БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ: ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР ВА ТАРАҚҚИЙ ЭТТИРИШ ОМИЛЛАРИ

МОНОГРАФИЯ



САМАРҚАНД

ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ ОЛИЙ ТАЪЛИМ, ФАН ВА ИННОВАЦИЯЛАР ВАЗИРЛИГИ

САМАРҚАНД ИҚТИСОДИЁТ ВА СЕРВИС ИНСТИТУТИ

С.Н.Ташназаров, Д.Ж. Пашахаджаева, Н.К.Алимова, Ю.Ш.Рахманова, Ф.З.Юсупова, Д.С.Ташназарова, Н.С.Тошназарова

БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ: ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР ВА ТАРАҚҚИЙ ЭТТИРИШ ОМИЛЛАРИ

МОНОГРАФИЯ

Самарқанд-2023

УЎК: 657.26
Т 29
КБК: 65.052

С.Н.Ташназаров, Д.Ж. Пашахаджаева, Н.К.Алимова, Ю.Ш.Рахманова, Д.С.Ташназарова, Н.С.Тошназарова, Ф.З.Юсупова. ***Бухгалтерия ҳисоби: халқаро стандартлар ва тараққий эттириш омиллари.*** *[Матн]: монография / Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институти – Самарқанд.: "STEP-SEL" МЧЖ. Нашриёти, 2023 – 336 бет.*

Монография Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2020 йил 24 февралда қабул қилинган ПҚ-4611-сонли "Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтишнинг қўшимча чора-тадбирлари тўғрисида"ги Қарорида кўрсатилган вазифаларни бажаришга муайян даражада хизмат қилади. Ушбу ишда МҲХСларига ўтишни жадаллаштириш омиллари, молиявий бухгалтерия ҳисоби ва бошқарув бухгалтерия ҳисоби, унинг мақсади ва вазифалари, МҲХС асосида фойда солиғи ҳисоби, инвестициявий кўчмас мулкнинг тан олиниши ва баҳоланиши, молиявий ҳисоботда ўз аксини топган. Шу билан бир қаторда мазкур илмий ишда корхоналарда таннарх бухгалтерия ҳисоби, даромадлар ва харажатлар ҳамда якуний молиявий натижалар ҳисобини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш масалалари ёритилган. Ишда савдо ва меҳмонхона фаолиятида иқтисодий самарадорлик ва унинг бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш масалалари ҳам ўрин олган. Илмий ишдаги тавсиялар молиявий ҳисоботнинг шаффофлиги ва жозибадорлигини оширади.

Тақризчилар:

А.Н.Тураев – и.ф.д, профессор. (ТДИУ)
А.И.Аликулов - и.ф.д, профессор. (СВМЧБТУ)
Б.Ф.Боронов - Б.Ф.Боронов (DSc) (СамИСИ)

Монография институт Кенгашининг 2023-йил 10 - октябрдаги мажлисда муҳокама қилинган ва нашрга тавсия этилган. (31.10.2023-йил 3-сонли мажлис баёни).

ISBN: 978-9910-752-37-7

© С.Н.Ташназаров, Д.Ж. Пашахаджаева, Н.К.Алимова, Ю.Ш.Рахманова, Д.С.Ташназарова, Н.С.Тошназарова, Ф.З.Юсупова. СамИСИ. 2023 й.
©"STEP-SEL" МЧЖ. Нашриёти. 2023 й.

КИРИШ

Ўзбекистон Республикаси Президенти Шавкат Мирзиёевнинг Олий Мажлисга мурожаатномасида “Иқтисодиёт – бу ҳисоб-китоб дегани. Ҳар бир ишимизда пухта ҳисоб-китоб биринчи ўринда туриши лозим. Акс ҳолда, ҳамма ишимиз эски ҳаммом, эски тос бўлиб қолаверади” – деб таъкидлаганлари ҳам бухгалтерия ҳисоб-китоб ишларини замонавий даражага кўтаришни кўзда тутади.

Шу муносабат билан мамлакатимизда бухгалтерия ҳисобини халқаро стандартлар даражасига олиб чиқиш учун бир қанча меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар қабул қилинди. Жумладан, мамлакатимизда МҲХСларига ўтишни таъминлаш мақсадида Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги ПФ-4720-сон “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида”ги фармони, Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2019 йил 3 мартдаги ПҚ-4265-сон “Кимё саноатини янада ислоҳ қилиш ва унинг инвестициявий жозибадорлигини ошириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги қарори ва 2019 йил 17 январдаги ПҚ-4124-сон “Кон-металлургия тармоғи корхоналари фаолиятини янада такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги қарорлари билан йиллик молиявий ҳисоботнинг МҲХСларига мувофиқ эълон қилиниши ва уни Аудитнинг халқаро стандартлари (АХС) асосида ташқи аудитдан ўтказилиши бўйича вазифалар юклатилди.

Бугунги кунда Ўзбекистонда бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини жаҳон андозалари даражасига чиқаришнинг ягона йўли бу молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини ва илғор хорижий тажрибаларни, соҳага доир жаҳон адабиётлари ва ҳужжатларини ўрганиш ҳамда уларни мамлакатимиз иқтисодиётининг хусусиятларини ҳисобга олган ҳолда жорий қилишдан иборатдир. Бу йўл энг долзарб ва ўта муҳим йўлдир.

Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларининг жорий қилиниши молиявий ҳисоботлардаги ахборотларнинг ишончлилиги ва объективлигини ошириш билан бир қаторда хорижий

инвестицияларни мамлакатимиз итисодиётига киритишда муҳим восита бўлиб хизмат қилади.

Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтишининг зарурияти яна шу билан белгиланадики, дунё бозорларига чиқиш, мамлакатимиз экспорт салоҳиятини юксалтириш, дунё хом-ашё ва валюта биржаларига котировка қилиш, дунё банкларидан кредит олиш учун компания ва ташкилотлар томонидан МҲХСга мувофиқ молиявий ҳисобот тузишни талаб этилиши билан белгиланади.

Ушбу устувор вазифани ҳал қилиш мақсадади МҲХСларни тўлиқ тизимли жорий қилинишини ҳамда бу борада кадрлар тайёрлашни тубдан яхшилашга қаратилган алоҳида қарор қабул қилинишига зарурият юзага келди. Шу муносабат билан Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2020 йил 24 февралда ПҚ-4611 “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида” Қарори қабул қилинди. Ушбу Қарорнинг мақсади МҲХСларга ўтиш орқали:

мамлакатимизда хорижий инвестицияларнинг кириб келиши учун инвестицион муҳитни яхшилаш, компанияларнинг инвестициявий жозибадорлигини ошириш;

хорижий инвесторларни зарур ахборотлар билан таъминлаш, ҳисоботларнинг мазмуни ва таркибини ахборот фойдаланувчиларнинг эҳтиёжларига уйғунлаштириш;

корпоратив бошқарув тамойилларини жорий қилишни таъминлаш;

Ўзбекистон компаниялари ва банкларининг халқаро фонд ва молия бозорларига кириш имкониятларини кенгайтириш;

акциядорлик жамиятлари, холдинг компаниялар ва бошқа корхоналарнинг экспорт операциялари ҳажмини ошириш;

компанияларнинг рақоботбардошлигини ошириш;

бухгалтерия ҳисоби ва аудит соҳалари мутахассисларини тайёрлаш тизимини халқаро стандартлар даражасига кўтариш.

Мазкур Қарор мамалакатимизда бухгалтерия ҳисобини ривожлантиришдаги жуда катта тарихий аҳамиятга эга бўлган ҳужжат ҳисобланади. Бу ҳужжатнинг қабул қилиниши учун

мамлакатимизда ҳаётий зарурий шарт-шароитларга қуйидаги омилларни киритишимиз мумкин:

мамлакатимизга хорижий инвестицияларнинг кириб келиши учун жуда катта имконият яратилди. Қонуний муҳит юзага келди. 2019 йил 26 декабрда “Инвестициялар ва инвестиция фаолияти тўғрисида” Қонуннинг янги таҳрири қабул қилинди. Қонунда ошкоралик ва очиқлик, инвестиция фаолиятини амалга ошириш эркинлиги, янада кенгайтирилди, уларнинг кафолатлари янада мустаҳкамланди.

Ўзбекистон инновацион иқтисодиётга ва рақамли иқтисодиётга босқичма-босқич ўтмоқда. Рақамли иқтисодиёт ягона ахборот базасига таянади, қайсики ушбу ахборотларнинг салмоқли қисми бухгалтерия ҳисобида шаклланади. Бухгалтерлик ва бошқарув тизимларининг ягона базада электрон интеграциялашуви рақамли иқтисодиётнинг асосий белгисидир. Бухгалтерия ҳисобининг ахборот базасининг шаклланиши МҲХСларига таянади. Шу боис, рақамли иқтисодиёт мамлакатимизда МҲХСга ўтишни зарурият қилиб қўйди. Шу боис, тўлиқ асосда айтиш мумкинки, МҲХСларига ўтиш рақамли иқтисодиётнинг муҳим ва ажралмас қисмидир. МҲХСларига ўтиш иқтисодиётимизнинг асосий тўсиғи бўлиб келаётган коррупцияга қарши курашишнинг энг самарали воситасидир.

Президент Қарорида қўйилган вазифаларни амалда ижросини таъминлаш учун қуйидаги ишларни амалга ошириш лозим, деб ўйлаймиз:

Ўзбекистондаги бухгалтерия ҳисоби ва аудит соҳасида профессионал ташкилотларнинг МҲХС Кенгашига ҳамда Бухгалтерларнинг Халқаро Федерациясига аъзо бўлиш, уларга аъзолик бадалларини тўлаш, давлат даржасида ҳамкорлик олиб бориш, делегациялар алоқаларни ўрнатиш, Ўзбекистонда МҲХСларига ўтишни халқаро ташкилотлар томонидан эътироф этилишига эришиш лозим;

МҲХСлари ва стандартларга интерпретацияларни ўзбек тилига расмий таржима қилиш, МҲХСлари Кенгаши томонидан ушбу

МҲХСларнинг ўзбек тилидаги версияларини расмий тан олинишига эришиш;

мамлакатимиздаги акциядорлик жамиятлари, масъулияти чекланган жамиятлар ва бошқа корхоналарнинг ихтиёрийлик асосида ўз ташаббуслари билан МҲХСлари асосида молиявий ҳисоботга ўтишларига эришишимиз лозим. Корхона ва ташкилотлар ўзлари МҲХСларига ўтишда наф олишлари, унинг афзалликларини ҳис қилишлари лозим. МҲХСлар орқали инвестициявий жозибадорлигига эришиш йўли билан корхоналарнинг молиявий барқарорлигини таъминлаш стратегик аҳамиятга эга бўлган вазифа сифатида қаралиши лозим;

МҲХСлари талабларига тўлиқ жавоб берадиган Ўзбекистон Молиявий ҳисоботнинг миллий стандартлари (МҲМС)ни ишлаб чиқиш лозим. МҲХСлари ва МҲМСлари ўртасидаги тафовутларга барҳам бериш керак. Имкон қадар мувофиқлаштириш керак. МҲХСларда мавжуд бўлган, лекин МҲМСлар таркибида бўлмаган стандартларни ҳам ишлаб чиқиш керак. Стандартларга интерпретациялар ишлаб чиқишни йўлга қўйиш керак. Бухгалтерия ҳисоби бўйича бошқа қонун ости меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларни, жумладан Низомлар ва қоидаларни ҳам стандартларга айлантириш керак. Ўзбекистонда мукаммал молиявий ҳисоботнинг миллий стандартлари тизими шаклланиши лозим;

молиявий ҳисоботда акс эттирилаётган ахборотларнинг сифатини ошириш мақсадида унинг таркиби ва мазмунини ахборот фойдаланувчилар манфаатларига мувофиқлаштириш, ахборотларга ишлов бериш ва уларни узатишда энг илғор усул ва услублардан фойдаланиш, халқаро инструментлар ва стандартларини ҳамда МҲХСлар талабларига тўлиқ мувофиқ келадиган такомиллашган намунавий молиявий ҳисобот форматларини жорий қилиш;

бухгалтерлар ва аудиторларни МҲХСлари бўйича сертификатлашнинг самарали миллий тизимини жорий этиш, аккредитацияланган ўқув марказларида илғор хорижий тажрибалар асосида ўқув жараёнлари ва ўқув-услубий таъминотини ташкил этиш, имтиҳонларни ўтказиш ва натижаларини баҳолашнинг

шаффофлигини таъминлаш. олий таълим муассасаларида бухгалтерия ҳисоби ва аудитга оид фанларнинг мазмунини ривожланган мамлакатлар университетлардаги ўқув режалари ва дастурларига (селаббус) мувофиқлаштириш, ўқув дастурларини халқаро аккредитациядан ўтказиш, педагог кадрларни қайта тайёрлаш, педагог кадрларни халқаро сертификатлаш мақсадида ўқув марказларида ва хорижий университетларда малака оширишини ва имтиҳонларни топширишини ташкил этиш, илғор университетлардаги дарсликлар билан таъминлаш.

Халқаро тажрибаларда бухгалтерия ҳисоби тизими молиявий бухгалтерия ҳисоб ва бошқарув бухгалтерия ҳисоби каби таркибий қисмлардан ташкил топган. Шу нуқтаи назардан бугунги кунда бухгалтерия ҳисоби фани ҳам молиявий бухгалтерия ҳисоби ва бошқарув бухгалтерия ҳисобига бўлиб ўрганилмоқда. Молиявий бухгалтерия ҳисоби бу асосан ташқи ахборот фойдаланувчиларга молиявий ҳисобот кўринишида ахборотларни тақдим қилиш бўлса, бошқарув бухгалтерия ҳисоби эса ички ахборот фойдаланувчилар, яъни менежерларга қарорлар қабул қилишлари учун фойдали ахборотларни етказиб бериш қуйитизимига айтилади.

Албатта, ушбу қўйилган вазифаларни мукаммал даражада бажариш учун МҲХСларини жадал жорий қилиш масалалари бўйича тадқиқотлар олиб боришни тақозо этилади. Мазкур монографияда янги Ўзбекистонда инновацион иқтисодиётни ривожлантириш шароитида молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини (МҲХС) жадал жорий қилиш ва ташкил этиш, Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари асосида корхоналарда активлар, мажбуриятлар, хусусий капитал, даромадлар ва харажатларни тан олиш ва баҳолаш ҳамда молиявий ҳисоботда акс эттириш, бошқарув бухгалтерия ҳисобининг долзарб масалалари ва уларнинг ечимлари баён этилган.

I БОБ. БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИНИ РИВОЖЛАНТИРИШНИНГ НАЗАРИЙ ВА МЕТОДОЛОГИК АСОСЛАРИ

1.1. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтишдаги тажрибалар ва жадаллаштириш омиллари (и.ф.д., проф. С.Н. Ташназаров)

Мамлакатимизда бухгалтерия ҳисобини халқаро стандартлар даражасига олиб чиқиш учун бир қанча меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар қабул қилинди. Жумладан, мамлакатимизда МҲХСларига ўтишни таъминлаш мақсадида Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги ПФ-4720-сон “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида”ги фармони, Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2019 йил 3 мартдаги ПҚ-4265-сон “Кимё саноатини янада ислоҳ қилиш ва унинг инвестициявий жозибадорлигини ошириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги қарори ва 2019 йил 17 январдаги ПҚ-4124-сон “Кон-металлургия тармоғи корхоналари фаолиятини янада такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги қарорлари билан йиллик молиявий ҳисоботнинг МҲХСларига мувофиқ эълон қилиниши ва уни Аудитнинг халқаро стандартлари (АХС) асосида ташқи аудитдан ўтказилиши бўйича вазифалар юклатилди.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2020 йил 24 февралдаги “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида” 4611-сон қарори асосида акциядорлик жамиятлари, тижорат банклари, йирик солиқ тўловчилар тоифасига кирувчи корхоналар, суғурта ташкилотлари 2021 йилги молиявий ҳисоботларини МҲХСлари асосида тақдим этиш, бухгалтерларни халқаро сертификатлаш, олий таълим соҳасида ўқув режалари ва дастурларина халқаро стандартларга мувофиқлаштириш вазифалари юкланган. Корхоналарда МҲХСларига ўтишда эришилган ютуқларни таҳлил қилиш, илғор тажрибаларни оммалаштириш, МҲХСларни жорий этишни жадаллаштириш борасидаги яна олдимизда турган вазифаларимизни

таҳлил қилиш зарурияти мавжуд деб ҳисоблаймиз. Чунки, МҲХСларига ўтиш муҳим жараён, орқага қайтмайдиган жараён, уни жорий этиш маълум бир вақтни талаб этадиган жараён ҳисобланади. МҲХСларига мукаммал ўтишда энг муҳим омил бу инсон омилидир. Ушбу соҳадаги мутахассисларни МҲХСларга ўқитиш, кўникма ва тажрибаларни шакллантириш зарур ҳисобланади. Шу боис, бу борада олдимизда турган вазифаларни жадал ижро этишимиз талаб этилади.

2020 йил июнь ойида ўтказилган “Ҳозирги замон бизнеси ва инвестицияларда МҲХС” мавзусидаги II халқаро онлайн-конференцияда Д.Султонов “ҳукумат жаҳон иқтисодиётига интеграцияни жадаллаштириш сиёсатини ҳаётга жадал жорий этмоқда. Бу мақсадга рақобатбардош иқтисодиётни яратиш орқали эришиш мумкин, бунда муҳим таркибий қисмлардан бири хорижий ҳамкорлар ишониши мумкин бўлган юқори сифатли молиявий ахборотнинг мавжудлиги ҳисобланади. Бундай ишончга МҲХС асосида ҳисоботлар тайёрлаш орқали эришиш мумкин. Молия вазирлиги уларни амалга ошириш бўйича ваколатли орган этиб белгиланиб, МҲХСга босқичма-босқич ўтиш ва ушбу соҳада кадрлар тайёрлашнинг замонавий усуллари бўйича “йўл харитаси” тасдиқланди”[1] деб ахборот бериши мамлакатимизнинг бу борада олиб бораётган ишларнинг ёрқин натижасидир.

Ўзбекистондаги халқаро сетификатли мутахассислар Татьяна Назарова, («ElectEx» компанияси директори, ACCA DipIFR) ва Андрей Байрашев (Ушбу компанияда МҲХС ва бошқарув бухгалтерия ҳисоби бўйича эксперт, ACCA DipIFR, CIMA Adv Dip MA) фикрича “биз етарли даражада таъкидладикки, Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси концептуал ҳолатларни инобатга олади, қайсики ушбу ҳолат МҲХСлари бўйича активлар ва мажбуриятларни баҳолаш бўйича ноаниқликлар ва мунозараларга доир элементларини муваффақиятли ҳал қилади.”[2]

[1]Д.Султанов. Узбекистан ускоряет переход на международные стандарты финотчетности // https://uzdaily.uz/ru/post/53013 (2020)

[2] Татьяна Назарова, Андрей Байрашев. Что происходит с внедрением МСФО в Узбекистане? // https://podrobno.uz/cat/obchestvo/chto-proiskhodit-s-vnedreniem-msfo-v-uzbekistane/ (2022)

Ф.Б.Киличева ва Н.М.Имамовалар “молиявий ҳисобот ахборотлари фойдаланувчилари, жумладан биринчи навбатда инвесторлар учун шаффоф ахборотларни таъминловчи бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботнинг стандартлар тизимини шакллантириш”[3] вазифасининг қўйилиши ҳам мақсадга мувофиқ ҳисобланади. Бизнинг фикрича, яратилаётган миллий стандартлар тизими етарли даражада халқаро стандартларга мувофиқ бўлишлиги керак деган тушунчани айнан юқоридаги фикрлар исботлаб турибди.

Д.Дергачева, Т.Шайдановларнинг “Ўзбекистон Республикаси компанияларининг МҲХСга ўтишнинг биринчи босқичи натижалари баҳоланди. Аниқландики, МҲХСларига ўтиш компаниялар учун ижобий томонлари билан бир қаторда салбий томонлари ҳам намаён бўлди ва таъкидлаш лозимки МҲХСларига ўтиш мураккаб, кўп қиррали жараён бўлиб, қайсики иқтисодий тараққиёт суръатлари билан мувофиқ ҳамда амалдаги бухгалтерия ҳисоби тизими ва бахгалтер-амалиётчиларнинг тааллуқли янги билимларга тайёрлигига мутонасиб равишда рўй бериши керак.”[4] деган фикрлари ҳам айнан ҳақиқат.

Ашурова Н.Ф., Пардаева З.А ўзларининг “Ўзбекистон Республикаси ҳисоб ва ҳисобот тизимида МҲХС қўллашнинг замонавий ҳолати” номли мақолаларида “Бугунги кунга қадар Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан IFRS тўлиқ қўлланилиши керак бўлган ташкилотлар рўйхати тақдим этилган бўлиб, у жами 469 та ташкилотни ўз ичига олади, хусусан: Банклар – 32; Суғурта компаниялари - 40 та; Акциядорлик жамиятлари – 170 та; Йирик солиқ тўловчилар – 227 та”[5] статистик маълумотларни келтириб ўтган.

---

[3] Ф.Б.Киличева ва Н.М.Имамова. Международный опыт МСФО и его внедрение в Узбекистане //Бюллетень науке и практики. Т.8.№3. 2022 https://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnyy-opyt-msfo-i-ego-vnedrenie-v-uzbekistane/viewer

[4] Д.Дергачева, Т.Шайданов. К вопросу перехода на МСФО в Республике Узбекистане. Том 1 № 2/S (2020) //https://inscience.uz/index.php/socinov/issue/view/5

[5] Ашурова Н.Ф., Пардаева З.А. Современное состояние применения МСФО в системе учета и отчетностей Республики Узбекистан // Universum: экономика и юриспруденция : электрон. научн. журн. 2022. 1(100). URL: https://7universum.com/ru/economy/archive/item/14811 (дата обращения: 16.11.2023).

МҲХСларига муваффақиятли ўтишни таъминлаш мақсадида “Бит.Финанс.МСФО” дастури яратилди. Ушбу дастур миллий стандарт асосида юритилган ҳисоб маълумотларини МҲХСлари асосида тайёрланган маълумотларга солиштириш имкониятини ҳамда солиқ ва молиявий ҳисобнинг ягона базасини яратишга ҳамда солиқ активлари ва солиқ мажбуриятларини ҳисоблаш имкониятини беради.

Мамалакатимизда молиявий ҳисоботни МҲХС асосида тузиш, унинг методологиясини такомиллаштиришда ўзбекистонлик олимлардан Н.Б.Абдусаломова (2019), Р.Д.Дусмуратов (2012), И.Н.Исманов (2021), М.Б.Калонов (2019), С.У.Меҳмонов (2018), И.К.Очилов (2022), А.Х.Пардаев (2019), Н.К.Ризаев (2021), К.Б.Уразов (2020), З.Н.Қурбанов (2018), С.Н.Ташназаров (2018), Ш.Т.Эргашева (2021), Б.А.Ҳасанов (2021), К.Р.Ҳотамов (2016) ва бошқа олимларнинг[6] илмий изланишлари муҳим аҳамият касб этади. Мазкур тадқиқот ишларида мамлакатимизда МҲХСларини жорий этиш ҳамда ўқув жараёнларига МҲХСларини тўлиқ киритиш масалалари баён қилинган. Қарорда қўйилган вазифаларни бажаришда катта илмий ва амалий аҳамият касб этади.

