълумотларни келтириш мумкин эмас. Шунингдек, хулосада жудаям эҳтиросларга берилган сўзлар, келтирилган фактлар бўйича шарҳлар, масалан, «ўта кетган, ашаддий совуққонлиги натижасида. . . » каби жумлалар бўлмаслиги керак.

Аудиторлик текшируви якунланганидан сўнг барча материаллар (ишчи ва аналитик жадваллар, ҳисоб-китоблар, аудиторлик текшируви ва хулосалар ҳамда экспертиза далолатномаларининг бирламчи нусхалари, ҳисоб ходимлари, моддий жавобгар шахслар ва бошқаларнинг тушунтириш хатлари) ҳар бир текширилган корхона учун махсус очилган папкаларда сақланиши лозим.

Навбатдаги текширувдан олдин ушбу материаллар текширув энг бошидан аниқ мақсадга йуналтирилган ва самарали бўлиши, бунинг устига уни мазкур корхонани текширишда олдин иштирок этмаган, янги ходимлар ўтказса, уларга яқиндан ёрдам бериши мумкин.

Булардан ташқари, ойдинлаштирилиши лозим бўлган айрим саволлар ёки текширилаётган корхона томонидан даъволар (масалан, аудиторлар томонидан мижоз-корхонанинг ҳисоб ва ҳисоботларини текшириш натижалари бўйича салбий хулоса аниқланганда) пайдо бўлиши мумкин. Бундай ҳолларда

ҳақиқатни қарор топтириш учун аудиторлик ҳисоботи ва хулосасидаги ишчи материалларга мурожаат қилинади.

Аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси учун жавобгарлик. «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунга мувофиқ аудиторлик текширувини ўтказмай тузилган ёхуд аудиторлик текшируви натижалари бўйича тузилсада, лекин аудиторлик текшируви давомида аудитор (аудиторлар) томонидан олинган ва ўрганилган ҳўжалик юритувчи субъект ҳужжатлари мазмунига мувофиқ бўлмаган аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси қасддан сохта тузилган ҳисобланади.

Аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси қасддан сохта тузилганлиги аудиторлик фаолиятини амалга оширишга доир лицензиянинг амал қилишини белгиланган тартибда тугатишга, шунингдек айбдор шахслар қонунда назарда тутилган жавобгарликка тортилишига сабаб бўлади.

3.3. Хусусий капитал аудити услубиятини такомиллаштириш

Корхоналарнинг хусусий капитали, унинг таркиби, ўзгариши ҳақидаги ишончли ахборотлар бозор иқтисодиёти шароитида инвесторлар учун жуда муҳим саналади. Бундай ахборотлар эса “Хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот”да ўз аксини топган бўлиши керак. Ушбу ҳисоботда субъектнинг мулки ҳисобланган ва унинг тасарруфида булган хусусий капиталининг — узок ва киска муддатли активларнинг йил бошига ва йилнинг охиридаги ҳолати акс эттирилади. Ҳисоботдаги ахборотларнинг тўғри ва ишончли бўлиши хусусий капитал ва унинг элементлари бўйича бухгалтерия ҳисобининг тўғри юритилганлигига бевосита боғлиқ бўлади. Хусусий капитал ва унинг элементлари бўйича бухгалтерия ҳисобини юритишда бугунги кунда айрим муаммолар мавжуд. Улар қуйидагилардан иборат:

- Имтиёзли ва оддий акциялар бўйича ҳисобланадиган даромадларнинг акцияларнинг алоҳида турлари бўйича ҳисобда юритилмаслиги;

- Таъсисчиларнинг корхона уставига қарзларининг аналитик ҳисобидаги камчиликлар. Жумладан, корхона таъсисчилари уставга киритадиган активларнинг турлари бўйича ҳисоб юритилмаслиги;

- Корхонага киритилган мақсадли тушумлар унинг фаолиятига қанчалик фойда келтирганини аниқлаш, яъни мақсадли тушумлар рентабеллиги ва унинг ҳисоби масалаларининг махсус адабиётларда ёритилмаганлиги;

- Корхоналар қўшилган капиталининг вужудга келиши натижасида юзага келадиган даромад ва харажатларнинг ҳисоби ва улардан фойдаланиш бўйича муаммоларнинг мавжудлиги;

- Корхона жорий активларининг қайта баҳолиниши ва унинг резерв капиталида акс эттирилишининг ҳисоби масалаларининг меъёрий ҳужжатлар ва адабиётларда етарлича ёритилмаганлиги.

