

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

САМАРҚАНД ИҚТИСОДИЁТ ВА СЕРВИС ИНСТИТУТИ

Факультет Банк – молия хизматлари

Кафедра Бухгалтерия ҳисоби ва аудит

«Ҳимояга тавсия этилади»
Кафедра мудир
проф. К.Б.Уразов _____
2017 йил «__» _____
Баённома № __ 2017 й. __ май

5230900- «Бухгалтерия ҳисоби ва аудит»

таълим йўналиши

**Абдримов Диёрбек Бахтияровичнинг “Дори воситаларини сотувчи
корхоналарда даромадлар ҳисоби ва аудити”
(«КЎК ОЛМОС» МЧЖ мисолида) мавзусидаги**

**БИТИРУВ МАЛАКАВИЙ
ИШИ**

Илмий раҳбар: асс. Тилавов Ф.М.

САМАРҚАНД – 2017

Дори воситларини сотувчи корхоналарда даромадлар ҳисоби ва аудити

МУНДАРИЖА

КИРИШ	3
I- БОБ Дори воситаларини сотувчи корхоналарда даромадлар ҳисоби ва аудитининг назарий асослари	
1.1. Даромадларнинг ҳисоб ва аудит объекти сифатидаги талқини.....	8
1.2. Дори воситаларини сотувчи корхоналарнинг даромадларини таснифлаш асослари ва улар ҳисобининг вазифалари.....	14
1.3. Дори воситаларини сотувчи корхоналарда даромадлар аудитининг мақсади, вазифалари ва ахборот таъминоти.....	26
II-БОБ. Дори воситалари билан савдо қилувчи корхоналарда даромадлар ҳисобининг методологияси	
2.1. Савдо ташкилотларида даромадлар ҳисобга олувчи тамойиллар ва мезонлари.....	36
2.2. Савдо ташкилотларида асосий фаолиятдан олинган даромадлар ҳисоби.....	40
2.3. Савдо ташкилотларида бошқа даромадларнинг ҳисоби.....	47
III-БОБ. Дори воситалари билан савдо қилувчи корхоналарда даромадлар аудитининг ташкилий асослари	
3.1. Савдо ташкилотларида даромад аудитининг режаси ва дастурини тузиш.....	52
3.2. Савдо ташкилотларида даромадлар аудитини ўтказиш кетма-кетлиги...	59
3.3. Савдо ташкилотларида даромадлар аудити натижаларини умумлаштириш ва аудиторлик тавсияларини ишлаб чиқиш.....	69
IV-БОБ. “Кўк Олмос” МЧЖда ҳаёт фаолияти хавфсизлигининг ҳолати	
4.1. Меҳнат муҳофазаси ва уни яхшилаш.....	80
4.2. Ёнғин хавфсизлигини таъминлаш.....	83
Хулоса ва таклифлар	89
Фойдаланиладиган адабиётлар рўйхати	94
Иловалар	100

КИРИШ

Битирув малакавий ишимаवзусининг долзарблиги. Аҳолини ижтимоий ҳимоя қилиш ва соғлиқни сақлаш тизимини такомиллаштириш Ўзбекистон Республикаси Президенти Ш.М. Мирзиёев томонидан ишлаб чиқилган «Ўзбекистон Республикасини 2017-2021 йилларда ривожлантириш бўйича ҳаракатлар стратегияси» нинг устивор йўналишларидан бири ҳисобланади. Иқтисодий эркинлаштириш ва модернизациялаш шароитида барча корхоналар сингари дори-дармон савдоси билан шуғулланувчи корхоналар ҳам амалга ошираётган фаолиятдан максимал даражада даромад олишни кўзлаши табиий. Аммо еркин иқтисодий ва соғлом рақобат шароитида буни таъминлаш ўта муҳим бўлиши билан бир қаторда жуда мураккаб вазифа ҳисобланади. Чунки бундай вазифани бажариш бозор талабларига мос савдо хизматини кўрсатишни, товарларнинг миқдорини, ассортиментини ва реализация қилиш усуллари оптимал даражада белгилашни тақозо этади.

Бунинг учун савдо ташкилотларидан ўз фаолиятларини имкон қадар замонавий шаклда юритиш талаб етилади. Бунга амал қилган ҳолда, бугунги кунда кўпгина дори воситаларини сотувчи корхоналари фақатгина савдо фаолияти эмас, балки ишлаб чиқариш, молиявий фаолият, мол-мулкни ижарага бериш, инвестиция фаолияти ва бошқа қонун билан таъқиқланмаган фаолият турларини ўз низомларида белгилаб олиб иш юритмоқдалар.

Республикада турли мулкдаги хўжалик юритувчи субъектлар учун барча шарт-шароитлар яратилмоқда, уларга кўплаб имтиёзлар белгиланган. Буларнинг ижобий натижалари мамлакат ЯИМнинг ўсишида намоён бўлмоқда. Кейинги ўн йил давомида мамлакат ЯИМ қарийб 2 баробарга ошди. Биргина 2016 йилда миллий ЯИМ ҳажмининг ўтган йилгига нисбатан 7,8 фоизга ошди. Бундай натижаларга турли мулкдаги хўжалик юритувчи субъектлар орқали эришилди.¹

¹Мирзиёев Ш. Ўзбекистон Республикаси Президенти Шавкат Мирзиёевнинг мамлакатимизни 2016 йилда ижтимоий-иқтисодий ривожлантиришнинг асосий яқунлари ва 2017 йилга мўлжалланган

Барча хўжалик юритувчи субъектлари сингари дори воситаларини сотувчи корхоналариучун ҳам олган даромадларини меъёрий ҳужжатларда белгиланганидек ҳисобга олиб, тегишли ҳисоботларда акс эттириш лари белгилаб қуйилган. Бироқ, дори воситаларини сотувчи корхоналари кўп фаолиятлар билан бир вақтда шуғулланиш ҳуқуқи мавжуд бўлган бугунги шароитда олинган даромадларни ҳисоб ва ҳисоботларда тўғри акс эттирилиши, ҳужжатлаштириш, назорат қилиш борасида кўплаб тушунмовчиликлар, хато камчиликлар вужудга келмоқда.

Бунинг оқибатида солиқ ҳисоб китобларининг нотўғри тузилиши, солиқ органлари ўтказган текшириш натижаларига кўра солиқ қонунчилигига асосан хўжалик субъектларига жарималар, пенялар кўринишида иқтисодий жазолар қўлланилиши оқибатида корхоналар ва аксиядорлар манфаатларига путур етмоқда. Ушбу муаммоларни илмий, амалий ва назарий жихатдан ҳал этиш зарурлиги Битирув малакавий иши мавзусини ва курс ишилар йўналишини белгилашга асос бўлди.

Мавзунинг ўрганилганлик даражаси. Корхона даромадлари, унинг иқтисодий мазмуни, турлари, даромадларни ҳисоб ва ҳисоботда акс эттириш тартиби, уни аудиторлик текширувиданўтказиш масалалари хорижлик ва мамлакатимиз олимларидан В.Видяпин, В.Горфинкел, И.Е.Глушков, В.В.Качалин, С.Николаева, Б.Нидлз, Е.В.Нэгашев, В.Ф.Палий, Ж.Рис, Я.В.Соколов, В.А.Терехова, Р.З.Тумасян, А.М.Фридман Р.А.Абдуллаев, Б.А.Абдукаримов, О.Бобожонов, Р.Нарзиев, Р.Д.Дўстмуродов, А.А.Каримов, Т.С.Маликов, М.М.Мухаммедов, Ҳ.Н.Мусаев, Д.Р.Рофеев, М.М.Тулаходжаева, Т.Тошмуродов, Ш.Тожибоева, К.Б.Уразов, М.Умароваларнинг илмий ишларида ўз аксини топган. Бироқ, ушбу ишларда дори-дармон савдоси билан шуғулланувчи корхоналар даромадлари ҳисоби

иқтисодий дастурнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамасининг кенгайтирилган мажлисидаги маърузаси. – «Халқ сўзи», 2017 йил 16 январь.

ва аудити комплекс ўрганилмаган. Шуларни инобатга олган ҳолда Битирув малакавий ишиучун ушбу мавзу танланди.

Битирув малакавий ишининг илмий тадқиқот ишлари режалари билан боғлиқлиги. Битирув малакавий иши Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институти «Бухгалтерия ҳисоби ва аудит» кафедраси илмий тадқиқот ишлари доирасида бажарилган.

Битирув малакавий ишининг мақсади. Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида дори воситаларини сотувчи корхоналари даромадлари ҳисоби ва аудитининг назарий, ташкилий ва методологик асосларини такомиллаштириш бўйича амалий тавсиялар ишлаб чиқишдан иборатдир.

Битирув малакавий ишининг вазифалари. Битирув малакавий ишининг мақсадига эришиш учун унинг олдида қуйидаги вазифалар қўйилди:

- даромадларни иқтисодий категория ва ҳисоб объекти сифатида талқин қилиш;
- дори воситаларини сотувчи корхоналари даромадларини таснифлаш асосларини тадқиқ қилиш;
- дори воситаларини сотувчи корхоналари даромадлари ҳисоби ва аудитининг мақсадини аниқлаш, вазифаларини белгилаш ва унда қўлланиладиган ахборот таъминотини таснифлаш;
- дори воситаларини сотувчи корхоналарда даромадлар ҳисоби жараёнини алоҳида босқичларга ажратиш, унда бажариладиган амалларни тавсифлаш;
- дори воситаларини сотувчи корхоналарда ялпи даромад аудитининг режаси ва дастурини ишлаб чиқиш;
- дори воситаларини сотувчи корхоналарда даромадлар аудити бўйича рискни пасайтиришга қаратилган тавсиялар ишлаб чиқилди;
- дори воситаларини сотувчи корхоналарда товарларни нақд пулга, пластик карточкага ва пул кўчириш йўли билан сотишдан олинган даромадлар ҳисобини юритиш усулларини ишлаб чиқиш;

- дори воситаларини сотувчи корхоналарда даромадлар ҳисобини такомиллаштириш бўйича тавсиялар ишлаб чиқиш.

Битирув малакавий иши объекти бўлиб Дори-дармон воситалари ва тиббиёт буюмлари билан савдо қилувчи «КЎК ОЛМОС» МЧЖ ҳисобланади.

Битирув малакавий ишининг предмети – иқтисодий ислоҳатларни чуқурлаштириш босқичида дори воситаларини сотувчи корхоналарининг даромадларини ҳисобга олиш ва аудит қилиш усулларини такомиллаштириш билан боғлиқ иқтисодий муносабатлар ҳисобланади.

Битирув малакавий иши усуллари. Битирув малакавий ишини олиб бориш жараёнида таққослаш, гуруҳлаш, занжирли алмаштириш, нисбий ва ўртача миқдорлар, мутлоқ фарқлаш, балансли боғланиш ва бошқа иқтисодий математик ҳамда статистик усуллардан фойдаланилди.

Битирув малакавий ишининг назарий ва услубий негизини Ўзбекистон Республикасининг Қонунлари, Президент фармони ва қарорлари, Вазирлар маҳкамасининг қарорлари, Президент асарлари ҳамда махсус иқтисодий адабиётлар ташкил қилади.

Битирув малакавий иши янгилиги ва ҳимояга олиб чиқиладиган асосий ҳолатлар:

- даромадлар иқтисодий категория ва ҳисоб объекти сифатида талқин қилинди ва уни таснифлаш асослари тадқиқ этилди;

- дори воситаларини сотувчи корхоналари даромадлари ҳисобининг мақсади аниқланди, вазифаларини белгиланди ва унда қўлланиладиган ахборот таъминотининг таснифи ишлаб чиқилди;

- дори воситаларини сотувчи корхоналарда даромадлар аудити жараёни алоҳида босқичларга ажратилди ва унда бажариладиган амалларнинг моҳияти очиқ берилди;

- дори воситаларини сотувчи корхоналарда ялпи даромад аудитининг режаси ва дастури ишлаб чиқилди;

- дори воситаларини сотувчи корхоналарда даромадлар аудитида рискни пасайтириш бўйича тавсиялар берилди;

- дори воситаларини сотувчи корхоналарда товарларни нақд пулга, пластик карточкага ва пул кўчириш йўли билан сотишдан олинган даромадларни ҳисобга олиш усуллари ишлаб чиқилди;

-дори воситаларини сотувчи корхоналарда даромадлар ҳисобини такомиллаштириш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилди.

Битирув малакавий ишининг амалий аҳамияти. Битирув малакавий ишида ишлаб чиқилган таклиф ва тавсиялардан дори воситаларини сотувчи корхоналари даромадларини ҳисобга олишда, аудиторлик текширувидан ўтказишда, таҳлил қилишда, уларнинг даромадларини ошириш йўллари ишлаб чиқишда фойдаланиш мумкин. Натижаларининг амалётга тадбиқ этилиши битирув малакавий ишидаги илмий тавсиялар “КЎК ОЛМОС” МЧЖ фаолиятида фойдаланиш учун қабул қилинди.

Ишнинг тузилиши ва ҳажми. Битирув малакавий иши кириш, тўртта боб, хулосалар, фойдаланилган адабиётлар рўйхатидан иборат бўлиб, 9 та жадвал ва 9 та чизмани ўз ичига олган, битирув малакавий ишининг умумий ҳажми 99 бетдан иборат.

I- БОБ. ДОРИ ВОСИТАЛАРИНИ СОТУВЧИ КОРХОНАЛАРДА ДАРОМАДЛАР АУДИТИНИНГ НАЗАРИЙ АСОСЛАРИ

1.1.Даромадларнинг ҳисоб ва аудит обекти сифатидаги талқини.

Бозор иқтисодиёти шароитида даромад ва фойда корхоналар хўжалик фаолиятининг натижаларини ифодаловчи, шунингдек уларнинг мақсадини белгилаб берувчи асосий кўрсаткичлар саналади. Даромад ва фойда хўжалик юритувчи субъектларнинг макон ва замонда фаолият кўрсатиши ва ривожланишининг асоси (негизи) ҳисобланади. Корхоналарнинг даромади ва фойдаси нафақат уларни ривожлантириш воситаси, балким у давлат бюджетини маблағ билан таъминлашнинг ҳам енг асосий манбаларидан бири ҳисобланади.

Режали иқтисодиётдан бозор муносабатларига асосланган иқтисодиётга ўтиш корхоналарга, шу жумладан дори воситаларини сотувчи корхоналарига даромад келтирадиган ҳар қандай қонунга зид бўлмаган фаолият турларини олиб боришларига имкон яратди. Бу, ўз навбатида, дори воситаларини сотувчи корхоналари даромадларининг вужудга келиш манбаларини кўпайишига ҳам олиб келди.

Агар, илгарилари, улар даромадни, асосан, харид товарларни сотишдан олган бўлсалар, ҳозирги бозор муносабатлари шароитида улар савдо фаолиятидан ташқари ишлаб чиқариш, хизмат кўрсатиш, инвестиция, молиявий ва бошқа фаолият турларидан ҳам сезиларли даражада кўшимча даромад олмоқдалар.

Буларнинг барчаси иқтисодиётни еркинлаштириш шароитида корхоналар даромадларининг мазмун-моҳиятига янгича ёндашувни тақозо қилмоқда.

Мустақиллик йилларида республикамизда қабул қилинган меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларда ҳамда чоп қилинган адабиётларда корхоналар даромади ва фойдаси тушунчаларига янгича таърифлар келтирилди, уларнинг янгича таснифи ва тавсифлари берилди. Қуйида ушбу кўрсаткичларнинг моҳиятига тўхталиб ўтамиз.

Ҳар қандай хўжалик юритувчи субъектнинг фаолият юритишидан бош мақсади даромад олишдир. Хўжалик фаолиятдан олинган даромадларни тан олиш, баҳолаш, ва уларни ҳисобини юритишни меъёрий тартибга солиш учун Ўзбекистон Республикасининг “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги” қонунига мувофиқ меъёрий тартибга солиш тизими элементи бўлган “Асосий хўжалик фаолиятдан тушган даромадлар” номли № 2 БХМС ишлаб чиқилган.

Ушбу стандартга мувофиқ “**Даромад** - деганда хўжалик юритувчи субъектнинг оддий фаолияти давомида олинган даромадлар, шу жумладан маҳсулотни сотиш (ишларни бажариш ва хизмат кўрсатиш)дан олинган даромадлар, олинган фоизлар, дивидендлар, роялтилар ва бошқалар тушунилади.”²

АҚШда умумий қабул қилинган ҳисоб тамойилларида (Generally accepted Accounting Principles – GAAP) “... даромад – бу активларнинг ошиши ёки мажбуриятларни бошқариш, ёки уларнинг уйғунлигидир” деб эътироф этилган.³

Бухгалтерия ҳисоби халқаро андозалари (БХХС) (ИАС 18)да “Даромад – бу ҳисобот даврида активларнинг ошиши ёки кўпайиши кўринишида иқтисодий нафларни ошиб бориши ёки мажбуриятларнинг камайиши бўлиб аксиядорлик капитали эгалари томонидан қўйилмалар билан боғлиқ бўлмаган хусусий капиталнинг ошиши билан ифода этилади ” деб қайд этилган.⁴

Россия Федерациясининг “Корхоналар даромадлари” 9/99-сонли бухгалтерия ҳисоб бўйича Низомида (БХН) даромадга қуйидагича таъриф берилган “... корхона даромадлари деб активлар (пул маблағлари, бошқа мол мулк) келиб тушиши ва (ёки) мажбуриятларни қопланиши натижасида ушбу

²“Асосий хўжалик фаолиятдан тушган даромадлар” номли №2 БХМС, Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия ҳисоби миллий стандартлари тўплами. – Тошкент “Норма” МЧЖ, 2006 – 352 бет 50 -51 бетлар.

³Качалин В.В. Финансовый учет и отчетност в соответствии со стандартами ААП. М.: Дело, 2000г 432 бет

⁴Терехова В.А.Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности : 2-е изд., перераб. и допол./-СПб: Питер, 2003. -272 с.54-56 бетлар

корхона капитали ошиши, иштирокчилар қуйилмалари бундан мустаснодир (хусусий мол мулк), натижасида иқтисодий нафлар ошишидир”⁵

Айрим олимлар ялпи даромадни фақат корхоналарнинг ишлаб чиқарилган маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни сотишдан олинган соф пул тушуми ва бошқа маблағлар мажмуаси сифатида эътироф этганлар.

Жумладан, Т.Тошмуродов шундай деб ёзади: «Даромад – корхона, муассаса, ташкилотлар ёки айрим жисмоний шахслар ҳисобига келиб тушадиган софпул ва бошқа маблағлар. У фойда ва умумий иш ҳақини ўз ичига олиб, қуйидаги формула билан ҳисобланади:

$$Д = (П - Т) + И$$

Бу ерда, Д – ҳўжалик юритувчи субъектнинг ҳисобот давридаги даромади;

П – маҳсулотни сотишдан тушган пул тушуми;

Т – сотилган маҳсулотга кетган харажатлар;

И – ходимларга берилган иш ҳақи»⁶

Т.Тошмуродовнинг даромадга берган таърифи ва юқорида келтирган формуласига қуйидаги сабабларга кўра тўлиқ қўшилиб бўлмайди.

Биринчидан, ушбу таъриф ва формула фақат корхонанинг ишлаб чиқариш фаолиятидан олган ялпи даромадини ифодалайди, холос.

Иккинчидан, муаллиф маҳсулотни сотишдан тушган пул тушумини (П) даромад деб ифодалаган. Аслида даромад республикамик Солиқ кодексига мувофиқ келиб тушган пул тушуми билан эмас, балки сотишдан келиб тушадиган соф пул тушуми билан ўлчанади.

Даромад бўлиб ҳисобланадиган соф пул тушуми дэганда келиб тушадиган ялпи пул тушумидан билвосита солиқларга (акциз солиғи ва ҚҚС) доир пул тушумларини айириб ташлагандан кейинги қоладиган пул тушуми тушунилади.

Россиялик ва мамлакатимиз олимлари томонидан ҳамкорликда чоп этилган «Економическая теория» дарслигида даромад фақатгина маҳсулот

⁵Николаева С.А. Доходы и расходы организации, теория, перспективы. М.: «Аналитика-Пресс», 2000г

⁶Тошмуродов Т. Солиқлар: изоҳли луғат. – Т.: Мехнат, 2003, 46-47-б.

сотишдан тушган тушум эмас, балки, барча хўжалик фаолияти натижасида олинган пул маблағлари эканлиги таъкидланган: «Даромад – бу муайян вақт оралиғида хўжалик фаолияти натижасида олинган пул маблағлари».⁷

Ушбу таърифда барча фаолиятлар инобатга олинган бўлиб, ушбу фаолиятлардан олинган пул тушумлари даромад сифатида эътироф этилган.

Бироқ, амалдаги меърий ҳужжатларга кўра даромад ҳали корхонага пул келиб тушмасдан ҳам тан олиниши мумкин. Кўпчилик соҳа олимлари дори воситаларини сотувчи корхоналари ялпи даромадига бошқа тармоқ корхоналаридан фарқли равишда, яъни савдо устамасининг суммаси сифатида қарайдилар. Жумладан, Б.А.Абдукаримов уни қуйидагича таърифлайди: «Дори воситаларини сотувчи корхоналарининг даромади – бу улар фаолияти натижасида яратилган қийматнинг пулдаги ифодасидир ва у савдо соҳаси фаолиятининг баҳоси сифатида намоён бўлади».⁸

Худди шунга ўхшаш таърифларни бошқа олимларнинг ишларида ҳам кўриш мумкин.⁹ Бизнинг фикримизча, бозор иқтисодиёти шароитида дори воситаларини сотувчи корхоналарининг савдодан ташқари бошқа фаолиятлар билан ҳам кенг шуғулланишлари ва бу фаолиятлардан ҳам катта миқдорда даромад олишларини, шунингдек амалдаги меърий ҳужжатлар талабларини инобатга олсак, юқорида дори воситаларини сотувчи корхоналари даромадларига берилган таърифларга унчалик ҳам қўшилиб бўлмайди. Бу борада М.Аннаевнинг қуйидаги фикрларини ўринли, деб ҳисоблаймиз: «Собиқ социалистик тизим даврида барча корхоналар давлатга қаршли бўлиб, уларнинг даромадига мамлакат ялпи ички маҳсулотининг таркибий қисми сифатида қаралар, бинобарин корхона даромади корхонада янгидан яратилган қиймат сифатида таърифланар эди. Шунга мос равишда дори воситаларини сотувчи корхоналарининг даромадига ҳам савдода яратилган

⁷Экономическая теория. Учебник. Под ред. Видяпина В.И. – Т.: Шарк, 1999, ст. 267.

⁸Абдукаримов Б.А. Ички савдо иқтисодиёти. Дарслик. 2-қисм. – Т.: Фан ва технология, 2008, 100-б.

⁹ «Экономика торговли», Учебник, Коллектив авторов. - М.: Экономика, 1990, ст. 192., «Торговая дело: экономика и организация», Учебник, Коллектив авторов, М.: ИНФРА-М, 1997, ст. 122.,

янги қиймат, яъни савдо устамаси суммасидан иборат, деб қаралган. Тадқиқотлар замонавий адабиётларда дори воситаларини сотувчи корхоналарининг даромади ҳали ҳам товарларни сотиш ва сотиб олиш қийматлари ўртасидаги фарқ, яъни савдо устамаси суммаси сифатида таъриф берилаётганлигини кўрсатади.

Бозор иқтисодиёти шароитида корхоналарнинг, шу жумладан дори воситаларини сотувчи корхоналарининг мулкчилик шакли, мос равишда уларни бошқариш тизими тубдан ўзгаради. Бундай шароитда дори воситаларини сотувчи корхоналари даромадини мамлакат ялпи ички маҳсулотининг таркибий қисми сифатида эмас, балки улар хўжалик фаолияти натижаларини ифодаловчи муҳим кўрсаткичлардан бири сифатида тавсифлаш лозим».¹⁰

Юқорида даромадга берилган таърифлар ва фикрларни умумлаштирган ҳолда дори воситаларини сотувчи корхоналарининг ялпи даромадини қуйидагича тавсифлашни таклиф қиламиз: «**Дори воситаларини сотувчи корхоналарининг ялпи даромади** – бу харид товарларни, ўзида ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулотларни, кўрсатилаётган хизматларни сотишдан ҳамда асосий фаолиятни амалга оширишда қўшимча вужудга келадиган бошқа операцион даромадлар (турли бошқа активларни сотишдан олинадиган, пеня, молиявий ёрдам каби) шунингдек фоиз, дивиденд ва бошқа молиявий фаолиятдан олинадиган тушумлар мажмуаси».

«Иқтисодиётнинг еркинлаштирилиши шароитида корхоналар хўжалик фаолиятини баҳоловчи асосий мезон - фойда. Фойда - бу мураккаб иқтисодий категориялардан бири ҳисобланади. У асосан қўшимча қийматни яратиш ва ишлатиш жараёнида юзага келадиган иқтисодий муносабатларни ифодалайди».¹¹ Шу боис, бизнинг фикримизча даромадларнинг мазмун

¹⁰ Аннаев М. Б. Дори воситаларини сотувчи корхоналари даромади ва уни таҳлил қилиш. // Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудитнинг назарий ва методологик муаммолари. Республика илмий-амалий конференция материаллари. 2-қисм. Самарқанд, СамИСИ, 2010 йил 28 июн, 173-174 бетлар.

¹¹ Абдукаримов Б.А., Жабриев А.Н. ва бошқ. Корхона иқтисодиёти. Дарслик. – Т.: Фан, 2005, 226-бет.

моҳиятини очибберишда унинг охир оқибат фойдани таъминловчи асосий ва ягона манба эканлигини эсдан чиқармаслигимиз лозим.

Дори воситаларини сотувчи корхоналарининг ялпи даромади дастлаб барча турдаги харажатларни ва мажбурий тўловларни қоплашга сарфланади. Улардан ортиган қисми эса фойдани ташкил этади. Даромад ва харажатларнинг турли-туманлиги фойданинг ҳам бир қатор кўринишларини вужудга келтиради. «Маҳсулот (ишлар, хизматлар) ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакиллантириш тартиби тўғрисида Низом»га мувофиқ дори воситаларини сотувчи корхоналарининг фойдаси қуйидаги 5 та кўрсаткич билан тавсифланади:

1. Сотилган олинган фойда ёки зарар (Фс) ёки (Зс)

$$\text{Фс (Зс)} = \text{СТ} - \text{ТН}$$

Бу ерда: СТ – товар, тайёр маҳсулот ва хизматларни сотишдан соф тушум, ТН – сотилган товар, тайёр маҳсулот ва хизматлар таннари.

2. Асосий фаолиятдан олинган фойда ёки зарар (Фаф) ёки (Заф)

$$\text{Фаф (Заф)} = \text{Фс (Зс)} - \text{ДХ} + \text{БД}$$

Бу ерда: ДХ – давр харажатлари;

БД – асосий фаолиятдан олинган бошқа операцион даромадлар.

3. Умумхўжалик фаолиятидан олинган фойда ёки зарарлар (Фух) ёки (Зух)

$$\text{Фух (Зух)} = \text{Фаф (Заф)} + \text{МД} - \text{МХ}$$

Бу ерда: МД – молиявий фаолият бўйича даромадлар;

МХ – молиявий фаолият бўйича харажатлар.