Мамлакатимизда МҲХСларига ўтиш долзарб масала ҳисобланади. Бу эса хорижий инвесторлар учун қўлай инвестицион муҳитни юзага келтириш, халқаро биржаларда котировка қилиш,

[6]N.B.Abdusalomova. Boshqaruv hisobi tizimida ichki nazorat va byudjetlashtirish uslubiyatini takomillashtirish. Iqtisodiyot fanlari doktori (DSc) dissertatsiyasi avtoreferati. -T.: 2019. 75-b.; R.D.Dusmuratov, U.I.Tulayev. Moliyaviy hisobot: nazariy, uslubiy va amaliy jihatlari. -T:. “Extremum-Press”, 2012, -144 b.; И.Н.Исманов. Сопостовления некоторых аспектов национальных стандартов бухгалтерского учёта и МСФО //Central Asian Journal Of Innovations On Tourism Management And Finance. 2021/11/11. Том 1, стр.14-19; M.B.Kalonov Daromadlar va xarajatlar hisobi uslubiyotini takomillashtirish. Monografiya. – T.: Iqtisod-moliya, 2019 yil. – 254 bet; S.U.Mehmonov. Byudjet tashkilotlarida buxgalteriya hisobi va ichki audit metodologiyasini takomillashtirish. Dis...iqt.fan b d-ri. -T.: TMI, 2018; I.K.Ochilov. Sug‘urta tashkilotlarida buxgalteriya hisobi va moliyaviy tahlili metodologiyasini takomillashtirish. Iqtisodiyot fanlari doktori (DSc) dissertasiyasi avtoreferati.-T.2022, 33 b.; A.X.Pardayev, Z.A.Pardayeva. Boshqaruv hisobi. Darslik. -T.: “Iqtisod-Moliya”. 2019 y. -538 b.; N.K.Rizayev, K.R. Hotamov. Hisob siyosatini shakllantirishda xorijiy tajribadan foydalanish zaruriyati. Journal of international finance and accounting. issue 1. february 2021. issn: 2181-1016.; K.B.Urazov, M.E. Po‘latov. Buxgalteriya hisobi. Darslik. – T.: «Innovatsion rivojlanish nashriyot-matbaa uyi», 2020, 564 bet; Z.N.Qurbanov, K.Misirov. Moliyaviy va boshqaruv hisibi. Darslik. T.: “Iqtisod-moliya. 815 b.; С.Н. Ташназаров. Молиявий ҳисоботнинг назарий ва методологик асосларини такомиллаштириш (МҲХС ва илғор тажрибалар асосида). Монография. Тошкент. 2018 й. 272-б.; Sh.T.Ergasheva. Suv xo‘jaligi infratuzilmalarida boshqaruv hisobi va tahlili uslubiyoti: Monografiya (Uzbek Edition) Tapa blanda – 7 September 2021; B.A.Hasanov va boshqalar. Buxgalteriya hisobi. Darslik.- T.: ”Iqtisodiyot dunyosi” , 2021. 992 bet.; K.R.Hotamov. Bilvosita soliqlar hisobi va tahlilini takomillashtirish. Monografiya. -T: Moliya, 2016. -168 b.

акциядорларни инвестиция киритишга жалб этиш, ҳисоботларнинг ҳаққонийлигига эришишни таъминлайди.

Бизнинг фикримизча мамлакатимизда МҲХСларига ўтиш жараёнини бир қанча босқичларга ажратишимиз мумкин (1.1-жадвал):

1.1-жадвал

Ўзбекистонда МҲХСларига ўтиш босқичлари[7]

Босқичлар	Босқичларнинг номланиши	Мазмуни
Биринчи босқич (2015 – 2016 йиллар)	МҲХСларига ўтишга киришиш босқичи	2015 - 2018 йилларда барча акциядорлик жамиятлари йиллик молиявий ҳисоботни нашр этиши ва халқаро аудит стандартлари ҳамда халқаро молиявий ҳисобот стандартларига мувофиқ ташқи аудитни ўтказиш ҳамда акциядорлик жамиятларининг йиллик молиявий ҳисоботини халқаро стандартларга мувофиқ нашр этиш вазифалари юклатилди.
Иккинчи (2017 – 2023 йиллар)	МҲХСларини жорий этишнинг янги сифат босқичи	Акциядорлик жамиятлари, тижорат банклари, суғурта ташкилотлари ва йирик солиқ тўловчилар тоифасига киритилган юридик шахслар МҲХС асосида бухгалтерия ҳисоби юритилишини ташкил этиш ва молиявий ҳисоботни МҲХС асосида тайёрлаш
Учинчи босқич (2024 йилдан кейинги давр)	МҲХСларига тўлиқ ўтиш даври	Босқичма-босқич муҳим аҳамият касб этаётган соҳалар МҲХСларга ўтказилмоқда. Ушбу жараёнда муҳим жиҳатлардан бири бу кичик ва ўрта бизнес ва МҲХСлар талаб этилмайдиган корхоналар учун Молиявий ҳисоботнинг миллий стандартлари (МҲМС) лойиҳаси (2022) тақдим этилди ва уларни 2024 йилдан жорий этиш кўзда тутилган.

[7] Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

2015 йилдан эътиборан молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш босқичига киришилди. Ушбу босқичнинг муҳим жиҳати мамалакатимиздаги йирик хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналар, акциядорлик жамиятлари, тижорат банклари ва халқаро биржаларда экспорт ва импорт операциялари амалга оширадиган корхоналар молиявий ҳисоботини халқаро стандартлар асосида тузишга киришилганлиги билан белгиланади. Молиявий ҳисоботни халқаро стандартлари асосида тузишда 2015 йил 24 апрелда Ўзбекистон Республикаси Президентининг ПФ-4720-сон "Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисидаги" Фармони[8] (2015) қонуний асос бўлиб хизмат қилди. Мазкур фармон асосида 2015 - 2018 йилларда барча акциядорлик жамиятлари йиллик молиявий ҳисоботни нашр этиши ва халқаро аудит стандартлари ҳамда халқаро молиявий ҳисобот стандартларига мувофиқ ташқи аудитни ўтказиш ҳамда акциядорлик жамиятларининг йиллик молиявий ҳисоботини халқаро стандартларга мувофиқ нашр этиш вазифалари юклатилди.

Ушбу фармонда кўрсатилган вазифаларнинг ижросини таъминлаш мақсадида Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси томонидан 2015 йил 28 июлида "Давлат улуши бўлган акциядорлик жамиятлари ва бошқа хўжалик юритувчи субъектлар фаолияти самрадорлигини баҳолаш мезонлари тўғрисида" Низоми тасдиқланди. Ушбу Низомга мувофиқ МҲХСларига мувофиқ келадиган молиявий ҳисобот ахборотлари асосида **Самарадорликнинг Муҳим Кўрсаткичлари (СМК)** жорий қилинди. Ушбу кўрсаткичларнинг халқаро тажрибалардан келиб чиқиб жорий қилинганлги бугунги кунда халқаро стандартларни мамлакатимиздаги компаниялар фаолиятида қўллашда муҳим дастак бўлди.

2016 йил 13 апрелда қабул қилинган Ўзбекистон Республикаси "Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги" Қонуннинг янги

[8] https://lex.uz/docs/2635197

таҳрири 22-моддасида “**Халқаро стандартлар бўйича тузиладиган молиявий ҳисоботга доир талаблар молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларида белгиланади**” деб қайд этилиши мамлакатимизда молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларининг қўлланилишининг қонуний асосларини белгилаб беради.

Янги Ўзбекистон шароитида МҲХСларини жорий этишни жадаллаштиришнинг янги босқичига ўтилди. **2017 йилда эътиборан янги сифат жиҳатдан кўтарилиши амалга оширилди.** Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига жадал ўтишни таъминлаш мақсадида Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2020 йил 24 февралдаги 4611-сон “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида” қарори қабул қилинди. Қарорда қуйидаги муҳим вазифалар юклатилган:

акциядорлик жамиятлари, тижорат банклари, суғурта ташкилотлари ва йирик солиқ тўловчилар тоифасига киритилган юридик шахслар МҲХС асосида бухгалтерия ҳисоби юритилишини ташкил этиш ва молиявий ҳисоботни МҲХС асосида тайёрлаш;

бухгалтерларни халқаро сертификатлаш доирасида «МҲХС бўйича молиявий ҳисобот» фанини муваффақиятли топширганлиги тўғрисида ҳужжатга ёхуд «Сертификатланган халқаро профессионал бухгалтер (CIPA)», «Сертификатланган дипломли бухгалтер (ACCA)», «Сертификатланган жамоатчи бухгалтер (CPA)» ва «Халқаро молиявий ҳисобот бўйича диплом (DipIFR)» сертификатларини олишга тайёрлаш;

МҲХС соҳасида мутахассисларни тайёрлаш бўйича жаҳоннинг муваффақиятли тажрибаларини оммалаштириш, шу жумладан бухгалтерия ҳисоби ва аудит соҳасида қайта тайёрлаш ва малака ошириш бўйича нодавлат таълим ташкилотларини ҳамда соҳага оид олий таълим муассасаларининг ўқув дастурларини босқичма-босқич халқаро аккредитациядан ўтказиш;

ривожланган давлатларнинг илғор тажрибаси асосида ўқув жараёнининг сифатини, имтиҳонларни ўтказиш ва натижаларини

баҳолашнинг шаффофлигини таъминловчи МҲХС бўйича сертификатлашнинг самарали тизимини жорий этиш;

бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларини МҲХСга мувофиқ уйғунлаштириш;

бакалавриат таълими йўналишлари ва магистратура мутахассислигидаги «Бухгалтерия ҳисоби» ва «Аудит» фанлари бўйича МҲХСни чуқур ўрганишни назарда тутувчи янгиланган ўқув дастурларини таълим жараёнига жорий этиш ва халқаро аккредитациядан ўтказиш;

ва бошқа қатор вазифалар белгиланди.

Бугунги кунда МҲХС ўтиш борасида қилинган ишлар ва жадаллаштириш борасида вазифалар тўғрисида тўхталиб ўтайлик.

Акциядорлик жамиятларида МҲХСлари асосида молиявий ҳисобот тузиш борасида салмоқли ишлар қилинмоқда. Бу ишларга хорижий мутахассислар, халқаро аудиторлик компаниялари жалб қилинмоқда. Жумладан кафедрамиз томонидан “Акциядорлик жамиятларида Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини жорий қилиш масалалари” мавзуси бўйича лойиҳанинг зарурияти ва аҳамияти, амалга ошириш механизмлари ва амалиётга қўллаш доираси асосланган ҳолда тақдим этилди.

2024 йилдан эътиборан даврни МҲХСларни тўлиқ жорий этиш босқичи деб номласак бўлади. Президент Шавкат Мирзиёев 2023 йил 9 ноябрь куни пахта-тўқимачилик кластерлари фаолиятини такомиллаштириш, қишлоқ хўжалиги тармоқларини қўллаб-қувватлаш ва ҳосилдорликни ошириш чора-тадбирлари муҳокамаси бўйича видеоселектор йиғилишида “Мутасаддиларга кластер ва фермер хўжаликларини молиялаштиришнинг янги тартибини йўлга қўйиш, улар ўртасидаги дебитор-кредитор қарздорликни ҳал этиш бўйича топшириқлар берилди. Кластерларни халқаро молия стандартларига ўтказиш зарурлиги қайд этилди.”[9] (2023) Бу шундан далолат беради, босқичма-босқич муҳим аҳамият касб этаётган соҳалар МҲХСларга ўтказилмоқда. Ушбу жараёнда муҳим

[9] Қишлоқ хўжалиги тармоқларини ривожлантириш чора-тадбирлари муҳокама қилинди (president.uz)

жиҳатлардан бири бу кичик ва ўрта бизнес ва МҲХСлар талаб этилмайдиган корхоналар учун Молиявий ҳисоботнинг миллий стандартлари (МҲМС) лойиҳаси[10] (2022) тақдим этилди ва уларни 2024 йилдан жорий этиш кўзда тутилган. Мазкур стандарт Иқтисодиёт ва молия вазирлиги томонидан Ўзбекистон Республикасида қўлланилиши учун ишлаб чиқилган. МҲМС Бухгалтерия стандартларининг халқаро кенгаши томонидан тайёрланган ва тасдиқланган эмас.

Ушбу ҳужжатлардан хулоса қилиш мумкинки, 2024 йилдан эътиборан мамлакатимизда МҲХСларга кўзда тутилган ташкилотларда тўлиқ ўтиш, бошқа ташкилотларда эса МҲХСларига уйғун бўлган МҲМСларига тўлиқ ўтилиши таъминланади.

1.2. Молиявий бухгалтерия ҳисоби фани, унинг ўқув дастури ва таркибий масалалари (и.ф.д., проф. С.Н. Ташназаров)

Юқоридаги норматив-ҳуқуқий ҳужжатларда қайд этилган вазифалар итжроси борасида олий таълим муассасаларида қандай ишлар амалга оширилмоқда? Уларнинг самараси қайси фаолиятларда ўз аксини топмоқда? Ушбу масалаларга тўхталиб ўтсак.

Олий таълим муассасаларида халқаро аккредитация талабларига жавоб берадиган ўқув режалар ва фан дастурлари, дарсликлар ишлаб чиқилди. 2021/2022-ўқув йилидан “Бухгалтерия ҳисоби ва аудит” таълим йўналишининг ўқув режасига ACCA ҳалқаро ташкилотининг аккредитация талаблари асосида ўзгартиришлар киритилди. Ушбу талаблардан келиб чиқиб янгиланган ўқув режага қуйидаги фанлар киритилган:

“Бизнесда бухгалтер (F-1-Accountant in Business)”;

“Менежментлик бухгалтерия ҳисоби (F-2-Management Accounting)”;

“Молиявий бухгалтерия ҳисоби (F-3-Financial Accounting)”;

[10] https://www.imv.uz/media/budget_activity_files/%D0%9C%D2%B2%D0%9C%D0%A1_%D0%9B%D0%BE%D 0%B9%D0%B8%D2%B3%D0%B0.pdf

“Корпоратив ва биснес ҳуқуқи (F-4-Corporate and Business Law)”;

“Самарадорликни бошқариш (F-5-Performance Management)”;

“Солиққа солиш (F-6-Taxation)”;

“Молиявий ҳисобот (F-7-Financial Reporting)”;

“Аудит ва кафолат (F-8-Audit and Assurance)”;

“Молиявий менежмент (F-9-Financial Management)” фанлари киритилди.

Бу фанларнинг барчаси мазмунан янги фанлар ва янги ўқув дастурларини тузишни талаб этади. Жумладан, бизнесда бухгалтер, молиявий бухгалтерия ҳисоби, бошқарув бухгалтерия ҳисоби, молиявий ҳисобот каби фанлар бўйича янги мазмундаги дастурлари ишлаб чиқилди.

Масалан, Молиявий бухгалтерия ҳисоби дастурига қуйидаги мавзулар киритилди (1.2-жадвал):

1.2-жадвал

Молиявий бухгалтерия ҳисоби фани дастурига киритилган асосий мавзулар[11]

1-БОБ	**МОЛИЯВИЙ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ ТАРИХИ ВА РИВОЖЛАНИШИ**
1.1	Бухгалтерия ҳисоби тарихий ривожланиши
1.2	Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини қўллаш давр талаби
2-БОБ	**МОЛИЯВИЙ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИНИНГ КОНЦЕПТУАЛ АСОСЛАРИ**
2.1	Бухгалтерия ҳисоби муҳити (Accounting Environment) ва бухгалтерия ҳисобининг роли. Бухгалтерия ҳисоби - бизнес тили.
2.2	Молиявий ҳисоботлар ва бизнес қарорлари
2.3	Молиявий бухгалтерия ҳисоби концептуал асослари (Conceptual framework). Молиявий ҳисоботнинг сифат тавсифи.
2.4	Молиявий ҳисобот элементлари
2.5	Ҳисоб цикли ва трансформацион жадвал

[11] Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институтининг 2022/2023 ҳамда 2023/2024 ўқув йиллари учун “Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит” таълим йўналиши талабалари учун “Молиявий бухгалтерия ҳисоби 1” ва “Молиявий бухгалтерия ҳисоби 2” фан дастурлари асосида

3-БОБ	**ТУШУМЛАР ҲИСОБИ**
3.1	Тушумлар таърифи, турлари ҳамда асосий қоидалари
3.2	Харидорлар билан тузилган шартномаларни идунтификация қилиш, бажарилишларга оид мажбуриятлар, операция нархи
3.3	Операция нархи ва операция нархини бажарилишларга оид мажбуриятларга тақсимлаш
3.4	Тушумни тан олиш
4-БОБ	**ОЛИНАДИГАН СЧЁТЛАР ВА ПУЛ МАБЛАҒЛАРИ**
4.1	Олинадиган счетлар (Receivables)
4.2	Тўланадиган счетлар (Payables)
4.3	Жорий активлар: пул маблағлари ва пул эквивалентлари
5-БОБ	**ЗАХИРАЛАР ҲИСОБИ**
5.1	Жорий активлар: захиралар таърифи, таркиби ва баҳоланиши
5.2	Захираларнинг даврий ва узлуксиз ҳисоб тизимлари
6-БОБ	**УЗОҚ МУДДАЛИ АКТИВЛАР: МУЛК (ЕР, БИНО), МАШИНА ВА АСБОБ-УСКУНАЛАР**
6.1.	Мулк (ер, бино), завод ҳамда машина ва асбоб-ускуналар (Property, Plant and Equipmen) таърифи, тан олиш ва класслари
6.2.	Мулк (ер, бино), завод ҳамда машина ва асбоб-ускуналар (Property, Plant and Equipmen) харид ва бошланғич таннархи
6.3.	Мулк (ер, бино), завод ҳамда машина ва асбоб-ускуналар (Property, Plant and Equipmen) бўйича давомий харажатлар ҳисоби
6.4.	Мулк (ер, бино), завод ҳамда машина ва асбоб-ускуналар (Property, Plant and Equipmen) қайта баҳолаш
6.5.	Мулк (ер, бино), завод ҳамда машина ва асбоб-ускуналар (Property, Plant and Equipmen) депресиацияси (амортизацияси) ҳисоби
6.6.	Мулк (ер, бино), завод ҳамда машина ва асбоб-ускуналар (Property, Plant and Equipmen) ҳисобдан чиқарилиши ва молиявий ҳисобот
7-БОБ	**УЗОҚ МУДДАТЛИ АКТИВЛАР: НОМОДДИЙ АКТИВЛАР**
7.1.	Номоддий активларнинг таърифи, тан олиниши ва турлари
7.2.	Номоддий активларнинг бошланғич таннархи
7.3.	Ташкилотнинг ўзи томонидан яратилган ва хирид қилинган номоддий активларнинг ҳисоби
7.4.	Гудвил. Номоддий активларни қайта баҳолаш.
7.5.	Номоддий активларнинг амортизация ва чиқими ҳисоби. Номоддий активларга оид молиявий ҳисобот

8-БОБ	**БОШҚА МОДДИЙ АКТИВЛАР ҲИСОБИ. ИНВЕСТИЦИЯ ҲИСОБИ. ИЖАРА ҲИСОБИ. АКТИВЛАРНИНГ ҚАДРСИЗЛАРИНИ ҲИСОБИ**
8.1.	Инвестициявий мулк (investment property) таърифи, тан олиш ва бошланғич қиймати
8.2.	Инвестициявий мулкни баҳолаш, қайта таснифлаш, чиқиб кетиши ҳисоби
8.3.	Сотиш учун мўлжалланган узоқ муддатли активлар ҳисоби
8.4.	Тугалланган фаолият натижалари ва уларнинг ҳисоби
8.5.	Биологик активлар
8.6.	Таббий ресурслар ҳисоби
8.7.	Инвестициялар ҳисоби
8.8.	Ижаранинг моҳияти, тан олиниши ва бошланғич баҳоланшини
8.9.	Ижаранинг давомий ҳисоби. Молиявий ижара ҳисоби
8.10.	Шартли мажбуриятлар
8.11.	Активларнинг қадрсизланиши ҳисоби
9-БОБ	**МОЛИЯВИЙ ИНСТРУМЕНТЛАР ҲАМДА ХОРИЖИЙ ВАЛЮТА ВА ХОРИЖИЙ ФАОЛИЯТ**
9.1.	Молиявий инструментлар таърифи, мазмуни ва ахборотларни тақдим этиш
9.2.	Молиявий активлар, молиявий мажбуриятлар ва ҳиссали инструментлар ҳисоби
9.3.	7-сон МҲХС “Молиявий инструментлар: ахборотларни очиқлаш” стандартининг мазмуни ва моҳияти
9.4.	9-сон МҲХС “молиявий инструментлар” стандартининг мазмуни ва моҳияти
9.5.	Хорижий валюта бўйича курс фарқи
9.6.	Хорижий фаолият ҳисоби
10-БОБ	**ДАРОМАДЛАР ВА ХАРАЖАТЛАР ҲИСОБИ. ФОЙДА СОЛИҒИ ВА АКЦИЯГА ФОЙДА**
10.1.	Одатдаги фаолияти билан боғлиқ даромадлар ҳисоби
10.2.	Одатдаги фаолияти билан боғлиқ бўлмаган даромадлар ҳисоби
10.3.	Бошқа умумлашган даромадлар ҳисоби
10.4.	Одатдаги фаолияти билан боғлиқ харажатлар ҳисоби.
10.5.	Одатдаги фаолияти билан боғлиқ бўлмаган харажатлар ҳисоби
10.6.	Соф фойда ҳисоби
10.7.	Фойда солиғи ҳисоби.
10.8.	Акцияга фойда

11-БОБ	**ХОДИМЛАРНИ РАҒБАТЛАНТИРИШ**
11.1.	Ходимларни рағбатлантириш турлари ва моҳияти
11.2	Меҳнат ҳақи ҳисоби
11.3.	Меҳнат ҳақидан ушланмалар ва ажратмалар ҳисоби
12-БОБ	**ЎРТОҚЛИК ЖАМИЯТЛАРИДА БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ**
12.1.	Ўртоқлик жамиятларида ҳиссали капитал ҳисоби
12.2.	Ўртоқлик жамиятларида фойданинг тақсимоти ҳисоби
14-БОБ	**КОРПОРАЦИЯЛАРДА БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ**
14.1.	Корпорациялар тавсифи ва бухгалтерия ҳисоби хусусиятлари
14.2.	Акциядорлик капиталини баҳолаш ва ҳисоби
14.3.	Акциядорлик жамиятларида дивидендлар ҳисоби
14.4.	Нодавлат ва нотижорат ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби

Дарсликлар ва ўқув қўлланмалар яратилди. Ушбу фанларни тўлиқ халқаро стандартлар асосида ўқитиш амалиёти жорий этилди. Натижада, молиявий бухгалтерия ҳисобини МҲХСлар асосида ўзбек тилида дарслик ишлаб чиқиш борасида ишлар бошланди.

МҲХСларни жорий қилишни янада жадаллаштириш бўйича бир қанча ишларни амалга ошириш мақсадга мувофиқ ҳисобланади:

1. Мамлакатимиздаги АЖлари, йирик солиқ тўловчилар тоифасига кирувчи корхоналарда ҳозиргача тўлиқ МҲХСлари асосида молиявий ҳисоботни тузишга эришилмаган. Корхоналарда тўлиқ МҲХСлари асосида ҳисоб сиёсати, счётлар режаси, молиявий ҳисоботларнинг МҲХСдаги форматлари ишлаб чиқилмаган. Корхоналар БҲМСлари бўйича ҳисобни юритишни давом этмоқда.

2. Корхоналарда молиявий бухгалтерия ҳисобини солиқ мақсадлари учун юритиладиган ҳисоб деб қараш ҳолатлари ҳам мавжуд. Молиявий ҳисоботнинг асосий мақсади инвесторлар, акциядорлар ва таъсисчилар учун шаффоф, жозибадор, уйғун ва ҳаққоний ахборотларни тақдим этиш эканлиги, солиқ ҳисоби эса солиқ қонунчилиги талабларига тўлиқ бўйсинганлигини аниқ бир ифода этадиган методологик аҳамиятга молик ишлар етарли эмас, деб ҳисоблайман.