Ушбу муаммоларнинг ижобий ҳал қилиниши ва хусусий капитал ҳисобининг методологик жиҳатдан такомиллаштириш бир қанча тадқиқотларни талаб этади. Ушбу муаммолар, уларнинг мазмуни ва ечимини атрофлича ўрганиш натижасида айрим хулосалар қилинди. Ушбу хулосаларга асосланиб хусусий капитал ҳисобини яхшилашга қаратилган қуйидаги таклифларни ишлаб чиқдик:

- Имтиёзли ва оддий акцияларга ҳисобланган дивидендларни уларни алоҳида турлари бўйича “Имтиёзли акцияларга ҳисобланган дивидендлар” ва “Оддий акцияларга ҳисобланган дивидендлар” счётларида акс эттириш;

- Таъсисчиларнинг устав капиталига қарзларини уларнинг турлари бўйича акс эттириш. Масалан, асосий восита кўринишида киритилган улушларни 4620 —“Таъсисчиларнинг корхона уставига асосий воситалар бўйича қарзлари”, жорий активлар кўринишида киритилганда 4630 —“Таъсисчиларнинг устав капиталига жорий активлар кўринишидаги қарзлари” ва пул маблағлари кўринишидаги улушларни 4640—“Таъсисчиларнинг устав капиталига пул маблағлари кўринишидаги қарзлари” каби счётларда акс эттириш;

- Мақсадли тушумлар (грант, субсидия, аъзолик бадаллари ва солиқ имтиёзлари)нинг рентабеллигини аниқлаш ва бунда улардан келган даромадларни ифодаловчи счётлар маълумотларидан фойдаланиш. Бунинг учун эса “Мақсадли тушумларни ишлатишдан келган даромадлар” счётидан фойдаланиш;

- Корхоналар “Ҳисоб-сиёсати”да қўшилган капитал ва резерв капиталларини инвестиция жараёнларига жалб этиш ва унинг ҳисоби масалаларини ёритиш;

- Қўшилган капитални ташкил этувчи эмиссион даромад ва валюта курсларидан ижобий фарқлар кўринишидаги даромадларни улардан кўрилган зарарларни даромад ва харажатларнинг мослиги тамойилига мувофиқ акс эттириш. Бизнинг фикримизча уларни даромад ва харажат вужудга келган давр учун даромад ва харажат сифатида эътироф этиш мақсадга мувофиқ;

- Корхона жорий активларининг қайта баҳолиши ва уларнинг бозор нархларининг пасайиши натижасида кўрилган зарарларни резерв капитали ҳисобидан қоплаш ва буни ҳисобда тўғри акс эттириш.

Юқорида келтирилган таклифларнинг амалиётга жорий қилиниши хусусий капитал ҳисобининг янада яхшиланиши ва пул мабклағларидан фойдаланиш самарадорлигини оширишга хизмат қилади. Бундан ташқари хусусий капитал аудитини такомиллаштириш учун ҳам бир қанча амалий ишларни амалга ошириш лозим. Жумладан, хусусий капитал аудитини ўтказишда аудиторлар хусусий капитал аудитини ўтказишда алоҳида хусусий капиталнинг аудити бўйича алоҳида дастур ва режа тузиши лозим.

ХУЛОСА ВА ТАКЛИФЛАР

Олиб борилган тадқиқотлар натижасида қуйидаги хулосалар қилинди:

1. Эркин иктисодий муносабатлар шароитида хусусий капитал корхонанинг молиявий ҳолатини тавсифловчи муҳим курсаткичлардан бири ҳисобланади. Негаки, унинг ҳолатига қараб жами маблағлар таркибидан келиб чиққан ҳолда корхонанинг иктисодий қарамлиги ёки мустақиллигига баҳо берилади. Бу бизнесни бошқариш, фаолиятни кенгайтириш ва шериклик фаолиятини йўлга қуйишда ута муҳим масала ҳисобланади.

2. Корхонанинг устав фаолиятини амалга ошириш, жамоада ишлаб чиқаришни ва ижтимоий соҳани ривожлантириш мақсадида устав капитали, захира капитали ва қушилган капитал яратилади. Таксимланмаган фойда эса корхона фаолияти натижасида вужудга келади. Уларни текширишдан мақсад корхонанинг барқарор фаолият қилиши, рақобатбардошлиги ва ишлаб чиқаришни янада ривожлантиришини таъминлашдан иборат.

3. Корхона устав капитали унинг устави ва таъсис шартномасига мувофиқ қолидага кўра, таъсисчиларнинг ҳиссалари ҳисобига барпо этилади. У корхонанинг хўжалик фаолиятидан олинadиган фойдаси ҳисобига, зарур бўлганда таъсисчиларнинг мақсадли бадаллари ҳисобига ҳам тўлдирилиши мумкин.