4. Солиққача фойда ёки зарарлар (Фст) ёки (Зст)

$$\text{Фст (Зст)} = \text{Фух (Зух)} + \text{ТФ} - \text{ТЗ}$$

Бу ерда: ТФ – тасодифий фойда; ТЗ – тасодифий зарарлар

5. Соф фойда ёки соф қопланмаган зарарлар (Сф) ёки (Сз)

$$\text{Сф (Сз)} = \text{Фст (Зст)} - \text{С}$$

Бу ерда: С – солиқлар ва бошқа мажбурий ажратмалар Юқоридаги фойда турларини аниқлаш тартибидан келиб чиқиб, соф фойданинг шаклланишини қуйидаги формула ёрдамида ифодалаш мумкин:

$$CF = CT - TN - DX + BD + MD - MX + TF - TZ - C,$$

Бу ерда: CF – соф фойда.

Юқоридаги тартибда шаклланган соф фойданинг бир қисми таъсисчилар ўртасида дивиденд сифатида тақсимланади, бир қисми эса корхонани ривожлантириш учун резерв капитали таркибида қолдирилади.

1.2. Дори воситаларини сотувчи корхоналарнинг даромадларини таснифлаш асослари ва улар ҳисобининг вазифалари

Дори воситаларини сотувчи корхоналари даромадларининг таснифи бевосита ушбу корхоналар фаолиятларининг хусусиятларидан келиб чиқади. Шу боис, даромадларни таснифлашдан олдин, дори воситаларини сотувчи корхоналари ва улар фаолиятларининг ташкилий-иқтисодий асосларига тўхталиб ўтсак. «Савдо – биринчидан товарларни сотиш билан боғлиқ бўлган хўжалик алоқалари ва товар айрибошлаш жараёнида вужудга келадиган иқтисодий муносабатларни англатади. Иккинчидан иқтисодиёт тармоғи сифатида ижтимоий меҳнат тақсимоти натижасида мустақиллашган савдо корхоналари мажмуасидир».¹²

«Савдо азалдан фойда олиш манбаи бўлиш билан бирга дунё мамлакатлари ўртасида маданият маърифат тарқатувчи восита ҳисобланган. Савдо фаолияти махсус фаолият бўлиш билан бирга, иқтисодиётнинг махсус тармоғини ҳам ифодалайди.

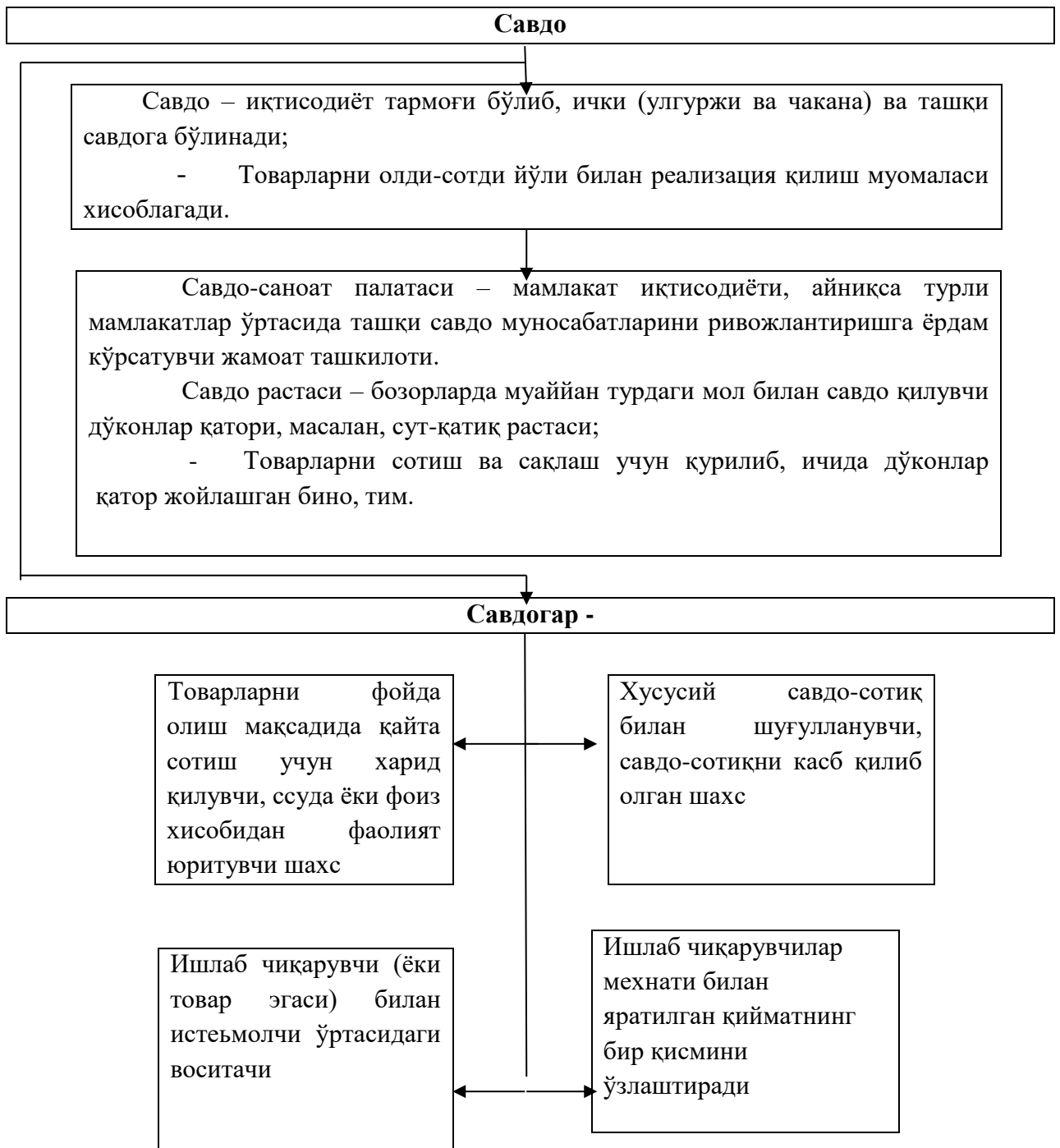
Фаолият сифатида савдо юридик ва жисмоний шахслар томонидан амалга ошириладиган тадбиркорликнинг бир тури ҳисобланади. Улар товарларни сотиб олиш ва сотиш жараёнида иштирокчи бўлганлиги сабабли ишлаб чиқариш соҳасини истеъмол соҳаси билан боғловчи ҳисобланади. Шу сабабли савдосиз яратилган маҳсулотлар ўз истеъмолчиларига етиб бормади ва уларнинг такрор ишлаб чиқаришини амалга ошириб бўлмади»¹³.

¹²Абдукаримов Б.А. Ички савдо иқтисодиёти. Дарслик. 1-қисм. – Т.: Фан ва технология, 2007, 39-бет.

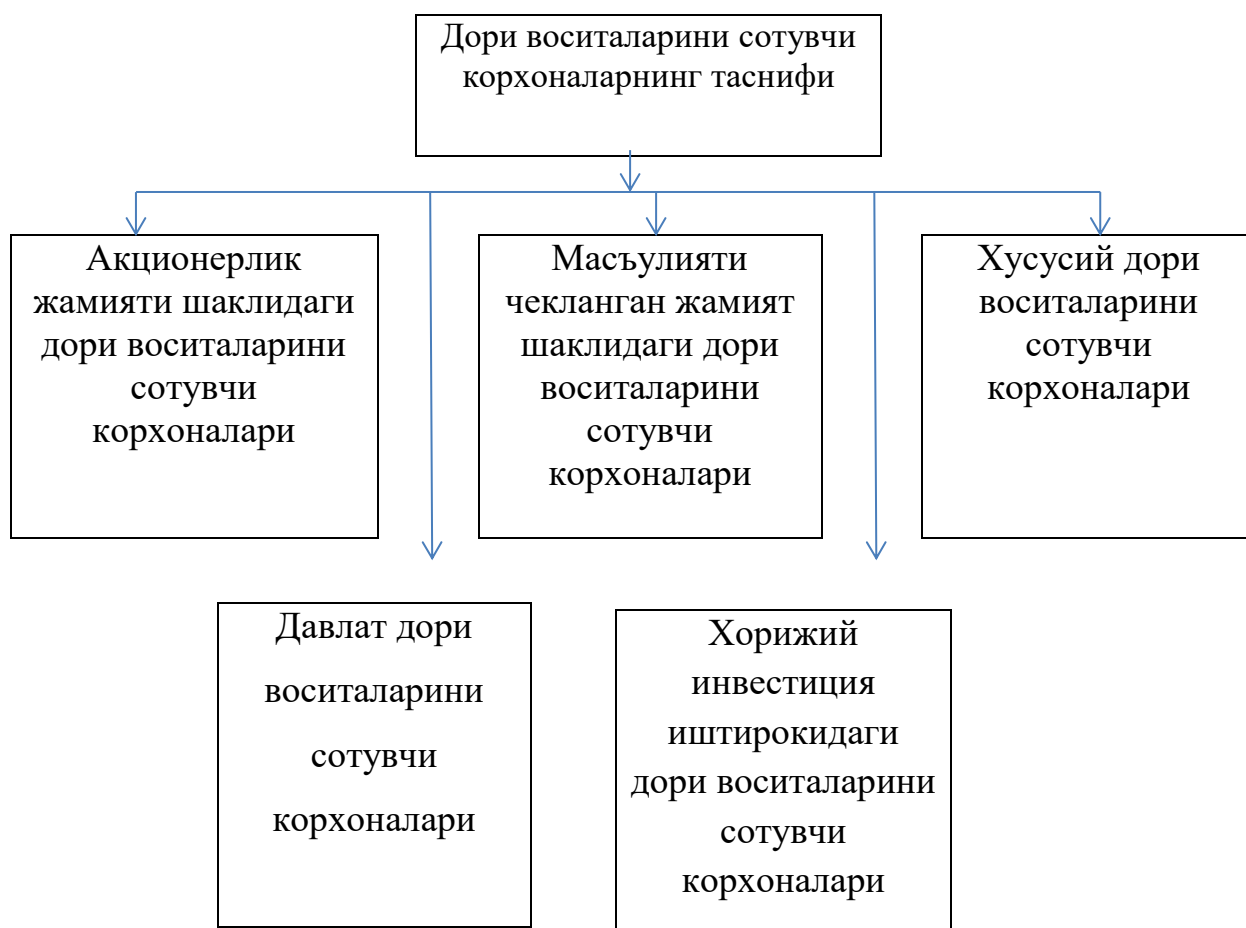
¹³Уразов К.Б. Бошқа тармоқларда бухгалтерия ҳисобининг хусусиятлари. Маърузалар матни. 1-қисм. – Самарқанд, СамИСИ, 2005, 5-бет.

Юқорида келтирилган олимларимизнинг фикрларидан хулоса қилиш мумкинки, савдо ўзида айрибошлаш жараёнидаги иқтисодий муносабатларни, дори воситаларини сотувчи корхоналарининг фаолиятини, алоҳида тармоқнинг номини акс эттиради ва товарларни ўз истеъмолчиларига етказишдек ўта муҳим функцияни бажаради. Савдо категорияси ва у билан боғлиқ тушунчаларнинг умумий тавсифи 1-чизмада келтирилган.

Бозор иқтисодиёти шароитида савдонинг ижтимоий шакллари ва ташкилий – иқтисодий таснифи тубдан ўзгарди. Собиқ иттифоқ даврида республикада давлат савдоси, кооператив савдо ва колхоз бозори мавжуд бўлган бўлса, ҳозирги кунда мулк муносабатлари ўзгариши, дисцентрализасия жараёни амалга ошганлиги муносабати билан давлат савдоси бутунлай хусусийлаштирилиб, унинг умумий товар айланишдаги ҳиссаси 1 % гача миқдорга қисқартирилди. ҳудди шундай кооператив савдо ҳам хусусийлаштирилди, уни ҳиссаси 9 % атрофида. Колхоз бозори бутунлай барҳам топди, уни ўрнига деҳқон бозорлари шаклланди. Савдонинг бутунлай янги шакли, яъни хусусий савдо вужудга келди, шундай қилиб савдонинг мулкий шакллари бутунлай янгиланди, нодавлат сектори шаклланди. Бугунги кунда республикамизда фаолият юритаётган дори воситаларини сотувчи корхоналарини юридик мақомига кўра таснифи 2-чизмада келтирилган.



1-чизма. Бозор муносабатлари шароитида савдо иқтисодий категориясининг тавсифи



2-Чизма. Дори воситаларини сотувчи корхоналарининг юридик мақомига кўра таснифи¹⁴.

Савдо фаолиятини юритувчи субъектларни давлат рўйхатидан ўтқозиш уларнинг мулкӣ ва ташкилий шаклига боғлиқ бўлади. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2003 йил 20 августдаги «Тадбиркорлик фаолиятини ташкил этиш учун рўйхатдан ўтқозиш тартиботлари тизимини тубдан такомиллаштириш тўғрисида» ги 357- сон қарори ва ушбу қарор билан тасдиқланган «Тадбиркорлик субъектларини давлат рўйхатидан ўтқозиш, ҳисобга қўйиш ва рухсат берувчи ҳужжатларни расмийлаштириш тартиби тўғрисида Низом»га мувофиқ савдо ва умумий овқатланиш корхоналари қуйидаги давлат органлари томонидан рўйхатга олинади:

¹⁴Меъёрий ҳужжатлар талаблари асосида муаллиф ишланмаси

- Тошкент шаҳрида ташкил этиладиган улгуржи ва чакана бозорлар, хорижий инвестиция иштирокидаги дори воситаларини сотувчи корхоналари, шунингдек қонун ҳужжатларида кўзда тутилган ҳолларда бошқа дори воситаларини сотувчи корхоналари– Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлиги томонидан;

- Хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналар ва тегишли равишда Қорақалпоғистон Республикаси ва вилоятларда ташкил этиладиган бозорлар, акциядорлик жамиятлари ва қонун ҳужжатларида назарда тутилган ҳолларда бошқа ташкилотлар

- Қорақалпоғистон Республикаси Адлия Вазирлиги ва вилоятлар адлия бошқармалари томонидан;

- Масъулияти чекланган жамият, хусусий фирма (корхона), хўжалик жамияти, шўба хўжалик жамияти ва бошқа шакллардаги савдо ва умумий овқатланиш корхоналари – улар жойлашган жойдаги туман ва шаҳар ҳокимликлари ҳузуридаги Тадбиркорлик субектларини рўйхатдан ўтказиш инспекциялари томонидан.

Дори воситаларини сотувчи корхоналари асосан товарларни харид қилиш ва уларни сотиш билан шуғулланадилар. Улар хўжалик фаолиятининг асосини Товар операциялари ташкил қилади. Товар операциялари деганда дори воситаларини сотувчи корхоналарининг товарларни сотиб олиш ва уларни реализация қилиш билан боғлиқ бўлган хўжалик операциялари тушунилади. Демак, Товар операциялари товарларни қабул қилишдан бошлаб, кейинги харидор (бошқа савдо корхонасига ёки охириги истеъмолчига)га топширгунгача бўлган жараёнларни ўз ичига олади.

Дори воситаларини сотувчи корхоналари фаолиятини уч босқичга бўлиш мумкин:

- товарларни харид қилиш босқичи;
- товарларни сақлаш босқичи;
- реализация қилиш босқичи.

Товарларни харид қилиш босқичи таъминотчи корхоналардан товарларни қабул қилиб олиш, ортиш ва ташиб келтириш, таъминотчи, воситачи ва транспорт корхоналари билан ҳисоб-китобларни амалга ошириш, импорт қилинаётган товарлар учун божхона шартларини бажариш каби операцияларни ўз ичига олади.

Савдо фаолиятининг иккинчи - сақлаш босқичида товарлар омборларга кирим қилинади, навларга ажратилади, зарур ҳолларда қайта ишлов берилади, ўраб-жойланади ва бошқа сақлаш билан боғлиқ зарурий амаллар бажарилади.

Савдо фаолиятининг учинчи босқичи енг муҳим босқич бўлиб, бу босқичда товарлар рекламаси амалга оширилади, харидорлар билан битимлар тузилади, товарлар юклаб жўнатилади ва харидорлар билан ҳисоб-китоблар амалга оширилади.

Товарларни савдо - сотиғини амалга ошириш ва унда қўлланиладиган ҳисоб – китоб шаклига кўра савдо **улгуржи** ва **чакана савдо турларига** бўлинади. **Улгуржи сотиш** бу товарларни келгусида бошқаларга сотиш ёки истеъмол қилиш учун сотилишидир. Ушбу савдо турини олиб борувчи хўжалик юритувчи субектлар улгуржи дори воситаларини сотувчи корхоналари деб аталади.

Улгуржи савдонинг алоҳида хусусиятларига қуйидагилар киради:

- товарлар катта ҳажмларда нақдсиз сотилади;
- хар бир сотиш муомаласи счёт-фактура билан қатъий расмийлаштирилади;
- товарлар фақат омборхоналардан жўнатилади.

Мамлакатимизда товарларнинг улгуржи сотилиши Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2002 йил 26 ноябрдаги 407- Сонли қарори билан тасдиқланган «Улгуржи ва чакана савдо фаолиятини қайд этиш ва олиб бориш тартиби тўғрисида»ги Низомга мувофиқ амалга оширилиши лозим.

Дори воситаларини сотувчи корхоналарида **чакана сотиш** товарларни сўнгги истеъмолчига етказиб беришни ифодалайди. Жумладан, Ўзбекистон

Республикаси Фуқаролик кодексининг 425-моддасига биноан: «Чакана олди-сотди шартномасига мувофиқ тадбиркорлик фаолияти билан шуғулланаётган сотувчи сотиб олувчига шахсий мақсадларда, рузғорда ёки тадбиркорлик фаолияти билан боғлиқ бўлмаган бошқа мақсадларда фойдаланиладиган товарни топшириш мажбуриятини олади».

Мазкур савдо турини амалга оширувчи хўжалик юритувчи субъектлар чакана дори воситаларини сотувчи корхоналари деб аталади. Чакана савдонинг ўзига хос хусусиятларига қуйидагилар киради:

- товарларни савдо шохобчаларида савдо устамалари билан бирга ҳисобга олиниши;
- товарларни нақд пулга сотилиши;
- ҳар бир товар сотилишининг ҳужжатли расмийлаштирилмаслиги, бироқ, касса аппарати паттаси билан сотиш суммасини қайд этилиши;
- товарларни нақдсиз улгуржи сотишнинг чегараланганлиги.

Мамлакатимизда чакана савдони ташкил этиш Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2003 йил 13 февралдаги «Ўзбекистон Республикасида чакана савдо қоидаларини ҳамда Ўзбекистон Республикасида умумий овқатланиш маҳсулотларини (хизматларни) ишлаб чиқариш ва сотиш қоидаларини тасдиқлаш тўғрисида»ги 75-сонли қарорига асосан олиб борилади.

Дори воситаларини сотувчи корхоналари даромадлари таҳлилининг муҳим назарий масалаларидан яна бири – бу даромадларни таснифлаш ҳисобланади.

Даромадларнинг таснифланиши дэганда уни алоҳида белгилари бўйича турларга ажратиш, ҳар бир турга кирувчи даромадларнинг таркибини белгилаш тушунилади. Айрим адабиётларда уларнинг даромадлари товарларни сотишдан ва сотишга оид бўлмаган, яъни нореализацион фаолиятлардан олиниши таъкидланади.¹⁵ Ушбу китоблар муаллифлари

¹⁵Экономика предприятия. Под ред. В.Я.Горфинкеля, В.А.Швандера. 3-изд. Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА,2001, ст. 570., Долобоев Ю.Т., Зикряев Е. и др. Экономика предприятия. Учебник. – Т., 1998, 177-б. ва бошқ.

нореализацион даромадларга нималар киришини айнан санамаган бўлсаларда, дори воситаларини сотувчи корхоналарининг асосий фаолияти натижаси ҳисобланган харид товарларни сотишдан ташқари барча бошқа даромадларни нореализацион даромадларга киритадилар.

«Экономика торговли» номли ўқув қўлланмада дори воситаларини сотувчи корхоналарининг ялпи даромади асосий фаолиятдан олинган даромадлар, нореализацион даромадлар ва бошқа даромадларга ажратилган.¹⁶ Мазкур ўқув қўлланмада товарларни сотишдан олинган даромадлар асосий фаолиятдан олинган даромадлар сифатида, ундирилган жарима, пеня, неустойкалар, товар-моддий бойликларнинг ортиқча чиқиши ва олдин ҳисобдан чиқарилган дебиторлик қарзларининг келиб тушиши кабилар нореализацион даромадлар сифатида қаралган. Санаб ўтилмаган барча даромадлар бошқа даромадлар гуруҳига киритилган.

К.Б.Уразов ва М.Б.Аннаевлар корхона даромадларини фаолият турлари бўйича ўзига хос тарзда ифодалаганлар (1 ва 2-жадваллар).

¹⁶Мухаммедов М.М. и др. Экономика торговли. Уч. пос. – Самарканд, СамКИ, 1998, ст. 258.

Корхона даромадларининг фаолияти турлари бўйича таснифланиши.¹⁷

Даромад гуруҳлари	Гуруҳга кирувчи даромад турлари
1.Маҳсулот,товарларни сотишдан, иш хизматларни кўрсатишдан олинган даромадлар	1. Маҳсулотларни сотишдан олинган соф тушум. 2. Товарларни сотишдан олинган соф тушум. 3. Бажарилган ишларни сотишдан олинган соф тушум. 4. Кўрсатилган хизматларни сотишдан олинган соф тушум
2.Инвестицияфаолиятдан олинган даромадлар	1.Фоизлар кўринишидаги даромадлар. 2.Дивидентлар кўринишидаги даромадлар. 3. Моддий меҳнат воситаларини ва бошқа чиқимлардан олинган фойда. 4. Номоддий активларни сотиш ва бошқа чиқимлардан олинган фойда. 5.Тугалланмаган капитал инвестицияларни сотиш ва бошқа чиқимларидан олинган фойда 6. Молиявий инвестицияларни сотиш ва бошқа чиқимларидан олинган фойда. 7.Мехнат предметларини сотиш ва бошқа чиқимларидан олинган фойда. 8.Қисқа муддатли ижарадан олинган соф тушум 9.Узоқ муддатли ижарадан олинган соф тушум
3. Молиявий фаолиятдан олинган даромадлар	1. Валюта счетлари бўйича ижобий курс фарқлари. 2. Ундирилган ёки ҳисобланган жарималар ва пенялар. 3. Кредиторлик ва депонент қарзларни ҳисобдан чиқаришдан олинган даромадлар. 4. Давлат субсидиялари. 5. Қайтарилмаслик шарти билан олинган молиявий ёрдам 6. Молиявий фаолиятга доир бошқа даромадлар

¹⁷Уразов К.Б. Иқтисодий эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг концептуал масалалари. Монография. - Т.: Фан, 2005, 234 – б; Аннаев М.Б. Савдо корхоналарида даромадлар ҳисоби ва аудитининг долзарб масалалари. Монография. - Т.: Наврўз, 2011. - 138 бет.

4. Умумхўжалик фаолиятдан олинган бошқа даромадлар	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ёрдамчи ва хизмат кўрсатувчи хўжаликлардан тушум. 2. ТМБ ларни қайта баҳолашдан олинган даромадлар. 3. Ҳисобот йилида аниқланган ўтган йилларнинг фойдаси. 4. Инвентаризацияда аниқланган ортиқчалар. 5. Фавкулотда даромадлар. 6. Бошқа операцион даромадлар
--	---

2-жадвал

Савдо корхоналари даромадларининг фаолият турлари бўйича таклиф этилаётган таснифланиши ва таркиби.¹⁸

Бюджетлаштириладиган (бошқариладиган) даромадлар		
Операцион даромадлар		Инвестиция фаолиятдан олинган даромадлар
Асосий фаолиятдан олинган даромадлар	Бошқа операцион даромадлар	1. Роялти кўринишидаги даромадлар
1. Товар ва маҳсулотларни сотишдан олинган даромадалар.	1. Асосий воситалар чиқимидан олинган даромадлар.	2. Дивидендлар кўринишидаги даромадлар
2. Кўрсатилган хизматлардан олинган даромадлар	2. Бошқа активлар чиқимидан олинган даромадлар	3. Фоиз кўринишидаги даромадлар
	3. Маҳсулот(иш, хизмат)ларни сотишдан олинган даромадлар	4. Ижара операцияларидан олинган даромадлар
	4. Бошқа операцион даромадлар	5. Инвестицион фаолиятнинг бошқа даромадлари
Режалаштирилмайдиган даромадлар		
1. Ундирилган жарима, пеня ва устамалар		
2. Ўтган йиллар фойдалари		
3. Муддати ўтган кредитор ва деп. қарзларни чиқаришдан даромадлар		
4. Текин олинган активлар		
5. Фавкулотда даромадлар		
6. Қисқа муддатли молиявий инвестицияларни қайта баҳолаш		
7. Валюта фарқидан даромадлар		
8. Режалаштирилмайдиган бошқа даромадлар		

¹⁸ Аннаев М.Б. Савдо корхоналари даромади ва уни таҳлил қилиш. // Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудитнинг назарий ва методологик муаммолари. Респ. Илм.-амал. Анж. - Самарқанд, 2010, Б. 173-184.

Фаолият турига кўра, дори воситаларини сотувчи корхоналари даромадлари асосий фаолиятдан олинган даромадлар ва асосий бўлмаган фаолиятдан олинган даромадларга бўлинади.

Асосий фаолиятдан олинган даромадлар сотишдан олинган даромадлар ва асосий фаолиятнинг бошқа даромадларидан иборат бўлади. Сотишдан олинган даромадларга харид товарларни, ўзида ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулотларни, ишлар ва хизматларни сотишдан олинган тушумлар (аксиз, ҚҚС ва экспорт бўйича божхона божидан ташқари) киради.

Дори воситаларини сотувчи корхоналарининг асосий фаолиятдан олган бошқа даромадларига асосий воситалар ва бошқа активларни сотишдан олинган фойда, ундирилган жарималар, воз кечилган кредиторлик қарзлари, беғараз олинган молиявий ёрдам, инвентаризасияда аниқланган ортиқчалар, товар-моддий захиралар (ТМЗ)ни қайта баҳолашдан олинган даромадлар ва бошқалар киради.

Асосий бўлмаган фаолиятдан олинган даромадлар бевосита асосий фаолиятга боғлиқ бўлмаган фаолият турларидан олинган даромадлардир.

Бундай даромадлар молиявий фаолиятдан олинган даромадларга вафвкулотдаги даромадларга бўлинади. Молиявий фаолиятдан олинган даромадларга қимматли қоғозлар, валюта операциялари, кредит ва қарзларни беришдан олинган даромадлар, узоқ муддатли ижарадан олинган даромадлар, қимматли қоғозларга кўйилган маблағларни қайта баҳолашдан олинган даромадлар киради. Бундай даромадлар роялти, дивидент, фоизлар, ижобий курс фарқлари кўринишларида бўлади.

Фавкулотда даромад моддалари – бу кўзда тутилмаган, тасодикий тусга эга бўлган ҳодиса ёки хўжалик юритувчи субъектнинг одатдаги фаолияти доирасидан четга чиқадиган тусдаги операция натижасида пайдо бўладиган ва олинмиши кутилмаган фойдадир.

21-сон БҲМСга асосан дори воситаларини сотувчи корхоналари даромадлари тегишли даврига кўра ҳисобот даври даромадлари ва муддати кечиктирилган даромадларга бўлинади.

Ҳисобот даври даромадлари деганда шу ҳисобот даврига тегишли бўлган даромадлар тушунилади. Уларга юқорида санаб ўтилган барча асосий ва асосий бўлмаган фаолиятга оид даромадлар киради.