3. Бугунги кунда корхоналар МҲХСлари асосида тузилган молиявий ҳисоботларнинг афзаллик томонлари, уларда акциядорлар

ва инвесторлар учун фойдали бўлган ахборотларни акс эттириш, энг муҳими ҳаққоний баҳолашга асосланган ҳисобот эканлиги, унинг асосида нафақат ўтган ҳодисалар бўйича хулоса чиқариш, балким келгуси фаолиятга доир бўлган қарорлар ҳам қилиш мумкинлиги, унинг самарали тизим, бошқарувда муҳим дастак эканлигини ҳис қилиши ва реал ҳаётда жорий қилишларига эришииш керак. Шундаги корхоналарнинг ўзларида МҲХСга қизиқиш ҳамда уни қўллаш бўйича реал имкониятлар юзага келади.

4. Ҳозирги кунда масъулият чекланган жамиятларда молиявий ҳисобот БҲМСлари асосида юритилмоқда. АК ва йирик солиқ тўловчилар тоифасига кирувчи корхоналарда МҲХСлар асосида юритиш жорий қилинган. Ушбу ҳужжатлар ўртасида тафовут катта. Бундай ҳолларда МҲХСларни жадал жорий қилишга эришиб бўлмайди. Ҳозирги кунда МҲМСлари лойиҳалари ишлаб чиқилди. Ушбу ҳужжатнинг қабул қилинишини ва тасдиқланишини кечиктирмаслик керак, деб ҳисоблаймиз. Молиявий ҳисоботнинг миллий стандартлари халқаро стандартларнинг қисқартирилган ва мақбул бўлган варианти деб баҳолаш мумкин. Бу борада жуда катта иш қилинган. Уларни тезроқ амалиётга жорий этишимиз керак, деб ҳисоблаймиз.

5. МҲХСларини жадал жорий қилишда муҳим жиҳати малакали инсон ресурслари билан боғлиқ масала ҳисобланади. МҲХСлари асосида молиявий ҳисобот тузиш компетенциясига эга бўлган мутахассислар етишмайди. Хўш бугунги кундаги замонавий бухгалтер қандай билим, кўникмалар ва компетенцияларга эга бўлиши керак? Айниқса булғуси мутахассисларда халқаро стандартлар асосида молиявий бухгалтерия ҳисоби концептуал асослари (conceptual framework) ва уларнинг қўлланилиши, молиявий ҳисоботлар, жумладан молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот, даромадлар тўғрисидаги ҳисобот, пул оқими тўғрисидаги ҳисобот, хусусий капитал тўғрисидаги ҳисоботларнинг мазмуни, таркиби ва тақдим этилиши; молиявий ҳисобот элементлари, жумладан активлар, мажбуриятлар хусусий капитал, даромадлар ва харажатларнинг таърифи, тан олиниши, баҳоланиши ва молиявий

ҳисоботларда акс эттирилиши тартиби бўйича юқори малакадаги компетенциялар шаклланган бўлиши керак. Бундан ташқари мутахассис молиявий ҳисоботларга очиқлашлар, изоҳлар ва тушунтиришлар тақдим эта олиши лозим. Молиявий ҳисоботни таҳлил қилиш, хулосалар, бошқарув қарорлари лойиҳаларини тайёрлаш, молиявий бошқарувга жиддий таъсир кўрсата олиш, бошқарувчилик салоҳияти лозим бўлади. Бугунги молиявий ҳисобот тайёрлайдиган мутахассис албатта солиқ қонунчилигини мукаммал ўзлаштирган бўлиши керак. Чунки, солиқ қонунчилиги ва талаблари шаффоф молиявий ҳисоботни тайёрлашда муҳим омил ҳисобланади. Ахборот технологияларини юқори савияда қўллай олиш, хорижий тилларни ўзлаштириш ҳам бугунги кунда қўйилаётган муҳим талаблар ҳисобланади.

6. Бугунги кунда бухгалтерия ҳисобига оид стандартларни ишлаб чиқишда профессионал ташкилотлар иштирокини кенгайтириш керак. Стандартларни ишлаб чиқиш ваколатини нодавлат ва нотижорат ташкилотларига бериш керак. Вазирлик эса уни тасдиқлашлари ва давлат рўйхатидан ўтказишлари керак, деб ҳисоблайман. Миллий сертификатлаш тизимини жорий қилиш керак. Бунинг учун профессионал имтиҳон талаблари ишлаб чиқилиши керак. Айниқса баҳолаш тизими, масалалар тўплами, уларга тайёргарлик кўриш, имтиҳонларни ўтказиш масалалари ечим топиш керак. Бу вазифаларни ҳам профессионал бухгалтерия ҳисоби институти томонидан амалга оширилиши мақсадга мувофиқ ҳисобланади.

7. Амалиёт билан илм-фан, олий таълим муассасалари ўртасида кенг қамровли алоқаларнинг сустлиги ҳам МҲХСларни жадал жорий қилишда маълум бир қийинчиликларни туғдирмоқда. Бугун олий таълим ўз йўли билан амалиёт ўз йўли билан кетмоқда. Буни жипслигини ва ҳамкорлигини кенгайтириш керак. Амалиёт ҳар доим билимли, жумладан МҲХС асосида ишлай оладиган мутахассисларга эҳтиёж сезади. Бизга олий таълим яхши мутахассисларни етказиб бермаяпди деб эътироз билдирувчи иш берувчилар ҳам топилади. Битта ҳақиқатни айтиш керак, юқори

малакали мутахассисларни тайёрлашда корхона ва ташкилотлар олий таълим жараёнига суст қатнашади. Амалиёт билан ҳамкорлик бир қанча йўналишларда ташкил этилиши керак. **Бу биринчиси**, потенциал иш берувчилар талабаларни контракт билан ўқитишда салмоқли ҳиссани ташкил этмайди. Асосий контракт тўловчилар ота-оналар бўлиб қолмоқда. **Иккинчидан,** ўқув режа ва фан дастурлари иш берувчиларнинг талабларига мувофиқ бўлиши керак. Бирон та ташкилот келиб ўқув режага бу фанларни киритингизлар, ушбу фанларнинг ўқув дастурида бугунги кунда қуйидаги мавзулар долзарб деган масалани қўймаяпди ёки бугунги кун мутахассиси қуйидаги билим, тажриба, кўникма ва компетенцияларга эга бўлиш керак деган талабни қўйишлари керак. **Учинчидан**, илмий-ўқув соҳадаги ҳамкорлик. Талабаларнинг олдиндан амалиёт жойлари аниқ бўлиши керак. Кўплаб йирик ташкилотлар талабаларга амалиёт учун шароит яратиб бериш у ёқда турсин, ҳатто амалиётга қабул қилишдан ҳам бош тортмоқда. Чунки, унда контракт тўламасдан меҳнат бозорида энг яхши мутахассисни танлаш имконияти бор. Амалиёт ходимларида илмий-тадқиқот фаолияти билан шуғулланувчилар ҳиссаси кам. Амалиёт билан лойиҳалар қилиб МҲХСларига ўқитишни ташкил қилиш ҳам етарли самара бермаяпди.

8. Масалалар тўплами, кейслар ишлаб чиқилмаганлиги. Кейс стади, масалалар тўплами, халқаро стандартлар бўйича мисоллар, имтиҳон масалалари аниқ амалиёт мисоллари асосида тузилиши керак. Шартли мисоллар бўлмайди. Улар оригинал бўлиши керак. ACCA аккредитация талаблари шундай. Тузилган масалалар плагиатдан холи бўлиши керак. Бу борада амалиёт ходимларининг, амалиётдаги мутахассисларнинг катта ёрдами керак.

Юқорида таъкидлаб ўтилган муаммоларни ҳал қилиш учун бир қанча ишлар амалга оширилиш лозим. Молиявий ҳисоботнинг миллий стандартларини жорий қилишни жадаллаштириш керак бўлади. ОТМларида бухгалтерия ҳисобига оид фанларни тўлиқ дунё рейтингида юқори ўринда турувчи университетлар тажрибалари асосида ташкил этиш керак. Янги дарслик ва ўқув қўлланмаларни

МҲХСлари асосида тайёрлашимиз керак бўлади. Амалиётнинг тўлиқ мисолларига асосланган кейслар ва масалалар тўпламини ишлаб чиқиш керак. Ўқув режа ва фан дастурларини АССА аккредитация талабларига тўлиқ мувофиқлаштириш керак. Профессор-ўқитувчиларни илғор хорижий университетларда тажриба орттиришини ташкил этиш керак.

Хулоса қилиб айтадиган бўлсак, МҲХСларини жорий қилиш давомий амалга ошириладиган иш бўлиб мамлакатимиз компанияларининг халқаро даражага чиқишида муҳим восита сифатида хизмат қилади. МҲХСлари ҳисоботларнинг объективлиги, ҳаққонийлиги ва сифатини оширишда энг муҳим омил бўлиб хизмат қилади. МҲХСларини жадал жорий қилиш учун фанларнинг мазмунини тўлиқ МҲХСларига уйғунлаштиришимиз, илғор халқаро тажрибаларни оммалаштириш, мамлакатмизда фаолият кўрсатаётган профессионал институтлар фаолиятини кенгайтириш, ОТМлари билан амалиёт ўртасидаги ҳамкорликни жадаллаштиришимиз керак, деб ҳисоблаймиз.

Тадқиқотлар асосида қуйидаги хулсосаларга келинди:

1.Ўзбекистонда МҲХСларини жорий этиш борасида амалга оширилган ишлар тараққиётин учта босқичга ажратилди: биринчи босқич (2015 – 2016 йиллар) – МҲХСларига ўтишга киришиш босқичи; иккинчи (2017 – 2023 йиллар) – МҲХСларини жорий этишнинг янги сифат босқичи; учинчи босқич (2024 йилдан кейинги давр) – МҲХСларига тўлиқ ўтиш даври. Ушбу даврларда сифат жиҳатдан кўтарилиш амалга оширилди. МҲХСларига мувофиқ ҳисобот тайёрлаш йўлга қўйилди. 2024 йилдан эътиборан МҲХСларига тўлиқ ўтиш кўзда тутилиши қайд этилди.

2. Олий таълим муассасаларида 2021/2022-ўқув йилидан “Бухгалтерия ҳисоби ва аудит” таълим йўналишининг ўқув режасига АССА ҳалқаро ташкилотининг аккредитация талаблари асосида мазмунан янги фанлар киритилган. Уларга: “Бизнесда бухгалтер (Accountant in Business)”; “Менежментлик бухгалтерия ҳисоби (Management Accounting)”; “Молиявий бухгалтерия ҳисоби (Financial Accounting)”; “Молиявий ҳисобот (Financial Reporting)” ва

бошқа фанларни қайд этиш мумкин. Намуна сифатида молиявий бухгалтерия ҳисоби фанинг ўқув дастурига МҲХСасосида киритилган мавзулар тақдим этилди.

3. Корхоналарда тўлиқ МҲХСлари асосида ҳисоб сиёсати, счётлар режаси, молиявий ҳисоботларнинг МҲХСдаги форматлари ишлаб чиқилмаганлигин инобатга олиб “Акциядорлик жамиятларида МҲХСлари асосида молиявий ҳисобот методологияси” мавзусида лойиҳалар ишлаб чиқилган ва улар АЖларга тақдим этилди.

4. МҲХСларини жадал жорий қилишда муҳим жиҳати малакали инсон ресурслари билан боғлиқ масала ҳисобланади. Айниқса булғуси мутахассисларда халқаро стандартлар асосида молиявий бухгалтерия ҳисоби концептуал асослари (conceptual framework) ва уларнинг қўлланилиши, молиявий ҳисоботлар, жумладан молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот, даромадлар тўғрисидаги ҳисобот, пул оқими тўғрисидаги ҳисобот, хусусий капитал тўғрисидаги ҳисоботларнинг мазмуни, таркиби ва тақдим этилиши бўйича юқори малакадаги компетенциялар шаклланган бўлиши кераклиги қайд этилди.

5. Бугунги кунда бухгалтерия ҳисобига оид стандартларни ишлаб чиқишда профессионал ташкилотлар иштирокини кенгайтириш керак. Стандартларни ишлаб чиқиш ваколатини нодавлат ва нотижорат ташкилотларига бериш керак. Амалиёт билан илм-фан, олий таълим муассасалари ўртасида кенг қамровли алоқаларнинг сустлиги ҳам МҲХСларни жадал жорий қилишда маълум бир қийинчиликларни туғдирмоқда. Буни жипслигини ва ҳамкорлигини кенгайтириш керак.

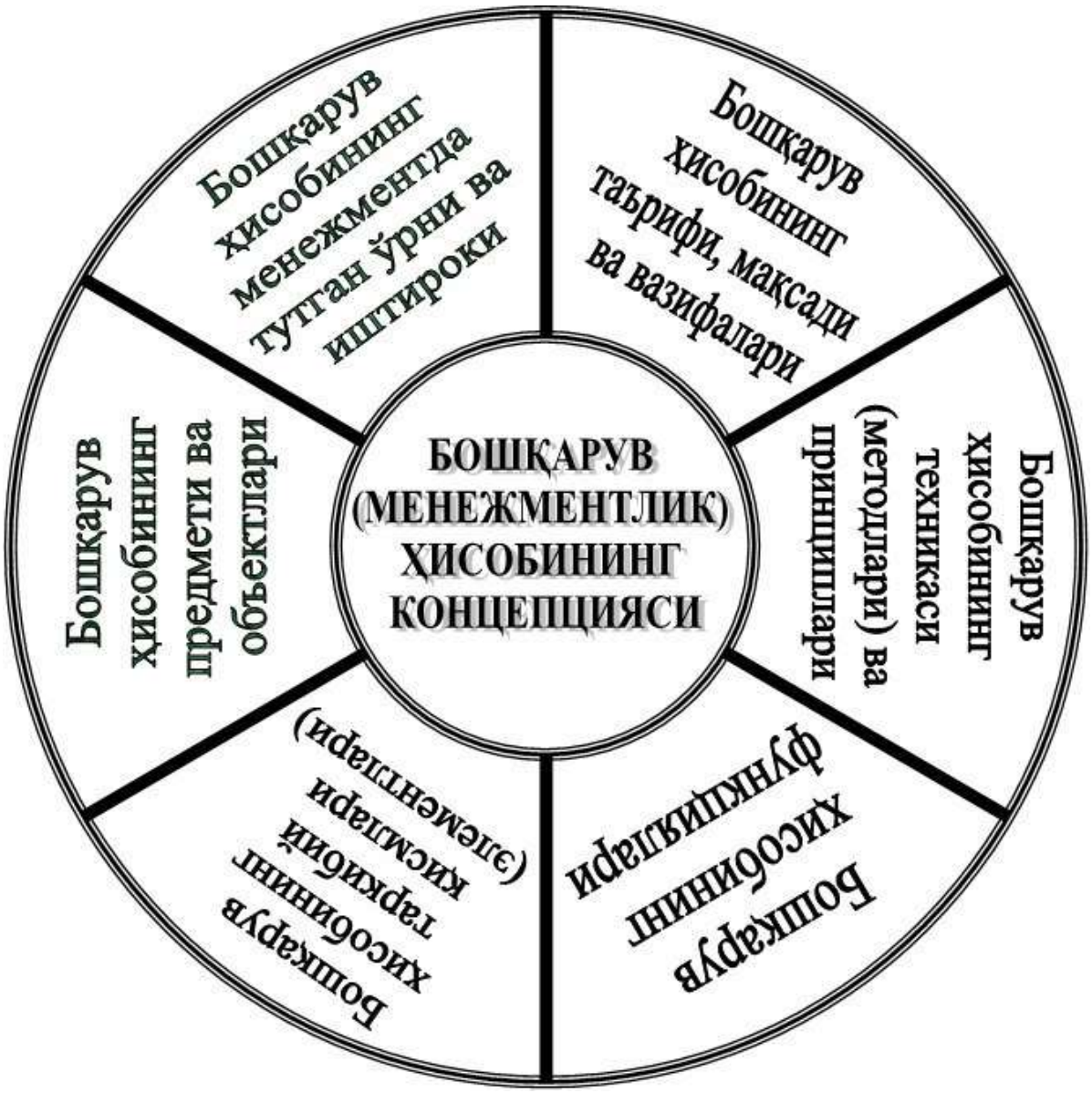
Ушбу таклиф ва тавсияларнинг амалиётга қўлланилиши мамлакатимиз иқтисодиётида МҲХСларини жадал қўллашга хизмат қилади.

1.3. Бошқарув (менежментлик) бухгалтерия ҳисоби фани, тараққий эттирилиши ва ўқув дастурининг таркиби

Халқаро тажрибаларда бухгалтерия ҳисоби тизими молиявий бухгалтерия ҳисоби (financial accounting) ва “Бошқарув бухгалтерия ҳисоби (management accounting) каби таркибий қисмлардан ташкил топган. Молиявий бухгалтерия ҳисоби бу асосан ташқи ахборот фойдаланувчиларга молиявий ҳисобот кўринишида ахборотларни тақдим қилиш бўлса, менежментлик бухгалтерия ҳисоби эса ички ахборот фойдаланувчилар, яъни менежерларга қарорлар қабул қилишлари учун фойдали ахборотларни етказиб бериш қуйитизимига айтилади.

Бошқарув (менежментлик) ҳисобининг концепцияси унинг мақсади ва вазифалари, функциялари ҳамда ташкил этилиши билан боғлиқ фундаментал масалалар билан белгиланади. Унинг асосий жабҳаларига қуйидагиларни киритишимиз мумкин (1.1-расм):

1. Бошқарув (менежментлик) бухгалтерия ҳисобининг таърифи, мақсади ва вазифалари
2. Бошқарув (менежментлик) бухгалтерия ҳисобининг техникаси (методлари) ва принциплари
3. Бошқарув (менежментлик) бухгалтерия ҳисобининг функциялари
4. Бошқарув (менежментлик) бухгалтерия ҳисобининг таркибий қисмлари (элементлари)
5. Бошқарув (менежментлик) бухгалтерия ҳисобининг предмети ва объектлари
6. Бошқарув (менежментлик) бухгалтерия ҳисобининг менежментда тутган ўрни ва иштироки



1.1-расм. Бошқарув (менежментлик) ҳисобининг концепцияси жабҳалари

“Ҳорнгреннинг Таннарх ҳисоби менежмент талқинида” дарслигида бошқарув ҳисобини қуйидагича тавсифлайди: “**Менежментлик бухгалтерия ҳисоби** - бу ташкилотнинг мақсадлари ва вазифаларини амалга ошириш учун қарорлар қабул қилишда менежерларга ёрдам бериш учун молиявий ва номолиявий ахборотларни ўлчаш, таҳлил қилиш ва ҳисобот қилиш жараёнидир. Менежерлар қуйидаги мақсадларда бошқарув ҳисоби ахборотларидан фойдаланади:

1. Ривожлантириш, коммуникация ва стратегияни белгилаш;

2. Маҳсулот дизайнини координация қилиш, ишлаб чиқариш ва маркетингга оид қарорлар қабул қилиш ҳамда компаниянинг бажарилишларини баҳолаш.

Менежментлик ҳисоби ахборотлари ва ҳисоботлари маълум принциплар ва қоидалар натижаси эмас. У калитли масалаларни (1) ушбу ахборотлар қандай қилиб менежерлар иш натижаларини яхшилашга ёрдам бериши ҳамда (2) маҳсулотлардан олинган нафларнинг унинг таннархидан ошишини таъминлашга хизмат қилади."[12]

"**Менежментлик ҳисоби** – бу менежерлар томонидан режалаштириш, бажарилишларни баҳолаш ва операцион назорат мақсадларида фойдаланиш учун ташкилотнинг иқтисодий фаолияти тўғрисида ахборотларни ўлчаш ва ҳисобот бериш жараёнидир:

Режалаштириш (Planinig): мисол учун кутилган натижаларга эришиш учун қандай турдаги маҳсулотлар қаерда ва қачон ишлаб чиқарилиши тўғрисида қарор қабул қилиниши, маҳсулот ишлаб чиқариш учун материаллар, ишчи кучи ва бошқа ресурсларни жалб қилишни аниқлаштиришни киритиш мумкин.

Бажарилишларни баҳолаш (Performance evaluation): ҳар бир турдаги индивидуал маҳсулотнинг ҳамда маҳсулот линиясининг рентабеллигини баҳолаш, хусусан, турли тоифадаги менежерлар ва ташкилотнинг турли қисмлари контрибутцияси (ҳиссаси)ни аниқлашдир.

Операцион назорат (Operational control): Мисол учун, тугалланмаган ишлаб чиқариш жараёнида қанча миқдорда захира мавжудлиги ва уларнинг тайёрлик даражасини аниқлаш, чизиқли менежерларга ишлаб чиқаришдаги тирбандликлар (тор жойлари)ни аниқлаш ва маҳсулот бир текис оқимини таъминлаш борасида"[13]

Бошқарув (менежментлик) бухгалтерия ҳисобининг мақсади бошқарувчиларга қарорлар қабул қилишда зарур ахборотларни таъминлаш ҳамда уларга қарорларнинг муқобил

[12] Horngren's Cost accounting a Manageral Emphasis, Sixteenth Ed. 2018 /Charles T. Horngren, Srikand M. Dater, Madhav V. Rajan. 2-p.

[13] 2006. Management Accounting Concepts and Techniques Dennis Caplan https://scholarsarchive.library.albany.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1000&context=accounting_fac_books

вариантларини ишлаб чиқишда ҳамда қарорлар қабул қилишда ёрдам бериш бўлиб ҳисобланади. Агарда молиявий ҳисобда тасдиқланган шакллар, қабул қилинган қоидалар ва принципларга қатъий амал қилиш талаб этилса, бошқарув ҳисоби эса шакллар ва методларни танлашда эркин бўлиб, унда энг муҳими корхоналарда юз берган жараённинг мазмунини тўғри талқин қилиб, фойдали ахборотларни ўз вақтида бошқарувчиларга тақдим қилишлик ва маслаҳат беришлик саналади.

Менежмент қарорларининг сифати кўп жиҳатдан менежерларни ўз вақтида, сифатли, объектив ва тезкор ахборотлар билан таъмин этиш даражасига боғлиқ бўлади. Бу масалани ҳал этишда менежментлик бухгалтерия ҳисоби муҳим роль ўйнайди. Бу ўз навбатида ушбу соҳа мутахассислари олдига янгича вазифалар қўймоқда. Шу боис, улар менежментлик бухгалтерия ҳисоби масалаларини мутахассисликка оид бевосита фан сифатида мукаммал билишлари талаб этилади. Менежментлик бухгалтерия ҳисоби фани асосий мутахассислик фан бўлганлиги учун уни иккита бир-бири билан узвий бўлган “Бошқарув бухгалтерия ҳисоби 1” ва “Бошқарув бухгалтерия ҳисоби 2” га бўлиб ўрганишни мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.

Мазкур фаннинг асосий мақсади бўлғуси мутахассисларда менежментлик бухгалтерия ҳисобининг концепцияси билан яқиндан таништириш, менежерларни қабул қилаётган қарорларини асослаш мақсадида корхона харажатлари, бюджетлари, баҳоларини белгилаш ва корхонанинг келгусидаги ривожлантириш йўналишларини белгилаб олиш бўйича объектив, сифатли ва тезкор ахборотлар билан таъмин этишга доир йуналишига мос билим, кўникма ва малакани шакллантириш ҳисобланади.