4. Аудит натижаларини баҳолаш ишлари асосан қуйидагиларни ўз ичига олади:

- ишчи ҳужжатларни шарҳлаш ва якуний ишчи ҳужжатларни тайёрлаш;
- аниқланган камчиликларнинг жиддийлик даражасини баҳолаш;
- аудиторлик далилларнинг етарлилигини баҳолаш;
- фаолият кўрсатаётган корхона принципи билан боғлиқ омилларни баҳолаш;
- бухгалтерия ҳисоботидаги ахборотларни тақдим қилиш ва баён қилиш;
- ҳисобот тузилганидан сўнг содир бўлган ҳодисаларни баҳолаш;
- текширув натижалари бўйича аудиторнинг мижоз-корхона раҳбариятига тақдим қиладиган ёзма ахборотини тузиш;

- аудиторлик ҳисоботи ва хулосасини тузиш.

5. Аудитор қуйидаги ҳоллардаги каби, катта номувофиқликлар мавжудлигини кўрсатувчи ҳолатларни объектив баҳолаши зарур:

- ҳўжалик юритувчи субъект ходимларига маълум бўлган, аммо аудитор томонидан очилмаган хатоларни аниқлаш фактлари;
- текширув учун зарур бўлган, аудиторга ўз вақтида тақдим қилинмаган дастлабки ҳужжатлар ёки маълумотларга доир ҳўжалик муомалалари;
- мутахассисларнинг ҳисоб-китобларидаги номувофиқликлар;
- инвентаризация натижасида аниқланиб, далолатнома ва таққослаш ведомостлари билан расмийлаштирилган, лекин етарли даражада таҳлил қилинмаган ва тузатилмаган катта тафовутлар;
- катта тафовутларнинг тасдиқланмаганлиги ва аудитор сўровларига кутилган жавоблар олинмаганлиги;
- текширув учун танлаб олинган, зарур дастлабки ҳужжатлар ёки тегишли рухсат этувчи кўрсатмалар тақдим қилинмаган ҳўжалик муомалалари.

Юқоридаги хулосалардан келиб чиқиб қуйидагилар тақлиф қилинади:

1. Хусусий капиталнинг аудитини ўтказишда алоҳида аудит режаси ва дастурини ишлаб чиқиш.
2. Хусусий капитал элементи ҳисобланган мақсадли тушумларни ишлатилиши устидан назоратни кучайтириш.
3. Сотиб олинган хусусий акцияларнинг ҳисобини янада яхшилаш.

ФОЙДАЛАНИЛГАН АДАБИЁТЛАР РЎЙХАТИ

1. Ўзбекистон Республикасининг Конституцияси—Т.:Ўзбекистон, 2008. 40 б.
2. Солиқ кодекси. –Т. «Адолат», 2008.–240 б. (Кейинги ўзгартириш ва қўшимчалар билан)
3. Аудиторлик фаолияти тўғрисида. 2000 йил 26 май. (13.12.2002) (04.04.2006 й.) 10.10.2006 й.)
4. Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида. 1996 йил 30 август.
5. Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини янада такомиллаштириш ҳамда улар кўрсатаётган хизматлар сифати учун жавобгарликни ошириш тўғрисидаги Қарори, 2007 йил 4 апрел, № ПҚ-615.
6. Тўғридан-тўғри хусусий хорижий инвестицияларни жалб этишни рағбатлантириш борасидаги қўшимча чора-тадбирлари тўғрисида. 2005 йил 11 апрель.
7. Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини янада такомиллаштириш ҳамда улар кўрсатаётган хизматлар сифати учун жавобгарликни ошириш тўғрисидаги Қарори, 2007 йил 4 апрел, № ПҚ-615.
8. Статистик ва молиявий ҳисоботни янада такомиллаштириш борасида чора-тадбирлар тўғрисида. 2002 йил 25 июнь, 30-сон.
9. Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширувларининг аҳамиятини ошириш тўғрисидаги Қарори. 2000 йил 22 сентябр, № 365.
10. Корхоналардаги ички аудит хизмати тўғрисида Низомни тасдиқлаш тўғрисидаги Қарори. 2006 йил 16 ноябр, № 215.
11. Разъяснения Международных Стандартов Финансовой Отчетности. КМСФО. International Accounting Standards Board-Алматы, 2005.
12. Ўзбекистан Республики бухгалтерия ҳисоби миллий стандартлари тўплами .–Ташкент: “NORMA”, 2011.–360-бет.
13. Ўзбекистан Республики бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти 21-сон БҲМС.–Ташкент: “NORMA”, 2012.–256-бет.
14. Международные стандарты финансовой отчетности: Издание на русском языке М.: АСКЕРИ - АССА, 2005.