Муддати кечиктирилган даромадлар-бу ҳисобот даврида корхона ихтиёрига келиб тушган, лекин турли сабабларга кўра тан олиниши кейинг ҳисобот даврига қолдирилган даромадлар. Муддати кечиктирилган даромадларни ҳисобот даври даромадларига ўтказиш муддатига қараб қисқа муддатли кечиктирилган даромадлар ва узоқ муддатли кечиктирилган даромадларга ажратиш мумкин (3-чизма).



3-чизма. Муддати кечиктирилган даромадларнинг турлари

Қисқа муддатли кечиктирилган даромадлар - бу ҳисобот даврида корхона ихтиёрига келиб тушган, лекин муддатига кўра кейинги 12 ой ичида молиявий ҳисоботга ҳисобот даври даромади сифатида киритиладиган даромадлар (иш, хизмат ҳақлари, ижара тўловлари, фоизлар ва бошқалар).

Узоқ муддатли кечиктирилган даромадлар - бу ҳисобот даврида корхона ихтиёрига келиб тушган, лекин муддатига кўра 12 ойдан кейинг даврларда молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботга киритиладиган даромадлар.

Юқорида таъкидлаганимиздек, дори воситаларини сотувчи корхоналари даромадларини ҳисобга олишда ҳам бошқа хўжалик юритувчи субъектлар сингари даромадларнинг юқорида тилга олинган меъёрий ҳужжатлардаги таснифига асосланади. Шунинг билан бирга, бизнингча, дори воситаларини сотувчи корхоналари даромадларини иқтисодий мазмуни бўйича қуйидагича таснифлаш ва ҳисоб ва аудитини ўтказишда ушбу таснифга асосланиш мумкин:

- 1.Савдо фаолиятдан, яъни товарларни сотишдан олинган даромадлар;
- 2.Ўзида ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулотлар ва иш-хизматларни сотишдан олинган даромадлар;
- 3.Бошқа операцион даромадлар;
- 4.Молиявий фаолиятга оид даромадлар.

Бизнинг фикримизча, юз бериши кутилмаган ва деярли юз бермайдиган фавқулудда фойдани алоҳида гуруҳ даромад сифатида эътироф этишга эҳтиёж йўқ. Уни бошқа операцион даромадлар гуруҳига киритиш ҳам мумкин.

1.3.Дори воситаларини сотувчи корхоналарда даромадлар аудитининг мақсади, вазифалари ва ахборот таъминоти

Бозор муносабатларининг шаклланиши билан турли мулкчиликка асосланган корхоналар вужудга келади ва улар баробар ривожланадилар. Бу корхоналар хусусий корхоналар, акционерлик жамиятлари, масъулияти чекланган жамиятлар, хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналар шаклларида ташкил этилади. Бундай шароитда корхоналар ҳукумат томонидан, шунингдек, мулкдорлар томонидан бошқариш бир қадар мураккаблашади. Бу ўз навбатида улар фаолиятини амалдаги ҳуқуқий – меърий ҳужжатларга мос равишда, шунингдек, иқтисодий ресурслардан самарали фойдаланган ҳолда юритилаётганлигини аниқловчи ва бу борада йўл-йўриқ кўрсатувчи махсус аудиторлик хизматига эҳтиёж туғдиради.

Шу муносабат билан сунги йилларда республикамизда аудиторлик фаолиятини шакллантириш ва ривожлантириш буйича катор ижобий ишлар амалга оширилди. Жумладан, Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг қарорига мувофиқ 2000 йил 26 майда янги тахрирдаги «Аудиторлик фаолияти туғрисида» қонун қабул қилинди. Республикамиздаги юзага келатган реал иқтисодий шароитни инобатга олиб аудиторлик фаолиятининг ҳуқуқий – меъёрий асослари йилдан йилга такомиллаштирилиб борилмоқда.

Хўш дори воситаларини сотувчи корхоналари даромадларининг аудити деганда нимани тушунмоқ керак. Бунинг учун дастлаб «аудит» атамасининг меъёрий ҳужжатларда ва илмий адабиётларда ёритилишига тўхталиб ўтсак.

Аудиторлик фаолиятининг таърифи Ўзбекистон Республикасининг янги тахрирдаги «Аудиторлик фаолияти туғрисида»ги Қонунида қуйидагича келтирилган: «Аудиторлик фаолияти деганда аудиторлик ташкилотларининг аудиторлик текширувларини ўтказиш ва бошқа шу билан боғлиқ профессионал хизматлар кўрсатиш борасидаги тадбиркорлик фаолияти тушунилади».¹⁹

Аудитнинг таърифи илмий адабиётларда турлича баён қилинган. Масалан, М.М.Тулаҳўжаеванинг фикрича: «Аудит – бу мустикал малакали мўтахассислар томонидан корхонанинг молиявий ҳисоботини ёки у билан боғлиқ молиявий ахборотни ушбу ҳисобот ёки ахборотнинг қонун ва бошқа норматив ҳужжатларга мувофиқлик даражаси туғрисида ҳулоса чиқариш мақсадида тадқиқ этилишидир».²⁰

Институтимиз иқтисодчи олимлари ҳам аудитнинг назарий ва услубий жиҳатдан ривожланишига катта ҳисса қўшиб келмоқдалар. Бу борада профессорлар Р.Абдуллаев, К.Б.Уразов, Ҳ.Н.Мусаев ва Д.Р.Рофеевлар олиб

¹⁹Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти туғрисида»ги Қонуни (янги тахрири). Олий Мажлиснинг 2-қақриқ 2-сессиясида қабул қилинган. 26 май 2000 й. // Халқ сузи, 2000 йил 21-сон.

²⁰Тулаҳўжаева М.М. Ўзбекистон Республикасида Молиявий назорат тизими. - Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 1998, 94-бет.

борган тадқиқотлар диққатга сазовордир. Улар томонидан аудитга бағишланган бир қатор дарсликлар, ўқув қўлланмалар, маъруза матинлари ва илмий мақолалар чоп қилинган.

Ҳ.Н.Мусаев ўзининг «Аудит» номли дарслигида: «Аудит - бозор муносабатларидан келиб чиққан бўлиб, хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятининг маълум мезонларга мослигини текшириш орқали баҳолаш ва холисона хулосалар беришдир»²¹, деб таърифланган бўлса, проф. К.Б.Уразов аудитни қуйидагича таърифлаган: «Аудит - бу хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий хўжалик фаолиятини давлат ва хўжалик юритувчи субъектларнинг манфаатлари нуктаи назаридан қонунлар ва бошқа меъёрий ҳужжатларга мос келишини ички ва ташқи назоратдан ўтказиш, таҳлил ва экспертиза қилиш, шунингдек консалтинг ва бошқа турдаги касбий хизматларни кўрсатиш тизими»²².

Юқорида келтирилган таърифлар бир-бири билан айнан мос келмасада уларнинг барчасида таъкидланган умумий жиҳатлар мавжуд. Бундай жиҳатлар бўлиб қуйидагилар ҳисобланади:

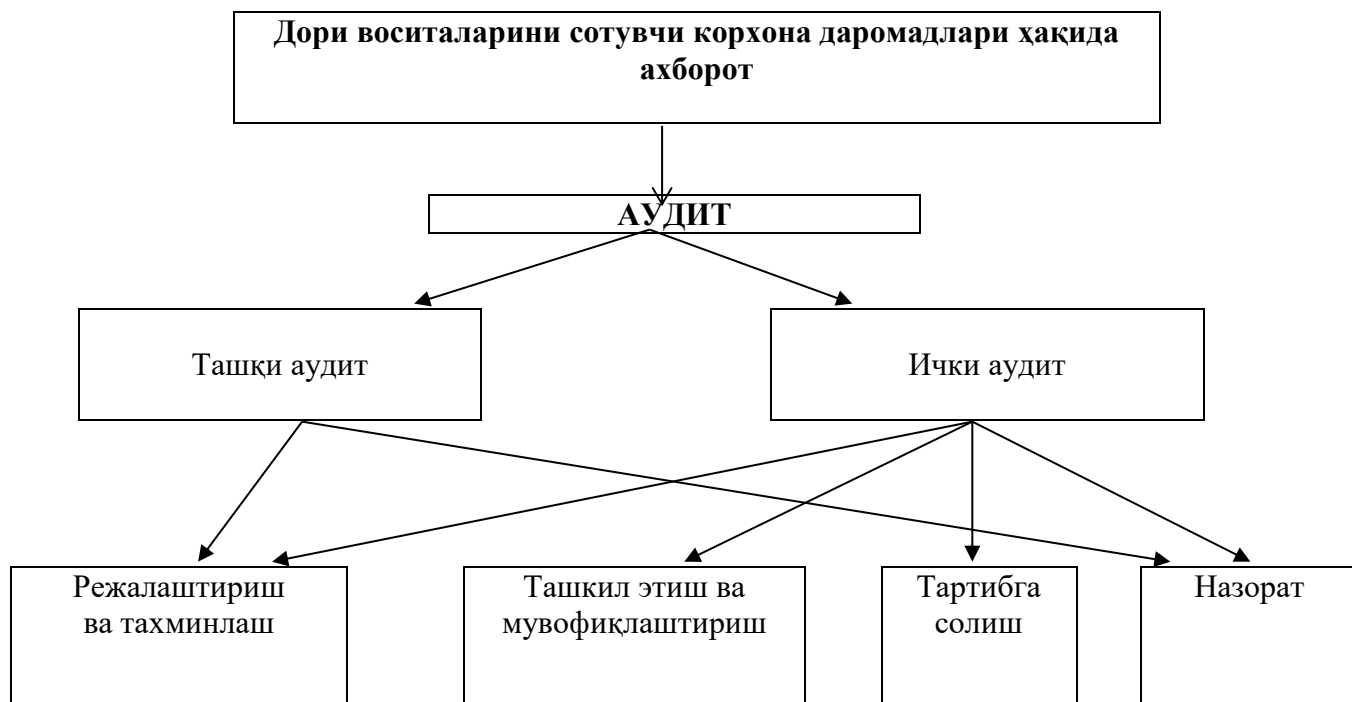
- барча таърифларда аудит объекти бўлиб, корхоналар хўжалик фаолияти эканлиги, яъни аудит хўжалик фаолиятини текшириш эканлиги таъкидланган;
- барча таърифларда аудит хўжалик фаолияти ва уни акс эттирувчи ахборотларнинг меъёрий ҳужжатларга мослигини текшириш эканлиги таъкидланган.

Юқорида аудитга берилган таърифлардан келиб чиқиб, бизнингча, даромадлар аудити дэганда ушбу кўрсаткичнинг молиявий ҳисоботларда тўғри акс эттирилганлигини давлат ва хўжалик юритувчи субъектларнинг манфаатлари нуктаи назаридан қонунлар ва бошқа меъёрий ҳужжатларга мос келишини ички ва ташқи назоратдан ўтказиш, таҳлил ва экспертиза қилиш, шунингдек даромадларни кўпайтириш ва унинг ҳисобини такомиллаштириш

²¹Мусаев Ҳ.Н. Аудит. Дарслик. – Т.: Молия, 2003, 19-бет.

²²Уразов К.Б. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. 2-қисм. Маъруза матни. – Самарқанд, СамИСИ, 2004, 141-бет.

борасидаги консалтинг хизматларни кўрсатиш тизимини тушуниш керак. Бошқарув нуқтаи назаридан аудит бошқарув қарори қабул қилишдан олдинги босқич бўлиб, унинг мақсади: бошқарилаётган объект ҳолатига тўғри баҳо бериш ва бу ҳолатнинг талаб қилинаётган ҳолатдан қанчалик фарқ қилишини кўрсатиб бериш; объектни амалдаги вазиятдан талаб қилинаётган ҳолатга ўтказиш имкониятлари ва йўлларини аниқлаш; мақбул қарорлар қабул қилиш учун материаллар тайёрлашдан иборатдир. Бошқачақилиб айтганда, корхона даромадларини бошқариш тизимида аудит ахборотолиш ва бошқарув қарорларини қабул қилиш ўртасидаги оралик жойни эгаллайди. Улар бошқарув қарорларини қабул қилиш асоси бўлиб ҳисобланади, қарор қабул қилишнинг ўзи эса бошқарув тизимида етакчи ўрин тўтади. Хўжалик субъектининг даромадларини бошқариш тизимида аудитнинг тутган ўрни 4-чизмада кўрсатилган.



4-чизма. Дори воситаларини сотувчи корхоналар даромадларини бошқаришда аудитнинг ўрни

Аудиторлик фаолияти Қонунда таъкидланганидек, тадбиркорлик фаолияти ҳисобланади. Аудиторлик ташкилотлари ҳам бошқа хўжалик

юритувчи субъектлар сингари харажатларини қоплаб, муайян фойдага эга бўлиш мақсадида ташкил этилади. Аудитни ўтказиш бўйича мижозлар билан шартнома тузар экан, биринчи навбатда кўрсатаётган хизматлари эвазига даромад олишни кўзлайди. Хулоса, қилиб айтганда, аудит ўтказувчи (аудиторлик ташкилоти) нинг даромадлар аудитидан кўзланган мақсади буюртмачига олинган даромадларнинг қонунийлиги ва молиявий ҳисоботларда тўғри акс эттирилганлигини баҳолаш, молиявий ҳисоботларнинг БҲМС ва солиқ қонунчилигига мослигини таъминлаш, даромадларни ошириш ва ҳисобини такомиллаштиришга қаратилган консалтинг хизматлари кўрсатиш ҳисобига даромад олиш ҳисобланади.

Бозор иқтисодиёти шароитида корхона мулкдорлари, бошқарувчиларида аудиторлик хизматларига эҳтиёж туғилади ва аудиторлик ташкилотларига буюртма берадилар. Бунда, мулкдорлар ўз мулкларидан фойдаланиш ҳисобига олинган даромад ва фойданинг тўғри ҳисоб-китоб қилинганлигини аниқлашни, шу асосда ижро этувчи орган (бошқарувчилар) фаолиятига баҳо беришни мақсад қилиб қўяди. Ўз навбатида, бошқарувчилар ҳам даромадларни аудитдан ўтказиш учун муайян ҳақ тўлаш эвазига бошқарув қарорларининг самарадорлигини, ҳисоб ва ҳисоботнинг солиқ қонунчилигига БҲМСларга мувофиқлигини аниқлашни, шунингдек, келгуси даромадларни ошириш ва ҳисоб ишларини такомиллаштириш борасида маслаҳатлар олишни мақсад қилади.

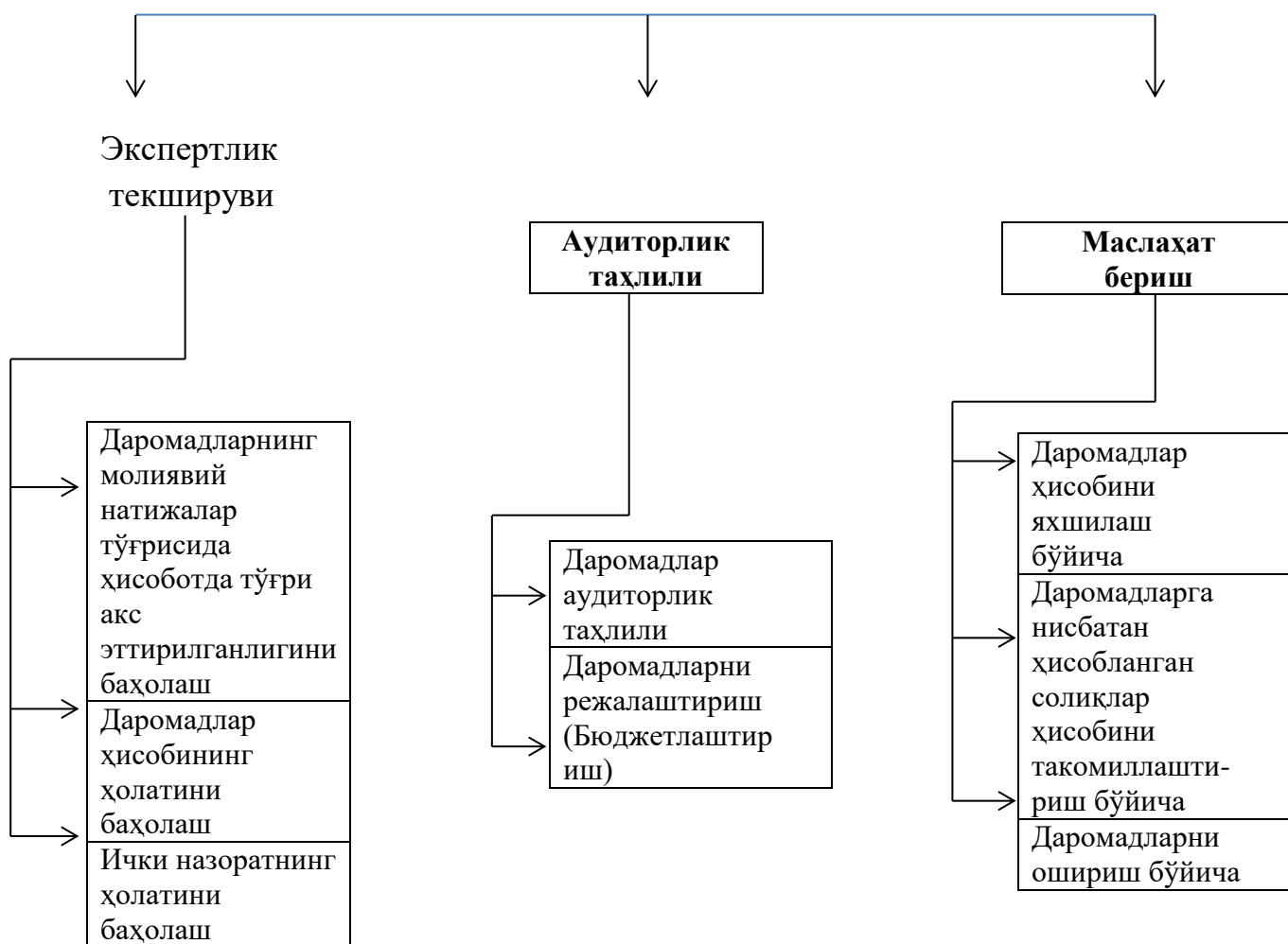
Даромадлар аудити дори воситаларини сотувчи корхоналар фаолиятида меъёрий ҳужжатлар устуворлигини таъминлаш, даромадларини ошириш, улардан ундирилаётган солиқларнинг тўлиқлиги ва тўғрилигини кафолатлаш ҳисобига давлат мақсадларига ҳам хизмат қилади.

Кўриниб турганидек, даромадлар аудити бир неча томонларнинг манфаатларига хизмат қилади ва ушбу томонлар мақсадларини амалга оширади. Хулоса қилиб, бизнингча, даромадлар аудитининг умумий мақсади дори воситаларини сотувчи корхоналарда олинаётган даромадларнинг қонунийлигини, уни акс эттирувчи молиявий ҳисобот ва бошқа шакллардаги

ахборотларнинг реаллигини таъминлашдан, шунингдек, савдо корхоналарида даромадларни оширишдан ҳамда ҳисоб ишларини такомиллаштиришдан иборат, деб ҳисоблаш мумкин.

Ушбу мақсадга эришиш учун даромадлар аудити олдида қуйидаги вазифалар қўйилади (5-чизма).

Даромадлар аудитининг функциялари



5–чизма. Дори воситаларини сотувчи корхоналардаромадлари аудитининг функциялари ва вазифалари.²³

Аудит давлат томонидан тартибга солинадиган тизим. Аудитнинг ҳуқуқий – меъёрий асослари республикамызда «Аудиторлик фаолияти тўғрисида Қонун», ҳукумат қарорлари, аудиторлик фаолияти миллий

²³Мустақил тадқиқотларга асосланган муаллиф ишланмаси.

стандартлари (АФМС), йўриқномалар ва бошқа меъёрий ҳужжатларда белгиланган.

29 та моддадан иборат «Аудиторлик фаолияти тўғрисида Қонун» аудитнинг моҳиятини, унинг турлари, мақсади ва вазифаларини, аудиторлик фаолияти билан шуғулланувчи ташкилотларнинг статусини, яъни уларни тузиш ва ёпиш тартибини, аудиторлик фаолиятини лицензиялаш, лицензияларни тўхтатиш ва бекор қилиш тартибини, аудиторлик ташкилотларининг, шунингдек аудиторлар ва уларнинг ёрдамчиларининг ҳуқуқлари, мажбуриятлари ва жавобгарликларини, аудиторлик текшируви натижаларини расмийлаштириш ва тадбиқ этиш тартибини белгилаб берувчи асосий ҳужжат ҳисобланади.

Аудит ҳолатини ўрганиш натижалари бўйича ва шунингдек аудиторлик ташкилотларининг лицензия талаблари ва шартларини бажариш учун жавобгарлигини кучайтириш, аудиторлик хизматлари сифатини ошириш ва аудиторлик ташкилотлари фаолиятини бошқаришнинг самарали усулларини тадбиқ этиш, аудиторлик хизматлари бозорида инсофсиз (ноқонуний) рақобатни бартараф этиш мақсадида 2007 йил 4 апрелда Ўзбекистон Республикаси Президентининг ПҚ-615 - сонли “Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини янада такомиллаштириш ва улар кўрсатаётган хизматлар сифати учун жавобгарликни ошириш тўғрисида”ги қарори қабул қилинди.

Ушбу қарор қабул қилиниши муносабати билан:

а) 2008 йил 1 январдан бошлаб аудиторлик текширувлари турларига қараб аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун лицензияларнинг табақалаштириш тизими киритилди;

б) аудиторлик ташкилотлари ва аудиторларнинг жавобгарлигини ваулар томонидан кўрсатилаётган хизматлар сифатини оширишга йўналтирилган қўшимча лицензия талаблари ва шартлари ўрнатилди;

в) аудитор томонидан аудиторлик фаолиятини фақат бир аудиторлик ташкилотида амалга оширилиши ва фақатгина бир аудиторлик ташкилотида таъсисчи бўлиш мумкинлиги талаби киритилди;

г) аудиторлик ташкилотлари томонидан битта хўжалик юритувчи субъектнинг аудиторлик текширувини уч йилдан ортиқ кетма-кет ўтказишни таъқиқлаш тўғрисидаги талаб киритилди:

д) аудиторлик ташкилотларида аудиторлар иш сифатининг ички стандартларининг мажбурий мавжулиги талаби киритилди;

е) аудиторларнинг профессионал жамоат бирлашмалари томонидан аудиторлик ташкилотларни мажбурий рейтинг баҳолаш тизими жорий этилмоқда;

ж) аудиторлик ташкилотининг лицензияси ва аудиторнинг малака сертификати амал қилишини тугатиш учун асослар қайта кўриб чиқилди;

з) аудиторлик ташкилоти раҳбари уч йилда бир маротаба аттестациядан мажбурий ўтиши тўғрисидаги талаб киритилди;

и) аудиторлик ташкилотлари томонидан аудиторлик фаолияти тўғрисидаги маълумотларни ҳар ярим йилда бир марта белгиланган шаклда Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигига мажбурий тақдим этиш талаби киритилди;

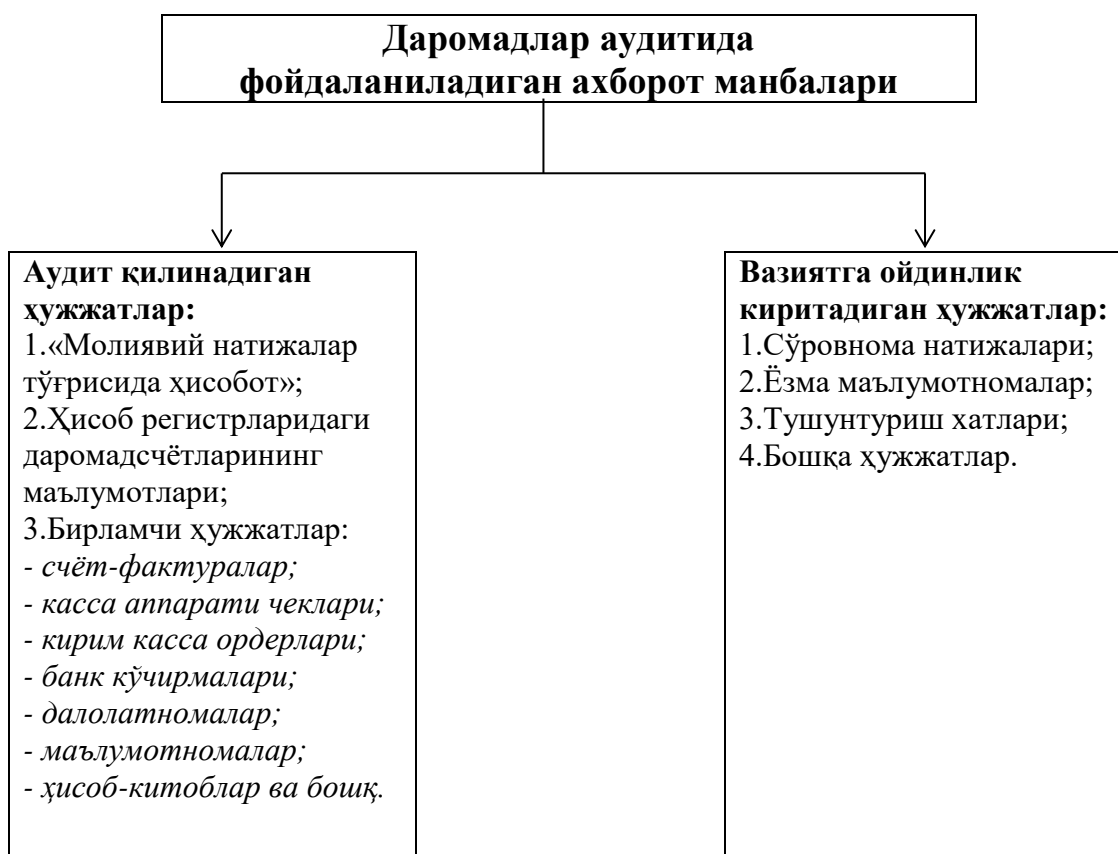
к) аудиторлик ташкилотлари томонидан лицензия талаблари ва шартларига риоя қилиниши Молия вазирлиги томонидан ҳар уч йилдакамида бир маротаба мажбурий текшириб турилиши тўғрисида талаб киритилди ва бошқалар.

Республикада бозор иқтисодиётининг шаклланиши ва ривожланиб бориши билан қонунчилигимиз ҳам босқичма-босқич такомиллаштириб борилмоқда. Бундай шароитда, бизнингча, аудиторлик ташкилотлари аудиторларни янги қабул қилинган меъёрий ҳужжатлар билан, эскиларига киритилган ўзгаришлар билан таништириб боришга алоҳида эътибор қаратишлари лозим. Бунга Қонунчилик палатаси, Вазирлар Маҳкамаси ва алоҳида вазирликлар томонидан чиқариладиган даврий матбуотга обуна

бўлиш, ташкилот қошида ахборот ресурс марказ(АРМ) ларини шакллантириш орқали эришиш мумкин, деб ўйлаймиз.

Дори воситаларини сотувчи корхоналар даромадлари аудитини ташкил этишда унинг ахборот таъминоти муҳим аҳамиятга эга. Чунки, аудитор ишининг «хом-ашёси» ҳам, «тайёр маҳсулоти» ҳам ахборотлар ҳисобланади. Бизнингча, даромадлар аудитида фойдаланиладиган ахборотларни қуйидаги икки гуруҳга ажратиш мумкин (6-чизма).

Чизмадан кўриниб турибдики, даромадлар аудитида икки хил ахборот манбаларидан фойдаланилади. Уларнинг бир гуруҳи аудиторлик текширувидан ўтказилса, иккинчи гуруҳ ҳужжатлардан вазиятга оидлик киритиш мақсадларида фойдаланилади.