Фаннинг асосий вазифалари талабаларни менежментлик бухгалтерия ҳисоби мақсадларида харажатлар моҳияти ва таснифи, устама ишлаб чиқариш харажатларни ҳисобга олиш ҳамда маҳсулотлар таннархини костинг қилишнинг усуллари, бюджетлаштириш ва назорат, харажатларнинг менежмент таҳлили, менежмент қарорларини асослашда харажатлар тўғрисидаги

ахборотлардан фойдаланиш, баҳолаш асослари билан таништириш, уларда ушбу билимлар бўйича амалий кўникмаларни ҳосил қилишга қаратилган.

Ушбу фанни чуқур ўрганиш орқали талабалар менежмент қарорларини қабул қилишда менежментлик бухгалтерия ҳисоби маълумотларини тайёрлаш, тақдим қилиш ва қўллаш бўйича зарур билимларга эга бўладилар.

Бакалаврлар даражасини олишга даъвогар бўлган «Бухгалтерия ҳисоби ва аудит» таълим йўналишлари талабалари “Бошқарув бухгалтерия ҳисоби” фанидан қуйидагиларни билишлари зарур:

менежментлик бухгалтерия ҳисобининг тарихий шаклланиши;

менежментлик бухгалтерия ҳисобининг таърифи, моҳияти ва вазифалари;

бозор иқтисодиёти шароитида корхоналар менежмент тизимида менежментлик бухгалтерия ҳисобининг тутган ўрни ва аҳамияти, молиявий бухгалтерия ҳисоби ва менежментлик бухгалтерия ҳисоби ўртасидаги алоқалар ва фарқли жиҳатларни ўрганиш;

корхоналарда менежментлик бухгалтерия ҳисобини ташкил этилиши, унинг концепцияси ва таркибий қисмлари ҳамда корхона менежмент тизимида тутган ўрни масалалари билан танишиш;

менежментлик бухгалтерларининг одоб-ахлоқ қоидалари;

менежментлик бухгалтерия ҳисоби мақсадларида харажатларнинг тавсифи ва таснифи ҳамда харажатларнинг чизиқли функциялари масалаларини ўрганиш;

таннархнинг асосий элементлари, жумладан, хом-ашё ва материалларнинг менежментлик бухгалтерия ҳисоби масалалари бўйича амалий билимларига эга бўлиш;

меҳнат ҳақини ҳисоблашнинг замонавий тизимлари, меҳнат унумдорлиги ҳамда меҳнат ҳақи харажатларининг менежмент мақсадларидаги ҳисобининг услубий масалалари бўйича зарурий кўникмаларни шакллантириш;

устама ишлаб чиқариш харажатларни (УИЧХ) ҳисобга

олишнинг анъанавий ва функционал усулларининг қўлланилишини ўрганиш;

маҳсулот таннархини костинг тизимлари, жумладан буюртмали костинг ва жараёнли костинг тизимларини ўрганиш;

менежментлик қарорларини асослашда ва назорат қилишда менежментлик бухгалтерия ҳисоби ахборотларидан фойдаланиш;

комплекс ишлаб чиқариш жараёнида қўшма ва иккиламчи маҳсулот тушунчаси, қўшма маҳсулот таннархини баҳолаш ва таннарх иллюстрацияси;

иккиламчи маҳсулотлар, брак маҳсулотлар, уларни қайта ишлаш ва бузилган маҳсулотлар ҳисоби;

контрибутция ёндашуви (Contribution Approach) тушунчаси. Харажатларни тўлиқ тақсимлаш асосида костинг (absorption costing) ва ўзгарувчан харажатлар асосида костинг (direct or variable costing) тизимларининг моҳияти, фарқли жиҳатлари ва қулланилиши;

корхона фаолиятининг алоҳида кўрсаткичлари бўйича бюджетларни тузиш, корхоналар молиявий бюджетларини тузиш;

стандарт костинг (Standard costing) тизими ва фарқланишлар таҳлили;

қарорлар қабул қилиш ва релевант ахборотлар;

ишлаб чиқариш зарарсизлигини таҳлил этиш. “Таннарх – ҳажм – фойда” усулининг моҳияти ва қўлланилиши;

баҳони шакллантириш бўйича қарор қабул қилиш;

узоқ муддатли инвестициялар бўйича қарорлар қабул қилиш;

трансферт баҳосининг турлари ва шакллантириш тамойиллари, трансферт баҳоларни ўрнатиш услублари;

сегментар ҳисоботнинг моҳияти, турлари ва таркиби, бошқарув сегментар ҳисоботларни тузиш ва улардан фойдаланиш;

стратегик бошқарув ҳисоби;

бошқарув ҳисобини ташкил этиш.

Ушбу ўқув дастурининг таркибий қисмлари Молиявий ҳисоботнинг ҳалқаро стандартлари (МҲХС), Буюк Британиядаги Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) сертификатлари ва ДипИФР дипломларини олиш учун ўқитиладиган

менежментлик бухгалтерия ҳисоби, ривожланган мамлакатлар университетларида ўқитиладиган менежментлик бухгалтерия ҳисоби, таннарх бухгалтерия ҳисоби фанлари бўйича дарсликлар асосида ишлаб чиқилди.

Менежментлик бухгалтерия ҳисобининг таркибий қисмларини қуйидаги 1.2-жадвалда акс эттирамиз.

1.2-жадвал

Менежментлик бухгалтерия ҳисобининг таркибий қисмлари ва мавзулари[14]

Т.р.	Боб ва мавзулар номлари
	I-БЎЛИМ. МЕНЕЖМЕНТЛИК БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИНИНГ НАЗАРИЙ ВА КОНЦЕПТУАЛ АСОСЛАРИ
I-БОБ	**“МЕНЕЖМЕНТЛИК БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ” ФАНИГА КИРИШ**
1.1-мавзу	Менежментлик бухгалтерия ҳисобининг пайдо бўлиши ва тарихий ривожланиши.
1.2-мавзу	Менежментлик бухгалтерия ҳисоби бўйича профессионал ташкилотлар фаолияти
1.2-мавзу	Бошқарув (менежментлик) ҳисобининг концепцияси, унинг мақсади ва вазифалари
1.3-мавзу	Менежментлик бухгалтерия ҳисобининг функциялари
1.4-мавзу	Менежментлик бухгалтерия ҳисобининг менежмент тизимида тутган ўрни ҳамда қарорлар қабул қилишда иштироки
1.5-мавзу	Менежментлик бухгалтерия ҳисобининг таркибий қисмлари
1.6-мавзу	Менежментлик бухгалтерларининг профессионал этикаси
1.8-мавзу	Менежментлик бухгалтерия ҳисобининг молиявий бухгалтерия ҳисоби ҳамда таннарх бухгалтерия ҳисоби билан алоқалари ва фарқли жиҳатлари
II-БОБ	**МЕНЕЖЕНТЛИК БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИНИНГ ПРЕДМЕТИ ВА МЕТОДИ**
2.1-мавзу	Менежментлик бухгалтерия ҳисобининг предмети ва объектлари тавсифи
2.2-мавзу	Менежментлик бухгалтерия ҳисоби фани методи

[14] Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институти “Бухгалтерия ҳисоби ва аудит” таълим йўналишининг 2022-2023, 2023-2024 ўқув йилларидаги “Бошқарув бухгалтерия ҳисоби 1” ва “Бошқарув бухгалтерия ҳисоби 2” фанлари бўйича фан дастури асосида

	II-БЎЛИМ. ТАННАРХ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ ВА ТАННАРХ КОСТИНГИ (COSTING) ТИЗИМЛАРИ
III-БОБ	**ТАННАРХ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ МОҲИЯТИ ВА ВАЗИФАЛАРИ. ХАРАЖАТЛАРНИ ТУРКУМЛАШ ВА УЛАРНИНГ ҲИСОБИ**
3.1-мавзу	Таннарх ҳисобининг (cost accounting) моҳияти ва вазифалари
3.2-мавзу	Харажатлар ва таннарх тушунчаси, уларнинг мазмуни ва тавсифи
3.3-мавзу	Корхона харажатларини менежмент мақсадларида таснифлаш асослари
3.4-мавзу	Ишлаб чиқарилаётган маҳсулот таннархи тўғрисидаги ҳисобот ва давр харажатлари
IV-БОБ	**ТАННАРХНИ БАҲОЛАШ ВА УЛАР ДИНАМИКАСИ**
4.1-мавзу	Таннархнинг табиати (Cost Behavior). Ўзгарувчан ва доимий харажатлар
4.2-мавзу	Харажатлар чизиқли функциялари тенгламаси. Харажатлар функцияларини баҳолаш усуллари
V-БОБ	**ТАННАРХ ЭЛЕМЕНТЛАРИНИНГ ҲИСОБИ: МАТЕРИАЛЛАР ҲИСОБИ**
5.1-мавзу	Материаллар назоратининг функциялари
5.2-мавзу	Товар-моддий захиралар таннархини аниқлаш ва ҳисобга олиш тизимлари
5.3-мавзу	Захираларни баҳолаш усуллари
5.4-мавзу	Захиралар даражасини режалаштириш ва назорат
5.5-мавзу	Материаллар чиқиндиси ҳамда дефект бирликлар ҳисоби
VI-БОБ	**ТАННАРХ ЭЛЕМЕНТЛАРИНИНГ ҲИСОБИ: МЕҲНАТ БЎЙИЧА ХАРАЖАТЛАР ҲИСОБИ**
6.1-мавзу	Меҳнатга ҳақ тўлашнинг турлари ва ҳисобланиши
6.2-мавзу	Меҳнат харажатлари бошланғич ҳисоби ва ходимларнинг қўнимсизлиги
VII-боб	**УСТАМА ИШЛАБ ЧИҚАРИШ ХАРАЖАТЛАРИ ҲИСОБИ**
7.1-мавзу	Устама ишлаб чиқариш харажатларни тақсимлашнинг мақсади, асосий мезонлари ва ёндашувлари
7.2-мавзу	Устама ишлаб чиқариш харажатларни тақсимлашнинг икки босқичли жараёни
7.3-мавзу	Хизмат кўрсатувчи бўлимлар харажатларини тақсимлаш усуллари

7.4-мавзу	Ишлаб чиқаришга доир устама харажатлар ҳисобининг функционал усули
VIII-БОБ	**МАҲСУЛОТ ТАННАРХИНИ БУЮРТМАЛИ КОСТИНГИ (JOB ORDER COSTING)**
8.1-мавзу	Костинг тушунчаси ва турлари. Маҳсулот таннархини буюртмали костинги (Job Order Costing) моҳияти ва ёндашувлари
8.2-мавзу	Буюртмали костингнинг турлари ва қўлланилиши
8.3-мавзу	Қисман якунланган контрактларда фойда ҳисоби
IX-БОБ	**МАҲСУЛОТ ТАННАРХИНИ ЖАРАЁНЛИ КОСТИНГИ (PROSSES COSTING)**
9.1-мавзу	Таннархни жараёнли костинги моҳияти, ёндашувлари ва қўлланилиши
9.2-мавзу	Ишлаб чиқариш жараёнида таннархнинг ўзгариши: ўртача салмоқли ва ФИФО усуллари
9.3-мавзу	Жараёнли костингда таннархнинг бошқа жараёнга ўтказилиши
X-БОБ	**КОМПЛЕКС ИШЛАБ ЧИҚАРИШ ЖАРАЁНИДА ҚЎШМА ВА ИККИЛАМЧИ МАҲСУЛОТ ТАННАРХИ**
10.1-мавзу	Комплекс ишлаб чиқариш жараёнида қўшма ва иккиламчи маҳсулот тушунчаси
10.2-мавзу	Қўшма маҳсулот таннархини баҳолаш ва таннарх иллюстрацияси
103.3-мавзу	Қўшма таннархни тақсимлаш усуллари
10.4-мавзу	Ёғ-мой маҳсулотлари ишлаб чиқаришда жараёнли костинг ва комплекс ишлаб чиқариш
10.5-мавзу	Иккиламчи маҳсулотлар ҳисоби
10.6-мавзу	Брак маҳсулотлар ҳисоби
10.7-мавзу	Брак маҳсулотларни қайта ишлаш ва бузилган маҳсулотлар ҳисоби
XI-БОБ	**КОНТРИБУТЦИЯ ЁНДАШУВИ. ХАРАЖАТЛАРНИ ТЎЛИҚ ТАҚСИМЛАШ (ABSORPTION COSTING) ВА ЎЗГАРУВЧАН ХАРАЖАТЛАР АСОСИДА (DIRECT OR VARIABLE COSTING) КОСТИНГ УСУЛЛАРИ**
11.1-мавзу	Контрибутция ёндашуви (Contribution Approach) тушунчаси
11.2-мавзу	Харажатларни тўлиқ тақсимлаш асосида костинг (absorption costing) ва ўзгарувчан харажатлар асосида костинг (direct or variable costing) тизимларининг моҳияти, фарқли жиҳатлари ва қувватловчи далиллар

11.3-мавзу	Контрибутция ёндашувларининг маҳсулот таннархида қўлланилиши (Variable Costing тизими)
11.4-мавзу	Variable Costing қўлланилиши
11.5-мавзу	Variable Costing ва Absorption Costing иллюстрацияси ва солиштирилиши
	III-БЎЛИМ. БЮДЖЕТЛАШТИРИШ ВА НАЗОРАТ, ҚАРОРЛАР ҚАБУЛ ҚИЛИШ
XII-БОБ	**БЮДЖЕТЛАШТИРИШ (СМЕТА ТУЗИШ) ВА НАЗОРАТ**
12.1-мавзу	Режалаштириш ва бюджетлаштиришнинг моҳияти, аҳамияти ва турлари
12.2-мавзу	Корхона фаолиятининг алоҳида кўрсаткичлари бўйича бюджетларни тузиш: сотиш ва ишлаб чиқариш бюджети
12.3-мавзу	Материал бюджети. Устама ишлаб чиқариш харажатлари бюджети
12.4-мавзу	Сотиш ва бошқарув харажатлари бюджети
12.5-мавзу	Фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисобот кўрсаткичлари бюджети таркибий қисмлари ва тузилиши
12.6-мавзу	Пул оқими бюджети мазмуни ва хусусиятлари
12.7-мавзу	Пул оқими тўғрисидаги ҳисобот лойиҳасини тузиш
12.8-мавзу	Бухгалтерия баланси бюджети
12.9-мавзу	Стандарт костинг (Standard costing) тизими
12.10-мавзу	Standard cost тизимида фарқланишлар таҳлили: материаллар фарқ ва меҳнат фарқи
12.11-мавзу	Standard cost тизимида фарқланишлар таҳлили: устам ишлаб чиқаришлар фарқи
XIII-БОБ	**БОШҚАРУВ ҚАРОРЛАРИНИ ҚАБУЛ ҚИЛИШ**
13.1-мавзу	Қарорлар қабул қилиш ва релевант ахборотлар
13.2-мавзу	Ишлаб чиқариш зарарсизлигини таҳлил этиш
13.4-мавзу	“Таннарх – ҳажм – фойда” (CVP) усулининг моҳияти ва қўлланилиши
13.5-мавзу	Релевант диапазонда операцион ричаг ва хавфсизлик маржаси
13.6-мавзу	Баҳони мазмуни ва шакллантиришга ёндашувлар
13.7-мавзу	Баҳони шакллантириш усуллари
13.8-мавзу	Узоқ муддатли инвестициялар моҳияти ва лойиҳалар
13.9-мавзу	Узоқ муддатли инвестицияларни баҳолаш
	5-БЎЛИМ. ТРАНСФЕРТ БАҲО ҲАМДА СЕГМЕНТАР ҲИСОБОТ МАСАЛАЛАРИ. МЕНЕЖМЕНТЛИК БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИНИ ТАШКИЛ ЭТИШ

XIV-БОБ	**ТРАНСФЕРТ БАҲОНИ ШАКЛЛАНТИРИШ**
14.1-мавзу	Трансферт баҳосининг турлари ва шакллантириш тамойиллари
14.2-мавзу	Солиқ мақсадларида трансферт баҳо
14.3-мавзу	Трансферт баҳоларни ўрнатиш услублари
XV-БОБ.	**КОРХОНА СЕГМЕНТАР ҲИСОБОТИ. СТРАТЕГИК БОШҚАРУВ ҲИСОБИ**
15.1-мавзу	Сегментар ҳисоботнинг моҳияти, турлари ва таркиби
15.2-мавзу	14-сон БҲХС “Сегментар ҳисобот” стандартининг мазмуни, аҳамияти ва асосий қоидалари
15.3-мавзу	Жавобгарлик марказлари бўйича сегментар ҳисобот
15.4-мавзу	Бошқарув сегментар ҳисоботларни тузиш ва улардан фойдаланиш: бош бюджет ва сотиш бюджети
15.5-мавзу	Бошқарув сегментар ҳисоботларни тузиш ва улардан фойдаланиш: маҳсулот ишлаб чиқариш бюджети ижроси
15.6-мавзу	Стратегик бошқарув ҳисоби мазмуни ва моҳияти, турлари
15.7-мавзу	Корхоналарда стратегик бошарув ҳисоби қўлланилиши
XVI-боб	**ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИДА БОШҚАРУВ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИНИ ТАШКИЛ ЭТИШНИНГ РИВОЖЛАНИШ ЙЎНАЛИШЛАРИ**
17.1-мавзу	Ўзбекистон Республикасида бошқарув бухгалерия ҳисобини ташкил этишнинг меъёрий-ҳуқуқий асослари ва ривожланиш йўналишлари
17.2-мавзу	Ташкилотнинг бошқарув бухгалтерия ҳисоби мақсадларида ҳисоб сиёсати ва счётлар режаси
17.3-мавзу	Ташкилотларда бошқарув бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш
17.4-мавзу	Бошқарув ҳисоботлари шакллари

Мустақил фан сифатида «Менежментлик бухгалтерия ҳисоби» фани қуйидаги бошқа фанлар билан ўзаро боғликдир: «Иқтисодий назария», «Статистика», «Маркетинг», «Менежмент», «Макроиқтисодиёт», «Микроиқтисодиёт», «Молия», «Ахборот технологиялари», “Молиявий бухгалтерия ҳисоби”, “Молиявий ҳисобот”, “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари” ва бошқа фанлар.

Ўқув жараёнида «Менежментлик бухгалтерия ҳисоби» фанини ўрганиш бевосита маърузаларда, амалий машғулотларда иштирок этиш, мавзулар бўйича тавсия этилган саволларни мустақил

ўрганиш орқали амалга оширилади. Маъруза ва амалий машғулотларда суҳбатлар, долзарб масалаларда мунозаралар (дискуссиялар) ўтказилиб борилади, сўров-жавоблар, мавзулар бўйича кейслар бажарилади. Машғулотларда бухгалтерия ҳисоби счётлар режаси, ҳисобга оид алоҳида бланкалар, жадваллар, чизмалар, слайдлар, диаграммалар, компьютерлардан фойдаланилади. Айрим мавзуларнинг мазмун-моҳияти интернет маълумотлари орқали ўрганилади.

II БОБ. ИҚТИСОДИЁТНИ МОДЕРНИЗАЦИЯЛАШ ШАРОИТИДА ФОЙДА СОЛИҒИ КЎРСАТКИЧЛАРИ ҲИСОБИ ВА АУДИТИНИНГ КОНЦЕПТУАЛ МАСАЛАЛАРИ

2.1. Фойда солиғи кўрсаткичлари, уларни таснифлаш ва тавсифлаш асослари

Тадбиркорлик фаолиятининг бош мақсади бўлиб, маълумки, фойда олиш ҳисобланади. Фойдага эришиш ҳам хўжалик юритувчи субъектлар, ҳам умумдавлат манфаатлари нуқтаи назаридан ўта муҳимдир.

Фойда олишга эришиш хўжалик юритувчи субъектларда олиб борилаётган фаолият турларини самарали эканлигидан дарак беради. Ушбу самара хўжалик юритувчи субъектларда қилинган барча харажатларни олинган даромадлар эвазига тўлиқ қопланишини, шунингдек, қўшимча нафга (фойдага) эга бўлишликни билдиради.

Корхоналар тажрибаси шуни кўрсатмоқдаки, фойда олиш, айниқса, унга катта миқдорда эришиш улар томонидан янги техника ва технологияларни харид қилишни, шу асосда ишлаб чиқаришни модернизация қилишни хусусий маблағлари эвазига амалга оширишга олиб келмоқда.

Фойда эвазига ишлаб чиқаришни модернизациялаш, маълумки, корхоналарни кредит ва қарз олмасликларига, бунинг учун фоиз тўловлари кўринишидаги қўшимча харажатларга тушмаслигига олиб келади**.**

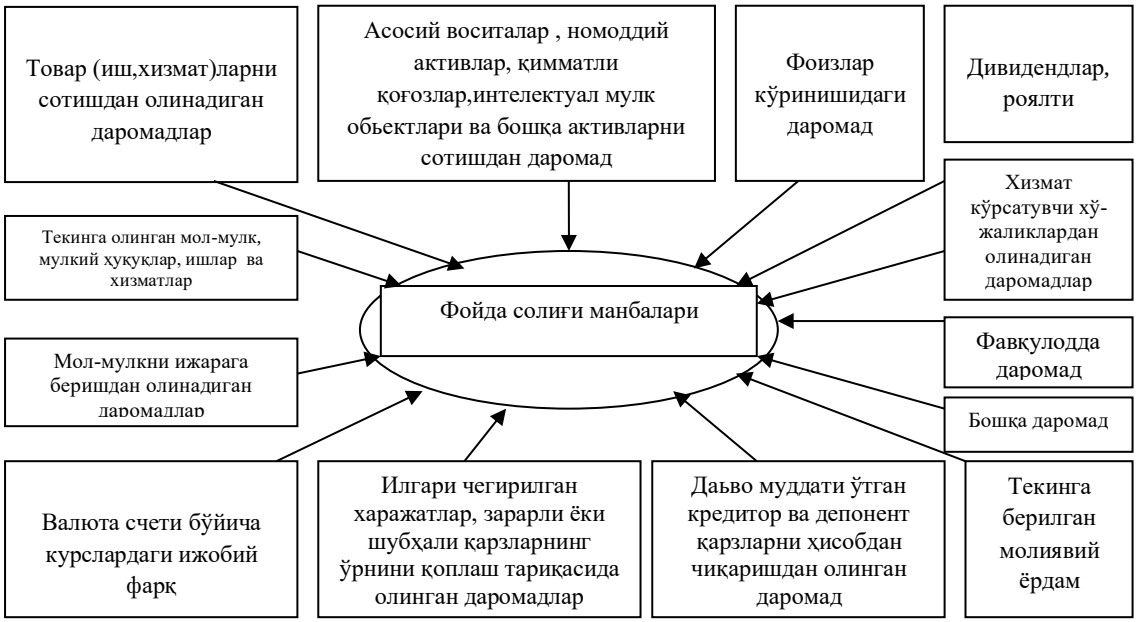
Фойдага кам миқдорда эришиш, айниқса, фойданинг бўлмаслиги ёки молиявий-хўжалик фаолиятини зарар билан якунланиши хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятини келажакда ўз маблағлари эвазига ривожлантириш имкониятларининг умуман мавжуд эмаслигини билдиради.

Катта миқдордаги фойда билан чиқиш хўжалик юритувчи субъектларнинг инвесторлари ва таъсисчиларининг киритган инвестициялари учун ҳам моддий наф олишларига имкон беради.

Фойдага, айниқса, катта миқдордаги фойдага эришишнинг корхоналар равнақидаги аҳамиятини биз изланишлар олиб борган турли тармоқ ва соҳаларга тегишли бўлган айрим хўжалик юритувчи субъектларнинг 2019 йилда молиявий-хўжалик фаолиятидан олинган натижаларидан ҳам кўриш мумкин.