15. 2012 йил учун давлат статистика ҳисоботи шакллари тасдиқлаш тўғрисидаги Қарори. Давлат Статистика қумитаси 24 октябр 2011 й. АВ 2011 й. 17 ноябр, №2283
16. Каримов И.А. Жаҳон молиявий-иқтисодий инқирози, Ўзбекистон шароитида уни бартараф этишнинг йўллари ва чоралари. - Т.: Ўзбекистон, 2009. - 56 б.
17. Каримов И.А. Ўзбекистон мустақилликка эришиш оstonасида. –Т.: Ўзбекистон, 2011 й.
18. Ўзбекистон Республикаси Президенти Ислон Каримовнинг 2013 йилнинг асосий якунлари ва 2014 йилда Ўзбекистонни ижтимоий-иқтисодий ривожлантиришнинг устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамасининг мажлисидаги маърузаси. //Халқ сўзи. 2014 йил 20 январь, №14 (5434).
19. Абдуллаев Р.А. Бухгалтерский учет и аудит. –Т.: OQTISOD MOLIYA, 2010.- 436-б.
20. Аликулов А.И. Харажатлар ҳисоби ва таҳлилининг назарий ҳамда амалий масалалари. Монография. – Т.: “Fan va texnologiya”, 2011. -196 б.
21. Аннаев М.Б. Савдо корхоналарида даромадлар ҳисоби ва аудитининг долзарб масалалари. Монография.-Т.: Наврўз, 2011. -140 бет.
22. Аудиторлар учун қўлланма. М.М.Тулаходжаева ва Р.Д.Дўстмуродовлар таҳрири остида. – Т.: Ўзбекистон Бухгалтерлар ва Аудиторлар Миллий Ассоциацияси босмахонаси, 2005. - 196 б
23. Аудит. Дарслик I-жилд. (М.М. Тулаходжаева, Ш.И. Ислхомов, К.Б. Ахмаджанов ва бошқалар. ТДИУ. –Тошкент: NORMA 2008. 320 б.
24. Аудит. Дарслик II-жилд. (М.М. Тулаходжаева, Ш.И. Ислхомов, К.Б. Ахмаджанов ва бошқалар. ТДИУ. –Тошкент: NORMA 2008. 320 б
25. Бобожонов О., Жуманиёзов К. Молиявий ҳисоб. Т., “Молия”, 2002, 672 б.
26. Бухгалтерский учет и аудит. 500 вопросов и ответов. Серия «Учебники, учебные пособия». - Ростов н / Д: Феникс, 1999. - 448 с.
27. Варонина Л.И. Аудиторская деятельность: основы организации. Учебно-практическое пособие.-М.: Эксмо, 2007. - 336 с.
28. Дўсмуратов Р.Д. Аудит асослари. «Ўзбекистон Миллий энциклопедияси» –Тошкент–2003. 612 б.
29. Дўстмуратов Р.Д. Аудиторлик фаолияти: назария, услубиёт ва амалиёт. Монография - Т.: Молия, 2007. - 276 б.
30. Do'stmuratov R.D. Audit. O'quv qo'llanma. (I-qism. Do'stmuratov R.D., Sh. Fayziev) T.: Iqtisod-moliya, 2008 y. 178 b.
31. Do'stmuratov R.D. Audit. O'quv qo'llanma. (II-qism. Do'stmuratov R.D., Sh. Fayziev) T.: Iqtisod-moliya, 2008 y. 256 b.