6-чизма. Дори воситаларини сотувчи корхоналар даромадлари аудитида фойдаланиладиган ахборот манбалари

Буюртмачи корхона даромадларига оид ахборотлар аудитор томонидан аудит давомида йиғилади ва улардан фойдаланилади. Шуни таъкидлаш керакки, даромадлар аудитининг сифати ва олинган

хулосаларнинг реаллиги кўп жиҳатдан аудиторларнинг даромадлар ҳисобига оид, шунингдек, аудитни тартибга солувчи меъёрий ҳужжатлар борасидаги билимларига боғлиқ..

II-БОБ. Дори воситалари билан савдо қилувчи корхоналарда

даромадлар ҳисобининг методологияси

2.1. Савдо ташкилотларида даромадларни ҳисобга олиш тамойиллари ва мезонлари

Хўжалик юритувчи субъектларда даромадлар ҳисоби Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуни ва бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарт (БХМС)ларида келтирилган тамойиллар асосида амалга оширилади.

БХМСларга мувофиқ корхоналарда ҳисобни ташкил этиш ва юритишда амал қилиниши керак бўлган қуйидаги тамойиллар эътироф этилган:

1. Бухгалтерия ҳисобини икки ёқлама ёзув усулида юритиш – иккиёқлама ёзув усули билан ҳисоб юритиш қондаси хўжалик юритувчи субъект бухгалтерия операцияларини иккиёқлама ёзув тизими асосида рўйхатга олиши лозимлигини билдиради. Иккиёқлама ёзув тизими шундан иборатки, бир операция бўйича бир миқдор бухгалтерияҳисобининг икки ҳисобварағида – бирининг дебетида ва иккинчисининг кредитида акс эттирилади.

2. Узликсизлик – молиявий ҳисоботни давомийлик қондаси асосида тайёрлаш хўжалик юритувчи субъект доимий ҳаракат қилишини ва узоқ муддат давомида ўз фаолиятини давом эттириш ини, яъни хўжалик юритувчи субъектнинг ўзини тугатишига ёки ўз фаолияти соҳасини қисқартиришга эҳтиёжи йўқлигини билдиради.

3. Хўжалик операциялари, активлар ва пассивларнинг пулда баҳоланиши барча хўжалик операциялари, воқеалар, активлар ва пассивлар бир хил бирликда ўлчаниши – пул билан баҳоланиши лозим.

4. Ишончлилик – ахборотда муҳим хато ёки ғаразлилик бўлмаса ва фойдаланувчилар унга таянишлари мумкин бўлса ишончли ҳисобланади. Операцияларнинг ишончлилиги одатда дастлабки ҳисоб ҳужжатлари билан тасдиқланиши лозим.

5. **Эҳтиёткорлик** – молиявий ҳисоботда активлар ва даромадлар нархининг оширилиб юборилишига ва мажбуриятлар ёки харажатлар баҳоси камайтирилишига йўл қўймаслиги лозимлигини билдиради.

6. **Мазмуннинг шаклдан устунлиги** – агар ҳисобга олиш ҳужжатларида ва молиявий ҳисоботда ахборот операциялар ва воқеаларнинг мазмунини тўғри акс эттирса, бу ахборот молиявий ҳисоботда ҳисобга олиниши ва кўрсатилиши лозим.

7. **Кўрсаткичларнинг қиёсийлиги** – молиявий ҳисоботда ундан олдинги даврга нисбатан бутун қиёсий ахборотни очиб бериш зарур. Олдинги даврдаги молиявий ҳисоботларнинг шарҳлари ва баён қилувчи ахборотлари жорий ҳисобот даври учун ҳам тақдим этилиши ва жорий ҳисобот даври молиявий ҳисоботларини холисона тақдим этиш учун зарур бўлса, янгиланиши кераклигини билдиради.

8. **Активлар ва мажбуриятларнинг ҳақиқий баҳоси** – активлар ва мажбуриятларни ҳақиқий баҳолаш тамойили уларнинг таннархи ёки сотиб олинган нархи баҳолашга асос бўлишини назарда тутди.

9. **Тушунарлилик** – молиявий ҳисоботда келтириладиган ахборот фойдаланувчилар учун тушунарли ва содда бўлиши лозим.

10. **Аҳамиятлилик** – молиявий ахборотнинг аҳамиятлилиги молиявий ҳисоботдан фойдаланувчилар қарорлар қабул қилиш жараёнида уларнинг эҳтиёжини қолдириши ва операция, молиявий ҳамда хўжалик фаолиятига доир воқеаларга баҳо беришда уларга ёрдам бериши лозимлигини билдиради.

11. **Муҳимлик** – молиявий ҳисоботда келтирилган тушунарлилик ва аниқлик даражаси билан боғлиқ. Ахборотни минг ёки миллионгача яхлитлаштириш чоғида муҳимлик тамойили бузилмаган пайтгача аниқлик даражасидан фойдаланишга йўл қўйилади.

12. **Ҳисобот давридаги даромадлар ва харажатларнинг бир-бирига мувофиқлиги** – ҳисобот давридаги даромадлар ва харажатларнинг бир-бирига мувофиқлиги ушбу даврда мазкур ҳисобот даврида олинган даромадларга асос бўлган харажатларни акс эттириш ини билдиради. Агар

харажатлар ва даромадларнинг айрим турлари ўртасидаги бевосита боғлиқликни аниқлаш қийин бўлса, харажатлар тақсимлашнинг бирор-бир тизимига мувофиқ тарзда бир неча ҳисобот даврига тақсимлаб чиқилади.

13. **Тугаллик** – ишончликни таъминлаш учун молиявий ҳисоботлардаги ахборот тўла бўлиши керак.

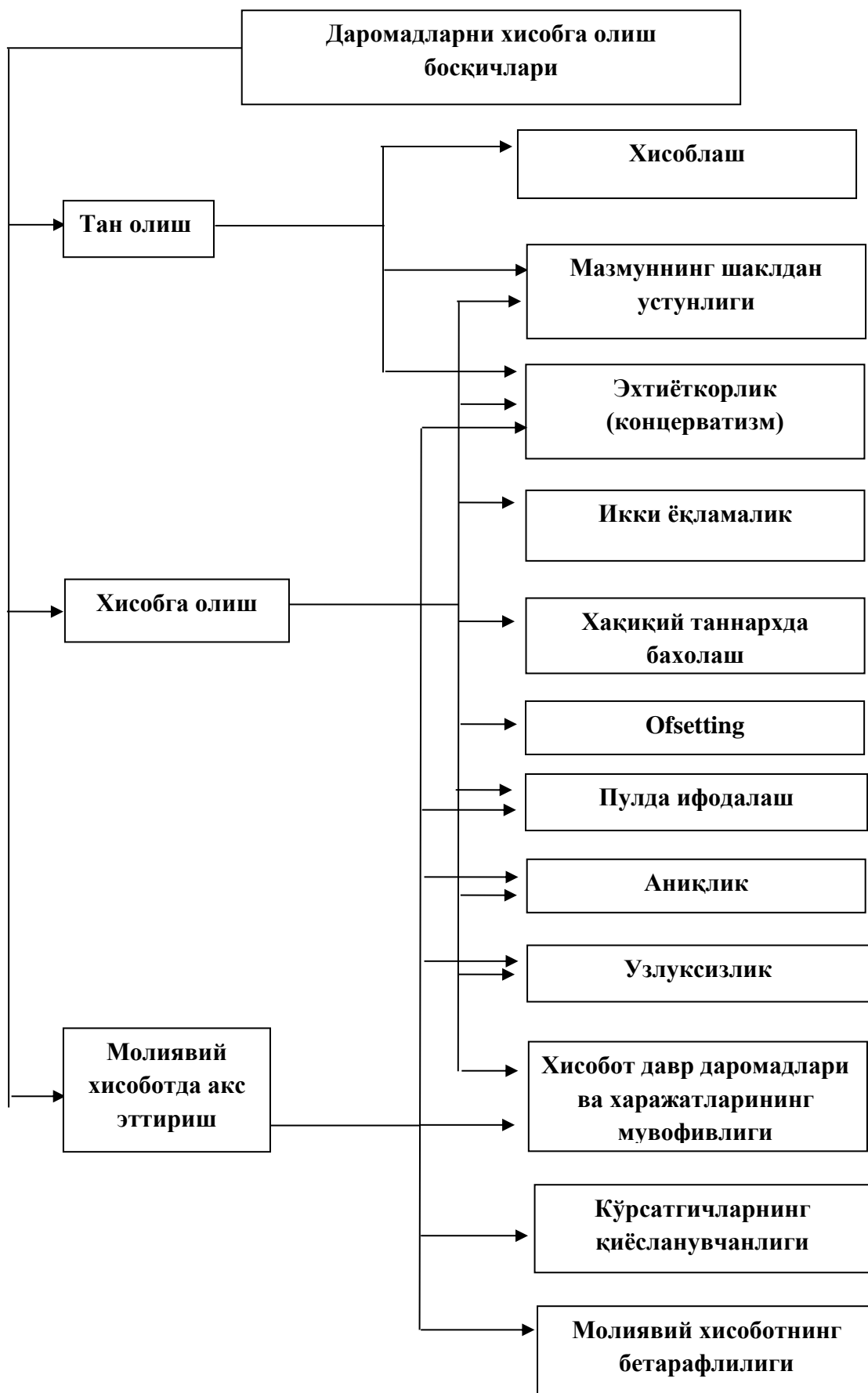
14. **Изчиллик** – молиявий ҳисоботдан фойдаланувчилар хўжалик юритувчи субъектнинг турли ҳисобот даврларидаги молиявий ҳисоботларини унинг молиявий аҳволидаги ўзгаришлар тамойилларини аниқлаш учун қиёслаш имкониятига эга бўлиши керак.

15. **Ўз вақтидалилик** – ахборот ўз вақтида берилган тақдирдагина у фойдали бўлади. Агар молиявий ҳисоботлар ундан фойдаланувчилар тасарруфига тузилган вақтдан кейин оқилона вақт ичида тақдим этилмаса, унинг фойдаси қолмайди.

16. **Холислик** – молиявий ҳисобот субъектнинг молиявий аҳволини, унинг фаолияти молиявий натижаларини ва пул маблағларининг ҳаракатини холисона кўрсатиши лозим.

М.Б.Аннаев даромадларни ҳисобга олиш жараёни қуйидаги учта босқичдан иборатлигини ва ушбу босқичларда бухгалтерия ҳисобининг барча тамойиллари талаблари қўлланилишини эътироф этади: 1) Даромадларни тан олиш; 2) Даромадларни ҳисобга олиш; 3) Даромадларни молиявий ҳисоботда акс эттириш²⁴.

²⁴ М.В. Annayev Savdo korxonalarida daromadlar hisobi va auditining dolzarb masalalari. Monografiya. "NAVRO'Z" nashriyoti, -T.: 2011, 31-b.



7-чизма. Даромадларни ҳисобга олиш босқичларида бухгалтерия ҳисоби тамойилларининг қўлланилиши.

Бухгалтерия ҳисоби тамойилларининг барчаси, улар қайси босқичда амал қилишидан қатъий назар, охир-оқибат даромадларни молиявий ҳисоботларда реал акс эттиришга қаратилган.

Масалан, ҳисоблаш тамойили даромадларни тан олиш босқичи учун, икки ёқламалик, оффсеттинг ва ҳақиқий таннархда баҳолаш тамойиллари даромадларни ҳисобга олиш босқичи учун, кўрсаткичларни қиёсланувчанлиги, молиявий ҳисоботнинг бетарафлиги тамойиллари даромадларни ҳисоботда акс эттириш босқичи учун хусусий тамойиллар ҳисобланса, эҳтиёткорлик (консерватизм) тамойили даромадлар ҳисобининг барча босқичлари учун қўлланиладиган умумий тамойил ҳисобланади.

2.2. Савдо ташкилотларида асосий фаолиятдан олинган даромадлар ҳисоби

Шуни таъкидлаш керакки, савдо корхоналари даромадларининг катта қисми, айрим ҳолларда 100 фоизи товарларни сотишдан олинади. Биз тадқиқот олиб борган «Кўк Олмос» МЧЖда ҳам 2015 ва 2016 йилларда (4-илова) ялпи даромад тўлиқ товарларни сотишдан олинган.(3-жадвал)

3-жадвал

Самарқанд шаҳар « Кўк Олмос » МЧЖнинг 2015-2016 йилларда молиявий кўрсаткичлари таҳлили

	Кўрсаткичлар	2015й	2016й	Фарқи (+;-)	Ўзгариш суръати, %
1	Махсулот (товар, иш ва хизмат)ларни сотишдан соф тушум	3 789 800.0	7 350 000.0	+3 560 200.0	93
2	Махсулот (товар,иш ва хизмат)ларнинг таннархи	3 503 063.0	2 500 000.0	-1 003 063.0	71
3	Махсулот (товар,иш ва хизмат)ларни сотишнинг ялпи фойдаси	286 737.0	4 850 000.0	+4 563 263.0	1691
4	Давр харажатлари	2 120 081.0	2 120 081.0	0	100
5	Асосий фаолиятнинг фойдаси	1 833 344.0	1 821 081.0	-12 263.0	99

6	Умумхўжалик фаолиятнинг фойдаси	1 833 344.0	1 534 344.0	-299 000.0	83.6
7	Даромад (фойда) солиғини тўлагунга кадар фойда	1 833 344.0	4 550 000.0	+2 716 656.0	248
8	Хисобот даврининг соф фойдаси	1 948 202.0	4 550 000.0	+2 601 798.0	233

5- жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, махсулот (товар, иш ва хизмат) ларини сотишдан соф тушум, яъни молиявий кўрсаткичларни шакиллантирувчи асосий кўрсаткич шу таҳлил қилинаётган йилда 93 фоизга ошган. Бироқ, сотилган махсулот (товар, иш ва хизмат) ларнинг таннархининг ўсиш суръати пасайган, яъни 71 фоизни ташкил қилади. Бу ҳолатга кўра, корхонанинг харажатлари эришилган натижанинг ўсиш суръатига нисбатан анча паст бўлган. Шу даврга унинг жадаллик коэффициенти 2.71 га (193 / 71) тенг.

Шуни алоҳида таъкидлаш жоизки, ҳисобот даврида ўтган йилга нисбатан соф фойданинг ўзгариш суръати сотилган махсулот (товар, иш ва хизмат) ларнинг таннархининг пасайиш суръатига нисбатан анча юқори бўлган. Бу мазкур даврда 233 фоизни ташкил қилган. Бунга давр харажатларининг 0 га тенглиги махсулотларини сотишдан олинган соф тушумнинг ўсиш суръатидан ортиб кетиши сабаб бўлган, яъни улар мос равишда 100 % ва 193 % ни ташкил қилмоқда.

Асосий фаолият фойдасининг шу ҳисобот даврида кам эканлигини, ушбу кўрсаткичнинг миқдори олдинги кўрсаткичларга нисбатан камайганлиги, унинг шакилланишида иштирок этадиган сотиш ва маъмурий харажатлар, яъни давр харажатларининг ўзгармаганлигидан далолат беради. Давр харажатларнинг 2016 йилда бундай ўзгармай қолишига қуйидагилар сабаб бўлган: иш ҳақи миқдорининг барқарорлиги, ижтимоий ажратмалар ўтган йил билан деярли ўзгармаганлиги, биржа харажатлари, банк хизмати харажатлари ва бошқа харажатлар кузатилмаганлиги сабабли бир хил

бўлган. Ҳақиқатда ушбу харажатларнинг ўсиш суръати мазкур таҳлил даврида 0 фоизни ташкил қилади.

Савдо ташкилотларининг молиявий натижаларини ифодаловчи кўрсаткичлардан умумхўжалик фаолиятининг фойдаси асосий фаолият фойдасига нисбатан биров камайган. Асосий фаолият фойдаси 99 фоизни ташкил қилган бир пайтда, такидланганидек, ушбу кўрсаткичнинг ўсиш суръати 83,6 фоизни кўрсатиб турибди. Бу ўзгариш мазкур кўрсаткични шакиллантирувчи омиллар эвазига амалга ошган.

Ҳисобот даврида савдо ташкилотлари томонидан олинган асосий фаолиятнинг фойдаси ўтган йилга нисбатан кўп бўлган. Натижада солиқ тўлангунга қадар умумий фойданинг ҳам ўсиш суръати 248 фоизни ташкил қилган.

«Кўк Олмос» МЧЖнинг молиявий натижа кўрсаткичлари унчалик ёмон аҳволда бўлмасада, йилдан-йилга самарадорлик кўрсаткичлари пасайиб бормоқда. Шу сабабли, МЧЖ молиявий натижаларини яхшилаш чораларини кўриши лозим. Бизнингча, бундай чора – тадбирлар қуйидагиларга қаратилган бўлиши керак:

- сотилаётган у ёки бу товар турлари бўйича монопол ўринни эгаллашга эришиш;
- савдодан ташқари ишлаб чиқариш фаолиятлари ҳисобига ҳам фойда олишга интилиш;
- доимо ўзгарувчан конъюктурага қараб товарлар ассортиментини янгилаб туриш;
- ортиқча асосий воситаларни сотиш ёки ижарага бериш;
- мавжуд моддий ресурслардан, ишлаб чиқариш қувватларидан ва иш майдонларидан, ишчи кучи ва иш вақтидан оқилона фойдаланиш асосида муомала харажатларини пасайтириш;
- товарларни сотиш бозорини кенгайтириш ва бошқалар.

Ўз навбатида даромадлар аудитида иш ҳажмининг ҳам катта қисми ушбу турдаги даромадларни текширишга тўғри келади. Савдо корхоналарида

товарлар турли йўллар билан сотилади ва ўз навбатида сотишдан олинган даромадлар ҳам сотиш усулига боғлиқ равишда ҳисобга олинади:

- нақд пулга;
- пластик карточкалар орқали;
- пул ўтказиш йўли билан.

Аудитор ҳам ўз навбатида товарларни сотишдан олинган даромадларни аудит қилишда ушбу усулларнинг ҳар бирига алоҳида ёндошади. Дастлаб нақд пулга сотилган тосилган товарлардан олинган даромадлар аудитига тўхталиб ўтсак.

Савдо корхоналари савдо дўконларида товарларни нақд пулга сотиш давлат солиқ инспекциясидан рўйхатдан ўтган назорат–касса машиналарини (НКМ) қўллаш орқали амалга оширилади. Савдо дўконларда «НКМ сўғчиги кўрсаткичларини қайд этиш китоби» юритилади. Ушбу китобда ҳар куни сўғчикнинг бош суммаси, кирими, қайтарилган чеклар ва сўғчикнинг охириги суммаси ёзиб борилади. НКМ сўғчигининг бош ва охириги суммалари йиғиндиси кунлик савдо тушумининг миқдорини ифодалайди. Қайтарилган товарлар бўйича савдо пули харидорга НКМ чеки асосида қайтарилади. Кун охирида барча қайтарилган чеклар варақга ёпиштириб чиқилади ва савдо дўкон мудирининг ҳисоботига илова қилинади. Кўп сонли НКМ лардан фойдаланаётган катта савдо шаҳобчаларида (Супермаркет, МУМ, БУМ ва бошқаларда) ишлатилмаган чеклар бўйича кун охирида савдо дўкон директори ва кассирлар иштирокида далолатнома тузилади, барча қайтарилган чеклар алоҳида варақларга ёпиштирилади ва кассирларнинг ҳисоботлари билан бухгалтерияга топширилади.

Чакана савдо шаҳобчалари орқали товарларни сотишдан тушган савдо пуллари корхонанинг кассасига кирим касса ордери асосида кирим қилинади. Ушбу ордернинг қвитанциясини савдо дўкон мудирини ўзининг товар-пул ҳисоботига илова қилади.

Аудитор товарларни нақд пулга сотишдан олинган даромадларни аудит қилишда энг аввало қуйидагиларни аниқлаши лозим:

- савдо ташкилотига қарашли ҳар бир савдо шахобчасига алоҳида назорат касса машинаси ўрнатилганлиги;
- ўрнатилган назорат касса машиналарининг айнан ўзи беркитилган дўконда ишлатилаётганлиги;
- алкагол, тамаки ва шунга ўхшаш лицензия талаб этадиган товарлар бўйича уларнинг ҳар бирига қўшимча касса аппаратнинг мавжудлиги ва лицензия талаб этиладиган товарлар билан бошқа товарларни сотишдан тушган пулларнинг ўзларига мос НКМларга урилганлигини;
- ҳар бир НКМ бўйича «НКМ счётиги кўрсаткичларини қайд этиш китоб»ларининг юритилганлигини;
- ҳар бир НКМ бўйича юритилган «НКМ счётиги кўрсаткичларини қайд этиш китоб»ларида кунлиги-кунлик ёзилган суммаларни НКМнинг ўзининг кўрсаткичи билан солиштириш;
- «НКМ счётиги кўрсаткичларини қайд этиш китоб»ларида ёзилган суммаларнинг кунлиги кунлик кассага кирим қилинганлигини ёки инкассаторларга топширганлигини тасдиқловчи кирим касса ордерларининг ва инкассатор квитанцияларининг мавжудли;
- кассага ёки инкассаторларга топширилган савдо пулларининг банкдаги ҳисоб-китоб ёки лицензия талаб қиладиган товарлар учун очилган махсус счётларга тушганлигини банк кўчирмалари орқали аниқлаш.

Биз тадқиқот олиб борган «Кўк Олмос» МЧЖ ўзининг 3 та савдо дўкони ва 1 та омборхонаси орқали аҳолига савдо хизмати кўрсатади. Дўконларнинг барчаси «Меркурий 115» русумли НКМ билан таъминланган ва бу НКМлар давлат солиқ идорасида рўйхатдан ўтганлик тўғрисида гувоҳномага эга.

Барча дўконлардаги НКМлар бўйича дўкон мудирлари томонидан «НКМ счётиги кўрсаткичларини қайд этиш китоб»и юритилмоқда. Савдо пуллари барча дўконлардан тўғридан-тўғри инкассаторларга топширилади. Товарларни сотишдан тушган нақд пулларнинг кассага ёки инкассаторларга топширилганлиги, уларнинг эса ўз вақтида банкдаги ҳисоб- китоб ёки махсус

счётларга топширилганлиги қуйидаги бухгалтерия ёзувлари орқали ҳисобга олиб борилади. (4-жадвал).

Юқорида таъкидлаганимиздек, товарлар пластик карточкалар орқали ҳам сотилиши мумкин. Бунинг учун савдо корхоналари хизмат кўрсатувчи банк билан «банк терминалини вақтинчалик фойдаланишга бериш» тўғрисида шартнома имзолайдилар. Ушбу шартнома асосида банк ўз мижозларига банк терминаллари тақдим қиладилар.

4-жадвал

«Кўк Олмос» МЧЖ 2016 йилда савдо пуллари киримининг счётларда акс эттирилиши

№	Операциянинг мамз уни	Дебет	Кредит	Сумма	Асос
1	Нақд пулларнинг кассага кирим қилиниши	5010	9020	-	Кирим касса ордери
2	Инкассаторларга топширилган нақд пуллар	5710	9020	425 723 500	Инкасс. квит.
3	Кассага кирим қилинган нақд пулларнинг банкка топширилиши	5110	5010	-	Банк кўчирмаси
4	Инкассаторларга топширилган нақд пулларнинг ҳисоб-китоб счётига топширилиши	5110	5710	425 723 500	Банк ёкўчирмаси

Пластик карточкалар орқали савдо қилинганда савдо пуллари терминал хотирасига электрон равишда кирим қилинади. Кун давомида терминал хотирасида жамланган савдо пули электрон равишда инкассация қилинади. Инкассация қилинганда терминал инкассация чеки чиқариб беради ва ушбу чек кунлик савдо пулини даромад сифатида тан олишга асос бўлади ва қуйидаги бухгалтерия правоткаси берилади:

Дебет	Кредит	Сумма
5110	9020	2 650 400

Бухгалтер товарларни пластик карточка орқали сотишдан олинган даромадларни ҳисобга олишда қуйидаги иккита ҳолатга эътиборни қаратиши лозим:

1. Ҳар бир савдо терминали бўйича кунлик алоҳида инкассация чекларининг мавжудлиги;

2. Ушбу инкассация чекларидаги суммаларнинг ҳисоб-китоб счётига тушганлигини тасдиқловчи банк кўчирмаларидаги суммаларга мослиги.

Биз тадқиқот олиб борган «Кўк Олмос» МЧЖда 2016 йил мобойнида товарлар нақд, пластик карточкалар орқали сотилишидан ташқари пул кўчириш йўли билан ҳам сотилган.

Республикамизда савдо ташкилотлари орқали товарларни нақд пулсиз сотиш шартлари ва тартиби Вазирлар Маҳкамасининг 2002 йил 26 ноябрдаги 407- сон қарори билан тасдиқланган «Улгуржи ва чакана савдо фаолиятини рўйхатдан ўтказиш ва амалга ошириш тартиби тўғрисида Низом» ва унга киритилган ўзгартиришлар²⁵ да ўз аксини топган.

Савдо корхоналарида товарларни нақд пулсиз ҳисоб-китоблар асосида сотиш счёт-фактуралар билан расмийлаштирилади. Ҳар куни маълум сондаги товарларни олувчи давлат бюджетидagi муассасаларга товарлар забор варағи орқали берилиши ҳам мумкин. Бундай ҳолда ойнинг охирида забор варағига киритилган товарларнинг умумий миқдорига битта счёт-фактура тақдим этилади ва у ўзаро ҳисоб-китобларни юритишга асос бўлади.

Товарларни пул кўчириш йўли билан сотишдан олинган даромадлар ҳисобга олинаётганда қуйидаги амаллар бажарилади:

- барча сотиш операциялари бўйича шартномалар тузиш;
- тузилган битимларнинг қонунийлаштириш;

²⁵ Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Ўзбекистон Республикаси ҳукуматининг истеъмол товарлари олиб келиш ва сотиш масалалари бўйича айрим қарорларига ўзгартириш, қўшимчалар киритиш ва уларнинг айримларини ىз кучини йўқотган деб ҳисоблаш тўғрисида» 2003 йил 16 октябрдаги 446-сон қарори 1-иловасининг 14-банди билан.

- товарларни сотиш бўйича тузилган счёт-фактуралар ва уларга мос ишончномаларни кўриб чиқиш;
- барча тузилган счёт-фактуралар қайд этиш;
- ҳар бир сотиш операциясига бухгалтерия ёзувлари бериш.

Товарлар сотилишини ҳисобга олишнинг кейинги ва энг муҳим босқичи тегишли ҳужжатлар асосида уларнинг ҳисоб регистрлари ва молиявий ҳисоботларда тўғри акс эттириш ҳисобланади. Бунда, товарларнинг сотилиши билан боғлиқ ҳужжатлар моддий жавобгар шахсларнинг товар ҳисоботларида илова қилинган ҳужжатлар асосида журнал ордерларга ёзувлар киритилади. Сўнгра, журнал ордерлардаги суммаларнинг бош китобга ва балансга, молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботларга тўғри олиб борилади.

2.3. Савдо ташкилотларида бошқа даромадларнинг ҳисоби

Савдо корхоналарининг бошқа даромадлари ўз ичига **бошқа операцион** ва **молиявий фаолиятдан олинган даромадлар**ни олади. Бошқа операцион даромадлар ҳисобга олинаётган давр учун «Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот»да ушбу турдаги даромадларнинг мавжудлигини аниқлашдан, унинг корхона ялпи даромадидаги улушини аниқлашдан бошланади. Сўнгра, бошқа операцион даромадларни ташкил этувчи ҳар бир элементи алоҳида-алоҳида ҳисобга олинади.