Хўжалик юритувчи субъектлар фойдаси бюджетга тўланадиган фойда солиғининг бевосита объекти ҳисобланади. Шунингдек, хўжалик юритувчи субъектлар томонидан тўланадиган мол-мулк солиғи, ер солиғи, ер ости бойликларидан ва сув ресурсларидан фойдаланилганлик учун солиқлар уларнинг асосий фаолиятидан олинадиган фойда эвазига қопланади ҳамда бюджетга тўланади.

Иқтисодиётни тобора эркинлашиши билан хўжалик юритувчи субъектларда фойда олиш манбалари, мос равишда фойда солиғи манбалари ҳам кўпайиб бормоқда (2.1-расмга қаранг).



2.1-расм. Фойда солиғи манбалари[15]

Бевосита солиқлар тадбиркорлик субъектлари ва жисмоний шахслардан тўғридан-тўғри ундириладиган солиқларни ўз ичига

[15]Расм муаллиф томонидан Ўзбекистон Республикаси янги Солиқ Кодекси асосида тузилган

олиб, кейинги йилларда ушбу туркум солиқлар бўйича солиқ ставкаларининг пасайтирилганига қарамасдан, солиқ базасининг кенгайиши ҳисобига давлат бюджет даромадлари ҳам ортиб бормоқда.

2.1-жадвал

Давлат бюджети даромадлари таркибида солиқ тушумларининг улуши [128], млрд. сўмда

Асосий бюджет параметрлари	**2014 йил**	**2015 йил**	**2016 йил**	**2017 йил**	**2018 йил**	**2019 йил**	**2020 йил**
Давлат бюджети даромадлари	30160,8	36184,9	41043,4	49681,0	62229,5	112165,4	128460,0
Шу жумладан: Бевосита солиқлар	7790,4	8554,3	9 852,8	11539,4	12 805,4	31676,8	40584,6
Билвосита солиқлар	15618,2	19115,8	21130,7	26133,2	33 404,3	46428,5	58285,0
Ресурс тўловлари ва мол-мулк солиғи	4521,4	5741,8	5 306,2	6 867,4	9 714,5	19680,8	20796,0
Қўшимча фойда солиғи	388,4	548,2	1 401,9	1 415,2	1 367,7	107,9	-
Бошқа даромадлар	1842,4	2224,8	3 351,8	3 725,8	4 937,6	14271,4	8794,4

Бевосита солиқларнинг молиявий ресурслар сифатидаги роли давлат иқтисодий сиёсати, хусусан, солиқ сиёсатининг моҳиятига

бевосита боғлиқ бўлади. Солиқ сиёсатининг сўнгги йиллардаги асосий натижаларидан бири бу айрим солиқларнинг камайтирилиши бўлди. Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида солиқ юкини енгиллаштириш, солиққа тортиш тизимини соддалаштириш ва унификация қилиш бўйича хўжалик субъектларини қўллаб-қувватлаш мақсадида қўшимча чоралар белгиланиши алоҳида ўринга эгадир. Хусусан, кейинги йилларда мамлакатимиздаги бир қатор солиқ ставкалари аҳамиятли даражада пасайтирилиб борилмоқда.

2.1-жадвалдан кўриниб турибдики, давлатимиз томонидан солиқ юкини камайтириш сиёсати амалга оширилса ҳам, умумий бюджетда соликдан тушумлар йилдан йилга ўсиб бормоқда. Бу ўз навбатида солиқ сиёсатининг тўғри йўлга қўйилаётганини кўрсатади. Бизнинг тадқиқот объектимиз бўлган бевосита солиқлар таркибига кирадиган фойда солиғини охирги 3 йилда давлат бюджети таркибидаги улушини кўрадиган бўлсак солиқ юки солиқ ставкасининг камайиши ҳисобидан енгиллашиб бораётганига қарамай (1.2-расмга қаралсин), унинг ҳам бюджет даромадидаги улуши йилдан йилга ошаётганини кўришимиз мумкин (2.2-жадвалга қаранг).

2.2-жадвал

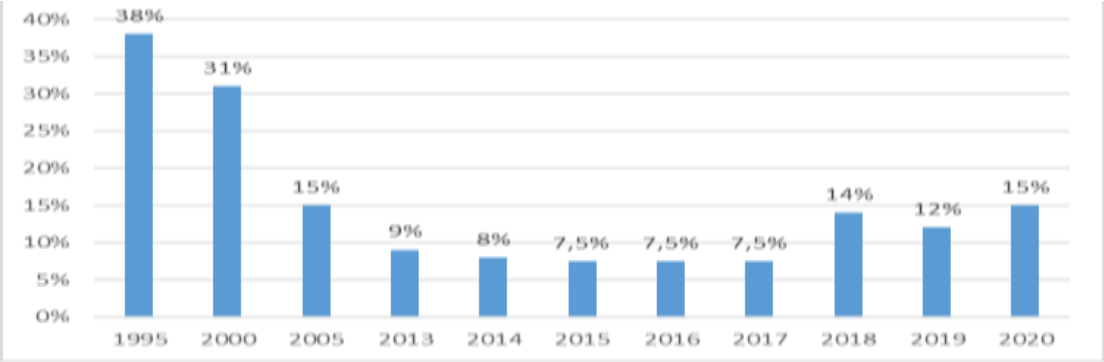
2016-2020 йилларда Ўзбекистон Республикасида бюджетга тўланган фойда солиғига доир маълумотлар

№	Кўрсаткичлар	Йиллар				
		2016	2017	2018	2019	2020
1	Фойда солиғи суммаси, млрд.сўм	1215,1	1475,5	3502,2	16360,6	22058,7
2	Бевосита солиқлардаги ҳиссаси, %	12,3	12,8	22.4	51.6	54.4
3	Солиқ ставкаси, %	7,5	7.5	14	12	15

***14** (шу вақтга қадар 7,5 фоиз эди, бироқ ободонлаштириш ва ижтимоий инфратузилмани ривожлантириш солиғи билан қўшиб ҳисоблаганда — 15,5 фоизни ташкил этган).

1.2-жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, юридик шахслардан олинадиган фойда солиғининг мутлақ миқдорда ва улушда ўсиш кузатилган, шу билан биргаликда ободонлаштириш ва инфратузилмани ривожлантириш солиғининг 2018 йилга келиб йўқолганини, сабаби фойда солиғи таркибига қўшилганини биламиз. Ушбу икки солиқнинг фойда солиғи таркибига киритилиши ижобий бўлди, чунки биргаликда корхоналар фойда солиғидан ташқари инфраструктурани ривожлантириш солиғини 8 % ставкада ҳам тўлаши фойдани камайишига олиб келар эди. 7,5+8=15.5 % умумий тўлов ставкаси десак, охирги йилларда 2018 йил янги солиқ концепцияси ишлаб чиқилиши бошланиб, 14 % қилиб белгиланди, 2019 йил январь ойидан ушбу иккита солиқ қўшилган ҳолда 14 % дан 12 % га туширилди. Бу ўз навбатида корхоналарни фойдасига ижобий таъсир кўрсатди. Чунончи, фойда солиғи бўйича солиқ юки даражасини камайтиришга қаратилган тадбирларнинг амалга оширилиши натижасида 956 млрд.сўмлик маблағлар солиқ тўловчилар ихтиёрида қолиши ва ушбу маблағларни инвестицияга йўналтириш ёки оборот маблағларини кўпайтириш учун шароит яратилди.

1.2-жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, фойда солиғининг умумий давлат даромадидаги ҳиссаси 2016 йилда 3,0 % ни ташкил этган, бевосита солиқларда эса 12, 3 % бўлса, 2019 йилга келиб бу кўрсаткич мос равишда 15,0 % ни, бевосита солиқларда эса 51.6 % ни ташкил қилган, 2020 йилдаги мўлжал бўйича эса 17% ни, бевосита солиқларда эса 54,4 % ташкил қилган. Давлатимиз хўжалик юритувчи субъектлар фойдасига нисбатан солиқ юки, яъни, солиқ ставкасини доимий мувофиқлаштириб бориш сиёсатини ҳам олиб бормоқда.



2.2-расм. Юридик шахслардан олинадиган фойда солиғи ставкасининг динамикаси

Фойданинг солиққа тортилиши ва ундан «фойда солиғи» номли махсус солиқнинг ундирилиши турли янги тушунчаларни кириб келишига сабаб бўлди. Шундай янги тушунчалардан бири бўлиб, «фойда солиғи кўрсаткичлари» тушунчаси ҳисобланади. Ушбу тушунча ҳозирги пайтда қонун ҳужжатларида, шунингдек, солиқ солиш, бухгалтерия ҳисоби, аудит ва бошқа махсус фанларда айнан шу номда учрамайди. Шу билан бирга республикамизнинг Солиқ кодексида, шунингдек, бухгалтерия ҳисоби ва аудитга оид меъёрий ҳужжатларда[16] ҳамда чоп этилган даврий адабиётларда[17] фойда солиғи кўрсаткичлари сифатида қуйидагилар эътироф этилган: (1) «солиққача фойда», (2) «солиққа тортиладиган база», (3) «солиққа тортиладиган фойда», (4) «ҳисобланган фойда солиғи суммаси», (5) «фойда солиғи бўйича кечиктирилган харажатлар», (6) «фойда солиғи бўйича кечиктирилган мажбуриятлар», (7) «фойда солиғи бўйича имтиёзлар», (8) «вақтинчалик фарқлар

[16] Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида»ги Низомни тасдиқлаш тўғрисида»ги Қарори. 1999 йил 5 февралдаги 54-сонли Қарорига илова.; 21-сон БҲМС «Хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий-хўжалик фаолияти бухгалтерия ҳисоби Счётлар режаси ва уни қўллаш бўйича Йўриқнома» Ўз.Р.Адлия Вазирлигидан 2002 йил 23-октябрьда рўйхатдан ўтган, № 1181. http://lex.uz/nsbu.

[17] Гатаулин Ш .Налоги и налогообложение. Учебное пособие. Т., Государственный налоговый комитет, 1996. -74 стр.; Завалишина И. А. Налоги : теория и практика .- Т.: «Мир экономики и права», 2004 год. - 169 стр.; Зайналов Ж. Р., Алиева С.С., Ахроров З.О. ва бошқ. Солиқ ва солиққа тортиш. – Самарқанд.:Зарафшон, 2019.-430 бет.; Тошмуродов Т.Солиқ назарияси ва тизими.-Т.:»Билим», 2004 йил - 112 бет; Яҳёев Қ. Солиққа тортиш назарияси ва амалиёти. -Т.: Фан ва технологиялар маркази, 2003. -247 бет; Уразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг концептуал масалалари. Монография. - Т.: Фан, 2005. -89 -135-бетлар; Қурбанов З.Н. Солиқ ҳисоби. Монография.Т. , «Фан», 2006. 75-76 бет.;Исроилов Б.И.Солиқлар ҳисоби ва таҳлили: муаммолар ва уларнинг ечимлари. Монография. – Т.:Ўзбекистон, 2006. -272 бет.

бўйича солиқ самараси». Меъёрий ҳужжатлар ва даврий адабиётларда юқоридаги кўрсаткичлардан ташқари бевосита фойда солиғи объекти ҳисобланган ва уни ҳисоб-китоб қилишда маълум кетма-кетликда аниқланадиган турли бошқа кўрсаткичлар ҳам пайдо бўлди. Бундай кўрсаткичлар сирасига, қуйидагиларни киритиш мумкин: (1) бошқа шахслардан беғараз олинган мулк; (2) чегирилмайдиган харажатлар ёки солиқ солинадиган базага киритиладиган харажатлар; (3) ҳисобот даврида солиқ солинадиган базадан чегирилмайдиган, бироқ келгуси ҳисобот (солиқ) даврларнинг солиқ солинадиган базасидан чиқариб ташланадиган харажатлар; ҳисобот даврида солиқ солинадиган базадан чегириб ташланадиган илгари қилинган харажатлар; (5) солиқ солинадиган фойдани камайтириш. Хорижий мамлакатларнинг солиққа тортишга оид қонун ҳужжатларида[18] ҳамда тажрибасида «ҳисоб фойдаси», «солиқ фойдаси», «доимий фарқлар», «вақтинчалик фарқлар» каби тушунчалар кенг қўлланилади. Уларга солиққа тортиш ва бухгалтерия ҳисобига оид адабиётларда[19] кенг ўрин берилган. Бу кўрсаткичлар охирги йилларда республикамизда чоп этилган солиқ солиш ҳамда бухгалтерия ҳисобига оид адабиётларда[20] ҳам ўз аксини топган. Учта сўз бирикмасидан ташкил топган ҳамда яхлит номга эга бўлган «фойда солиғи кўрсаткичлари» тушунчасининг меъёрий ҳуқуқий ҳужжатларда ва адабиётларда берилган таснифи ҳамда тавсифини ўрганиш асосида қуйидаги хулосаларни қилиш мумкин.

Биринчидан, яхлит тушунча ва тизимни ташкил қилувчи «фойда солиғи кўрсаткичлари» таркибан серқиррали ҳамда ўта мураккабдир. Фойда солиғи кўрсаткичларининг серқирралиги

---

[18] МСФО № 12.»Налоги на прибыль», IAS 12 IncomeTaxes.последние поправки в 12 декабря 2017 г.; ПБУ 18/2 "Учет расчетов по налогуна прибыль"Зарегистрировано в Минюсте РФ 31 декабря 2002 г. №4090.

[19] Шеремет А.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Учебник. –М.: Инфра-М, 2008. –69 стр.;Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. Учебник.3-е изд. Испр. и доп. -М.: 2007. -512 стр.; Савин А.А., Подольский В.И. Аудит : учебник для академического бакалавриата. 5-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2017. - 455 стр.

[20] Тўлаходжаева М.М., Тухсанов Х.А. ва бошқ. Финансовый учет. Уч. пос. – Т.: АПБДУ, 2001, - 11 стр.; Уразов К.Б. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. Ўқув қўлланма. – Т.: Ўқитувчи, 2004, -178-179 бетлар.; Байрашев А.З.,Султанова Д.А. Введение в МСФО. Т. «Professional Development», 2009 г. - 278 стр.; Дўсмуратов Р.Д. Аудит асослари. Дарслик.-Т.: Ўзбекистон миллийэнциклопедияси, 2003. -296 бет.

шундаки, улар, бир томондан, солиқ объекти бўлган фойда кўрсаткичлари билан бевосита боғлиқ. Иккинчи томондан, фойда солиғининг ўзи ҳисобланиши, бюджетга ўтказиб берилиши, хўжалик юритувчи субъектлар ихтиёрида имтиёз сифатида қолдирилиши, ўтказиб бериш муддатининг кечиктирилиши ва бошқа жиҳатлари бўйича хилма-хил кўрсаткичлардан ташкил топади. Бинобарин, ушбу кўрсаткичларнинг ҳар бири хўжалик юритувчи субъектлар молиявий-хўжалик фаолиятида ўзига хос ва мос аҳамият касб этади. Фойда солиғи кўрсаткичларининг мураккаблиги шундаки, уларни ҳисоб-китоби маълумотларни турли счётлар регистрларидан йиғиб чиқишни, уларни гуруҳлаш, жамлаш, қайта ҳисоблаш, арифметик йўл билан аниқлаш, шунингдек, турли шаклдаги ҳисоботларни тузишни тақоза этади. Чунончи, республикамизда амалда бўлган тартибга кўра фойда солиғи кўрсаткичларини ҳисоб-китоб қилиш учун 10 дан ортиқ ҳисобот шакллари тўлғазилади.

Иккинчидан, «фойда солиғи кўрсаткичлари» тушунчаси қонун ҳужжатларида, шунингдек махсус адабиётларда кенг кўламда эътироф этилсада, бироқ уларда ушбу тушунчага алоҳида таъриф берилмаган. Холбуки, турли кўрсаткичларни ўзида мужассамлаштирувчи ушбу тушунчанинг назария ва амалиётда кенг қўлланилиши, унинг ҳам давлат, ҳам хўжалик юритувчи субъектлар учун ўта аҳамиятлилиги бу тушунчага ўзига хос ва мос таърифни беришни тақозо этади. Фикримизча, «фойда солиғи кўрсаткичлари»га иқтисодий тушунча сифатида қуйидагича таъриф бериш мақсадга мувофиқдир: «Фойда солиғи кўрсаткичлари – бу фойда солиғини ҳисоблашга асос бўлувчи, шунингдек, унга доир ҳисобланган миқдор ва нисбий кўрсаткичлар мажмуасидир». Бу ерда миқдорий кўрсаткичлар сифатида пулда ифодаланган кўрсаткичлар, масалан, солиқ базасини шакллантиришда ҳисобга олинадиган даромад ва харажатлар кўрсаткичлари, нисбий кўрсаткичлар сифатида фоизда ифодаланган кўрсаткичлар, масалан, солиқ ставкаси назарда тутилган.

Учинчидан, дунё мамлакатларида фойда солиғи кўрсаткичларини таснифлаш ва тавсифлашнинг яхлит тизими ҳанузгача яратилмаган. Турли мамлакатларда фойда солиғига доир кўрсаткичларнинг турлича туркумланиши, уларнинг турлича номланиши, шунингдек, кўплаб фойда солиғига доир кўрсаткичларнинг, чунончи солиққа тортиладиган фойда кўрсаткичининг бир хилдаги мазмунга эга бўлишига қарамасдан, турлича тартибларда аниқланиши бунинг ёркин гувоҳидир.

Дунё мамлакатлари ўртасида интеграция ва инвестиция жараёнларининг доимий мавжудлиги, ўзаро манфаатли ҳамкорлик, қолаверса, фойда ва унга бевосита алоқадор фойда солиғининг барча тадбиркорлар учун ҳам мақсад, ҳам мажбурият эканлиги фойда солиғи кўрсаткичларининг яхлит тизимини яратишни зарурат қилиб қўяди. Бизнингча, ушбу яхлит тизим фойда солиғи кўрсаткичларини барча мамлакатларда умум тан олинган мезонлар асосида таснифлаш, шунингдек, ушбу кўрсаткичларни бир хилда номлаш, уларни аниқлашда ягона методологик тартибларга асосланиш каби талабларга жавоб бериши лозим.

Фикримизча, фойда солиғига доир кўрсаткичларни тизимлаш негизига уларни шакллантириш босқичлари, актив ёки пассив сифатида тан олиниши, бухгалтерия баланси бўлимлари ва молиявий ҳисоботнинг бошқа шаклларига, шунингдек, турли ҳисобот даврларига тегишлилиги, иқтисодий моҳияти каби мезонларни олиш мақсадга мувофиқдир. Ушбу мезонлар бўйича фойда солиғи кўрсаткичларини қуйидагича таснифлаш тавсия этилади (2.3-расмга қаранг).

Фойда солиғини ҳисоб-китоб қилишда, одатда, дастлаб уни ҳисоблашга асос бўлувчи кўрсаткичлар, кейин эса ушбу солиқни бюджетга ўтказиб берилиши, шунингдек корхона ихтиёрида актив ёки пассив сифатида қолдирилишига оид кўрсаткичлар шакллантирилади. Айнан шундан келиб чиқиб, фойда солиғига доир кўрсаткичларни, дастлаб, шакллантириш босқичига қараб қуйидаги иккита гуруҳга ажратиш мақсадга мувофиқ: (1) фойда

солиғини ҳисоблашга асос бўлувчи кўрсаткичлар; (2) фойда солиғи бўйича ҳисобланган кўрсаткичлар.



2.3-расм. Фойда солиғи кўрсаткичларини таснифлаш асослари[21]

Фойда солиғини ҳисоблашга асос бўлувчи кўрсаткичлар – бу ушбу солиқни ҳисоблашда маълумот базаси сифатида қабул

[21] Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

қилинган миқдор ва нисбий кўрсаткичлардир. Бунда миқдор кўрсаткичлар деганда фойда солиғини ҳисоблашга асос бўлувчи пул бирлигидаги кўрсаткичлар, нисбий кўрсаткичлар деганда эса солиқ тўловининг фоиз кўринишида белгиланган ставкаси тушунилади.

Фойда солиғи бўйича ҳисобланган кўрсаткичлар деганда бу солиқнинг ҳисобланган, бюджетга ўтказиб берилган ва берилмаган, қонун ҳужжатларига мувофиқ тўлов муддати узайтирилган ёки корхона ихтиёрида имтиёз сифатида қолдирилган, жорий йилда фойданинг ишлатилиши ёки муддати узайтирилган харажатлар сифатида тан олинган суммаларини ифодаловчи миқдор кўрсаткичлар мажмуаси тушунилади.

Юқорида таъкидлаб ўтганимиздек, дунё мамлакатлари тажрибасида ушбу иккала гуруҳга турли кўрсаткичлар киритилади. Чунончи, АҚШда 4 та кўрсаткич, Россия Федерациясида 7 та кўрсаткич, Ўзбекистон Республикасида эса 10 та кўрсаткич фойда солиғини ҳисоб-китоб қилишга асос бўлувчи кўрсаткичлар ҳисобланади (2.4-жадвалга қаранг).

2.4-жадвал

АҚШ, Россия Федерацияси ва Ўзбекистон Республикасида фойда солиғини ҳисоблашга асос бўлувчи кўрсаткичлар[22]

АҚШ да	Россия Федерациясида	Ўзбекистон Республикасида
• Ҳисоб фойдаси • Доимий фарқлар • Вақтинчалик фарқлар • Солиқ ставкаси	• Солиқгача фойда (зарар) • Шартли даромад • Шартли харажат • Доимий солиқ мажбурияти • Доимий солиқ активи	• Солиққача фойда (зарар) • Бошқа шахслардан беғараз олинган мулк • Чегирилмайдиган харажатлар ёки солиқ солинадиган базага киритиладиган харажатлар (ёпиқ харажатлар) • Солиқ солинадиган фойдани камайтириш • Солиққа тортиладиган база

[22]Тадқиқотлар асосида муаллиф томонидан МСФО № 12.»Налоги на прибыль», IAS 12 IncomeTaxes.последние поправки в 12 декабря 2017 г.; ПБУ 18/2 "Учет расчетов по налогуна прибыль"Зарегистрировано в Минюсте РФ 31 декабря 2002 г. №4090 асосида ишлаб чиқилган

	• Муддати кечиктирилган солиқ активи • Муддати кечиктирилган мажбурият	• Солиқ имтиёзлари • Солиққа тортиладиган фойда • Солиқ ставкаси

Иккинчи гуруҳга кирувчи аксарият кўрсаткичлар бўйича халқаро ва миллий жиҳатдан маълум даражада яқинликка эришилган. Буни 2.5-жадвалда келтирилган маълумотлардан ҳам кўриш мумкин.