32. Каримов А.А. ва бошқ. Бухгалтерия ҳисоби: Олий ўқув юрти талабалари учун дарслик / Муаллифлар: А.А. Каримов, Ф.Р. Исроилов, А.З. Авлоқулов. –Т.: «Шарқ», 2004. –592 б.
33. Каримов А.А., Исломов Ф.Р., Аблақулов А.З. Халқаро аудит тизими. Ўқув қўлланма. Т.: ТМИ, 2010. 186 б.
34. Мусаев Ҳ. Н. Аудит. Дарслик. Т.: “Молия” нашриёти, 2003. –220 б.
35. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета /Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ./Под ред. Я.В. Соколова.–М.: Финансы и статистика, 1993.–496с.
36. Очилов И.К. Молиявий ҳисоб -2. Ўқув қўлланма./ И.К. Очилов, Д.Х. Азларов, А.З. Авлоқулов. - Т.: "IQTISOD-MOLIYA", 2008. - 292 б
37. Pardaev M.Q., Abdukarimov I.T., Isroilov B.I. Iqtisodiy tahlil. “Mehnat” nashriyoti – Toshkent – 2004. 484 b.
38. Ташназаров С.Н. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи: Халқаро ва миллий жиҳатлар. Монография. - Т.: Иқтисод-молия, 2009. - 168 б.
39. Ташназаров С.Н. Халқаро ҳисоб асослари. Маъруза матни. СамИСИ, 2008. 210 б.
40. Ташназаров С.Н. Бошқарув ҳисоби (таннарх ҳисоби) 1-қисм. Маъруза матни. СамИСИ. 2009. 220 б.
41. Ткач В. И., Ткач М. В. Международная система учета и отчетности.– М.: Финансы и статистика, 1991.–160 с.
42. Тўлаходжаева М.М. Ўзбекистон Республикасида молиявий назорат тизими.- Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 1998.
43. Тўлахўжаева М. М. Молиявий ахволининг аудити.–Т.: «Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси» нашриёт уйи, 1996, 208 б.
44. Умарова М., Эшбоев У., Ахмеджонов К. Бухгалтерия ҳисоби (Дарслик) «Меҳнат» нашриёти–Тошкент–1999. 262 б.
45. Управленческий учет 1. /Учебное пособие с прак. заданиями разр. на основе исследований мирового опыта по управленческому учету (Байрашев А. З, Ванина М. С, Ибрагимов Н. А., Кудбиев Ш. Д., Попова О. И., Усманова Ф. Б., Хайитбаев Б. А.). Т.: Ассоциация Преподавателей Бизнес-Дисциплин Узбекистана, 2003. 216 б.
46. Уразов К. Б. Инвестицияларнинг бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортилиши.–Тошкент: “Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси” нашриёт уйи, 2003.–168 бет.

47. Уразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг концептуал масалалари. Монография. - Т.: Фан, 2005. -236 б.
48. Уразов К.Б. Савдода бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортиш.—Тошкент: «Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси» нашриёт уйи, 2004.—336 б.
49. Urazov K. B. Buxgalteriya hisobi va audit: Oliy o'quv yurtlari uchun.—Т.: «O'qituvchi», 2004. —448 б.
50. Уразов К.Б., Вохидов С.Б. Бошқа тармоқларда бухгалтерия ҳисоби хусусиятлари. Дарслик. Т.: Adib Nashriyoti МЧЖ. 2011 й.
51. Уразов К.Б., Худойбердиев Н.У., Аннаев М.Б., Исроилов Ё.Ж., Пашаходжаева Д.Д., Мардонов М.Ш. Хизмат кўрсатиш соҳаси корхоналарида бухгалтерия ҳисоби ва аудитининг долзарб масалалари. Монография. – Т.: Иқтисодиёт, 2011. -260 б.
52. Хасанов Б.А. Бошқарув ҳисоби (Дарслик) / Б.А. Хасанов, А.А. Хашимов. - Б.м.: Т.: "Иқтисод-молия", 2005. - 306 с
53. Anthony, Robert Newton. Accounting principles /Robert N. Anthony, James S. Reece, D.B.A. - 7th edition, Irwin, 1995. 686 p.
54. Boochholdt J.L. Accounting Information Systems. Irwin. 4th Edition, Printed in USA, 1996.
55. Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 7th Edition Charles T. Horngren/George Foster. Prentice-Hall International, Inc., 1991. 964 p.
56. Hermanson, Roger H. Accounting: a business perspective /Roger H. Hermanson, James Don Edwards, Michael W. Maher. 6th ed., Irwin, Printed in the USA, 1995.
57. Аннаев М.Б. Савдо корхоналарида чегирмалар ҳисобини такомиллаштириш. // Бозор, пул ва кредит. - 2009.-№4 - 46-49-бетлар.
58. Пошоҳўжаева Д. Фойда солиғи кўрсаткичлари ҳисобини уйғунлаштириш масалалари // Бозор, пул ва кредит Ж. —2011. —№1. —50-53-б.
59. Ташназаров С. Н. Ишлаб чиқариш корхоналарида сотиш таннари ҳисоби // Иқтисодиёт ва таълим Ж. —2004. —№2. —83-85 б.
60. Ташназаров С. Н. Хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналарда дебиторлик ва кредиторлик қарзлар ҳисобини такомиллаштириш // Илмий тадқиқотлар ахборотномаси Ж. —2004. —№4.—66-70 б.

61. Ўзбекистон Республикаси ижтимоий-иқтисодий ривожланишининг 2012 йилдаги асосий кўрсаткичлари.–Т., 2013.