Асосий воситалар ва бошқа активлар чиқимидан қуйидаги ҳолатларда фойда кўриши мумкин:

- улар қолдиқ қийматидан ортиқ суммада сотилганда;
- қолдиқ қийматидан юқори қийматда таъсис бадали сифатида киритилганда;

Асосий воситалар ва бошқа активларнинг чиқимидан олинган фойда ҳисобга олинаётганда қуйидагиларга операцияларни амалга ошириш лозим:

- асосий воситалар ва бошқа активлар бошланғич киймати ва ҳисобдан чиқарилаётган вақтдаги эскириш суммаси тулик ва тегишли тарзда уларни ҳисобга оладиган счётлардан ҳисобдан учириш;

- ушбу операциялар натижасида ҳосил бўлган молиявий натижалар (фойда ёки зарар) фойда ва зарарлар счётида туғри акс эттириш.

Бунда қуйидаги амаллар бажарилади:

- ҳисобот даври давомида ҳисобдан чиқарилган асосий воситалар ва бошқа активларнинг ҳисобдан чиқарилаётган кундаги бошланғич киймати ва тупланган эскириш суммаси курсатилган руйхати шакллантирилади;

- ҳисобдан чиқарилиш сабаби, сотиш баҳоси, ҳисобдан чиқаришнинг молиявий натижаси аниқланади;

- олинган ахборотлар маълумотлари 0110-0190, 0410-0490, 0610-0690, 0810-0890, 1010-1090 счётлар кредити 0210-0290, 0510-0590 счётлар дебети бўйича маълумотлар, 9210, 9220, 9310 ва 9430 счётлар орқали юритилади;

- асосий восита ва бошқа активларни ҳисобдан чиқаришга доир операцияларни амалга ошириш учун тегишли рухсатном ва мавжуд бўлмоғи лозим.

- ҳисобдан чиқаришга доир ҳар бир операция бўйича) асосий воситалар ва бошқа активларни ҳисобдан ўчириш ва молиявий натижасини аниқлаш лозим.

Бухгалтер асосий воситалар ва бошқа активлар чиқимидан олинган фойдани ҳисобга олиш чоғида уларнинг ҳисобдан чиқарилиш сабабини, операциянинг мақсадга мувофиқлиги ва қонунийлигини аниқлайди. Бунинг учун асосий восита ва бошқа активларни сотиш учун тузилган шартномалар, ҳисобдан чиқариш далолатномалари, аналитик ҳисоб маълумотларидан фойдаланилади.

Қорхоналар ўзларида ортиқча асосий воситаларни қўшимча даромад олиш мақсадида турли муддатларга ижарага бериши мумкин. Лизинг олувчи

ва лизинг берувчи уртасидаги узаро муносабатлар Фукаролик Кодекси, Лизинг тугрисидаги конун ва бошқа тегишли хукукий-меъёрий хужжатлар талабларига риюя килинган холда, ёзма равишда тузилган ижара шартномасига мувофик тартибга солиб турилади.

Оператив лизинг буйича берилган асосий воситаларни ҳисобга олишда, аввало, ижара шартномаларининг мавжудлиги, тугри тузилганлиги, асосий воситани топшириш ҳисоби ва корхонада ҳисоб юритиш тартибига жиддий эътибор бериш зарур.

Лизинг берувчи корхоналар оператив лизинг буйича берилган асосий воситалар учун лизинг олувчи корхонадан олиними лозим булган туловни (кушилган киймат солиғи билан бирга) асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар таркибига (Дт 4811 счёт Кт 9350) киритади. Лизингга берилган мулкнинг эскириш суммасини эса операцион харажатлар таркибига кушадилар (Дт 9350, Кт 0220), яъни олинган даромад эскириш суммасига камайтиради. Бунда лизинг берувчи корхона бюджетга кушилган киймат солиғи (ҚҚС) ҳисоблайди (Дт 9350, Кт 6410) ва тулайди (Дт 6410, Кт 5110). Ижарага олинган асосий воситаларни жорий таъмирлаш харажатлари лизинг олувчи томонидан килинади, капитал таъмирлаш эса шартномадаги келишувга мувофик лизинг олувчи ёки лизинг берувчи ҳисобидан амалга оширилади.

Бухгалтер юкорида курсатилган масалаларни амалга ошириб, урнатилган талаблар ва коидаларни бузмаган холларда узининг ишчи хужжатларида акс эттириши лозим.

Корхоналарда турли мақсадларда, масалан, ходимлар овқатланишини, ювинишини ва бошқаларни амалга ошириш мақсадларида ёрдамчи хўжаликларни ташкил этадилар. Ташкил этилган ёрдамчи хўжаликлар корхонанинг ўз ходимлари билан бир қаторда бошқа мижозларга ҳам пуллик хизмат кўрсатиши ва бундан корхона даромад олиши мумкин. Бундай даромадлар «Маҳсулотларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тугрисидаги

Низом» ва 21-сон БҲМСга кўра асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар сифатида тан олинади.

Ёрдамчи хўжаликлардан олинган даромадларни ҳисобга олиш қўйидагича амалга оширилади:

1. Ёрдамчи хўжаликлар маҳсулотларининг сотилишини акс эттирадиган бошланғич ҳужжатлар (касса аппарати чеклари, терминал чеклари, счёт- фактуралар) билан 9370 счёти орқали ҳисобга киритилади;

2. 9370 счёт маълумотларининг молиявий ҳисоботларга тўғри ўтказилади.

Асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадларга юқоридаги параграфларда кўриб чиқилганлардан ташқари яна қўйидаги даромадлар киради:

- Ундирилган пеня, жарима ва бурдсизликлар;
- Ўтган йиллар фойдаси;
- Кредиторлик қарзларини ҳисобдан чиқаришдан тушган даромадлар;
- Беғараз молиявий ёрдам.

Ундирилган пеня ва жарималар шаклидаги даромадлар, одатда суд қарорлари ва шартномаларга мувофиқ тан олинади. Ушбу турдаги даромадларнинг ҳисобга олишда тан олинган даромадларни тасдиқловчи суд қарорлари, шартномаларда кўзда тутилган шартлар синчиклаб ўрганилиши лозим. Мазкур даромадлар тан олиниши билан бир вақтда даъволар бўйича олинадиган счётлар ёки пул маблағлари кўпаяди. Бухгалтер ушбу жиҳатларга ҳам эътибор қаратиши лозим.

Ўтган йиллар фойдаси сифатида тан олинган даромадларга аслида олдинги йилларда юз берган, бироқ ҳисобот даврида аниқланган даромадлар киради. Бундай даромадлар олдинги ҳисобот даври ёпилиб кетганлиги боис ҳисобот даврининг бошқа операцион даромади сифатида тан олинади.

Бундай турдаги даромадларни тасдиқловчи бошланғич ҳужжатлар бўлиб, счёт-фактуралар, банк кўчирмалари, кирим касса ордерлари, турли маълумотномалар ҳисобланади. Ушбу турдаги даромадларни ҳисобга олишда

уларнинг ҳақиқатдан ҳам ўтган ҳисобот йилига тааллуқли эканлигига эътибор қаратиш лозим. Ўтган йилларнинг фойдаси уларни тасдиқловчи ҳужжатлар орқали журнал ордер ва бош китобдаги 9340, 4010, 5010 ва 5110 счётларга олиб борилади. Сўнгра, ҳисоб регистрларидаги маълумотларнинг молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботга ўтказилади.

III-БОБ. Дори воситалари билан савдо қилувчи корхоналарда даромадлар аудитининг ташкилий асослари

3.1. Савдо ташкилотларида даромад аудитининг режаси ва дастурини тузиш

Барча аудит объектларида бўлгани сингари даромадлар аудити ҳам самарали бўлиши учун даставвал, унинг пухта ва аниқ режаси ҳамда дастури тузилиши лозим. Уларнинг мазмуни қўйилган мақсад ва уни бажариш учун белгиланган аниқ вазифалардан келиб чиқади.

Аудитор ўз ишини шундай режалаштириши лозимки, тузилган режа даромадлар акс эттирилган ҳисоботлардаги уларнинг суммаларининг ишончлилигини ва конунийлигини, ҳамда улар бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттирилишининг туғрилигини ўз вақтида ва сифатли аудиторлик текширувидан ўтказиш имконини бериши керак.

Дори воситаларини сотувчи корхоналарда даромадлар аудитини режалаштириш қуйидагиларни таъминлаши лозим:

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

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

Кутилаётган ишлар режасида қуйидаги кўрсаткичлар акс эттирилади:

- аудит ўтказиш муддати ва ишларнинг давомийлиги;
- бажариладиган ишлар ҳажми;
- аудитор куллайдиган усуллар ва амаллар.

Аудитор ўз режасини дори воситаларини сотувчи корхонаси раҳбарияти ва ходимлари билан муҳокама қилиши мумкин. Бу ўтказиладиган аудитнинг таъсирчанлигини ошириш ва аудиторлик амалларини дори воситаларини сотувчи корхонаси ходимлари фаолияти билан мувофиқлаштиришга имкон яратади.

Аудитор режани яхши ва сифатли тузиш ҳамда ишларнинг кутилаётган хажмини аниқ ҳисобга олиш учун энг аввало қуйидаги амаллар бажарилиши лозим:

- аудиторлик текшируви ўтказиш шартномаси шартларини урганиши;
- ўтказиладиган аудитнинг энг муҳим масалаларини ажратиб олиш;
- махсус эътибор талаб қиладиган шартларни аниқлаш;
- дори воситаларини сотувчи корхонаси фаолиятининг предметини ҳисобга олган ҳолда янги қонунлар, низомлар, йуриқномалар ва бошқа алоқадор меъёрий ҳужжатларнинг аудитга таъсирини урганиши;
- дори воситаларини сотувчи корхонасининг ҳисоб тизими ва ички назорат тизимининг ишончлилик даражасини аниқлаш;
- ички аудиторларнинг ишларини ва уларни аудитга жалб қилиш мумкинлигини таҳлил қилиш;
- корхонанинг алоҳида балансга ажралиб чиқарилган филиаллари, ваколатхоналари, бўлимлари ва махсус бўлинмаларида аудит ўтказиш мақсадга мувофиқлигини урганиш;
- экспертларни жалб қилиш зарурлигини аниқланиши лозим.

Аудитни режалаштириш чоғида аудиторлик ташкилоти томонидан қўлланиладиган меъёрлар 3-сон АФМС «Аудитни режалаштириш» билан белгиланади. Юқорида таъкидланганидек, аудит режасини пухта тузмасдан сифатли аудиторлик текшируви ўтказиш мумкин эмас. Режалаштириш аудиторлик текширувининг бошлангич босқичи бўлиб, аудиторлар режа тузилгунга қадар бевосита текширув жараёнини бошламасликлари лозим.

Стандартга мувофиқ аудитни режалаштириш қуйидаги босқичларга булинади:

- а) аудитни дастлабки режалаштириш;
- б) аудитнинг умумий режасини тайёрлаш ва тузиш;
- в) аудит дастурини тайёрлаш ва тузиш.

Ушбу стандарт ҳар қандай корхонани аудиторлик текширувидан ўтказишда ҳам аудит режасини, ҳам аудит дастурини тузишни талаб этади.

Дарҳақиқат, йирик дори воситаларини сотувчи корхоналарининг хисоботларини тасдиқлаш учун катта аудиторлик гуруҳи томонидан текширув ўтказилганида бундай кўп босқичли режалаштириш зарур. Бирок, бизнинг фикримизча, ҳозирги кунда фаолият кўрсатаётган - унчалик катта булмаган дори воситаларини сотувчи корхоналарида бундай кенг камровли режа тузиш мақсадга мувофиқ эмас. Агар, дори воситаларини сотувчи корхона кичик ва ўрта бизнес корхоналарига таалукли бўлса, у ҳолда кўпчилик савдо корхоналарини текшириш учун мос келадиган умумий-намунавий аудит режасини ишлаб чиқиш ва кейинчалик ҳар бир мижоз учун алоҳида-алоҳида аудит дастурини батафсил тузишга махсус эътибор қаратиш зарур. Бундай намунавий режалар бир нечта бўлиб, уларни даромадлар учун ҳам тузиб чиқиш мумкин. Агар, умумий аудит режаси сифатида намунавий режа танланса, у ҳолда режалаштириш чоғида асосий эътиборни аудит дастурини тузишга қаратиш зарур. даромадлар аудитини режалаштириш аудиторлик гуруҳи раҳбари томонидан аудит ўтказишнинг умумий тамойиллари каби, хусусий тамойилларига ҳам мувофиқ амалга оширилиши лозим.

Улар:

- *уйғунлик (комплекслик);*
- *ўзлуксизлик,*
- *макбуллик.*

Уйғунлик тамойили аудитнинг дастлабки режасини тузишдан тортиб, то умумий режаси ва дастурини тузгунга қадар булган барча босқичларнинг ўзаро боғлиқлиги ва мувофиқлигини таъминлашни назарда тўтади.

Режалаштиришнинг **ўзлуксизлик тамойили** текширувда иштирок этадиган аудиторларга келишилган топшириқлар белгиланиши ва режалаштириш босқичларининг муддатлар ҳамда таркибий булинмалар бўйича боғлиқлигида ифодаланади. Аудитни режалаштиришнинг **макбуллик тамойили** шундан иборатки, режалаштириш чоғида аудиторлик ташкилоти

Ўзи белгилаган мезонлар асосида аудитнинг умумий режаси ва дастуридан макбулини танлаш имкониятига эга бўлиши зарур. Аудиторлик текшируви узок вақт давом этганида, аудитор дори воситаларини сотувчи корхонанинг молия - хўжалик фаолиятидаги ва конунчиликдаги ўзгаришларни ҳисобга олган ҳолда режа ва дастурга зарур тузатишлар киритиши мумкин.

Даромадлар аудитининг умумий режаси мижоз фаолияти билан танишиш, дастлабки режалаштириш, текшириладиган савдо корхонасининг ички назорат тизимини баҳолаш, аудит дастурини тайёрлаш, аудитни бевосита ўтказиш жараёни (дастурни бажариш), бажарилган ишлар натижаларини таҳлил қилиш, барча оралик ва умумий ҳужжатларни тайёрлаш, текширув натижаларини мижозга тақдим этиш ва хоказоларни ўз ичига олган ҳолда аудит ўтказишнинг барча босқичларини акс эттириши лозим (5 - жадвал).

Аудит умумий режаси ва дастурининг айрим бўлимларини савдо корхонаси раҳбарияти билан келишиш кўзда тутилган бўлиб, бунда аудиторлик ташкилоти аудит услублари ва усулларини танлашда мустақил бўлиб қоладилар.

Кўп ҳолларда бундай келишиш, мижоз фаолиятининг айрим участкаларини батафсилроқ таҳлил этиш билан боғлиқ масалаларни режалаштириш босқичида кўзда тутиш, аудиторнинг текширув чоғидаги хатти - ҳаракатлари мижоз корхона раҳбарияти учун тушунарли бўлиши, шунингдек аудиторнинг иш жадвалига мувофиқ талаб қилинадиган ҳужжатлар мижоз томонидан тезкорлик билан тақдим қилиниши ва текширувнинг у ёки бу босқичида зарур бўладиган молиявий хизмат ходимларини ишдан озод этиш учун мақсадга мувофиқдир.

ДОРИ ВОСИТАЛАРИНИ СОТУВЧИ КОРХОНАЛАР ДАРОМАДЛАРИ АУДИТИНИНГ УМУМИЙ РЕЖАСИ

Текширилаётган ташкилот _____

Аудит даври _____

Киши-соатлар сони _____

Аудиторлик гуруҳи раҳбари _____

Аудиторлик гуруҳи таркиби _____

Режалаштирилаётган аудиторлик хатари _____

Режалаштирилаётган жиддийлик даражаси _____

№	Режалаштирилаётган иш турлари	Ўтказиш даври	Бажарувчи	Изохлар
1	Даромадларни фаолият турига мос келишлигини текшириш	1 кун	Аудитор	
2	Даромадларни ҳисобга олинishi, хужжатлаштирилиши, ҳисоботларда акс эттирилишини текшириш.	5 кун	Аудитор, аудитор ёрдамчиси	
3	Даромадларни ҳақиқатда олинishi режада белгиланган курсаткичларга қай даража мос келаётганлиги, мавжуд хато камчиликлар ва муаммолар, текширув натижалари бўйича аудиторлик ҳисоботи тузиш раҳбариятга олинадиган даромадларни оптимал ҳажмини таъминлаш бўйича тавсиялар тайёрлаш.	2 кун	Аудитор, аудитор ёрдамчиси	

Аудиторлик ташкилоти раҳбари: _____

Аудиторлик гуруҳи раҳбари: _____

Аудитнинг умумий режаси тузилганидан сунг даромадлар аудити дастури тузилиб, унда барча аудиторлик амалларининг батафсил руйхати баён қилиниши зарур. Дастур аудиторлар учун батафсил йуриқнома бўлиб, унда даромадларнинг барча жиҳатларини текшириш акс этирилган бўлиши лозим (6-жадвал). Аудит дастурини тузиш юзаки бажарилмаслиги лозим, чунки у аудиторлар ишидаги таъсирчан назорат дастаги бўлиб хизмат қилади.

Аудиторлар текширув вақтида улар томонидан бажариладиган ишларнинг ҳажми ва сифатини тасдиқлайдиган ишчи хужжатларни тузишлари лозим. Бу хужжатлар ихтиёрий шаклда тузилиб, уларда савдо

корхонаси туғрисидаги зарур маълумотлар; бажариладиган ишларнинг батафсил баёни бўлиши лозим. Хусусан қуйидагилар кўрсатилади: текширув ўтказиш услуби (ёппасига ёки танлаб), ёки текшириладиган ҳужжатларнинг ҳажми; текширув натижасида аниқланган камчиликлар; текширувга такдим этилмаган дастлабки ва бошқа ҳужжатлар рўйхати; амалдаги конунчиликка мос келмасликлар; аниқланган камчиликларни бартараф қилиш усуллари туғрисида аудиторнинг фикрлари; дори воситаларини сотувчи корхонанинг молия-хўжалик фаолиятини яхшилашга қаратилган бошқа тавсиялар.

Ишчи ҳужжатлар аудитнинг яхши режалаштирилганлигини, тупланган маълумотлар ишонарлилигини, аудиторлик хулосасининг амалга оширилган аудит натижаларига мувофиқлигини тасдиқлаши лозим. Зарур ҳолларда аудитор ҳақиқатан ҳам айнан шундай аудиторлик хулосаси тузиш учун етарли гувоҳликлар тупланганлигини ҳам баҳолаш зарур.

ДАРОМАДЛАР АУДИТИ ДАСТУРИ

Текширилаётган ташкилот _____

Аудит даври _____

Киши-соатлар сони _____

Аудиторлик гуруҳи раҳбари _____

Аудиторлик гуруҳи таркиби _____

Режалаштирилаётган аудиторлик хатари _____

Режалаштирилаётган жиддийлик даражаси _____

№	Аудит булимлари Буйича аудиторлик Тадбирлари руйхати	Ўтка- Зиш даври	Бажарув чи	Аудиторнинг иш хужжатлари	Изохлар
1	Молиявий ҳисобот маълумотлари текширилади			"Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот" 2- шакл. 010-сатр	
2	Бош китоб маълумотлари текширилади			Бош китоб. 9030, 9300,9500,9710-счёт маълумотлари	
3	9030,9300,9500,97 10-счёт билан боғлиқ журнал- ордер (мемориал- ордер)лар текширилади.			журнал-ордерлар	
4	Аналитик ҳиоб маълумотлари текширилади			16-ишлов қайдномаси	
5	Даромадларни ҳисобга олишга асос бўлган дастлабки хужжатлар текширилади			счёт-фактуралар, қабул қилиш топшириш далолатномалари, авизолар, банк кўчирмалари, қайта баҳолаш далолатномалари, шартномалар.	

Ишчи хужжатларда акс эттирилган ёзувларга асосан аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси тузилади (Аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси тузиш 3 бобда батафсил ёритилади). Аудиторнинг ишчи хужжатлари махфий ҳисобланади. Аудит яқунланганидан сўнг ишчи хужжатларни ҳимоялаш бўйича барча зарурий чоралар кўрилиши керак.

Ишчи хужжатлар бегона шахсларга, агар бошқа ҳолатлар Ўзбекистон Республикаси қонунчилигида кўзда тутилмаган бўлса, фақат савдо корхонасининг розилиги билан берилиши мумкин.

3.2. Савдо ташкилотларида даромадлар аудитини ўтказиш кетма-кетлиги

Ушбу олиб борилаётган тадқиқотнинг объекти бўлиб Самарқанд шаҳар аҳолисига дори воситалари савдоси хизмати кўрсатувчи «Кўк Олмос» МЧЖ ҳисобланади.

Самарқанд шаҳар ҳокимлиги ҳузиридаги тадбиркорлик субъектларини давлат рўйхатига олиш инспекцияси томонидан “Кўк Олмос” МЧЖ 2008 йил 27 мартдаги 4083 сонли қарорига мувофиқ рўйхатдан ўтган, уставида кўрсатилган фаолият турларига қуйидагилар киритилган:

- Озиқ –овқат ва ноозик –овқат товарлари , материяллари , хом-ашёлар билан чакана ва улгуржи савдоқилиш.

- Ишлаб чиқариш фаолияти, ун ва нон маҳсулотлари ишлаб чиқаришни, ўз маҳсулотларини ва халқ истеъмоли молларини ишлаб чиқариш , умумий овқатланиш билан шуғулланиш.

- Қишлоқ хўжалик маҳсулотларини қабул қилиш, тайёрлаш , қайта ишлаш ва сотиш учун қишлоқ, шаҳар ва қўрғонларда пунктлар ва корхоналар очиш.

- Самарқанд вилояти ҳудудида кўчма савдони амалга ошириш. Ҳамда қонун билан тақиқланмаган бошқа фаолият турлари билан шуғулланишини гувоҳи бўлдик. (1-илова)га асосан Аудит маълум вақт давом этадиган ва

кўплаб амаллар бажариладиган жараён ҳисобланади. Уни самарали ташкил этиш ва аудитга сарфланадиган вақт ва меҳнат сарфини максимал даражада тежаш мақсадида аудитни алоҳида босқичларга ажратиб олиш масқадга мувофиқ.

Адабиётларда аудитни ўтказиш босқичлари, бу босқичларда қилинадиган ишлар таркиби турлича ёритилган. К.Б.Уразов аудитни ташкилий жиҳатдан шартли равишда тўртта босқичга ажратади ҳамда бу босқичларда бажариладиган ишлар таркибига қуйидагиларни киритади:²⁶

1- босқич. Аудитни бошлашга қадар бўлган босқич:

- аудит ўтказувчи субъектнинг ёзма буюртмаси қабул қилинади;
- аудит ўтказувчи субъектга аудит ўтказишга аудитор юборилиб, аудит ўтказувчи субъект, унинг ҳисоб ва ҳисоботининг дастлабки ҳолати ўрганилади, аудитнинг объектлари, иш ҳажми, аудиторлик хатарининг даражаси белгиланади;

- аудит ўтказувчи субъект номига аудит ўтказиш мажбуриятини олиш тўғрисида розилик хати тайёрланади, ушбу хатда аудит ўтказиш бўйича шартлар, жумладан аудиторлик хатари даражаси, кўрсатилади;

- аудит ўтказиш бўйича шартлар ўзаро келишилгандан сўнг аудит ўтказиш тўғрисида шартнома тузилади;

- аудитнинг дастури тузилади ва уни ўтказиш графиги белгиланади;

- аудиторлар ўртасида функционал мажбуриятлар ўзаро ақсимланади, уларга ёрдамчилар белгиланади.

2 - босқич. Аудиторлик текширувини ўтказиш босқичи. Ушбу босқичда тасдиқланган дастурга мувофиқ аудит объектлари танланган усулларда текширишдан ўтказилади.

3 - босқич. Аудиторлик текшируви натижаларини жамлаш ва расмийлаштириш босқичи. Ушбу босқичда аудиторлик текшируви маълумотлари (исботлари) ҳар бир объект бўйича жамланади. Маълумотлар

²⁶ Уразов К.Б. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. 2-қисм.- Самарқанд, СамКИ, 2004. – 272-б.

(исботлар) жадваллар кўринишида жамланади. Барча маълумотлар (исботлар) жамлангач, ёзма аудиторлик ҳисоботи тайёрланади. Аудиторлик ҳисоботида барча камчиликлар кўрсатилади ва уларни баргараф этиш бўйича тавсиялар берилади.

4 - босқич. Аудиторлик текшируви натижаларини тадбиқ этиш босқичи. Ушбу босқичда аудиторлик текшируви натижалари муҳокама этилади, аниқланган четланишлар бўйича тузатишлар, қайта ҳисоб-китоблар амалга оширилади. Тузатилган ҳисобот бўйича аудиторлик хулосаси берилади.

Н.У.Худайбердиев «...олимлар томонидан ташқи аудитнинг ташкилий асослари тафсилотини очишда унинг айрим муҳим элементларини, чунончи аудитнинг ҳар бир босқичида бажариладиган ишлар бўйича тузиладиган ишчи ҳужжатларнинг турлари, уларни расмийлаштириш ва ижросини таъминлашга масъул шахслар кўрсатилмаганлигини...»²⁷ эътироф этиб, корхоналарда ўтказиладиган ташқи аудитни учта босқичга ажратади: (1) аудит ўтказишнинг тайёргарлик босқичи; (2) аудитни ўтказиш босқичи; (3) аудитни якунлаш босқичи.

Шунингдек, Н.У.Худайбердиев, ташқи аудитнинг ташкилий асосларини ифодаловчи унинг босқичлари, бу босқичларда бажариладиган аниқ ишларнинг турлари, тузиладиган ишчи ҳужжатлар, бажарувчи ва буюртмачи томонидан бажариладиган ишлар ҳамда тузиладиган ҳужжатлар бўйича масъул шахсларни 7-жадвалда келтирилган тартибда тизимлайди.

²⁷ Худайбердиев Н.У. Туристтик-мехмонхона мажмуалари иқтисодиёти, уларда бухгалтерия ҳисоби ва аудит масалалари. И.ф.н. илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация. – СамИСИ, 2010, 106-бет.

Ташқи аудит босқичлари, уларда бажариладиган ишлар, тузиладиган ишчи ҳужжатлар ва масъул шахслар²⁸

Б о с қ и ч	Босқичда бажариладиган ишлар	Тузиладиган ишчи ҳужжатлар	Масъул шахслар	
			Аудиторлик ташкилотда	Мижоз ташкилотда
1. Аудит ўтказишга тайёргарлик босқичи	<ul style="list-style-type: none"> · аудит ўтказувчи субъектнинг ёзма буюртмасини қабул қилиш; · аудит ўтказувчи субъект, унинг ҳисоб ва ҳисоботи, ички назорат тизими ҳолатини ўрганиш; · аудитнинг иш ҳажми, аудиторлик хатарининг даражасини белгилаш; · аудит ўтказиш мажбуриятини олиш тўғрисида розилик хатини тайёрлаш, ушбу хатда аудит ўтказиш бўйича шартларни кўрсатиш; · аудит ўтказиш қиймати, режаси, дастури ва бошқа шартларини ўзида мужассам этувчи шартномани тузиш; · аудиторлар ва улар ёрдамчиларини аудитга юбориш тўғрисида буйруқ чиқариш, улар ўртасида функционал мажбуриятларни ўзаро тақсимлаш. 	<ul style="list-style-type: none"> · Буюртмачининг бажарувчи номига мурожаатнома-хати; · бажарувчининг аудит ўтказиш бўйича розилик хати-мажбурияти; · тузилган шартнома; · аудит режаси; · аудит дастури; · аудит учун бўнак сумма-сининг ўтказилганлиги тасдиқловчи банк ҳужжати; · аудиторлик ташкилоти раҳбарининг аудит ўтказишга аудиторлар ва аудиторлар ёрдамчиларини юбориш тўғрисида буйруғи. 	Раҳбар ва масъул аудиторлар	Кузатув кенгаши раиси ва аъзолари, раҳбар ва бош ҳисобчи

²⁸ Худайбердиев Н.У. Туристтик-меҳмонхона мажмуалари иқтисодиёти, уларда бухгалтерия ҳисоби ва аудит масалалари. И.ф.н. илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация. – СамИСИ, 2010, 109-бет.