2.5-жадвал

АҚШ, Россия Федерацияси ва Ўзбекистон Республикасида ҳисобланган фойда солиғи кўрсаткичлари[23]

АҚШ да	Россия Федерациясида	Ўзбекистон Республикасида
• Фойда солиғи бўйича узоқ муддатли дебиторлик қарз • Фойда солиғи бўйича узоқ муддатга кечиктирилган харажатлар • Фойда солиғи бўйича тўланган бўнак; • Кечиктирилган солиқ активи • Фойда солиғи бўйича кечиктирилган мажбуриятлар;	• Фойда солиғи бўйича узоқ муддатли дебиторлик қарз • Фойда солиғи бўйича узоқ муддатга кечиктирилган харажатлар • Фойда солиғи бўйича тўланган бўнак; • Вақтинчалик фарқлар бўйича қисқа муддатга кечиктирилган харажатлар • Фойда солиғи бўйича узоқ муддатга	• Фойда солиғи бўйича узоқ муддатли дебиторлик қарз • Фойда солиғи бўйича узоқ муддатга кечиктирилган харажатлар • Фойда солиғи бўйича тўланган бўнак; • Вақтинчалик фарқлар бўйича қисқа муддатга кечиктирилган харажатлар • Фойда солиғи бўйича узоқ муддатга кечиктирилган мажбуриятлар; • Фойда солиғи бўйича қисқа муддатга

[23]Тадқиқотлар асосида муаллиф томонидан юқоридаги меъёрий ҳужжатлар асосида ишлаб чиқилган

• Фойда солиғи бўйича жорий қарзлар • Фойда солиғи бўйича корхона ихтиёрига қолдирилган имтиёзлар; • Ўтган йилларнинг қопланмаган зарари; • Ҳисобот йилида камайтиришга олинган зарар • Ҳақиқатда бюджетга ўтказилган фойда солиғи суммаси	кечиктирилган мажбуриятлар; • Фойда солиғи бўйича қисқа муддатга кечиктирилган мажбуриятлар; • Фойда солиғи бўйича жорий қарзлар • Фойда солиғи бўйича корхона ихтиёрига қолдирилган имтиёзлар; • Ўтган йилларнинг қопланмаган зарари; • Ҳисобот йилида камайтиришга олинган зарар • Ҳақиқатда бюджетга ўтказилган фойда солиғи суммаси	кечиктирилган мажбуриятлар; • Фойда солиғи бўйича жорий қарзлар • Фойда солиғи бўйича корхона ихтиёрига қолдирилган имтиёзлар; • Ўтган йилларнинг қопланмаган зарари; • Ҳисобот йилида камайтиришга олинган зарар • Ҳақиқатда бюджетга ўтказилган фойда солиғи суммаси • Солиқ имтиёзларининг ишлатилган қисми

Чунончи, фойда солиғи бўйича узоқ муддатли дебиторлик қарз, фойда солиғи бўйича узоқ муддатга кечиктирилган харажатлар, фойда солиғи бўйича тўланган бўнак, вақтинчалик фарқлар бўйича қисқа муддатга кечиктирилган харажатлар, фойда солиғи бўйича узоқ муддатга кечиктирилган мажбуриятлар, фойда солиғи бўйича қисқа муддатга кечиктирилган мажбуриятлар, фойда солиғи бўйича жорий қарзлар каби кўрсаткичлар барча мамлакатларда бир хил мазмунда талқин қилинади, шунингдек, улар молиявий ҳисоботда яхлит тартибга асосан акс эттирилади.

Юқоридаги кўрсаткичларда яхлитликка эришилганликнинг негизида фойда солиғи бўйича ҳисобланган ушбу кўрсаткичларнинг турли мамлакатларда бир хилда молиявий ҳисобот элементлари сифатида тан олинганлиги, шунингдек, уларни бухгалтерия баланси ва молиявий ҳисоботнинг бошқа шаклларида умумқабул қилинган яхлит мезонлар асосида акс эттирилиши ётади.

Хорижий мамлакатларда ва республикамизда фойда солиғига доир ҳар иккала гуруҳга кирувчи кўрсаткичлар номланиши, ҳисоб-китоб қилиш тартибига кўра ҳам бир-биридан фарқ қилади. Чунончи, хорижий мамлакатларда фойда солиғини аниқлашда кенг қўлланиладиган «ҳисоб фойдаси» ва «солиқ фойдаси» кўрсаткичлари бизнинг мамлакатимизда мос равишда «солиққача фойда (зарар)» ва «солиққа тортиладиган фойда» деган номлар билан аталади. Хориж тажрибасида кенг қўлланиладиган «Доимий фарқлар» бизнинг мамлакатимизда «Чегирилмайдиган харажатлар ёки солиқ солинадиган базага киритиладиган харажатлар» деб номланади. Халқаро амалиётда «Вақтинчалик фарқ» номи билан аталадиган кўрсаткич бизнинг республикамизда айнан шу номда солиқ қонунчилиги ҳужжатларида ҳамда фойда солиғи ҳисоб-китобида учрамайди, унинг ўрнига қатор турли номдаги кўрсаткичлар, масалан, «ҳисобот даврида солиқ солинадиган базадан чегирилмайдиган, бироқ келгуси ҳисобот (солиқ) даврларнинг солиқ солинадиган базасидан чиқариб ташланадиган харажатлар», «ҳисобот даврида солиқ солинадиган базадан чегириб ташланадиган илгари қилинган харажатлар» қўлланилади. Республикамизда фойда солиғини ҳисоб-китоб қилишда қўлланиладиган турли номдаги кўрсаткичлар, масалан, «Бошқа шахслардан беғараз олинган мулк», «солиқ солинадиган фойдани камайтириш» ва «солиқ имтиёзлари» каби кўрсаткичлар халқаро амалиётда умуман ишлатилмайди.

Юқоридагиларнинг барчаси фойда солиғи бўйича ҳар иккала гуруҳга кирувчи кўрсаткичлар таркибини белгилашда, уларнинг номланишида ҳамда ҳисоб-китобида яхлит тизим мавжуд эмаслигидан дарак беради.

Фикримизча, фойда солиғини ҳисобга олишга асос бўлувчи кўрсаткичлар тизимига қуйидаги яхлит номдаги ҳамда бир хилда талқин этилиши мумкин бўлган кўрсаткичлар киритилиши лозим:

*солиқ тортишга қадар фойда (зарар);

*солиқ базасига доимий равишда қайта қўшиладиган харажатлар;

*солиқ базасига вақтинчалик қўшиладиган харажатлар;

*солиқ базасидан вақтинчалик айириладиган харажатлар ва зарарлар;

*фойданинг солиққа тортилмайдиган қисми;

* солиққа тортиладиган база;

*солиқ имтиёзлари;

*солиққа тортиладиган фойда;

*солиқ ставкаси.

Бизнингча, ҳар қандай кўрсаткичнинг номи уни нимага доир эканлигини аниқ ифодалаши лозим. Фикримизча, фойда солиғи ҳисоб-китоби бўйича хорижий мамлакатларда кенг қўлланилаётган айрим кўрсаткичлар, чунончи, «доимий фарқлар» ва «вақтинчалик фарқлар» каби кўрсаткичларнинг айнан шундай номланиши уларнинг бевосита фойда солиғига доирлигини номидан келиб чиқиб билдирмайди. Бизнингча, «доимий фарқлар» номли кўрсаткични «солиқ базасига доимий равишда қайта қўшиладиган харажатлар», «вақтинчалик фарқлар»ни эса, мос равишда, «солиқ базасига вақтинчалик қўшиладиган харажатлар» ва «солиқ базасидан вақтинчалик айириладиган харажатлар ва зарарлар» деб аташ тўғрироқ бўлади. Бу фойда солиғини ҳисоб-китоб қилишга асос бўладиган шу турдаги кўрсаткичларни аниқ ифодалаш имконини беради.

Шунингдек, хорижий тажрибада кенг қўланилаётган фойда солиғига доир айрим кўрсаткичларнинг номи уларнинг иқтисодий моҳиятига тўлиқ монанд эмас. Масалан, солиқ тортишгача бўлган фойда кўрсаткичининг «ҳисоб фойдаси» номи билан аталиши бу кўрсаткични гўёки ҳисобда тизимли шаклланадиган кўрсаткичлигини билдиради. Аслида эса, солиқ тортишгача бўлган фойда кўрсаткичи дунё мамлакатлари тажрибасида ҳам, бизнинг республикамизда ҳам молиявий ҳисобда тизимли шаклланмайди, аксинча у арифметик йўл билан топилади. Демак, ушбу кўрсаткични айнан «ҳисоб фойдаси» деб номланиши унинг иқтисодий моҳиятига мос келмайди. Фикримизча, бу кўрсаткични «Солиқ тортишга қадар фойда (зарар)», деб аташ тўғрироқ бўлади. Бизнингча, хориж

тажрибасида «солиқ фойдаси» деб аталадиган кўрсаткич «солиққа тортиладиган фойда» деб номланиши лозим, чунки у мазмун ва моҳиятига кўра айнан солиқ солинадиган фойданинг миқдорини билдиради.

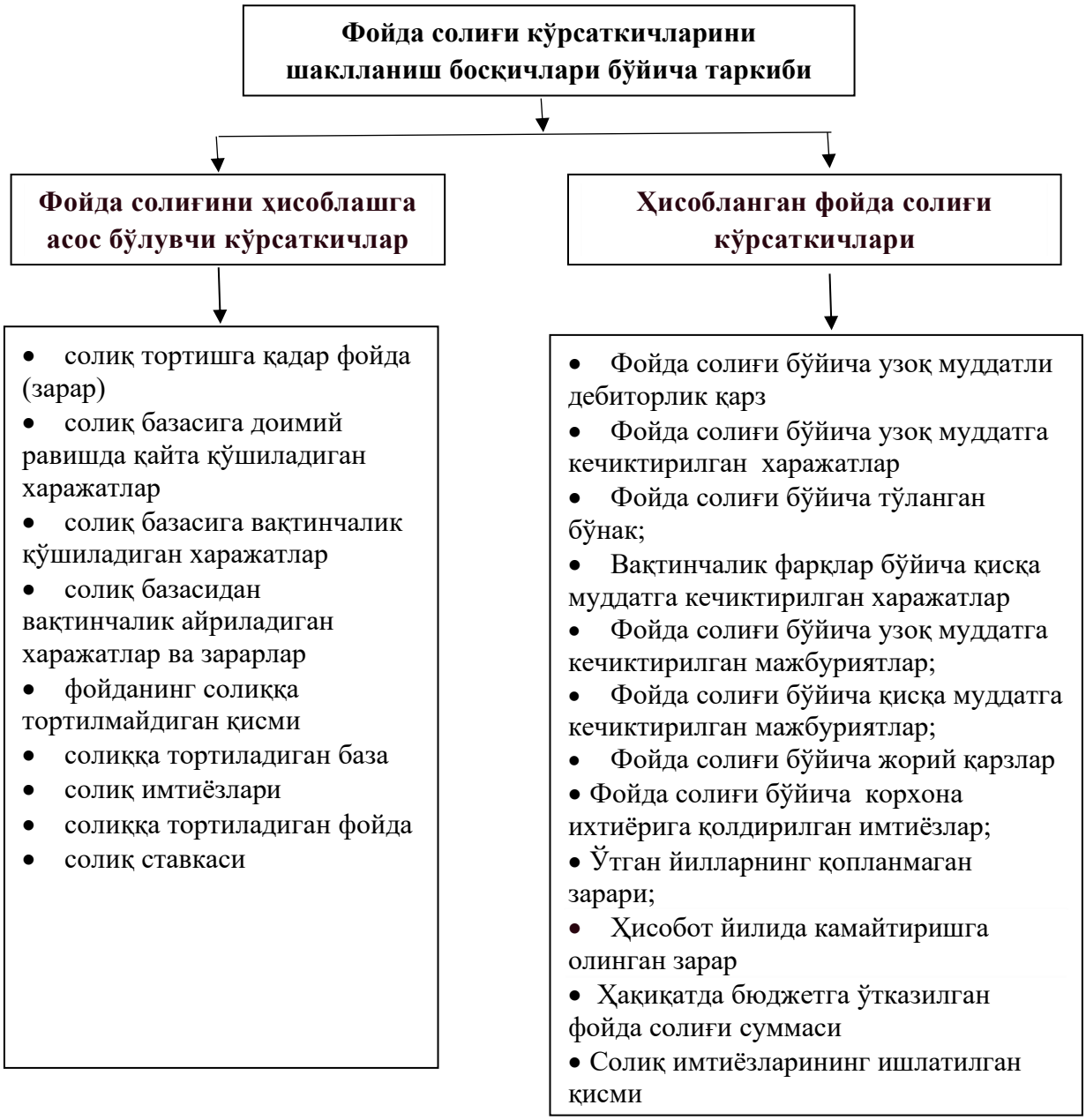
Республикамизда амалда бўлган тартибга кўра «Бошқа юридик шахслардан беғараз олинган мулк» фойда солиғи ҳисоб-китобида алоҳида мустақил кўрсаткич сифатида кўрсатилади. Бизнинг фикримизча, ҳар қандай беғараз олинган мулк уни олувчилар учун даромад ҳисобланади. Шу боис, беғараз олинган мулкни хўжалик юритувчи субъектлар «Молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот»ида «солиқ тортишга қадар фойда (зарар)» кўрсаткичи таркибида акс эттириш мақсадга мувофиқдир.

Шундай қилиб, фикримизча, фойда солиғи кўрсаткичлари ҳар иккала гуруҳига кирувчи кўрсаткичлар таснифи ва таркибини қуйидагича белгилаш тавсия этилади (2.4-расмга қаранг).

Фойда солиғи кўрсаткичларининг айримлари корхоналар учун актив, айримлари мажбурият, бошқа бирлари эса хусусий капитал элементлари ҳисобланади. Чунончи, қуйидаги фойда солиғи кўрсаткичлари узоқ ва қисқа муддатли активлар сирасига киради:

- фойда солиғи бўйича узоқ муддатли дебиторлик қарз;
- фойда солиғи бўйича узоқ муддатга кечиктирилган фойда солиғи;
- фойда солиғи бўйича тўланган бўнак;
- вақтинчалик фарқлар бўйича қисқа муддатга кечиктирилган фойда солиғи.

Мажбуриятлар сифатида тан олинадиган фойда солиғи кўрсаткичларига қуйидагиларни олиб бориш мумкин: (1) фойда солиғи бўйича узоқ муддатга кечиктирилган мажбуриятлар; (2) фойда солиғи бўйича қисқа муддатга кечиктирилган мажбуриятлар; (3) фойда солиғи бўйича жорий қарзлар.



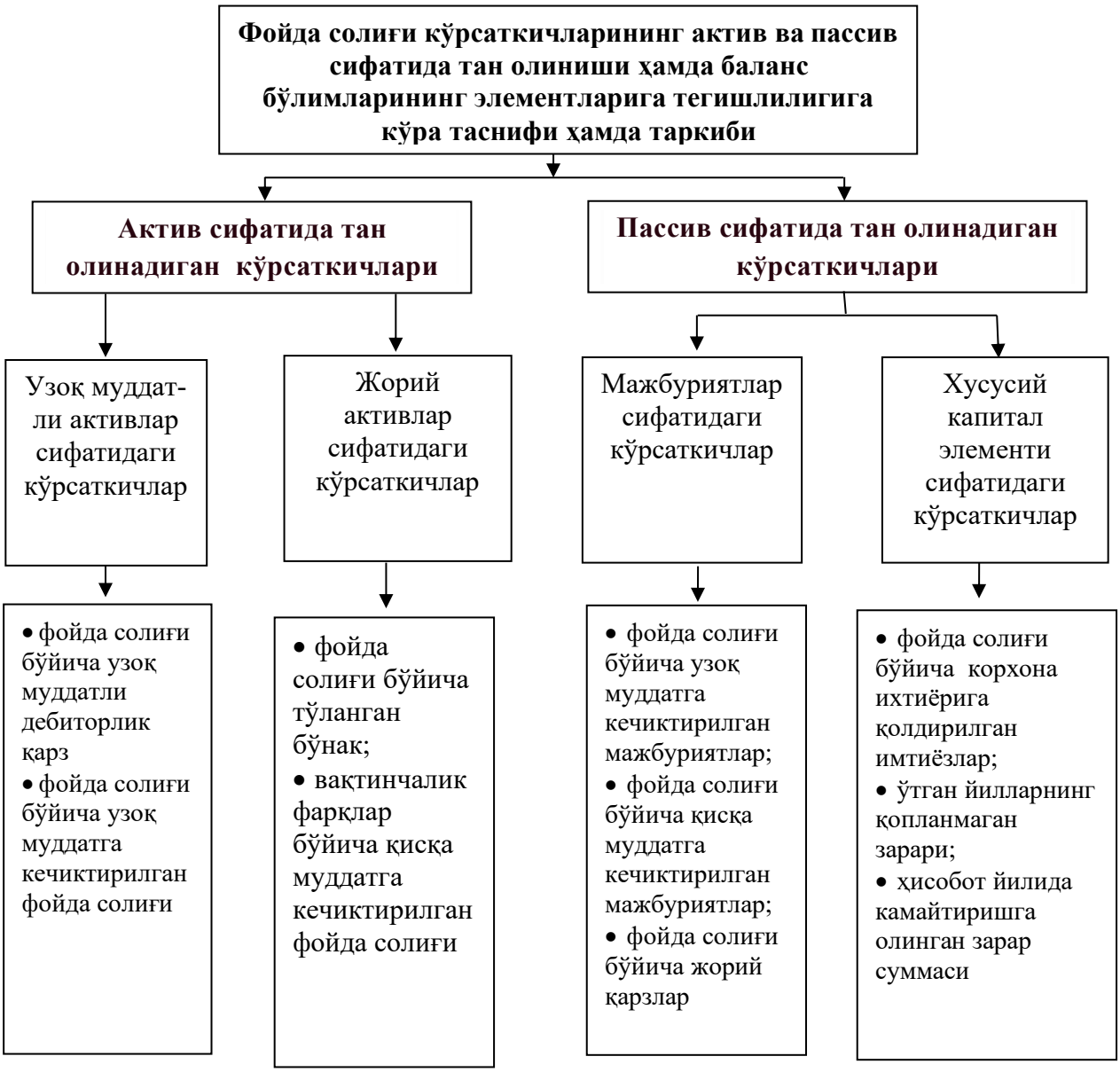
2.4 - расм. Фойда солиғи кўрсаткичларининг шаклланиш босқичлари бўйича таснифи ва таркиби[24]

Қуйидаги фойда солиғи кўрсаткичлари корхоналарнинг хусусий капитали элементи ҳисобланади: (1) фойда солиғи бўйича корхона ихтиёрига қолдирилган имтиёзлар; (2) ўтган йилларнинг қопланмаган зарари; (3) ҳисобот йилида камайтиришга олинган зарар суммаси.

Шундай қилиб, фикримизча, фойда солиғи кўрсаткичларини бухгалтерия балансида акс эттириладиган актив, мажбурият ва

[24] Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

хусусий капитал элементлари сифатида қуйидагича таснифлаш мумкин (2.5-расмга қаранг).



2.5-расм. Фойда солиғи кўрсаткичларининг актив ва пассив сифатида таснифи, тан олиниши ҳамда баланс бўлимларининг элементларига тегишлилигига кўра таснифи ҳамда таркиби[25]

Корхоналарнинг активлари, мажбуриятлари ва хусусий капитали элементлари сифатида фойда солиғи кўрсаткичлари «Молиявий натижалар тўғрисида ҳисоботида» ва «Хусусий капитал тўғрисида ҳисобот»да, шунингдек «Фойда солиғи ҳисоб-китоби»да акс эттирилади. Ушбу ҳисобот шаклларига тегишлигига

[25]Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

кўра фойда солиғи кўрсаткичларининг таснифи ва таркиби 2.6-расмда келтирилган.



2.6-расм. Фойда солиғи кўрсаткичларининг молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот, хусусий капитал тўғрисида ҳисобот ҳамда фойда солиғи ҳисоб-китобига тегишлилигига кўра таснифи[26]

Фойда солиғи кўрсаткичларини уларнинг қайси ҳисобот даврларига тегишлигига кўра қуйидаги 3 та гуруҳларга бўлиш мумкин: (1) ўтган йилларга тегишли кўрсаткичлар; (2) ҳисобот йилига тегишли кўрсаткичлар; (3) келгуси йилларга тегишли

[26] Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

кўрсаткичлар. Ушбу белгига кўра фойда солиғи кўрсаткичларининг таснифи ва таркиби 2.7-расмда келтирилган.



2.7-расм.Фойда солиғи кўрсаткичларининг ҳисобот даврларига тегишлилигига кўра таснифи ва таркиби[27]

Фойда солиғи кўрсаткичлари тўғрисидаги ахборотлар реаллиги уларни тизимли ёки тизимсиз шаклланишига бевосита боғлиқ. Айнан шу белгиси бўйича ҳозирги пайтда республикамизда амалда

[27] Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

бўлган фойда солиғи кўрсаткичларини қуйидагича таснифлаш мумкин (2.6-жадвалга қаранг).

2.6-жадвал

Фойда солиғига доир кўрсаткичлар тўғрисида ахборотларнинг тизимли ва тизимсиз шакллантирилишига кўра муносабати[28]

№	Фойда солиғи кўрсаткичлари	Шакллантириш тартиби	
		Тизимли	Тизимсиз
1	Солиқ тортишга қадар фойда (зарар)		+
2	Чегирилмайдиган харажатлар ёки солиқ солинадиган базага киритиладиган харажатлар (доимий фарқлар)		+
3	Солиқ базасига доимий равишда қайта қўшиладиган харажатлар		+
4	Солиқ базасига вақтинчалик қўшиладиган харажатлар		+
5	Солиқ базасидан вақтинчалик айириладиган харажатлар ва зарарлар		+
6	Фойданинг солиққа тортилмайдиган қисми		+
7	Солиққа тортиладиган база		+
8	Солиқ имтиёзлари		+
9	Солиқ ставкаси	+	
10	Ҳисобланган фойда солиғи суммаси	+	
11	Ўтган ҳисобот даври учун ҳисобланган фойда солиғи	+	
12	Ҳисобот давр учун ҳисобланган фойда солиғи	+	
13	Фойда солиғи бўйича узоқ муддатли дебиторлик қарз	+	
14	Вақтинчалик фарқлар бўйича узоқ муддатга кечиктирилган харажатлар	+	
15	Фойда солиғи бўйича тўланган бўнак	+	
16	Вақтинчалик фарқлар бўйича қисқа муддатга кечиктирилган харажатлар	+	

[28]Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

17	Фойда солиғи бўйича узоқ муддатга кечиктирилган мажбурият	+	
18	Фойда солиғи бўйича қисқа муддатга кечиктирилган мажбурият	+	
19	Фойда солиғи бўйича жорий мажбуриятлар	+	
20	Фойда солиғи бўйича корхонада қолдирилган имтиёз суммаси	+	
21	Ҳисобот йилида камайтиришга олинган зарар	+	
22	Ҳақиқатда бюджетга ўтказилган фойда солиғи суммаси	+	
23	Солиқ имтиёзларининг ишлатилган қисми	+	

2.6-жадвалдан кўриниб турибдики, ҳозирги пайтда меъёрий ҳужжатларда кўзда тутилган ва амалиётда кенг қўлланилаётган фойда солиғига доир энг асосий 23 та кўрсаткичдан 15 таси ёки 65 % тизимли шакллантирилади, қолган 8 таси ёки 35 % тизимли равишда шакллантирилмайди. Чунончи, тизимли равишда шакллантирилмайдиган кўрсаткичларнинг аксарияти фойда солиғини ҳисоблашга асос бўлувчи кўрсаткичларга тўғри келади. Ушбу кўрсаткичларни тизимли равишда шакллантирилмаслиги, яъни, уларни арифметик йўл билан топилиши нафақат бухгалтерлар томонидан балки солиқ идоралари ходимлари, шунингдек, аудиторлар томонидан ҳисобланадиган фойда солиғи кўрсаткичларини аниқлашда кўп вақт сарфланишига олиб келмоқда. Бундан ташқари, фойда солиғини ҳисоблашга асос бўлувчи кўрсаткичларни тизимсиз шаклланиши улар ҳисобини юритишда, шунингдек, уларни солиқ ва аудиторлик текширувларида ҳар хил хатоликларга йўл қўйилишига ҳам сабаб бўлмоқда. Бу мос равишда, солиқ идоралари ходимлари ва аудиторлар томонидан ўтказилаётган текширувларда риск ва хавф-хатар даражасини бошқа текширув объектларига нисбатан юқори бўлишига ҳам олиб келади.