<p style="text-align: center;">2.Аудитни ўтказиш босқичи</p>	<ul style="list-style-type: none"> · аудиторлар томонидан миждознинг бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларини тестдан ўтказиш; · аудиторлик исботу-далилларини ўзида мужассамлаштирувчи ишчи ҳужжатларни (бошланғич ҳужжатлар, ҳисоб-китоблар, ҳисоб регистрлари, ҳисоботлар, таҳлилий жадваллар ва бошқалар) тўплаш; · мавжуд хатоликлар ва камчиликларни аниқлаш; · ўтказилган аудит натижалари Бўйича аудиторлик ҳисоботини тайёрлаш. 	<ul style="list-style-type: none"> · бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларини текшириш · тестлар ва уларга жавоблар; · аудиторлик исботу-далилларини ўзида мужас-самлаштирувчи ишчи ҳужжатлар; · аниқланган хатоликлар ва камчиликлар реестрлари; · экспертлар хулосалари · аудиторлик ҳисоботи. 	<p>Раҳбар, масъул аудиторлар, экспертлар</p>	<p>Кузатов кенгаши раиси ва аъзолари, раҳбар, бош ҳисобчи, бўлим бошликлар и ва ходимлари моддий-жавобгар шахслар</p>
<p style="text-align: center;">3.Аудитнинг якуний босқичи.</p>	<ul style="list-style-type: none"> · ўтказилган аудитда аниқланган хатоликлар ва камчиликларни муҳокама қилиш ва муҳимлигига баҳо бериш; · хато-камчиликларни бартараф этиш чора-тадбирлари амалга ошириш; · аудиторлик хулосасини бериш; · бажарилган ишларни қабул-қилиш-топшириш далолатномаси билан расмийлаштириш; · ўзаро якуний молиявий ҳисоб-китобларни амалга ошириш . 	<ul style="list-style-type: none"> · муҳокама баённомаси; · бошқарув қарори; · тузатиш ёзувлари · солиқлар, тўловлар ва бошқа ҳисоб-китоблар, баланс ва ҳисоботнинг тузатилган вариантлари; · Давлат солиқ инспекциясига қайта топширилган барча ҳисоб-китоблар, баланс ва ҳисоботнинг бошқа шакллари; · ишни топшириш-қабул қилиш далолатномаси · аудиторлар иши сифатини баҳолаш анкета савол-жавоблари; · якуний молиявий муносабатларни тасдиқловчи банк ҳужжатлари; · даъво хати 	<p>Раҳбар ва масъул аудиторлар</p>	<p>Кузатов кенгаши раиси ва аъзолари, раҳбар, бош ҳисобчи, бўлим бошликлар и ва ходимлари , моддий-жавобгар шахслар</p>

Юқоридаги фикрларни умумлаштирган ҳолда дори воситаларини сотувчи корхоналар даромадлари аудитини ўтказиш босқичларини қуйидагича белгилашни тавсия қиламиз:

1. Даромадлар аудитини ташкил этиш;

2. Даромадларнинг молиявий ҳисоботларда тўғри акс эттирилганлигини аниқлаш;

3. Даромадларни аудиторлик таҳлилидан ўтказиш;

4. Аудит натижаларини расмийлаштириш ва тақдим этиш.

Даромадлар аудитининг биринчи босқичи, яъни ташкил этиш босқичида буюртмачи ташкилот билан келишувга эришиш; аудиторларни тайинлаш, аудит режаси, дастурини ишлаб чиқиш ва тасдиқлаш, ахборот таъминотини йўлга қўйиш каби муалажалар амалга оширилади.

Дори воситаларини сотувчи корхоналар даромадлари аудитини ташкил этиш аудиторлик ташкилоти ва буюртмачига бир хил масъулият юклайди. Бунда ҳар иккала томон муайян вазифаларни амалга ошириши талаб этилади.

Аудитнинг кейинги муносабатларни белгилаб берадиган, масъулиятли ва ҳал қилувчи босқичи – буюртмачи билан *келишувга эришиш* ҳисобланади.

Ушбу келишув шартнома билан расмийлаштирилади. Бунда, дастлаб, буюртмачилардан ёзма буюртма қабул қилинади.

Аудиторлик ташкилоти аудит ўтказиш ёки ўтказмасликни ҳал қилиши, агар аудит ўтказишга розилик берадиган бўлса, уни қанча ҳақ эвазига амалга оширишини аниқлаб олиши лозим. Бунинг учун буюртмачи корхона дастлабки кузатувдан ўтказилади. Дастлабки кузатув аудиторлик текшируви бўйича иш ҳажмини аниқлашга, аудиторлик рискининг даражасини белгилашга, шунингдек иш қийматини келишишга қаратилган бўлади.

Аудиторлик шартномасининг муҳим компоненти ҳисобланган аудиторлик хизмати қиймати (баҳоси)нинг шаклланишида аудиторлик хизматининг ҳажми (иш ҳажми) муҳим омил саналади. Маълумки,

базариладиган иш ҳажми ишлаб чиқариш корхоналарида яратиладиган маҳсулот бирликларида, савдо корхоналарида реализация қилинадиган товарлар бирликларида, транспорт корхоналарида ташиладиган юк бирликларида ўлчанади. Аудиторлик корхоналарида эса ҳақи тўланадиган, базариладиган иш ҳажмини аниқлаш жараёни бир мунча мураккаб кечади.

К.Б.Уразовнинг фикрича «аудиторлик текширувида аудиторлар томонидан базариладиган ишнинг ҳажми аудиторлик текширувининг турига, объектлар сонига, операциялар ва улар бўйича тузилган бошланғич ҳужжатлар сонига, ҳисобни юритиш ҳолати ва усулларига, солиқ тўловлари таркибига ва бошқаларга қараб тахминланади. Иш ҳажмини ҳар бир текширув объектига сарфланиши мумкин бўлган кунлар сонига қараб ҳам белгилаш мумкин».²⁹

Агар савдо корхоналари даромадларининг асосий қисми товарларни сотишдан олинганини ҳисобга олсак, бизнингча иш ҳажмини текширилиши керак бўлган ҳужжатлар миқдорида ифодалаш мақсадга мувофиқ.

Даромадлар аудитида риск, уни аниқлаш ва қўллаш услубиятига юқоридаги параграфларда батафсил тўхталиб ўтдик.

Дастлабки кузатишлар тугагач, буюртмачига ҳисобланган иш ҳажми, аудиторлик рискининг кутилаётган даражаси, таклиф этилаётган хизмат ҳақи, аудитни ўтказувчи аудиторлар сони ва таркиби, аудит ўтказиш муддати кабилар кўрсатилган розилик хати юборилади.

Юқорида қайд этилган муолажаларнинг натижаси ўлароқ, аудиторлик шартномаси тузилади. Аудиторлик шартномасида кўрсатиладиган аудиторлик хизматларининг турлари, бу хизматларнинг қайси ҳисобот даврига мўлжалланганлиги, иш ҳажми (аудит ўтказиш муддати), томонларнинг ҳуқуқ ва мажбуриятлари, жавобгарликлари, ишнинг қиймати ва бошқалар ўз аксини топиши лозим.

²⁹ Уразов К.Б. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. Маъруза матнлари тўплами II-қисм. – Самарқанд, СамИСИ, 2004, 157 – бет.

Шартнома имзолангач, аудиторлик ташкилоти раҳбарининг буйруғи билан савдо корхонасига иш ҳажми ва хусусиятларидан келиб чиқиб аудитор ёки аудиторлар гуруҳи юборилади.

Даромадлар аудитини ўтказишда унинг пухта ишланган режаси ва дастурини тузиб олиш ҳам аудиторлар иши сифатини таъминловчи муҳим омиллар саналади. Режа ва дастурни тузиш ва даромадлар аудитини ўтказишнинг кейинги босқичларига тааллуқли амалларга юқоридаги параграфларда батафсил тўхталиб ўтдик.

3.3. Савдо ташкилотларида даромадлар аудити натижаларини умумлаштириш ва аудиторлик тавсияларини ишлаб чиқиш

Республикамиз иқтисодиётининг юқори барқарор суръатлар билан ўсиши, макроиқтисодий мўтаносибликни таъминлаш, ишлаб чиқаришни таркибий ўзгартириш ва модернизация қилиш, техник ва технологик янгилаш ишларини олиб бориш иқтисодий ислохатларни чуқурлаштиришнинг энг устивор вазифаларидан ҳисобланади.

Маълумки, иқтисодиётни янада эркинлаштириш жараёнини тегишли бозор инфратузилмаси, яъни банк-молия тизими, лизинг, аудиторлик, суғурта, инжиниринг ва бошқа тузилмаларни ривожлантирмасдан туриб амалга ошириш мумкин эмас. Ўтган йил давомида банк фаолияти, аудиторлик ва суғурта компаниялари бўйича қонунчиликни тартибга солиш ва мустаҳкамлаш борасида салмоқли ишлар қилинди. Шу билан бирга нафақат мамлакатимиздаги, балки хорижий мижозларнинг ҳам ишончини қозона оладиган юқори малакали аудиторлик, суғурта, лизинг компаниялари ва бозор инфратузилмаси бошқа хизматларининг молия бозорида етакчи мавқега эга бўлиши учун ҳали кўп иш қилишимиз лозим.

Аудиторлик текширувларининг самарадорлигини ошириш, чунончи, аудит текширувлари таъсирчанлигини кучайтириш, уларни тадбиркорлар учун фойдалилик даражасини яхшилаш, аудиторлар мавқеини яхшилашни

бугунги куннинг энг муҳим вазифаларидандир. Бу бевосита даромадлар аудитига ҳам тегишли. Даромадлар аудитини ҳам услуби, ҳам ташкилий жиҳатдан тубдан яхшилаш зарурати мавжуд.

Даромадлар аудити самарадорлигини оширишнинг муҳим йўлларида бири бўлиб, унинг кенг қамровли дастурини ишлаб чиқиш ҳамда бу дастурни амалиётда кенг жорий этиш ҳисобланади.

Аудит дастурида, бизнингча, даромадларнинг ҳар бир турининг ҳолати, кўпайиши, камайиши, самарали ишлатилиши ва бошқа жиҳатларини чуқур аудиторлик таҳлил этишга имкон берувчи саволлар ўз ўрнини топиши лозим.

Бухгалтерия ҳисоботини текшириш бошланган пайтда аудитор баланс ва унинг бошқа шаклларидаги мазмунини кўриб чиқиб, уларнинг орасидан текширилиши лозим бўлган аниқ элементларни ажратиш олади. Ўзаро боғлиқ бўлган алоҳида элементлар аудитор сегментига бирлаштирилиши мумкин; ахборотни баҳолашга даврий ёндошувни таъминлайдиган аудитор бу сегментларнинг баъзиларини қайта-қайта фойдаланишга мажбур бўлади. Бу элементлар ва сегментлар орасидан қуйидагиларни ажратиш кўрсатиш мумкин:

а) баланс бўлимлари ва уларнинг нисбати (улар юзасидан таҳлилий ҳисоботлар одатда иқтисодий субъект ва аудитор томонидан амалга оширилади);

б) баланснинг бўлимлари ва уларнинг бўлимлар ичидаги ўзаро нисбати (аудитор ҳисоботдаги қолдиқ суммаларнинг ҳақиқийлигини, уларнинг ўзаро нисбати тўғрилигини ахборотнинг фақат баланс билан эмас, бошқа шакллар, доимий ҳисоб ёзувлари билан ўзаро мувофиқлигини текширади);

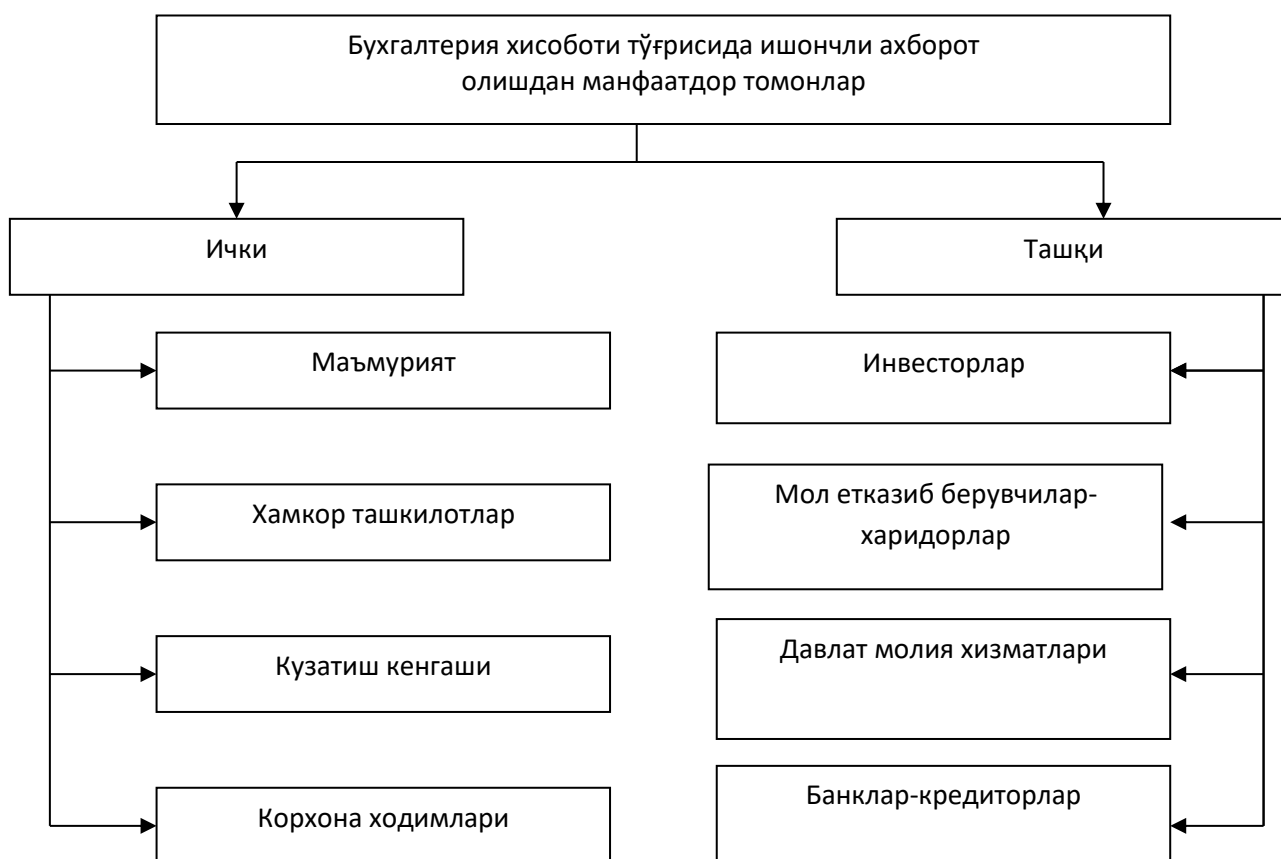
в) ҳисоб регистрларидаги ёзувлар, бошланғич ҳужжатлар (фақат бухгалтерияга оид эмас, шу билан бирга шартномага оид ҳужжатлар ва бошқалар ҳамдир).

Аудитор ўз вазифасини бажарар экан ҳисоботдаги ахборотнинг ҳар бир алоҳида элементи ишончлилигини тасдиқловчи алоҳида далилларни

тўплайди. Далилларни назорат қилишда тестлаш чоғида ҳамда у ёки бу хўжалик операцияларининг моҳиятини текшириш чоғида тўпланеди.

Ташқи фойдаланувчилардан баъзилари Кўп ҳолларда бухгалтерия ҳисоботини ишончлилигини тасдиқловчи ўзлари учун зарур иқтисодий ахборот – кўшимча далилларни олишни хоҳлайдилар. Буни улар ўзлари мустақил қилишлари ёки тегишли текшириш ўтказишни бошқа мустақил мутахасисларга топширишлари мумкин.

Йиллик бухгалтерия ҳисоботи тўғрисида ишончли ахборот олишдан ким кўпроқ манфаатдорлиги нуқтаи назаридан бу масалага яна қайтайлик ва уларни ички ва ташқи манфаатдор томонларга ажратайлик (8-чизма).



8-чизма. Бухгалтерия ҳисоботи ишончлилиги тўғрисидаги ахборотидан фойдаланувчилар.

Текширувчи у ёки бу мижозга шубҳасиз ижобий аудиторлик хулосаси берар экан (аслида аудитор тўпланган текшириш натижалари ва йиғилган далиллар унинг вазиятга яқинлашганда шундай хулоса беради). Кўп

ҳолларда :

- ўзи тўплаган далил-исботларнинг сони ва сифатидан тўла қониқмайди;
- қанчалик ҳаракат қилмасин, хато хулоса бериш хатарини тўла бартараф қила олмаслигини англайди;
- қўшимча аудиторлик далилларини тўплаш ҳисобига аудиторлик хатарини янада камайтириш (ҳаражатлар ва натижалар нисбатига қараганда) мақсадга мувофиқ эмаслигини тушунади;
- текширилган ҳисоботнинг барча муҳим жиҳатлари ишончлилиги тўғрисида профессионал фикрини ифодалаб зиммасига катта масъулиятни олади.

Аудиторлик миллий андозаларида кўрсатилишича, ҳар сафар молиявий ҳисобот билан боғлиқ ишларни амалга оширганда аудиторлик фирмаси томонидан хулоса берилиши керак. Агарда фирма ўз мижозларига молиявий ҳисоботни тайёрлашда қўмаклашса ва аудит ўтказмаса, унда ҳисобот тайёрланганлиги ҳақида хулосалар ёки умумий кузатиш олиб борилганлиги ҳақида маълумотнома бериши мумкин.

Аудиторлик хулосаси тузишда қўйиладиган асосий талаблар умумий андозаларда келтирилган. Асосан бу охириги андозаларга тааллуқли. Умуман аудиторлик хулосалари шакли жиҳатдан бир хил бўлиши керак. Бу аудиторлик хулосасидан фойдаланувчилар учун зарур, негаки аудиторлар ўз хулосаларини асар сифатида келтирганларида, уни тушуниш бирмунча мураккаб бўлар эди. Шу сабабли касбий аудиторлик андозаларида молиявий ҳисоботни кузатиб боровчи аудиторлик хулосаларининг турлари келтирилган. Аудиторлик хулосаси аудит жараёнининг охириги босқичига тўғри келади.

Юқорида айтиб ўтилгандек, аудит умумий қабул қилинган бухгалтерия қоидаларига асосан ўтказилади. Бу еса объектив хулоса бериш учун кенг камровли мезон ҳисобланади. Аудитнинг мақсади ҳам тақдим этилган молиявий ҳисоботни қай даражада бухгалтерия қоидаларидан четланиш мезонини аниқлашга қаратилган. Аудиторлик хулосасида ҳам, албатта, бу

мезон қай даражада эканлиги келтирилади.

Ривожланган мамлакатлар тажрибасига караганда, 90% аудиторлик натижалари қўшимча тушунтиришсиз шартсиз аудиторлик хулосалари билан расмийлаштирилади. Шу сабабли бу хулосалар устида батафсил тўхталамиз.

Бизнинг фикримизча, қуйидаги шартлар бажарилгандагина бундай стандарт хулосалар берилиши мумкин:

1. Жами ҳисобот шакллари белгиланган тартибда тузилган ва молиявий ҳисоботга киритилган бўлса;

2. Аудит жараёнида умумий қабул қилинган андозаларга барча жабҳаларда риоя қилинган бўлса;

3. Етарли даражада исбот ва далиллар тўпланган ҳамда аудитор ўз вазифасини тўлиқ бажарганлиги ҳақида ишонч ҳосил қилса;

4. Молиявий ҳисобот умумий қабул қилинган бухгалтерия асосларига амал қилган ҳолда тақдим этилган бўлса;

5. Алоҳида ёритиб кўрсатиш ёки шарҳ бериш керак бўлган ҳолатлар аниқланмаган бўлса;

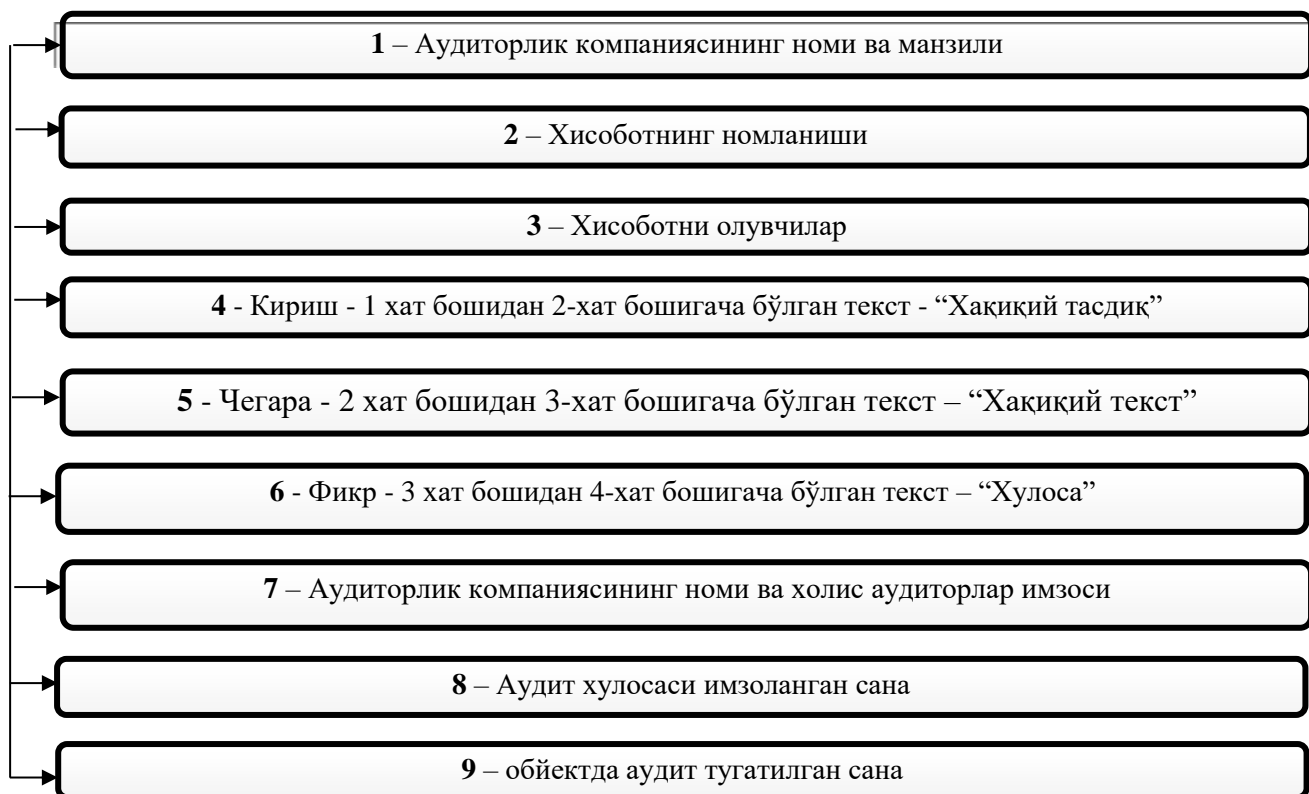
6. Молиявий ҳисоботга етарли даражада тушунтиришлар ва иловалар қилинган бўлса.

Стандарт аудиторлик хулосасини 9–чизмада келтиришга ҳаракат қилинди. Стандарт аудиторлик хулосалари турли аудиторлар томонидан турли шаклда ёзилиши мумкин, лекин унинг мазмуни доимо бир хил бўлади.

Ўзбекистон Республикасида 9 декабр 1992 йилда «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонун қабул қилингач, янги назорат шакли сифатида аудит маъсул мақомга эга бўлади. Тарихан қисқа давр ичида Республикада 2016 йилга қадар 550 га яқин фирма Молия вазирлигининг рухсатнома-лицензиясини олган ва Адлия вазирлигида рўйхатга олинган бўлиб, шулардан 315 тага яқини жисмоний шахслар томонидан таъсис этилган.

Шуни қайд қилиб ўтиш керакки, ҳозирги кунда бу аудиторлик фирмалари томонидан тайёрланаётган хулосалар юқорида айтиб ўтилган халқаро андозалар даражасидан анча йироқ. Чунки ҳали ҳам текширишлар

натижаси бўйича далолатнома (АКТ) тайёрлаш тушунчасини аудиторлик хулосаси билан чалкаштириш ҳоллари мавжуд ёки албатта далолатнома тузмай туриб, хулоса бериш мумкин эмас, деган фикрлар ҳам йўқ эмас. Аммо далолатнома бу «мутлоқ назорат матни» бўлиб, унинг натижалари бўйича жинойий иш ҳам очиш мумкин.



9-чизма. Қўшимча изоҳсиз стандарт аудиторлик хулосасининг кўриниши

Аудиторлик далолатномаси корхона раҳбари, бош бухгалтери ва аудитор томонидан имзоланади.

Агар қайд этилган камчиликлар бухгалтерия ҳисоботига муҳим тарзда таъсир этмаса, аудитор аудиторлик хулосасини тузишга киришиши мумкин. Акс ҳолда аудитор ҳисобнинг тўғрилигини тасдиқлаш ва ҳисоботга баҳо беришдан бош тортиши керак. Фақат камчиликлар баргараф этилгач текширувчи ишини давом эттириб, хулоса беради»³⁰.

³⁰ Данилевский Ю.А. Аудит: организация и методика проведения// Москва: «Бухгалтерский учёт»-2010.- 79 бет.

Юқорида айтилгандек, умумий аудит натижаларини маълум қилиш аудитнинг умумий қабул қилинган андозаларида ўз аксини топган. Албатта, бу хулосалар шартли аудиторлик хулосалари бўлиши мумкин.

Ҳисоботнинг мазмунидан қатъий назар *9 та бўгин* ўзгаришсиз қолади. Улар қуйидагилардир:

1. Аудиторлик компаниясининг номи ва манзили.

Ўзбекистон Республикаси қонунчилигида аудиторлик фирмаси Адлия Вазирлигидан рўйхатга олинishi учун қатъий офиси жойлашган манзил ва офисда иш шароитлари мавжудлиги ҳақида маълумотнома бериши керак. Бу юридик манзил керакли ҳужжатларда акс еттирилади ва доимо аудиторлик фирмасини қидириб топиш мумкин.

2. Ҳисоботнинг номланиши. Аудит андозалари қўйган талабга кўра аудиторлик хулосаси, албатта, номланиши ва номланишда «мустақил» ёки «холис» деган сўз бўлиши шарт. Масалан: «Мустақил аудиторлар хулосаси» ёки «холис бухгалтер фикри». Бу талаб фойдаланувчиларга аудит ҳамма жабҳалари бўйича объектив ўтказилганлигини кўрсатиб туради.

3. Ҳисоботни олувчилар. Ҳисоботни олувчи компания, унинг акционерлари ёки директорлар кенгаши бўлиши мумкин. Умуман олганда ҳисоботни олувчилар акционерлар бўлмоғи лозим, чунки аудит компанияга ҳам, унинг директорлар кенгашига ҳам тобе эмас.