Фойда солиғи кўрсаткичларининг макро ва микроиқтисодиёт равнақида тутган ўрни, уларнинг серқирралиги, ҳисоб-

китобларининг мураккаблиги, бу кўрсаткичлар ҳисоби ва аудитини замон талабларига мос равишда ташкил қилиш зарурати, уларнинг яхлит ва кенг қамровли таснифий асосларини яратишни тақозо этади. Ушбу кўрсаткичларни биз томонимиздан юқорида тавсия этилган мезонлар ва белгилар бўйича таснифлаш, уларни меъёрий ҳужжатларга киритиш ва амалиётга кенг жорий этиш, фикримизча, фойда солиғи кўрсаткичлари ҳисоби ва аудитининг назарий, методологик ҳамда ташкилий муаммоларини ҳал қилишда муҳим омил бўлиб хизмат қилади.

2.2. Фойда солиғи кўрсаткичлари бухгалтерия ҳисобининг моделлари ва асосий тамойиллари

Хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятининг муҳим кўрсаткичлари бўлган даромад, харажат, фойда, зарар ва солиқ тўловларига нисбатан ахборот фойдаланувчилар томонидан ўзига хос талабларнинг қўйилиши дунё мамлакатларида ушбу кўрсаткичларни миқдор жиҳатдан акс эттирувчи ҳамда сифат жиҳатдан тавсифловчи бухгалтерия ҳисобининг ҳар хил концепцияларга асосланган моделларини шаклланишига олиб келди. Шунингдек, ушбу кўрсаткичлар тўғрисидаги ахборотларга қизиқувчилар ва улардан фойдаланувчилар талабларини тўлиқ қондириш зарурати яхлит бухгалтерия ҳисобини молиявий ҳисоб, бошқарув ҳисоби ва солиқ ҳисоби каби турларга ажратишга, ҳаттоки уларни мустақил фан тармоғлари даражасигача кўтарилишига ҳамда ўргатилишига асос солди.

Дунё мамлакатларида бухгалтерия ҳисобининг энг кенг тарқалган моделлари бўлиб «Континентал модел», «Англо-саксония модели» (ёки «Англо-Америка модели») ва «Жанубий Америка модели»[29] ҳисобланади. Ушбу моделларда бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортиш тизими ўртасидаги боғлиқлик бир-биридан фарқланади. Чунончи, бундай фарқли жиҳатлар асосан фойда ҳамда

[29] Қурбонов З.Н. Солиқ ҳисобини ташкил этишнинг жаҳон тажрибаси. //Солиқ солиш ва бухгалтерия ҳисоби. 3- сон (9),2007.-8-10 бетлар.

бевосита унга алоқадор бўлган фойда солиғи кўрсаткичларида ёрқин намоён бўлади.

«Континентал модел»нинг асосий характерли жиҳати шундаки, унда бухгалтерия ҳисоби тизими бевосита солиққа тортишнинг тамойиллари ва қоидаларига бўйсиндирилган, яъни, бухгалтерия ҳисоби бевосита солиққа тортиш қоидалари асосида шаклланади ҳамда юритилади. Шу боис, бу модел бошқачасига «солиқ» модели[30] ҳам деб аталади.

Бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортиш тизими ўзаро боғлиқлигининг континентал модели, манбаларга кўра[31], XIX асрда Пруссияда вужудга келган. Бу модел негизида иккита концепция асос қилиб олинган:

(1) баланс фойдаси суммаси солиққа тортиладиган фойда суммасига тенг бўлиши керак;

(2) молиявий ҳисобот давлат солиқ органлари манфаатини кўзлаб тузилиши лозим.

Бухгалтерия ҳисобини «континентал модели» асосида ташкил қилган мамлакатларга ҳозирги пайтда Германия, Швеция, Бельгия, Испания, Италия, Франция, Швейцария, Япония ва бошқалар киради. Бу мамлакатларда бухгалтерия ҳисобини солиққа тортиш тизимига боғлиқлик даражаси ҳар хил. Чунончи, Германияда бу боғлиқлик ўта кучли бўлса, Францияда кучли таъсирда, бошқа мамлакатларда кучсизроқдир[32].

Континентал моделнинг ижобий ва салбий томонлари адабиётларда турлича изоҳланган. Чунончи, Г.Ю.Агаджоновнинг фикрича, унинг ижобий жиҳатлари қуйидагилардан иборат:

- оддийлик ва ҳисоб методологиясининг ягоналиги (яъни молиявий ҳисобот ягона қоидага асосан тузилади);
- даромад, мос равишда, фойда пул келиб тушгандан кейин тан олинади;
- ягона ҳисоб тизими мавжудлиги сабабли акциядорлар ва

[30] Қурбанов З.Н. Солиқ ҳисоби. Монография.Т. , «Фан», 2006. 75-76 бет
[31] Шу ерда 75-76-б.
[32] Қурбонов З.Н. Солиқ ҳисобини ташкил этишнинг жаҳон тажрибаси. //Солиқ солиш ва бухгалтерия ҳисоби. 3- сон (9),2007.-8-10 бетлар.

солиқ органлари учун икки хил молиявий натижа келиб чиқмайди[33].

Континентал моделнинг асосий салбий жиҳатига кўпчилик олимлар[34] бухгалтерия ҳисобининг ҳаддан ташқари бюрократлаштирилганлиги, инвесторлар ва кредиторлар манфаатларини тўлиқ ҳисобга олинмаслиги, давлат солиқ органлари мансабдор шахсларининг хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятига аралашиши ва маълум даражада ўз таъзиқини ўтказишдан холи эмаслиги каби ҳолатларни киритадилар.

Бухгалтерия ҳисобининг «Англо-саксония модели» ёки бошқачасига «Англо-Америка модели» асосан қимматбаҳо қоғозлар бозорлари ривожланган мамлакатларда амал қилади. Бу модел инвесторлар ва кредиторлар манфаатларини ҳисобга олган ҳолда юритилади. Ушбу модел амал қилаётган мамлакатларда бухгалтерия ҳисоби давлат томонидан тартибга солинмайди. Бухгалтерия ҳисобининг асосий тамойиллари бухгалтерлар ассоциацияси томонидан ишлаб чиқилади, давлат органлари шу тамойилларни тан олади. Бухгалтерия ҳисобининг «Англо-саксония модели»Австралия, Буюк Британия, Зимбабве, Исроил, Ҳиндистон, Ирландия, Канада, АҚШ, Покистон ва бошқа мамлакатларда қўлланилади. Бу мамлакатларда бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортиш тизимлари ўртасидаги боғлиқлик ўта кучсиз ҳисобланади, баъзи бир мамлакатларда эса ушбу боғланиш йўқ бўлиб, бухгалтерия ҳисобининг таркибий қисмлари бўлган молиявий ҳисоб ва солиқ ҳисоби параллел ҳолда юритилади. Масалан, АҚШнинг катта корпорацияларида молиявий ҳисоб ва солиқ ҳисоби алоҳида олиб борилади. Бу мамлакатда бухгалтерия ҳисоби билан солиқ ҳисобининг асосий фарқи амортизация ажратмаларини ҳисоблаш усули ва харажатларни тан олинишидадир. Бунинг асосий мақсади корхонанинг молиявий натижаларини, шунингдек, солиқ тўловларини тўғри ва аниқ ҳисоблашдадир[35].

---

[33]Агаджанов Г.Ю. Монография. Вести налогообложения:т аспекты взаимодействия. РГЭА-Ростов-н/д.1999.-8-9 стр.

[34]Ташназаров С.Н. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари. Дарслик – Т. «Иқтисод-Молия», 2019. -454 бет.

[35] Қурбанов З.Н. Солиқ ҳисоби. Монография.Т. , «Фан», 2006. 75-76 бет.

Бухгалтерия ҳисобининг «Жанубий Америка модели» ўз моҳиятига кўра «Континентал модел»га яқин ҳисобланади. Ушбу моделнинг характерли жиҳатларига бухгалтерия ҳисоби ва солиқ солиш тизимларининг узвий боғлиқлиги, молиявий ҳисоботни қатъий регламентлаштирилганлиги, уни асосан давлат органлари, айниқса, солиқ идоралари талабларига бўйсиндирилганлиги ҳисобланади. Бухгалтерия ҳисобининг «Жанубий Америка модели» Бразилия, Прагвай, Уругвай, Перу, Аргентина, Чили ва бошқа Жанубий Америка мамлакатларида қўлланилади. Ушбу мамлакатларда ҳам махсус солиқ ҳисоби юритилмайди[36].

Иқтисодчи олимлар томонидан нафақат солиқ ҳисобининг қайси мамлакатларда амал қилиши ўрганилган. Балки солиқ ҳисоби қайси мамлакатларда мавжуд эмаслиги ҳамда унинг сабаблари ҳам ўрганилган. Жумладан, О.Н.Волкованинг ёзишича, Португалияда солиқ ҳисобининг мавжуд эмаслиги бухгалтерия ҳисобининг юқори даражада солиққа тортиш мақсадига бўйсундирилганлигидадир. Солиқ органлари тўғридан-тўғри ёки билвосита ҳисоб методологиясини шакллантиради. Шу асосида солиқ ҳисобини махсус юритишга зарурат бўлмайди[37].

Я.В.Соколовнинг[38] ёзишича, Францияда солиқ ҳисобининг мавжуд эмаслигининг асосий сабаби бу мамлакатда бухгалтерия ҳисоби тартиб-қоидалари ҳамда тамойилларининг туғридан-тўғри тижорат ва солиқ қонунчилигидан келиб чиққанлигидадир. Бу мамлакатда корхоналар фойда солиғи бўйича мажбуриятларини аниқлашда бухгалтерия ҳисобида акс эттирилган фойдани корректировка қилиш жадвалини тўлдиради. Шу асосида бухгалтерия ҳисобида аниқланган фойда суммаси билан солиққа тортиладиган фойда ўртасида фарқ бўлмайди.

[36] Ташназаров С.Н. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари. Дарслик – Т. «Иқтисод-Молия», 2019. -454 бет.
[37] Волкова О.Н. Управленческий учет. Учебник. - М.: ТК Велби, Проспект, 2006. - 19 стр.
[38] Соколов Я.В. , Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник.- М.: «Финансы и статистика», 2004.- 272 стр

С. Қодирхонов ва Ш. Маматқуловларнинг эътироф этишича, Хитой Халқ Республикасида солиқ ҳисобининг мавжуд эмаслиги қуйидагилар билан боғлиқ:

*бухгалтерия ҳисобини меъёрий тартибга солиш солиқ органлари томонидан амалга оширилади;

*молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва топширишнинг қатъий тартиби мавжуд;

*барча корхоналар молиявий ҳисоботни махсус талабларга биноан тайёрлашлари лозим[39].

А.В.Холкин[40] ўзининг илмий ишларида Бельгия, Италия, Швейцария мамлакатларида солиқ ҳисобини юритишга зарурият йўқлигини таҳлил қилган ва бунинг асосий сабаблари сирасига юқорида эътироф этилган сабабларни киритган.

Фойда унга бевосита алоқадор бўлган фойда солиғи кўрсакичларини ҳисобга олиш мустақилликни қўлга киритгандан сўнг собиқ совет республикаларида ҳам энг долзарб масалалардан бирига айланди. Бунда мустақилликка эришган МДҲ мамлакатлари турли йўлларни тутдилар. Чунончи, Россия Федерациясида хўжалик юритувчи субъектлар 2002 йилдан бошлаб молиявий ҳисоб ва бошқарув ҳисоби билан биргаликда солиқ ҳисобини ҳам юритмоқда. Бунга асос бўлиб Россия Федерацияси Солиқ Кодексининг 25-бобига «Солиқ ҳисоби» тушунчасининг киритилишидир, яъни, ушбу кодекснинг 313-моддаси «Солиқ ҳисоби. Умумий тартиблар» деб аталади. Ушбу моддага асосан солиқ тўловчилар солиқ ҳисоби тизимларини мустақил равишда ташкил қилишлари зарур. Солиқ ҳисобини юритиш тартиби солиқ тўловчи томонидан солиқ ҳисоби сиёсатини ишлаб чиқишда ўрнатилади[41].

Мустақиллик йилларида республикамизда шакллантирилган ва табора такомиллашиб бораётган бухгалтерия ҳисоби тизими

---

[39] Қодирхонов С., Маматқулов Ш. Хитой Халқ Республикасида бухгалтерия ҳисоби, аудиторлигини ташкил қилиш ва кадрлар тайёрлаш хусусиятлари. Тошкент-Андижон, 1992. - 8 бет

[40] Холкин А.В. Взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета. Дисс. на соискание степени канд.экон.наук. - Киров, 2005. - 125 стр.

[41] Қурбонов З.Н. Солиқ ҳисобини ташкил этишнинг жаҳон тажрибаси. //Солиқ солиш ва бухгалтерия ҳисоби. 3- сон (9),2007.-8-10 бетлар.

ўзининг мазмун ва моҳиятига кўра континентал моделга киради. Республикамизда бухгалтерия ҳисобининг таркибий қисмларидан молиявий ҳисобга расмий тус берилган ва у давлат томонидан тартибга солинган. Чунончи, корхоналарда молиявий ҳисоб давлат томонидан қабул қилинган «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида қонун», шунингдек, ушбу қонун асосида ишлаб чиқилган бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари (БҲМС) талабларига тўлиқ мос юритилади. Молиявий ҳисобот шакллари барча ахборот фойдаланувчилар, шу жумладан, солиқ идораларининг ахборотларга бўлган талабларини қондиришга қаратилган. Чунончи, молиявий ҳисоб актив, мажбурият ҳамда хусусий капитал элементи сифатида тан олинадиган барча фойда кўрсаткичлари тўғрисидаги ахборотларни ташқи фойдаланувчиларга етказиб бериш воситаси ҳисобланади. Молиявий ҳисобот солиққа тортишга қадар фойда (зарар), ҳисобланган ва бюджетга тўланган фойда солиғи, у бўйича дебиторлик ёки кредиторлик қарз, кечиктирилган харажатлар ёки мажбуриятлар тўғрисида йиғма маълумотларни ўзида мужассамлаштиради. Айнан ушбу кўрсаткичлар тўғрисидаги ахборотларни тўғри ва ўз вақтида фойдаланувчиларга етказиб бериш молиявий ҳисоб ва ҳисоботнинг энг асосий мақсадларидан биридир.

Республикамизда солиқ ҳисоби ва бошқарув ҳисоби расмий тусга эга эмас. Бухгалтерия ҳисобининг ушбу таркибий қисмлари корхоналар томонидан мустақил тарзда юритилади. Уларнинг асосий мақсади фойда ва унга бевосита алоқадор бўлган фойда солиғига алоқадор бўлган кўрсаткичлар тўғрисидаги батафсил ахборотларни шакллантиришда ҳамда уларни тегишли фойдаланувчиларга етказишда молиявий ҳисобга кўмаклашиш ҳисобланади. Солиқ кодекси талабларидан келиб чиқиб, солиққа тортиладиган фойдага бевосита таъсир қиладиган барча кўрсаткичлар, чунончи фойда солиғи базасига қайта қўшиладиган доимий ва вақтинчалик фарқлар, ушбу базадан камайтириладиган харажатлар ҳамда ундан айириб ташланадиган фойда турлари, солиқ имтиёзлари ва уларнинг ишлатилишини ифодаловчи кўрсаткичлар

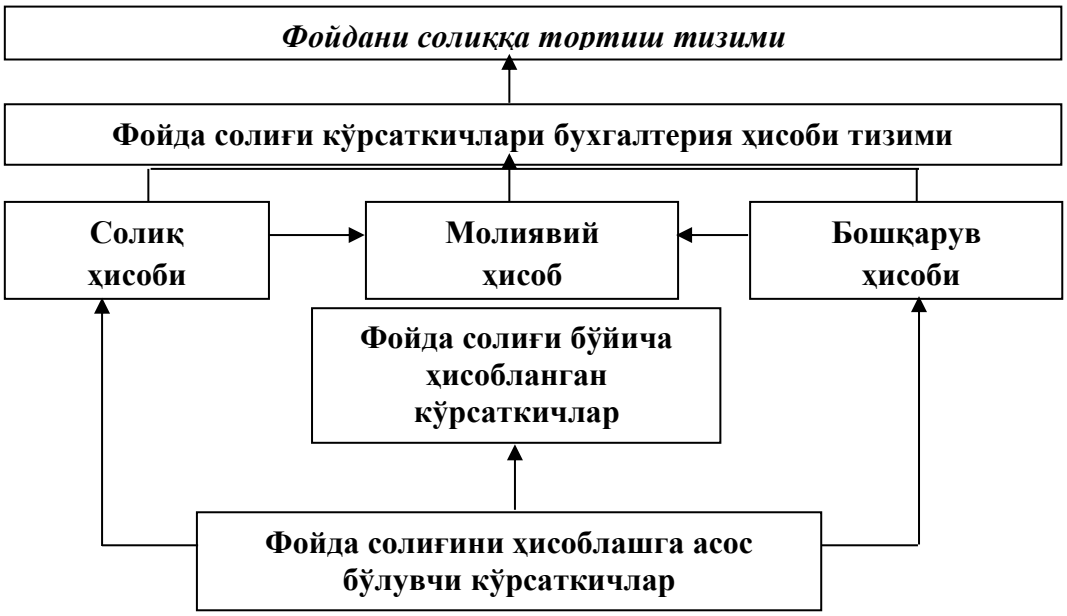
ҳисобини юритишдек муҳим миссия юклатилади. Бундай миссияни, чунончи, солиқ ҳисоби яхлит корхона миқиёсида, бошқарув ҳисобига эса яхлит корхона ҳамда унинг бўлинмалари (жавобгарлик марказлари) кесимида бажаради.

Шундай қилиб, республикамизда фойда ва унга бевосита алоқадор бўлган фойда солиғи кўрсаткичлари яхлит бухгалтерия ҳисоби таркибий қисмлари бўлган молиявий ҳисоб, солиқ ҳисоби ва бошқарув ҳисобининг объектлари ҳисобланади. Чунончи, фойда солиғи бўйича ҳисобланган ҳамда ҳисоб ва ҳисоботда тизимли акс эттириладиган кўрсаткичлар молиявий ҳисоб, фойда солиғини ҳисоблашга асос бўлувчи ҳамда тизимсиз шакллантириладиган кўрсаткичлар эса солиқ ҳисоби ва бошқарув ҳисоби объектлари ҳисобланади. Фойда солиғи кўрсаткичлари бўйича яхлит бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортиш тизимлари, шунингдек, бухгалтерия ҳисоби таркибий қисмлари бўлган молиявий ҳисоб, солиқ ҳисоби ва бошқарув ҳисоби бир-бири билан узвий боғлиқдир. Бу боғлиқликни қуйидагича кўргазмали тарзда ифодалаш мумкин (2.8-расмга қаранг).

Фойда солиғи кўрсаткичлари бухгалтерия ҳисобининг муҳим концептуал масалаларидан бири бўлиб, улар молиявий ҳисоб, солиқ ҳисоби ва бошқарув ҳисоби негизида ётувчи тамойилларнинг таснифий ва тавсифий асосларини яратиш ҳисобланади. Алоҳида келтириб ўтиш жоизки, ушбу масалалар ҳозиргача етарлича тадқиқ этилмаган, улар адабиётларда ҳам махсус ёритилмаган.

Республикамизда фақат молиявий ҳисобни хўжалик юритувчи субъектлар томонидан қатъий белгиланган тамойиллар асосида юритиш тартиби қонун ҳужжатлари, чунончи «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида қонун» (6-модда), шунингдек бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари (БҲМС), чунончи БҲМС «Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш учун

концептуал асос»[42] ва 1-сон БҲМС «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот»[43] билан белгиланган.



2.8-расм. Фойда солиғи бўйича солиққа тортиш ва бухгалтерия ҳисоби тизимлари ҳамда бухгалтерия ҳисоби таркибий қисмларининг ўзаро боғлиқлиги[44]

Республикамизнинг ушбу меъёрий ҳужжатларида хўжалик юритувчи субъектлар фаолияти барча кўрсаткичлари молиявий ҳисобини юритишнинг асосий тамойилларига қуйидагилар киритилган: (1) бухгалтерия ҳисобини икки ёқлама усулда юритиш; (2) узлуксизлик; (3) хўжалик операциялари, активлар ва пассивларнинг пулда баҳоланиши; (4) аниқлилик; (5) ҳисоблаш; (6) олдиндан кўра билиш (эҳтиёткорлик); (7) мазмунни шаклдан устунлиги; (8) кўрсаткичларнинг қиёсланувчанлиги; (9) молиявий ҳисоботнинг бетарафлиги; (10) ҳисобот даври даромадлари ва харажатларининг мослиги; (11) активлар ва мажбуриятларнинг ҳақиқий баҳоланиши; (12) тушунарлилик; (13) муҳимлилик; (14)

[42]Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш учун концептуал асос. Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан 1998 йил 14 августда рўйхатдан ўтказилган. 475-сон. http://lex.uz/docs/828557

[43] 1-сон БҲМС «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот» // АВ томонидан 14.08.1998 й. 474-сон билан рўйхатга олинган. http://lex.uz/nsbu.

[44] Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

ҳаққоний ва холис акс эттириш; (15) якунланганлик; (16) кетма-кетлик; (17) ўз вақтидалик; (18) офсеттинг.

Республикамиз қонун ҳужжатларида белгиланган ушбу тамойиллар бевосита фойда солиғи кўрсаткичлари молиявий ҳисобини юритишга ҳам тааллуқлидир. Чунончи, янги таҳрирдаги бухгалтерия ҳисоби тўғрисида қонунда белгиланган 3 та тамойилнинг фойда солиғи кўрсаткичларидан биз томонимиздан танлаб олинган энг асосийларига бевосита тегишлилиги 5-иловада келтирилган. Фикримизча, ушбу тамойилларга амал қилиш фойдаланувчиларни фойда солиғи кўрсаткичлари тўғрисида ишончли ахборотлар билан таъминлашнинг муҳим омилларидан бири ҳисобланади.

Юқорида таъкидлаганимиздек, фойда солиғи кўрсаткичлари молиявий ҳисоби негизида ётувчи тамойилларни таснифлаш асослари шу пайтгача махсус ўрганилмаган. Ҳолбуки, тамойилларни тўғри гуруҳлаш, ҳар бир гуруҳга кирувчи тамойиллар таркибини аниқ белгилаш, улардан маълум кетма-кетликда фойдаланиш молиявий ҳисоб олдига қўйилган мақсадга эришишда катта рол ўйнайди.

Яхлит молиявий ҳисоб негизида ётувчи тамойиллар адабиётларда турлича таснифланган ва тавсифланган. Чунончи, проф. К.Б. Уразов[45] молиявий ҳисобда қўлланиладиган барча тамойилларни методологик тамойиллар (ҳисоб бирлиги, узлуксизлик, ҳисоблаш, даромад ва харажатларнинг мослиги, мазмунни шаклдан устунлиги, даврийлик, ҳамма учун бир хиллик, офсеттинг), ташкилий тамойиллар (тежамкорлик, функционал мажбуриятларни тақсимлаш, ҳамжиҳатлик, мутаносиблик, илғор техника ва технологияларни қўллаш, касбий ва этик меъёрларга амал қилиш) ва ахборотларнинг сифат жиҳатларини ифодаловчи тамойиллар (объективлик, ҳолислик, муҳимлилик, батафсиллик, ўз вақтидалик, таққосламалик)га ажратган.

[45] Уразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг концептуал масалалари. Монография. - Т.: Фан, 2005. -89 -135-бетлар.