4. Кириш: 1-хат бошидан 2-хат бошигача бўлган текст. Бу қисмда учта функция бажарилади: *Биринчидан*, аудиторлик фирмаси томонидан аудит ўтказганлиги қайд этилади. Негаки бажарилган иш бу умумий кузатиш ёки тасдиқлаш хизматлари эмаслигини кўрсатиш керак. *Иккинчидан*, бу ерда аудитдан ўтказилган ҳисоботлар санаб ўтилган ва бу ҳисоботларни қайси санага тузилганлиги келтирилган. *Учинчидан*, бу ерда молиявий ҳисобот учун жавобгарлик маъмурият зиммасида эканлиги, аудиторлар эса фақат ҳисобот юзасидаги фикрлари учун жавобгарлиги келтирилган. Бу жумлаларни ёзишдан мақсад, зарур бухгалтерия асосларини танлашда ва бу асослар бўйича қарорлар қабул қилишда компания маъмуриятининг

жавобгар эканлигини кўрсатишдир. Бундан ташқари, бу жумла компания маъмурияти ва аудиторлар ўртасидаги вазифаларни аниқлаштириб беради.

5. Чегара. 2-хат бошидан 3-хат бошигача бўлган текст. Бу эрда аудит давомида аудиторнинг бажарган ишлари келтирилган. Авваламбор, бу текстда аудитор умумий қабул қилинган андозаларга асосланиб, иш кўрилганлиги қайд этилган. Сўнг аудитнинг асосий жиҳатлари кўрсатилган.

Бу абзацда ўтказилган аудит чегаралари ёритилиб, унда ҳисобот муҳим хатодан ҳоли бўлишига етарли даражада ишонч ҳосил қилиш аудитнинг мақсади эканлиги кўрсатилган. «Муҳим» деган сўзнинг кўрсатилиши аудитор фақат муҳим, аҳамиятли хатоларни кўрсатишга жавобгарлигини англатади. «Етарли даражада ишонч» деган сўзлар аудиторни мутлақ хатоларни аниқлаб топади, деган маънони англаш хато эканлигини кўрсатиб, аҳамиятли хатолар, меъёрлардан четлаш эҳтимоли бўлиши мумкинлигидан далолат беради. Бошқача қилиб айтилса, аудит юқори даражада ишончни таъминлайди, лекин мутлақ кафолат бермайди.

Аудитор йиғган маълумотлар фикр бериш учун етарли эканлигини ва далилларни йиғиш танлаб олиш йўли билан ўтказилганлигини қайд этади. Агар кириш қисмида аудитор молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва мазмуни учун маъмурият жавоб беришини тасдиқлаган бўлса, бу абзацда у кўлланилган бухгалтерия асослари ва тақдим қилиш тартибининг баҳоланганлигини билдиради. Юқоридагилар асосида аудит давомида фикр бериш учун етарли муолажалар қилинганлигидан далолат бериш таъкидланади.

6. Фикр - 3-хат бошидан 4-хат бошигача бўлган текст. Қўшимча тушунтириш берилмаган шарқиз хулосанинг сўнгги қисмида аудиторнинг хулосаси келтирилади. Бу қисм шунчалик муҳимки, кўпинча аудиторлик хулосаси «аудитор фикри» деб юритилади. Умуман «бизнинг фикримизча» деган сўзлар мутлақ ишонч ҳосил қилиш мумкинлигини рад этади, яъни хулосалар мутахассиснинг фикрлаши маҳсули эканлигидан далолат беради. Бундан ташқари аудитдан ўтган ҳисоботда доимо маълумот таваккалчилиги

мавжуд эканлигини қайд этиш керак.

Фикрни маълум қилиш абзаци биринчи ва тўртинчи умумий қабул қилинган аудит андозалари билан бевосита боғлиқ. Аудиторнинг олдида қўйилаётган талаб шундан иборатки, у молиявий ҳисобот бўйича тўла фикр бериши ва текширилаётган компания умумий қабул қилинган бухгалтерия асосларига риоя қилишини аниқлаши керак.

Аудиторлик хулосасининг зиддиятли томонларидан бири - бу «тўғри акс эттирган» деган сўзлардир. Агар компания умумий қабул қилинган бухгалтерия услубларига тўла риоя қилган бўлса, унинг молиявий ҳисоботи ҳар доим ҳам тўғри, ҳаққоний бўладими? ёки бу сўзлар кўпроқ ва чуқурроқ маънони англатадими? Шунини қайд этиш керакки, ривожланган мамлакатларда аудит натижалари бўйича судлашилганда судлар кўпинча аудиторларни умумий қабул қилинган бухгалтерия услубларидан чуқурроқ текшириш олиб боришади, деган хулосага келади. Кўпчилик аудиторлар эса молиявий ҳисобот умумий қабул қилинган бухгалтерия услубларига мос бўлса, у корхона иш фаолиятини тўғри акс эттиради, деб ҳисоблашади. Маълумотда хато йўқлигига ишонч ҳосил қилиш учун, бизнинг фикримизча, чуқурроқ хўжалик муомалаларини текшириш, унинг мазмунига эътибор бериш керак, деб ҳисоблаймиз.

7. Аудиторлик компаниясининг номи ва ҳолис аудиторлар имзоси. Бу ерда аудиторлик фирмасининг номини келтириш муҳимдир, чунки аудит учун касбий ва юридик жавобгарлик аудиторлик фирмаси зиммасидадир.

8. Аудит хулосаси имзоланган сана ва

9. Объектда аудит тугатилган сана кўп ҳолларда маълум бир кун бўлади. Бу сананинг муҳимлиги шундаки, шу кунгача аудитор жавобгар бўлади. Масалан, баланс 31 декабр 200X йил билан тугатилган бўлса ва аудиторлик хулосаси 20 феврал 200Й йил билан имзоланган бўлса, аудитор 20 феврал 200Й йилга қадар текшириш ўтказишга ҳаракат қилинганлигини англатади.

Шундай қилиб, аудит натижаси бўйича бериладиган хулосанинг

қисмларини бўғинларга ажратиб, таҳлил қилишни ва қисқа шаклда катта мазмун беришни аудит натижалари бўйича тўла ҳисоботни ошкор этиб бўлмаслиги, яъни аудит маълумотларининг конфиденциаллиги тақозо этади.

Ўзбекистон иқтисодининг ҳисоб ва ҳисобот тизимида, аудиторлик фаолиятида, ҳозирги кунда юқорида келтирилган таклифлар асосида иш юритиш ва хулоса тайёрлаш ўта муҳим, деб ҳисоблаймиз.

Амалиётда аудиторлар томонидан тузилган ва қўлланилаётган аудит дастурлари ушбу талабларга етарлича тўлиқ жавоб бермасдан қолмоқда. Аксарият аудиторлик ташкилотлари аудит текширувлари бўйича тузилган аудиторлик ҳисоботларида савдо корхонаси даромадларининг умумий суммаси ва таркибини келтириб ўтиш билан чекланиб қолмоқдалар. Улар аудитини ўтказишда чуқур таҳлилий ишларни амалга ошириш, айниқса даромадлардан самарали фойдаланиш кўрсаткичлари таҳлил этилмасдан қолмоқда. Бунга маълум даражада даромадлардан самарали фойдаланиш кўрсаткичлари тизимини шаклланмаганлиги, улар аудитини ўтказишда қўлланиладиган усул ва услубларнинг ишлаб чиқилмаганлиги, шунингдек бундай таҳлиллар натижаларини ўзида мужассам этувчи аналитик жадваллар шакллари яратилмаганлиги ҳам сабаб бўлмоқда.

Даромадлар аудиторлик таҳлили ҳисобот даври бошидан охиригача юз берган даромадлар умумий ҳажми ва таркибидаги ўзгаришларни, ушбу ўзгаришларга таъсир қилувчи омилларни аниқлашга, шунингдек, корхона даромадлари билан боғлиқ самарадорлик кўрсаткичларини баҳолашга қаратилиши лозим.

Даромадлар умумий ҳажми ва таркибидаги ўзгаришлар ва уларга таъсир қилувчи омилларни таҳлил қилишда қуйидаги жадвалдан фойдаланишни таклиф қиламиз .

«Кўк Олмос» МЧЖнинг ялпи даромади 2016 йилда аудиторлик таҳлили маълумотлари бўйича 5 850 184,2 минг сўмни ташкил этган ва бу 2015 йилга нисбатан 302 767,6 минг сўмга кўп демакдир. Юқорида таъкидлаб ўтганимиздек, МЧЖ ялпи даромади фақатгина харид товарларни сотишдан

олинган даромадлардан иборат бўлганлиги боис, ялпи даромаднинг кўпайиши ҳам даромад ушбу турининг ўзгариши натижасида вужудга келган.

Бошқа операцион даромадларнинг миқдори бошқарув қарорларига боғлиқ бўлмаганлиги сабабли, аудитор даромадларни ошириш чораларини излашда асосий фаолиятга ва инвестиция фаолиятига оид даромадларга эътиборни қаратиши лозим.

Даромад умумлаштирувчи кўрсаткич бўлиб, фақатгина унинг миқдори ва таркибини таҳлил қилиш орқали корхона хўжалик фаолиятини реал баҳолаб бўлмайди.

Шу сабабли, яна айрим самарадорлик кўрсаткичларини ҳам ўрганиш мақсадга мувофиқ. Бундай кўрсаткичлар асосан рентабеллик кўрсаткичларидан иборат бўлади. Савдо корхоналарида асосан рентабеллик кўрсаткичларининг қуйидаги турлари аниқланади: товар сотиш рентабеллиги; харажатлар рентабеллиги; жами активлар рентабеллиги; корхона хусусий капитали рентабеллиги;

Товар сотиш рентабеллиги – товар сотишдан тушган тушум таркибидаги фойда улушини ифодалайди. У ялпи фойда суммасининг товар сотишдан тушган соф тушумга нисбати кўринишида ҳисобланади:

ЯФ

$$\text{Срент} = \frac{\text{ЯФ}}{\text{СТ}} * 100$$

СТ

Бу ерда: Срент – товар сотиш рентабеллиги;

ЯФ - товар сотишдан олинган ялпи фойда;

СТ – товар сотишдан тушган тушум.

Харажатлар рентабеллиги - бу асосий фаолиятга оид харажатлар (сотилган маҳсулотнинг ишлаб чиқариш таннархи, давр харажатлари)нинг ҳар 1 сўмига тўғри келадиган асосий фаолиятдан олинган фойданинг миқдорини тавсифлайди.

АФФ

$$\text{Харрент} = \frac{\text{АФФ}}{\text{АФХ}}$$

АФХ

Бу ерда: Харрент - харажатлар рентабеллиги;

АФФ – асосий фаолиятдан олинган фойда;

АФХ – асосий фаолиятлар билан боғлиқ харажатлар.

Жами активлар рентабеллиги - бу фойдаланилаётган активларнинг ҳар 1 сўмига тўғри келадиган соф фойда миқдорини ифодалайди. У соф фойданинг умумий активнинг суммасига нисбати кўринишида аниқланади:

СФ

$$\text{Аренд} = \frac{\text{СФ}}{\text{А}}$$

А

Бу ерда: Аренд – активлар рентабеллиги;

А – активларнинг йиллик суммаси;

СФ – соф фойда.

Хусусий капитал рентабеллиги - бу хусусий капитал ҳар 1 сўмига тўғри келадиган соф фойда миқдорини ифодалайди. У соф фойданинг корхона хусусий капитали суммасига нисбати кўринишида аниқланади:

СФ

$$\text{ХКрент} = \frac{\text{СФ}}{\text{ХК}} * 100$$

ХК

Бу ерда: ХКрент – хусусий капитал рентабеллиги;

ХК – хусусий капитал суммаси.

«Кўк Олмос» МЧЖ рентабеллик кўрсаткичларининг таҳлили шуни кўрсатадики (9-жадвал), 2016 йилда ялпи фойда кўрсаткичи ортган бўлсада, соф фойда ва асосий фаолиятдан олинган фойданинг камайганлиги, шунингдек, маҳсулот сотишдан тушган тушум, жами активлар ва хусусий капитал суммаларининг кескин кўпайганлиги рентабеллик кўрсаткичларининг ёмонлашувига олиб келган.

«Кўк Олмос» МЧЖ рентабеллик кўрсаткичларининг таҳлили

(минг сум)

Кўрсаткичлар	2015 йил	2016 йил	Фарқи, (+,-)
Товар сотишдан келган соф тушум, минг сўм	5547416,6	5850184,2	+ 302767,6
Товар сотишдан олинган ялпи фойда, минг сўм	651043,5	653328,9	+2285,4
Асосий фаолият харажатлари (сотилган товарларнинг таннари, давр харажатлари), минг сўм	5031368,5	5373110,4	+241741,9
Асосий фаолиятдан олинган фойда, минг сўм	516048,1	477073,8	-38974,3
Соф фойда, минг сўм	319387,1	262500,9	-56886,2
Жами активлар суммаси, минг сўм	1296369,8	1405279,3	+108909,5
Хусусий капитал суммаси, минг сўм	944155,2	1177290,0	+233134,8
Товарлар сотиш рентабеллиги, %	11,7	11,2	-0,5
Харажатлар рентабеллиги, сўм	0,10	0,09	-0,01
Активлар рентабеллиги, сўм	0,25	0,19	-0,06
Хусусий капитал рентабеллиги, сўм	0,34	0,22	-0,12

Жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, товарлар сотиш рентабеллиги 0,5 %га, харажатлар рентабеллиги 0,01 сўмга, активлар рентабеллиги 0,06 сўмга, хусусий капитал рентабеллиги 0,12 сўмга камайган.

Хулоса қилиб айтганда, «Кўк Олмос» МЧЖнинг молиявий натижа кўрсаткичлари унчалик ёмон аҳволда бўлмасада, йилдан- йилга самарадорлик кўрсаткичлари пасайиб бормоқда. Шу сабабли, МЧЖ молиявий натижаларини яхшилаш чораларини кўриши лозим. Бизнингча, бундай чора – тадбирлар қуйидагиларга қаратилган бўлиши керак:

- сотилаётган у ёки бу товар турлари бўйича монопол ўринни эгаллашга эришиш;

- савдодан ташқари ишлаб чиқариш фаолиятлари ҳисобига ҳам фойда олишга интилиш;

- доимо ўзгарувчан конъюктурага қараб товарлар ассортиментини янгилаб туриш;

- ортиқча асосий воситаларни сотиш ёки ижарага бериш;

- мавжуд моддий ресурслардан, ишлаб чиқариш қувватларидан ва иш майдонларидан, ишчи кучи ва иш вақтидан оқилона фойдаланиш

асосида

- муомала харажатларини пасайтириш;

- товарларни сотиш бозорини кенгайтириш;

- товарларни кредитга бериш орқали истъемолчиларга сотиш ва бошқалар.

Ушбу чора – тадбирларни «Иштихон Ташкилий Савдо» МЧЖ хўжалик фаолиятига тадбиқ этиш, фикримизча ўз натижасини беради. Аудиторлар аудиторлик текширувларида юқорида келтирилган самарадорлик кўрсаткичларини бир неча йиллар бўйича таҳлил қилишлари, шу асосда корхоналарда юз бераётган ўзгаришларга баҳо беришлари лозим.

Даромадлар аудитини биз томонимиздан таклиф этилган умумий дастур ва ишчи дастурга, шунинг юқорида тавсифи берилган услубиётга мувофиқ ўтказиш, фикримизча, аудиторлик текширувлари самарасини ошишига имкон беради.

IV-БОБ. “Кўк Олмос” МЧЖда ҳаёт фаолияти хавфсизлигининг ҳолати

4.1. Меҳнат муҳофазаси ва уни яхшилаш

Ҳаёт фаолияти хавфсизлигида меҳнат муҳофазаси, қонунда кўрсатилганидек:

- меҳнат муҳофазаси иш жараёнида инсоннинг меҳнат қобилиятини, соғлиги ва хавфсизлигини таъминлаш учун йўналтирилган қонунлар мажмуаси, социал-иқтисодий, ташкилий, техник, гигиеник, профилактик тадбирларни ўз ичига қамраб олар экан, демак барча жабҳаларда фуқароларнинг меҳнат қилиш шароити талаб даражасида яратилиши лозим.

Ҳаёт фаолияти хавфсизлиги фанининг методологик асосининг яна бир томони, бу меҳнат шароитини, технологик жараённи, ажралиб чиқадиган захарли моддаларни ва фойдаланиш вақтида пайдо бўладиган хавфли вазиятларни мунтазам равишда илмий таҳлил қилиб боришдир. Чунки, фақат таҳлил асосида ишлаб чиқаришдаги хавфли жойлар, содир бўлиши мумкин бўлган хавфли вазиятлар аниқланади, уларнинг олдини олиш ва бартараф этиш чоралари ишлаб чиқилади. Бу масалаларнинг барчаси ўзаро боғланган, келажак режаларни ҳисобга олган ҳолда кўрилиб борилиши лозим. Ишлаб чиқаришда, ташкилотларда ҳар бир раҳбар ва муҳандиснинг Ўзбекистон Республикаси «Меҳнатни муҳофаза қилиш тўғрисида»ги Қонунига амал қилиш, ишлаб чиқариш хавфсизлиги масалаларини иш фаолиятида тўғри ҳал этиши, унинг шу соҳадаги билим ва малакасига боғлиқ. Ҳаёт фаолияти хавфсизлиги билан бир қаторда унинг таркибий қисми бўлган меҳнатни техника хавфсизлиги ҳамда ёнғиннинг олдини олиш масалалари ҳозирги вақтда энг долзарб масалалардан ҳисобланади.

Бу борада, ялпи сафарбарлик билан ташкилотларда меҳнат хавфсизлигига доир барча қарор ва ҳужжатларни таҳлил қилиш, келгусида меҳнат хавфсизлиги даражасини кўтариш, иш юритишда техника хавфсизлиги машғулотларини ўтказиш, меҳнат муҳофазаси ишларини ташкил этиш, ўқув юртлари ўқитувчилари, талабалари, хизматчи ва ишчилари ўртасида шикастланишнинг олдини олиш ҳамда давлат стандарти

масалалари талабларига риоя этиш мақсадида «Меҳнатни муҳофаз қилиш тўғрисида» Қонуннинг қабул қилинганлиги мақсадга мувофиқ бўлиб, бу соҳадаги барча чора-тадбирлар айнан қонун асосида талаб этилади. Агар биз «Меҳнатни муҳофаза қилиш тўғрисида»ги Қонунни мазмун жиҳатидан кўриб чиқсак, унда унинг ўз таркибида жамоа шартномаси, меҳнат интизоми, аёллар ва болалар меҳнати, ижтимоий ҳимоя ҳамда бошқа масалаларни мужассамлаштирилганлигининг гувоҳи бўламиз.

«Меҳнатни муҳофаза қилиш тўғрисида»ги Қонун асосида ишлаб чиқаришдаги инсон соғлиги учун зарарли бўлган омилларни бартараф қилиш, бахтсиз ҳодисаларнинг олдини олиш ва иш жойларининг санитария – гигиеник жиҳатдан қониқарли ҳолатда бўлиши учун барча зарур чора – тадбирларни кўриш масъулияти маъмурият зиммасига юклатилганлиги кўрсатиб ўтилган. Касбий зарарликлар мавжуд бўлган ҳудудларда меҳнат қиладиган ишчилар учун қисқартилган иш куни, қўшимча дам олиш кунлари жорий этилиши, зарарли иш жойларида ишлаганларга, яъни жуда иссиқ ҳароратли, совуқ, зах ва соғлиқ учун зарарли шароитда меҳнат қиляётганлар учун махсус устама ҳақ ҳамда ҳимоя кийимлари берилиши кўзда тутилади.

Касбий касалликларнинг олдини олиш, ишчиларнинг соғлигини мустаҳкамлаш мақсадида уларни ўрнатилган тартиби жорий этилган. Корхоналарда ишчи ва хизматчилар ишининг хавфсизлик даражаси, шунингдек, хизмат малакаси ишчининг стажи, лавозимидан қатъий назар ишга қабул қилинганда белгиланган муддатларда техника хавфсизлиги бўйича йўриқномалар билан таништирилиши шарт. Йўриқлантирув икки: кириш ва иш жойидаги турлардан ташқил топади.

Кириш йўриқлантируви техника хавфсизлиги, ёнғин хавфсизлиги ва тиббиёт хизмат ходимлари томонидан ўтказилади. Унда янги ишга кираётган ишчини мазкур корхонанинг ички тартиб-қоидалари, шу жараённинг ўзига хос зарарли хусусиятлари, техника хавфсизлиги меъёрларини бажариш мажбурияти, шахсий ҳимоя воситаларидан фойдаланиш ва бахтсиз ҳодиса рўй берганда биринчи ёрдам кўрсатиш усуллари билан таништирилади.

Иш жойидаги йўриқлантирув цех бошлиғи ёки навбатчи бошлик иштирокида уста ёки сардор томонидан ўтказилади. Бунда ишчи бажарадиган вазифаси, иш жойи техника хавфсизлиги йўриғи билан танишади. Йўриқлантирувдан ўтган ишчи 10 кун ичида тажрибали ишчи назоратида иш ўрганади. Ишлаш билими комиссия томонидан қониқарли деб баҳоланган ишчи мустақил ишга қўйилади. Ўтказилган барча йўриқлантирув махсус журнал ва ишчининг шахсий варақасига ёзиб қўйилади.

Корхонадаги барча ишчилар учун олти ойда камида бир маротаба иш жойидаги йўриқлантирув қайтариб турилади. Технологик жараён ўзгарганда, корхонага янги машина ва агрегатлар ўрнатилганда, цехда захарланиш ва бахтсиз ҳодисалар туфайли шикастланувчилар кўпайса, унда режадан ташқари йўриқлантирув ўтказилади.

Бугунги кунда республикада олиб борилаётган ижтимоий-иқтисодий ислохатларнинг бош мақсади инсон манфаатларига қаратилган. Бу ҳақда президентимиз ҳам ўз маърузалари ва китобларида кўп бор таъкидлаб ўтганлар.

Шунга кўра, корхоналарда ҳам фаолият кўрсатаётган ходимлар саломатлигини, улар ҳаёти хавфсизлигини таъминлаш корхона раҳбариятининг диққат марказида бўлиши лозим.

Ўзбекистон Республикасида меҳнатни муҳофазаси «Меҳнатни муҳофаза қилиш» қонунига биноан (5-модда) меҳнат муҳофазаси Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси томонидан назорат қилинади.

Давлат структурасидаги барча бўлимлар бу билан шуғулланиб, бошқариб боришади.

Корхоналарда меҳнат қонунларининг бузилмаслигининг тармоқ назоратини вазир ва бирлашмалар бўйсунуш тартиби билан амалга оширади.

Ҳаёт фаолияти хавфсизлигининг барча соҳалари бўйича бажариладиган тадбирлар давлат бюджети, корхона, ташқилот, ҳомийлар ва бошқалар томонидан молиявий таъминланади.

Меҳнатни муҳофаза қилиш воситаларини яратиш мажбурийлиги ҳам конунда батафсил кўрсатиб ўтилган. Унга кўра корхоналар ходимларнинг техника хавфсизлигини таъминлашлари, шу мақсадда тегишли адабиётлар, плакатлар билан таъминлашлари, ходимлар ўртасида инструктажлар ўтказиб туришлари, шунингдек, зарурий ҳолларда ходимларни сут, даволаш-профилактика озиқ-овқати, газли шўр сув, шахсий ҳимоя ва гигиена воситалари билан таъминлаши лозимлиги келтирилган.

Корхонадаги ҳар бир иш жойидаги меҳнат шароити меҳнатини муҳофаза қилиш стандартлари, қоида ва меъёрлари талабаларига мувофиқ бўлиши лозим.

Корхонада меҳнатнинг соғлом ва хавфсиз шароитларини таъминлаш, ишлаб чиқаришнинг хавфли ва зарарли омиллари устидан назорат ўрнатилишини ташқил этиш ва назоратнинг натижалари тўғрисида меҳнат жамоаларини ўз вақтида хабардор қилиш маъмурият зиммасига юкланади. Меҳнат шароити зарарли ва хавфли ишлаб чиқаришларда, шунингдек, ўта нохуш ҳароратли ёки ифлосланишлар билан боғлиқ шароитларда бажариладиган ишларда меҳнат қилувчиларга давлат бошқаруви идоралари белгилаган меъёрларда махсус кийим, пойабзал ва бошқа махсус ҳимоя воситалари, ювиш ва дезинфекциялаш воситалари, сут ёки унга тенглашадиган бошқа озиқ-овқат маҳсулотлари, парҳез овқат бепул берилади.

Корхонада меҳнатнинг соғлом ва хавфсиз шароитларини таъминлаш юзасидан маъмурият билан ходимларнинг ўзаро мажбуриятлари жамоа шартномаси ёки битимида кўзда тутилади.

4.2. Ёнғин хавфсизлигини таъминлаш

Ёнувчи модда билан ҳаводаги кислороднинг ўзаро таъсири натижасида жуда тез кечувчи ва кўп миқдорда иссиқлик ажралиб чиқувчи кимёвий реакцияга ёниш дейилади.³¹

³¹ 1 Қурбонов Ж.М. Битирув малакавий иши «Ҳаёт фаолияти хавфсизлиги» бўлимини бажариш бўйича услубий кўрсатма. - Самарқанд, СамИСИ, 2010, 53-бет.

Ёниш жараёни тўхташи учун оксидланиш-тикланиш экзотермик занжир реакцияси тузилиши керак. Бу реакцияда тўхташнинг физик ҳамда кимёвий усуллари қўлланилади. *Физик усуллари:* алангани ёнувчи модда юзасидан узиб ташлаш, ёнувчи модда юзаси ҳароратини алангаланиш ҳароратидан пасайтириш, оксидловчи модда (кислород) концентрациясини камайтириш (кўпинча ёнмайдиган газлар концентрациясини ошириш ҳисобига) ва ёнувчи модда билан оксидловчини бир-бирдан ихоталаш. *Кимёвий усуллар:* ёниш реакциясини тормозлаш ҳисобига амалга оширилади.

Ўт ўчириш воситалари асосан уч турга бўлинади:

- 1) ёнишни тугатиш усули бўйича – совитувчи, аралаштирувчи ихоталовчи, ингибиритлаштирувчи;
- 2) электр ўтказувчанлиги бўйича – электр токини ўтказувчи (сув, буғ, кўпик), электр токини ўтказмайдиган (газлар, кукунли бирикмалар);
- 3) захарлилиги бўйича – захарли (фреон, бромэтил), кам захарли (карбонат ангидрид, азот), захарсиз (сув, кўпик, кукунли бирикмалар).

Сув ўтни ўчиришда энг кенг тарқалган моддадир. Ўзининг қуйидаги хусусиятлари туфайли ўтни ўчиришда энг афзал ҳисобланади. Иссиқлик сиғими катта, ёнаётган юзага тушганда унинг иссиқлигини ютиб олди.

Юқори ҳароратли юзаларга тушган сув тезда буғланади. Буғланиш натижасида унинг ҳажми 1700 марта ортади ва вақтинча ёнаётган юзани қамраб олиб, ҳаводаги кислород миқдорини камайтиради. Сувнинг юзаларини ҳўллаш хусусияти ёнғиннинг тарқалмаслигида катта рол ўйнайди.

Унинг сирт таранглиги кичик (0,073 н/м) бўлганлиги учун ёнаётган моддаларнинг тирқиш ва тешикларига тезда кириб, уларни совитади. Пахта толаси ёнганда сув билан ўчириш самара бермайди. Ёнаётган пахта толаларини сув тўла ҳовузга ташлаб, бир ҳафтадан сўнг олингач ҳам тўтай бошлаган ҳоллари кузатилган. Бунинг сабаби, сувнинг сирт таранглиги кичик бўлишига қарамай жуда кичик тирқишларга, масалан, пахта толаси, пахта чанги юзаларидаги тирқишларга кира олмайди. Уларнинг атрофи сув билан

копланган бўлишига қарамай, толанинг ички қисми чўғланишда давом этаверади. Шунинг учун пахта ёнганда уни ўчириш учун сирт таранглигини камайтириш мақсадида ҳўлловчи моддалар қўшилади. Бу тадбир сув сарфини 2-2,5 марта ва ўт ўчириш вақтини 20-30 %га камайтиради. Кенг тарқалган ОП-1 ҳўлловчи моддасидан сув оғирлигига кўра 3,5-4 миқдор ёки «некал» ХБ ҳўлловчиси 0,7-0,8 миқдор қўшилади. Сўнги йилларда сув нефт маҳсулотларини ҳам ўчиришда ишлатилмоқда. Ёнғин бўлаётган юзаларга у майда заррачалар ҳолида сепилади. Бу майда (0,1-0,5 мм катталиқдаги) томчилар тезда буғланади ва буғланаётган суюқлик юзасини қамраб олиб кислородни ўтказмайди.

Шунингдек, сув охириги пайтларда ўт ўчиришда кенг қўлланилаётган ҳаво- механик кўпик ҳосил қилишда ҳам ишлатилади.

Ўт ўчиришда сувнинг салбий хусусиятларидан бири электр токини ўтказувчанлигидир. Бу кучланиш остида бўлган ускуналарни ўчириш имкониятини бермайди. Бундан ташқари, сув айрим моддалар (калий, натрий) билан кимёвий реакцияга киришиб парчаланади. Парчаланиш натижасида ажралиб чиқадиган водород портлаши мумкин, кислород эса ёнишни кучайтиради. Шунингдек, сув билан калций карбидини ҳам ўчириб бўлмайди, чунки унга сув текканда ёнувчи газ – ацетилен ажралиб чиқади.

Карбонат ангидрид газини ёнғин чиққан зонага йўналтириш натижасида у ердаги ҳавонинг таркибида кислород миқдорини камайтириш орқали ёнғин ўчирилади. Бу газ ёнмайди. Агар ҳаводаги кислород миқдорини 15 %гача туришига эришилса, ёниш сусаяди. Карбонат ангидрид газини ёнғин ўчоғига газ ҳолатида ёки суюлтирилган карбонат ангидриди ўт ўчиргичда у ҳаво билан реакцияга киришиб – 700С ҳароратли қорсимон модда ҳосил қилади, бу ёнаётган буюмлар юзасини яхши совитади.

Инерт газлардан азот ва аргон ёнғинни ўчиришда ишлатилади. Улар ҳам карбонат ангидрид газини сингари ҳаводаги кислород миқдорини аралаштириб камайтиради ва бу ёнғинни ўчиришга олиб келади. Бу газлар карбонат ангидрид газичалик самарали эмас.

Тутун газларда кислород миқдори ҳаводагидан бирмунча кам бўлиб, тахминан 18-19 %ни ташқил қилади. Бу газлар охиригача ёндирилса, ундаги кислород миқдорини 5-6 %гача тушириш мумкин. Бундай газлар ёнғинни ўчиришда бемалол қўлланилиши мумкин. Ўт ўчиришда самолётларнинг ўз иш муддатини ўтаган реактив юриткичларини ишлатиш ҳам йўлга қўйилган. Булар ўт ўчириш машиналарига ўрнатилади ва тутун газлари сув оқими билан бирга ёнғин юзаларига йўналтирилади.

Ингибиторлар. Саллоидланган углеводлар ёниш реакциясига кимёвий сусайтиргич орқали таъсир кўрсатиб ёнғинни тўхтатади. Булар инерт газларга нисбатан анча самаралидир. Бу мақсадда бромли этил, бромли этилен, дибромтетрафторэтан, фреон (114 Б2)лар ишлатилади. Фреон сув буғига нисбатан 20 марта, углерод оксидига нисбатан 12 марта самаралироқдир. Галлоидланган углеводородлар чўғланган пахта хом ашёсини ва толасини ўчиришда, айниқса қўл келади. Электр токини ўтказмайди ва совуқ ҳавода музлаб қолмайди. Уларнинг қимматлилиги кенг қўллашга имкон бермайди. Бундан ташқари, қайнаш ҳароратининг пастлиги (38-98 0С) ва учувчанлиги очик жойлардаги ёнғинларни ўчиришда қўллашга монелик қилади.

Кукунли бирикмалар ёнаётган газлар, енгил алангаланувчан, ёнувчан суюқликлар, кучланиш остида бўлган электр ускуналарини ўчиришда ишлатилади. Улар арзонлиги туфайли тобора кўпроқ қўлланилмоқда. Асосий қисми натрий карбонатдан иборатдир.

Металлоорганик бирикмаларни ўчиришда СИ-2 кукун ишлатилади. Унинг асосий қисмини фреон (114 Б2) билан тиндирилган селикоген заррачалари ташқил этади. Ёнғинга тушгач кукун заррачаларидан алангага кучли тормозловчи (ингибитор) сифатида таъсир қилувчи фреон ажралиб чиқади.

Кўпик ёнаётган юзага тушгач, уни қоплаб олиб, кислород киришидан тўсади ва ажралиб чиқаётган суюқлик ёнаётган юзани совитади. Кўпик асосан қаттиқ моддалар ва ёнувчан суюқликларни ўчиришда ишлатилади. У

пайдо бўлишига кўра икки хил бўлади: кўпик ҳосил қилувчи қоришмани ҳаво оқими билан механиқ аралаштирув орқали олинадиган ҳавомеханиқ ва ишқор эритмаси билан кислотанинг аралашини натижасида пайдо бўладиган кимёвий кўпик.

Маълумки, ёнғин пайтида ёнаётган юзаларни қоплаш учун кўплаб миқдорда кўпи ҳосил қилиш керак бўлади. Бунинг учун кўпик ҳосил қилувчи модда (пенообразовател)ларни кучли босимдаги сув ёки ҳаво билан аралаштирилади. Бу жараён махсус узлуксиз ишловчи аппаратлар – кўпик генераторлари ёрдамида амалга оширилади. Кўпик ҳосил қилувчи моддалар кукун ҳолида бўлиб, одатда бирон-бир кислотанинг (кўпинча олтингурут кислотасининг) тузидан ва ишқорий қисми эса натрий бикарбонатнинг аралашмасидан ташқил топади.

Кўпик генераторлари икки турли бўлиб (ПГ-50М ва ПГ-100), ёнувчи ҳамда енгил алангаланувчан суюқликларни ўчиришда ишлатилади ва фақат ўлчамлари билан фарқланади. Масалан, 16.1-расмда ПГ-100 нинг схемаси тасвирланган.

Генератор босим остидаги сув тармоғига улаш учун мўлжалланган штуцер (1), учлик (2), вакуум камераси (4)да сувнинг оқими туфайли керакли сийракланиш ҳосил бўлиши учун диффузор (3), кукунни элаш учун металлдан ясалган тўр (6), таъминловчи бункер (5), кўпик чиқарувчи штуцер (7), шарсимон клапан (8), манометр (9) дан иборат.

Диффузор устки ва таъминловчи бункернинг қуйи қисмида сув бериш вақтинча ёки бутунлай тўхтатилганда сув орқага қуйилмаслиги ва кукунни намламаслиги учун шарсимон клапан ўрнатилган. Кукун, намланса ва қотиб қолса, кўпик генераторини очиб тозалаш керак бўлади. Сувнинг босимини назорат қилиб туриш учун штуцер яқинига манометр ўрнатилади.

ПГ-100 ни икки киши бошқаради: бири таъминловчи бункерга кўпик ҳосил қилувчи кукун солиб, генераторни ишга тушириб юборади, иккинчиси эса ҳосил бўлаётган кўпикни аланга устига йўналтиради ва шлангларнинг бурилиб қолмаслигини назорат қилиб туради. Штуцердаги сувнинг босими

манометр бўйича иш босими (4-6 атм.б.) қийматига етгач, таъминловчи бункерга кукун солинади. Шу иш босими остида кўпик 15 м. юқорига етказиб берилади. Ўт ўчирувчи шлангнинг диаметри 75 мм. бўлганда кўпик пайдо бўлиш жараёни яхши бўлиши учун узунлиги 60 м. дан кам бўлмаслиги керак. ПГ-100 нинг иш унумдорлиги секундига 100 литрни, оғирлиги 24 кг. ни ташқил қилади. Бу генератор ёнувчи суюқлик сақланувчи бир неча идишларни кўпик билан таъминлай олиши мумкин.

Ҳозирги пайтда кўпик ҳосил қилиш унумдорлиги катта бўлган кўпик генераторлари (ГПС-200, ГПС-600 ва ГПС-2000) қўлланилмоқда. Кўпик ҳосил қилувчи қоришма марказдан қочма пуркагичга узатилади. Қоришманинг томчилари қобикда конфузор орқали ташқаридан келаётган ҳаво билан аралашади. Бу аралашма металл тўр катакларидан ўтиб карраллиги 80 га тенг бўлган кўпик ҳосил қилади ва ёнаётган юзаларга йўналтирилади.

ХУЛОСА ВА ТАКЛИФЛАР

Дори воситаларини сотувчи корхоналарда даромадлар ҳисоби ва аудитининг назарий, ташкилий ва методологик асосларига бағишланган тадқиқотлар асосида қуйидаги хулосаларга келинди:

1. Бозор иқтисодиёти шароитида даромад корхоналар хўжалик фаолиятининг натижаларини ифодаловчи, шунингдек уларнинг мақсадини белгилаб берувчи асосий кўрсаткич саналади. Даромад хўжалик юритувчи субъектларнинг макон ва замонда фаолият кўрсатиши ва ривожланишининг асоси (негизи) ҳисобланади.

2. Адабиётларда ва меъерий ҳужжатларда даромадга берилган таърифлар ва фикрларни умумлаштирган ҳолда дори воситаларини сотувчи корхоналарининг даромадини қуйидагича тавсифлашни таклиф қиламиз: « Дори воситаларини сотувчи корхоналарининг даромади – бу харид товарларни, ўзида ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулотларни, кўрсатилаётган хизматларни сотишдан ҳамда асосий фаолиятни амалга оширишда қўшимча вужудга келадиган бошқа операцион даромадлар (турли бошқа активларни сотишдан олинадиган, пеня, молиявий ёрдам каби) шунингдек фоиз, дивиденд ва бошқа молиявий фаолиятдан олинадиган тушумлар мажмуаси».

3. Дори воситаларини сотувчи корхоналар даромадларини ҳисобга олишда ҳам бошқа хўжалик юритувчи субъектлар сингари даромадларнинг меъерий ҳужжатлардаги таснифига асосланади. Шунинг билан бирга, бизнингча, савдо корхоналари даромадларини иқтисодий мазмуни бўйича қуйидагича таснифлаш, ҳисоб ва аудитини ўтказишда ушбу таснифга асосланиш мумкин: 1. Савдо фаолиятидан, яъни товарларни сотишдан олинган даромадлар; 2. Ўзида ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулотлар ва иш-хизматларни сотишдан олинган даромадлар; 3. Бошқа операцион даромадлар; 4. Молиявий фаолиятга оид даромадлар.

4. Бизнингча, даромадлар аудити деганда ушбу кўрсаткичнинг молиявий ҳисоботларда тўғри акс эттирилганлигини давлат ва хўжалик

юритувчи субъектларнинг манфаатлари нуктаи назаридан қонунлар ва бошқа меъёрий ҳужжатларга мос келишини ички ва ташқи назоратдан ўтказиш, таҳлил ва экспертиза қилиш, шунингдек даромадларни кўпайтириш ва унинг ҳисобини такомиллаштириш борасидаги консалтинг хизматларни кўрсатиш тизимини тушуниш керак.

5. Адабиётларда аудитни ўтказиш босқичлари, бу босқичларда қилинадиган ишлар таркиби турлича ёритилган. Уларни ўрганиш асосида савдо корхоналари даромадлари аудитини ўтказиш босқичларини қуйидагича белгилашни тавсия қиламиз: 1. Даромадлар аудитини ташкил этиш; 2. Даромадларнинг молиявий ҳисоботларда тўғри ақс этирилганлигини аниқлаш; 3. Даромадларни аудиторлик таҳлилидан ўтказиш; 4. Аудит натижаларини расмийлаштириш ва тақдим этиш.

6. Тадқиқотлар кўрсатишича, дори воситаларини сотувчи корхоналарда даромадлар аудитини ўтказиш бўйича режа ва махсус дастур ишлаб чиқилмаган. Амалиётда ҳам ушбу жараён махсус тузилган ёки намуна шаклидаги режа ва дастурларга асосланмасдан ўтказилмоқда. Шуларни инобатга олган ҳолда, биз даромадлар аудитини ўтказишнинг намунавий режаси ва дастурини ишлаб чиқдик.

7. Дори воситаларини сотувчи корхоналар даромадлари аудитнинг муҳим ва масъулиятли объекти ҳисобланади. У аудит жараёнида ёппасига аудит текширувидан ўтказилади. Чунки, даромадларнинг нотўғри аниқланиши таъкидланганидек, таъсисчиларга тўланадиган дивиденд суммасининг, бюджетга тўланадиган ягона солиқ суммаларининг ҳамда банкка топшириладиган нақд пул тушумининг ҳам нотўғри аниқланишига олиб келади. Шу сабабли, аудитор ушбу объектни текширишда аудиторлик рискини пасайтиришнинг барча имкониятларини ишга солиши лозим. Бизнингча, бунинг учун яна қуйидагиларга эътибор қаратиш керак:

- аудиторлик ташкилоти томонидан ушбу соҳани мукамал биладиган энг малакали аудиторларни сафарбар этиш;

-олинган даромадларни тасдиқловчи дастлабки ва йиғма ҳужжатларни ёппасига текшириш;

- тузилган ҳар бир бошланғич ҳужжатнинг ҳақиқийлигини ҳар томонлама экспертиза қилиш;

- савдо фаолияти ва савдо тушумини тасдиқловчи ҳужжатларнинг тузилиши бўйича масъул шахслардан қўшимча маълумотлар тўплаш.

8. Дори воситаларини сотувчи корхоналарда товарлар турли йўллар билан сотилади ва ўз навбатида сотишдан олинган даромадлар ҳам сотиш усулига боғлиқ равишда ҳисобга олинади: нақд пулга; пластик карточкалар орқали; пул ўтказиш йўли билан. Аудитор ҳам ўз навбатида товарларни сотишдан олинган даромадларни аудит қилишда ушбу усулларнинг ҳар бирига алоҳида ёндошади. Ишда товарларни алоҳида сотиш турлари бўйича аудиторлик текширувидан ўтказиш тартиби кўрсатиб берилди.

9. Даромадлар аудити самарадорлигини оширишнинг муҳим йўллари билан бири бўлиб, унинг кенг қамровли дастурини ишлаб чиқиш ҳамда бу дастурни амалиётда кенг жорий этиш ҳисобланади. Аудит дастурида, бизнингча, даромадларнинг ҳар бир турининг ҳолати, кўпайиши, камайиши, самарали ишлатилиши ва бошқа жиҳатларини чуқур аудиторлик таҳлил этишга имкон берувчи саволлар ўз ўрнини топиши лозим.

10. Аудиторлик текширувларининг самарадорлигини ошириш, чунончи, аудит текширувлари таъсирчанлигини кучайтириш, уларни тадбиркорлар учун фойдалилик даражасини яхшилаш, аудиторлар мовқеини яхшилашни бугунги куннинг энг муҳим вазифаларидандир. Бу бевосита даромадлар аудитига ҳам тегишли. Даромадлар аудитини ҳам услуби, ҳам ташкилий жиҳатдан тубдан яхшилаш зарурати мавжуд.

15. «Кўк Олмос» МЧЖнинг молиявий натижа кўрсаткичлари унчалик ёмон аҳволда бўлмасада, йилдан-йилга самарадорлик кўрсаткичлари пасайиб бормоқда. Буни товарлар сотиш рентабеллик кўрсаткичи таҳлил қилинганда ҳам кўриш мумкин, у 2015 йилда 11.7 %ни 2016 йилда 11.2 %ни ташкил қилиб -0.5 % пасайган.

Шу сабабли, МЧЖ молиявий натижаларини яхшилаш чораларини кўриши лозим. Бизнингча, бундай чора – тадбирлар қуйидагиларга қаратилган бўлиши керак:

- сотилаётган у ёки бу товар турлари бўйича монопол ўринни эгаллашга эришиш;

- савдодан ташқари ишлаб чиқариш фаолиятлари ҳисобига ҳам фойда олишга интилиш;

- доимо ўзгарувчан конъюктурага қараб товарлар ассортиментини янгилаб туриш;

- ортиқча асосий воситаларни сотиш ёки ижарага бериш;

- мавжуд моддий ресурслардан, ишлаб чиқариш қувватларидан ва иш майдонларидан, ишчи кучи ва иш вақтидан оқилона фойдаланиш асосида муомала харажатларини пасайтириш;

- товарларни сотиш бозорини кенгайтириш;

- товарларни кредитга бериш орқали истъемолчиларга сотиш ва бошқалар.

Ушбу чора – тадбирларни «Кўк Олмос» МЧЖ хўжалик фаолиятига тадбиқ этиш, фикримизча ўз натижасини беради.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

I. Меёрий - ҳуқуқий ҳужжатлар

1.1. Ўзбекистон Республикаси Қонунлари

1. Ўзбекистон Республикаси Конституцияси.—Т. «Ўзбекистон», 2008. - 40 б.

2. «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида» (Янги таҳрири) 2016 йил 13 апрель

3. «Аудиторлик фаолияти тўғрисида». 2000 йил 26 май. (13.12.2002 йилда ўзгартиришлар киритилган)

4.Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси: Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлиги.-Т.: “Адолат”, 2010 й.-400б

1.2. Ўзбекистон Республикаси Президентининг Фармонлари ва Қарорлари

5. Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини янада такомиллаштириш ҳамда улар кўрсатаётган хизматлар сифати учун жавобгарликни ошириш тўғрисида» ги Қарори, 2007 йил 4апрел, № ПҚ-615.

6. Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Тадбиркорлик субъектлари томонидан тақдим этиладиган ҳисобот тизимини такомиллаштириш ва уни ноқонуний талаб этганлик учун жавобгарликни кучайтириш тўғрисида»ги Қарори. 2005 йил 15 июнь, № ПҚ-100.

7. “Ишлаб чиқариш ва ижтимоий инфратузилмани янада ривожлантириш юзасидан кўшимча чора-тадбирлар тўғрисида” Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2009 йил 10 январ, № ПҚ-1041.

1.3. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг Қарорлари, Халқаро ташкилотлар, Ўзбекистон Республикаси Вазирликлари ва Қўмиталари меёрий-ҳуқуқий ҳужжатлари

8. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Статистик вамолиявий ҳисоботни янада такомиллаштириш борасида чора-тадбирлар тўғрисида»ги Қарори. 2002 йил 25 июн, № 30.

9. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширувларининг аҳамиятини ошириш тўғрисида»ги Қарори. 2000 йил 22 сентябр, № 365.

10. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Қорхоналардаги ички аудит хизмати тўғрисида Низомни тасдиқлаш тўғрисида»ги Қарори. 2006 йил 16 ноябр, № 215.

11. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Хўжалик юритувчи субъектлар харажатлари ва молиявий натижаларининг шаклланиши ҳисоби тартибини такомиллаштириш тўғрисида»ги Қарори. 2003 йил 15 октябрь, № 444

12. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Маҳсулот (ишлар, хизматлар) ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида » Низомни тасдиқлаш тўғрисидаги Қарори. 1999 йил 5 феврал №54-сон.

13. «Истеъмол товарлари билан улгуржи ва чакана савдо қилишни тартибга солишга доир қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида» Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил 19 мартдаги 125-сон қарори.

14. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Ўзбекистон Республикаси ҳукуматининг истеъмол товарлари олиб келиш ва сотиш масалалари бўйича айрим қарорларига ўзгартириш, қўшимчалар киритиш ва уларнинг айримларини ўз кучини йўқотган деб ҳисоблаш тўғрисида» 2003 йил 16 октябрдаги 446-сон қарори 1-иловасининг 14-банди билан.

15. Ўзбекистон Республикаси Молия вазирининг 2002 йил 27 декабрдаги « Молиявий ҳисобот шакллари ва уларни тўлдириш қоидаларини тасдиқлаш тўғрисида»ги 140-сон буйруғи. ЎзР АВ томонидан 2003 йил 24 январда рўйхатдан ўтказилган, №1209. (кейинги ўзгаришлар билан)

16. 2-сон БҲМС «Асосий хўжалик фаолиятдан тушган даромадлар» ЎзР.АВ 14.08.1998 йил 483-сон

17. 3- сон БҲМС “Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот” ЎЗР. АВ27.08.1998 йил 484-сон

18. 3-сон АФМС “Аудитни режалаштириш” ЎЗР. АВ томонидан 10.11.1999 йил 837-сон

19. 70-сон АФМС “Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик хулосаси ” ЎЗР. АВ томонидан 10.03.2001 йил 1016-сон

II. Ўзбекистон Республикаси биринчи Президенти Ислон Каримов асарлари ва Ўзбекистон Республикаси Президенти Ш.Мирзиёев сўзлаган нутқлари

20. Каримов И.А. Озод ва Обод Ватан, Эркин ва фаровон ҳаёт – пировард мақсадимиз. 8 - том. - Т.: Ўзбекистон., 2000. -528 бет.

21. Каримов И.А. Жаҳон молиявий-итисодий инқирози, Ўзбекистон шароитида уни бартараф этишнинг йўллари ва чоралари. - Т.:Ўзбекистон, 2009. - 56 бет.

22. Каримов И.А. Асосий вазифамиз-ватанимиз тараққиёти ва халқимиз фаровонлигини янада юксалтиришдир.-Т.: Ўзбекистон, 2010.- 77 бет.

23. Мирзиёев Ш. Танқидий таҳлил, қатъий тартиб-интизом ва шахсий жавобгарлик – ҳар бир раҳбар фаолиятининг кундалик қондаси бўлмоғи керак. Ўзбекистон Республикаси Президенти Шавкат Мирзиёевнинг мамлакатимизни 2016 йилда ижтимоий-иқтисодий ривожлантиришнинг асосий яқунлари ва 2017 йилга мўлжалланган иқтисодий дастурнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамасининг кенгайтирилган мажлисидаги маърузаси. – «Халқ сўзи», 2017 йил 16 январь

24. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги Фармони: “Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида” (ПФ-4947-сон).

III. Илмий монография, ўқув қўлланма ва дарсликлар

25. Абдукаримов И.Т. Молиявий ҳисоботни ўқиш ва таҳлил қилиш йўллари. – Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 1999.

26. Абдукаримов Б.А. ва бошқ. Корхона иқтисодиёти. Дарслик. - Т.: Фан,2005. - 287 б
27. Абдукаримов Б.А. Ички савдо иқтисодиёти. Дарслик. 2-қисм. – Т.: Фан ва технология, 2008, 100-б.
28. Акрамов Э. А. Корхоналарнинг молиявий ҳолати таҳлили.–Т.: Молия,2003 йил. – 224 б.
29. Аудиторлар учун қўлланма. М.М.Тулахўжаева ва Р.Д.Дўстмуродовлар таҳрири остида. – Т.: Ўзбекистон Бухгалтерлар ва Аудиторлар Миллий Ассоциацияси босмохонаси, 2005. - 196 б.
30. Аннаев М.Б. Савдо корхоналарида даромадлар ҳисоби ва аудитининг долзарб масалалари. Монография. - Т.: Наврўз, 2011. - 138 бет.
31. Ваҳобов А.В. ва бошқ. Молиявий ва бошқарув таҳлили. Дарслик. - Т.:Шарқ, 2005. - 480 б.
32. Дўстмуратов Р.Д. Аудит асослари. Дарслик.-Т.: Ўзбекистон миллий энциклопедияси, 2003. - 612 б.
33. Дўстмуратов Р.Д. Аудиторлик фаолияти: назария, услубиёт ва амалиёт. Монография-Т.: Молия, 2007. - 276 б.
34. Исроилов Б.И.Солиқлар ҳисоби ва таҳлили: муаммолар ва уларнинг ечимлари. Монография. – Т.:Ўзбекистон, 2006. - 272 б.
35. Каримов А.А. ва бошқ. Бухгалтерия ҳисоби.–Т.: Шарқ, 2004. – 592 б.
36. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии с о стандартами ГААР. М.: Дело, 2000г 432 бет
37. Маматов З.Т. Аудит: муаммолар ва ривожлантириш истиқболлари. Монография. - Т.: ТМИ, 2004.-348 б.
38. Мусаев Ҳ.Н. Аудит. Дарслик. – Т.: Молия, 2003. - 179 б.
39. Мухаммедов М.М. и др. Экономика торговли. Уч. пос. – Самарканд, СамКИ, 1998. - 282 б.
40. Маликов Т.С. Молиявий қарорлар қабул қилиш асослари. - Т.: Шарқ,1996, 5-бет.

41. Николаева С.А. Доходы и расходы организации, теория, перспективы. М.: «Аналитика-Пресс», 2000г
42. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). - М.: ИНФРА-М, 2006.-279 с.
43. Пардаев М. К. Иқтисодий таҳлил. Ўқув қўлланма. 2-қисм.-Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 2001. – 256 б.
44. Санаев Н. Аудит ва тафтиш. - Т.: Фан, 1997.
45. Ташназаров С.Н. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи: Халқаро вამиллий жиҳатлар. Монография. - Т.: Иқтисод-молия, 2009. - 168 б.
46. Терехова В.А..Международные и национальные стандарты учета ифинансовой отчетности : 2-е изд., перераб. и допол./-СПб: Питер, 2003. -272 с.54-56 бетлар
47. Тошмуродов Т. Солиқлар: изоҳли луғат. – Т.: Меҳнат, 2003, 46-47-б.
48. Тўлаходжаева М.М. Ўзбекистон Республикасида молиявий назорат тизими.-Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 1998.
49. Уразов К.Б. Савдода бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортиш.– Т.:Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 2004.–336 б.
50. Уразов К.Б. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. 2-қисм. Маъруза матни. – Самарқанд, СамИСИ, 2004. - 228 б.
51. Уразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг концептуал масалалари. Монография. - Т.: Фан, 2005, 234 –б;
52. «Экономика торговли», Учебник, Коллектив авторов. - М.: Экономика, 1990, ст. 192., «Торговая дело: экономика и организация», Учебник, Коллектив авторов, М.: ИНФРА-М, 1997, ст. 122.,
- IV. Диссертациялар ва битирув малакавий иш авторефератлари**
53. Дусмуратов Р.Д. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг шаклланиши ваунинг услубиятини такомиллаштириш: иқт. фан. док....дисс. автореф.– Т.:ЎзР БМА, 2006.-34 б.

V. Интернет сайтлари.

1. www.ziyonet.uz
2. www.tfi.uz
3. www.lex.uz
4. <http://www.audit-it.ru>
5. <http://www.analitic.ru>
6. <http://www.buh.ru/documents.aspx>
7. <http://www.bookpost.ru>
8. [http://www.cfin.ru/finanalizis /](http://www.cfin.ru/finanalizis/)
9. <http://www.optim.ru/fin>
10. <http://www.soliq.uz>
11. www.gaap.ru
12. www.accountingreforms.ru

ИЛОВАЛАР