М.М. Тўлахўжаева ва бошқалар[46] молиявий ҳисоб тамойилларини муҳит тамойиллари (корхона мустақиллиги,узлуксизлик, баҳолаш, даврийлик), сотиш тамойиллари (таннарх, ҳисоблаш, ҳисобот даври даромадлари ва харажатлари мослиги, тўлиқ очиб бериш) ва чеклаш тамойиллари (харажатлар-даромадлар, муҳимлилик, тармоқ хусусияти, эҳтиёткорлик)га ажратган ҳолда ўрганган.

А.А. Каримов, Б. Ҳошимов ва бошқа олимлар[47] ўзларининг ишларида бухгалтерия ҳисоби тамойилларини у ёки бу мезон бўйича таснифламаган бўлсада, бироқ улар моҳиятини қонун ҳужжатларида келтирилган мазмунидан келиб чиқиб очиб берганлар.

Бухгалтерия ҳисоби тамойиллари ва уларнинг турли объектлар ҳисобини юритишда қўлланиши хорижий олимлар Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл, Р. Энтони, Дж. Рис, Ф. Вуд, В.П. Астахов, Я.В. Соколов, В. Качалин, В.В. Кондраков, Т.Т. Карпова ва бошқалар томонидан ҳам ўрганилган. Улар молиявий ҳисоб тамойилларини турли гуруҳларга ажратганлар ва уларнинг таркибини турлича белгилаганлар. Чунончи, Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл[48] молиявий ҳисоб негизида ётувчи тамойилларни 11 та тургa бўлган ва уларни қуйидаги иккита гуруҳга бирлаштирганлар: (1) бухгалтерия ҳисоби ахборотлари сифатини баҳоловчи тамойиллар – тушунарлилик, фойдалилик, аҳамиятлилик, ҳаққонийлик, текширишга лаёқатлилик, холислик; (2) бухгалтерия ҳисоби ахборотларини талқин қилишга кўмаклашувчи тамойиллар – таққосламалик, муҳимлилик, эҳтиёткорлик, тўлиқлилик, самарадорлик. Кўриниб турибдики, бу олимлар молиявий ҳисоб тамойилларини белгилашда биринчи ўринга ахборотларнинг сифат жиҳатларини баҳоловчи тамойилларни, иккиламчи ўринга эса бухгалтерия ҳисоби ахборотларини талқин қилинишига кўмаклашувчи тамойилларни қўйган. Бизнинг фикримизча,

[46] 105.Тўлаходжаева М.М., Тухсанов Х.А. ва бошқ. Финансовый учет. Уч. пос. – Т.: АПБДУ, 2001, - 11 стр.
[47] Каримов А.А., Исломов Ф., Авлоқулов А.Бухгалтерия ҳисоби. - Т.: «Шарқ» МНАК Бош тахририяти, 2004. - 273 бет.
[48] Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. М.: «Финансы и статистика»,1993. 117-118 стр.

тамойилларни гуруҳлашда аслида ахборотлар талқинини (мазмунини) очиб берувчи тамойиллар олдин туриши, ахборотларнинг сифат жиҳатларини ифодаловчи тамойиллар эса кейин туриши лозим.

Молиявий ҳисоб тамойилларини В.П. Астахов[49] [66; 13-б.] иккита гуруҳга ажратган: (1) фундаментал тамойиллар – мулкий мустақиллик, қиймат, узлуксизлик, стандартларни қўллаш кетма-кетлиги, даврийлик, даромад ва харажатларнинг мослиги, эҳтиёткорлик, ҳисобга олиш вақтининг аниқлиги, пулда ўлчаш; (2) ҳисоб ахборотлари сифатига ва ҳисобни юритилишига қўйиладиган талабларни ифодаловчи тамойиллар – асослилик, таққосламалик, тўлиқлик, ўз вақтидалик, мазмунни шаклдан устунлиги, муҳимлилик, зид бўлмаслик, тушунарлилик, соддалик, тежамкорлик, рационаллик. Кўриниб турибдики, бу олим молиявий ҳисобни юритишда муҳим аҳамият касб этувчи ташкилий тамойилларни алоҳида гуруҳга ажратмаган, ҳолбуки бундай тамойилларнинг ўта муҳимлиги уларни алоҳида гуруҳга ажратишни ҳамда уларга қатъий амал қилишни талаб қилади.

Охирги йилларда солиқ ҳисоби ва бошқарув ҳисоби негизида ётувчи тамойиллар ва уларни амалиётда қўллаш масалаларига эътибор кучайди. Бу масалаларга бағишланган турли тадқиқотлар олиб борилди, улар илмий ва ўқув адабиётларида ёритилди. Чунончи, Россиялик олимлардан В.Я. Кожинов, Е.В. Крейнина, И.В. Калницкая, К.А. Иванов, Т. Т. Карпова республикамиз олимларидан З.Н. Қурбанов, Б.И. Исроилов, Б.А. Хасанов, А.А. Абдуғаниев, О.Бобожонов А.Х.Пардаев ва бошқалар томонидан олиб борилган тадқиқотлар ва ёзилган ишлар бунинг гувоҳидир. Ушбу олимлар солиқ ҳисоби ва бошқарув ҳисоби негизида ётувчи тамойилларни турлича белгилаганлар. Масалан, В.Я. Кожинов[50] солиқ ҳисобининг махсус тамойилларига қуйидагиларни киритган: (1) алоҳидалик; (2)

[49] Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета. Ростов на Дону.: Изд.центр «Март», 2000. - 13 стр

[50] Кожинов В.Я. Бухгалтерский учет и налоговый учет: управления прибылью. - М.: Изд. «Экзамен», 2005. - 44 стр.

универсаллик; (3) назорат қилувчанлик; (4) комплекслилик; (5) глобаллик.

И.В. Калницкая[51] ўзига хослик, солиқлар бўйича мажбуриятларни тан олиш, объективлик, мувофиқлик, бўлинганлик, бажарувчанлик, солиқ календарини юритиш ва унга риоя қилиш, кетма-кетлик каби тамойиллар, К.А. Иванов[52] эса яхлитлилик, даврийлик, пулда ўлчаш, қўллашнинг кетма-кетлиги, узлуксизлик, ҳисоблаш, даромад ва харажатларнинг мувофиқлиги, ҳужжатли тасдиқланганлик каби тамойиллар ётиши зарурлигини таъкидлаганлар.

З.Н. Қурбанов[53] [60; 75-76-б.] ўзининг ёзган монографиясида илк бор республикамизда солиқ ҳисоби тамойилларини атрофлича тадқиқ этиб, уларни қуйидагича изоҳлаган: «…солиқ ҳисоби бухгалтерия ҳисобининг умумий тамойиллари билан бирга ўзининг махсус тамойилларига асосланган ҳолда олиб борилади, деган хулосага келишимиз мумкин. Шунингдек, солиқ ҳисоби тамойилларини солиққа тортишнинг ва бухгалтерия ҳисобининг тамойилларига асосланган ҳолда ишлаб чиқиш керак. Шуни алоҳида қайд этиш керакки, умумийлик билан бир қаторда солиқ ҳисоби тамойиллари бухгалтерия ҳисоби тамойилларидан фарқ қилади. Энг асосий фарқ, агар бухгалтерия ҳисоби икки ёқлама ёзув тамойилига асосан балансни шакллантирса, солиқ ҳисоби эса бир томонлама ёзувларга асосланади».

Бошқарув ҳисоби тамойиллари тўғрисида ҳам олимлар ўртасида яхлит фикр мавжуд эмас. Айрим муаллифлар бухгалтерия ҳисобининг ушбу таркибий қисми ўзининг махсус тамойилларига эга бўлмайди, бошқа муаллифлар эса у ўзининг хусусий тамойилларига эгадир, деб ҳисоблайдилар. Чунончи, республикамизда бошқарув ҳисоби бўйича чуқур тадқиқотлар олиб борган проф. Б.А. Хасанов[54] шундай ёзади: «Бошқарув ҳисоби

[51] Кальницкая И.В. Бухгалтерский учет и налогообложение: проблемы взаимодействия. Дисс. на соискание степени К.Э.Н. –СПБ., 2001. -63 стр.
[52].Иванов К.А. Налоговый учет и контроль расчётов по налогу на прибыль в производственных организациях. Автореферат. М, 2004. -12-14- стр.
[53] Қурбанов З.Н. Солиқ ҳисоби. Монография.Т. , «Фан», 2006. 75-76 бет.
[54] Хасанов Б.А., Хошимов А.А. Бошқарув хисоби. Дарслик. - Т.: Янги нашр, 2011. - 312 бет

умумий тамойилларга эга эмас, унинг асосий мақсади – фойдаланишда оддийлик, қулайлик ва тезкорлик ҳисобланади». Кўриниб турибдики, бу олим бошқарув ҳисоби тамойилларини инкор этсада, бироқ уни юритишда оддийлик, қулайлик ва тезкорлик каби жиҳатларни алоҳида таъкидлаган.

Россиялик олима Т.П. Карпова[55] Ўзбекистонлик олимлар О. Бобожонов ва А.Х. Пардаев[56] бошқарув ҳисобини юритишда ўзига хос тамойилларга таяниш лозимлигини таъкидлаб, улар таркибига қуйидагиларни киритадилар: (1) хўжалик фаолияти узлуксизлиги; (2) ягона ўлчов бирликларини қўллаш; (3) бўлинмалар фаолиятини баҳолаш; (4) маълумотларни кўп марталаб ишлатиш; (5) кўрсаткичлар ўртасида коммуникация алоқаларини ўрнатиш; (6) режалаштириш; (7) бюджетлаштириш; (8) тўлиқлик ва батафсиллик; (9) даврийлик; (10) ўз вақтидалик; (11) оддийлик; (12) қўлайлик; (13) самарадорлик ва бошқалар.

Шундай қилиб, юқоридаги қисқача шарҳдан кўриниб турибдики, адабиётларда молиявий ҳисоб, солиқ ҳисоби ва бошқарув ҳисобини юритиш негизида ётувчи тамойилларни таснифлаш ва тавсифлашда якдиллик мавжуд эмас.

Бизнинг фикримизча, хўжалик юритувчи субъектларда юритилаётган бухгалтерия ҳисобининг ҳар бир тури аниқ мақсадга эга ва улар аниқ вазифаларни бажаради. Ҳеч қандай мақсадга маълум тамойилларга амал қилмасдан эришиб бўлмайди. Шундай экан, молиявий ҳисоб, солиқ ҳисоби ва бошқарув ҳисобининг макон ва замонда юритилиши негизида аниқ тамойиллар ётиши шарт. Бу тамойилларга амал қилмасдан бухгалтерия ҳисоби турлари олдидаги мақсадга эришиш ҳамда уларга юклатилган вазифаларни тўлиқ бажариш мумкин эмас.

---

[55] Карпова Т.П. Управленческий учет 2-е изд., перераб. и доп. - М.: 2004. - 351 стр.

[56]Пардаев А.Х. , Пардаева З.А. Бошқарув ҳисоби. Дарслик.-Т.:»Иқтисод-Молия», 2019 й.-538 бет; Бобожонов О, Жуманиёзов К. Бошқарув ҳисоби. Дарслик.-Т:Ўзбекистон ёзувчилар уюшмаси адабиёт жамғармаси нашриёти, 2005. -368 бет.

Фикримизча, корхоналар молиявий-хўжалик фаолиятининг барча кўрсаткичлари, шу жумладан, фойда солиғи кўрсаткичлари молиявий ҳисоби, солиқ ҳисоби ва бошқарув ҳисобида қўлланиладиган тамойилларни уларнинг мақсади ва бажарадиган вазифаларидан келиб чиқиб белгилаш лозим. Чунки, айнан мақсад ва вазифалар у ёки бу объектни ҳисобга олиш негизида ётувчи тамойилларни белгилаб беради. Бинобарин, бундай тамойиллар бухгалтерия ҳисобининг барча турлари учун яхлит ном ва мазмунга эга бўлиши, шунингдек, фақат ҳисобнинг у ёки бу турига тегишли бўлиши мумкин. Бухгалтерия ҳисобининг ҳар бир турида қўлланиладиган тамойиллар, одатда, уларни юритиш жараёнларида кетма-кет бажариладиган у ёки бу босқичларга тегишли бўлади. Бундай босқичлар бўлиб, чунончи, қуйидагилар ҳисобланади: (1) ҳисоб объектларини тан олиш ва баҳолаш босқичи; (2) объектлар ҳисобини юритиш босқичи; (3) объектлар тўғрисидаги маълумотларни жамлаш ва ҳисоботда акс эттириш босқичи. Ахборотлар сифатини ифодаловчи тамойиллар, одатда, уларни шакллантиришнинг ҳар бир босқичига тегишли ҳисобланади.

Айнан юқоридагилардан келиб чиқиб, фойда солиғи кўрсаткичлари молиявий ҳисоби, солиқ ҳисоби ва бошқарув ҳисоби негизида ётувчи барча тамойилларни тўртта гуруҳга ажратишни мақсадга мувофиқ, деб биламиз. Булар:

1. Фойда солиғи кўрсаткичларини тан олиш ва баҳолаш босқичида қўлланиладиган тамойиллар.
2. Фойда солиғи кўрсаткичлари ҳисобини юритиш босқичида қўлланиладиган тамойиллар.
3. Фойда солиғи кўрсаткичлари тўғрисида маълумотларни жамлаш ва ҳисоботда акс эттириш босқичида қўлланиладиган тамойиллар.
4. Фойда солиғи кўрсаткичлари тўғрисидаги ахборотларнинг сифатига қўйиладиган талабларни ифодаловчи тамойиллар.

Шунингдек, ушбу гуруҳлар таркибига қуйидаги тамойилларни киритиш тавсия этилади (2.7-жадвалга қаранг).

2.7-жадвал

Фойда солиғи кўрсаткичлари молиявий ҳисоби, солиқ ҳисоби ва бошқарув ҳисоби негизида ётувчи тамойилларнинг таснифи ва таркиби[57]

№	Тамойиллар	Молиявий ҳисоб	Солиқ ҳисоби	Бошқарув ҳисоби
1.Фойда солиғи кўрсаткичларини тан олиш ва баҳолаш босқичида қўлланиладиган тамойиллар				
1	Мулкий мустақиллик	+	+	+
2	Фаолиятнинг узлуксизлиги	+	+	+
3	Қиймат	+	+	+
4	Пулда ўлчаш	+	+	+
5	Ҳисоблаш	+	+	+
5	Даврийлик	+	+	-
6	Ҳисобот даври даромадлари ва харажатларининг мослиги	+	+	-
7	Мазмуннинг шаклдан устунлиги	+	+	-
8	Қонун билан мустаҳкамланганлик	+	+	-
9	Эҳтиёткорлик (консерватизм)	+	+	-
2. Фойда солиғи кўрсаткичлари ҳисобини юритиш босқичида қўлланиладиган тамойиллар				
1.	Ҳужжатли асослаганлик	+	+	-
2.	Икки ёқлама ёзув	+	-	-
3	Офсеттинг	+	+	-
4	Бир хиллик (услубий яхлитлик)	+	+	-
5	Тежамкорлик	+	+	+
6	Функционал мажбуриятларни тақсимлаш,	+	+	+
7	Ҳамжиҳатлик	+	+	+
8	Мутаносиблик	+	+	+
9	Илғор техника ва технологияларни қўллаш	+	+	+
10	Касбий ва этик меъёрларга амал қилиш	+	+	+

[57] Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

3. Фойда солиғи кўрсаткичлари тўғрисида маълумотларни жамлаш ва ҳисоботда акс эттириш босқичида қўлланиладиган тамойиллар				
1	Молиявий ҳисоботнинг бетарафлиги	+	+	-
2	Кўрсаткичларнинг қиёсланувчанлиги	+	+	+
4. Фойда солиғи кўрсаткичлари тўғрисидаги ахборотларнинг сифатига қўйиладиган талабларни ифодаловчи тамойиллар				
1	Объективлик	+	+	+
2	Муҳимлилик	+	+	+
3	Ўз вақтидалик (тезкорлик)	+	+	+
4	Батафсиллик (тўлиқ очиб бериш)	+	+	+
5	Зид бўлмаслик	+	+	+
6	Тушунарлилик	+	+	+
7	Соддалик	+	+	+
8	Қулайлик	+	+	+
9	Универсаллик	+	+	+

Фойда солиғи кўрсаткичлари молиявий ҳисоби, солиқ ҳисоби ва бошқарув ҳисобини юритиш негизида ётувчи тамойилларнинг моҳияти ва аҳамияти келтирилган. Фикримизча, ушбу тамойилларга амал қилиш фойда солиғи кўрсаткичлари молиявий ҳисоби, солиқ ҳисоби ва бошқарув ҳисобини янада такомиллаштиришга, уларни ахборот фойдаланувчилар учун фойдалилик даражасини янада оширишга хизмат қилади.

2.3. Фойда солиғи кўрсаткичлари аудитининг концептуал масалалари

Солиқ ва бухгалтерия ҳисоби қонунчилик ҳужжатлари талабларига кўра фойда солиғи базаси ҳамда суммасининг маълум кетма-кетликда ҳисоб-китоб қилиниши, бунда фойда солиғи кўрсаткичлари айримлари тўғрисидаги ахборотларнинг тизимли, бошқа бирлари тўғрисидаги ахборотларнинг эса тизимсиз равишда шакллантирилиши улар бўйича доимий равишда ахборот риски[58]

[58] Ахборот риски деганда, одатда, тўғри бўлмаган ва турли чалкашликларга олиб келадиган ахборотларга асосланиш натижасида вужудга келадиган риск тушунилади.

мавжудлигидан дарак беради. Шунингдек, фойда солиғини ҳисоблашга асос бўлувчи аксарият кўрсаткичларни тизимсиз шакллантирилиши ҳисобланган фойда солиғи кўрсаткичлари бўйича ахборот риски даражасини юқори бўлишига олиб келади. Фойда солиғи бўйича ахборот рискининг доимий мавжудлиги ҳамда уни даражасининг бошқа объектларга нисбатан юқори бўлишлиги сабабли, мос равишда, улар бўйича аудиторлик риски[59] ҳам бошқа объектларга нисбатан юқори бўлади. Буларнинг барчаси фойда солиғи аудитининг ўзига хос хусусиятларга эга эканлигидан дарак беради.

Фойда солиғининг корхоналар молиявий-хўжалик фаолияти кўрсаткичлари тизимидаги, шунингдек, давлат бюджетини маблағ билан тўлдиришдаги беқиёс ўрни, уни ҳисоб-китоб қилишда солиқ қонунчилиги ҳужжатларида белгиланган тартиб-қоидаларга қатъий амал қилиш, бу талабларни сўзсиз бажарилишини таъминлаш, доимий равишда мавжуд бўладиган ахборот риски ва аудиторлик риски даражасини пасайтириш зарурати ва бошқа жиҳатлар фойда солиғи аудитига махсус ёндашишни тақозо этади. Чунончи, фойда солиғи аудитининг мақоми, мақсади, вазифалари, объектлари, режаси, дастури, текширишга ажратилган вақт, уни ўтказувчи аудиторларнинг профессионал билим даражаси, тузилган шартномада мижоз ва аудиторлик ташкилоти ўртасида аудиторлик рискини келишилган даражасини ҳар иккала томонни қониқтирадиган оптимал миқдорда белгилаш кабилар ўта муҳим концептуал масалалар ҳисобланади.

Адабиётларда солиқлар аудитининг, чунончи фойда солиғи аудитининг мақоми олимлар томонидан турлича ифодаланган. Айрим муаллифлар[60] умуман солиқлар аудитини яхлит комплекс аудитнинг таркибий қисми сифатида эътироф этсалар, бошқа олимлар[61] солиқларни, шу жумладан фойда солиғини тематик аудит

[59] Аудиторлик риски деганда, одатда, аудитор томонидан молиявий ҳисоботда муҳим хатоликлар бўлган ҳолатда унга мос бўлмаган аудиторлик фикрини билдириш риски тушунилади.

[60] Уразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг назарий ва методологик муаммолари: иқт.фан.док.…дисс. – Т.: ЎзР БМА, 2006.- 211-229 - бетлар.

[61] Исроилов Б.И. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида солиқлар ҳисоби ва таҳлилининг назарий ва методологик асослари: Иқт.фан.док.дисс.-Самарқанд, 2005йил, - 148 бет.

сифатида тавсифлайдилар. З.Н. Қурбанов[62] «солиқ аудити»ни махсус аудит тури сифатида эътироф этиб, унга қуйидагича таъриф берган: «Солиқ аудити – бу хўжалик юритувчи субъектлар томонидан солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар, бюджетдан ташқари фондларга ажратмаларни тўғри ҳисобланиши, ўз вақтида ва тўлиқ бюджетга тўланиши ҳамда солиқ қонунчилигига риоя қилинишини мустақил текшириш, солиқ масалалари бўйича хизматлар кўрсатишдир».

Бизнингча, умуман солиқлар аудити мазмун ва моҳиятига кўра корхоналарда ўтказиладиган яхлит комплекс аудитнинг ёки молиявий ҳисобот аудитининг муҳим таркибий қисми ҳисобланади. Фикримизча, у аудитнинг махсус тури эмас. Солиқ кўрсаткичлари молиявий ҳисоботда актив, мажбурият ва хусусий капитал элементлари сифатида акс эттирилиши сабабли, уларни текширмасдан туриб, яхлит молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик фикрини (хулосасини) шакллантириш мумкин эмас.

Фикримизча, алоҳида олинган солиқлар аудитига, шу жумладан, фойда солиғи аудитига тематик аудит сифатида қарашни ҳам тўғри деб бўлмайди. Одатда, тематик аудитни ўзаро бир-бирига боғлиқ бўлмаган, бошқа кўрсаткичларга, айниқса, молиявий натижалар кўрсаткичларига бевосита таъсир кўрсатмайдиган объектлар бўйича ўтказиш мақсадлидир. Мисол учун, устав капиталини шаклланиши, иш ҳақини тўғри берилиши, аниқ шахслар бўйича дебиторлик ва кредиторлик қарзларни ўз вақтида узилиши каби объектларни махсус текшириш мумкин. Солиқларга келганда эса, бундай ёндашиб бўлмайди. Одатда, ҳар бир солиқ, шу жумладан, фойда солиғи суммасининг реаллигини аниқлаш учун солиққа тортиладиган базага ва солиқ ставкасига таъсир қиладиган кўрсаткичлар, шунингдек, солиқ бўйича берилган имтиёзлар ва бошқа кўрсаткичлар ўзаро бир-бирига узвий боғлиқликда комплекс тарзда текширилиши лозим.

[62] Қурбонов З.Н. Солиқ аудити. Ўқув қўлланма. – Т.: Фан ва технология,2007, - 38-бет.

Юқоридагиларга таянилган ҳолда, фикримизча, умуман солиқ аудитига яхлит молиявий аудит таркибидаги махсус комплекс (К) сифатида қараш мақсадга мувофиқдир. Ушбу комплексни алоҳида солиқ гуруҳлари, гуруҳларга кирувчи солиқ турлари, солиқ турлари таркибида аудит текширувидан ўтказиладиган кўрсаткичлар (объектлар)га қараб махсус қуйи комплексларга (Қк), блокларга (Б) ва алоҳида объектларга (О) ажратилиши тўғрироқ бўлади (2.9-расмга қаранг).



Изоҳ: Б1 – акциз солиғи; Б2 – ҚҚС; Б3 — мол-мулк солиғи; Б4 –ер солиғи; Б5 – ер ости бойликларидан фойдаланилганлик учун солиқ; Б 6 – сув ресурсларидан фойдаланилганлик учун солиқ; Б7 – фойда солиғи (ёки айланмадан солиқ); Б8 – дивиденд солиғи; Б9 –ходимлар даромадидан солиқ

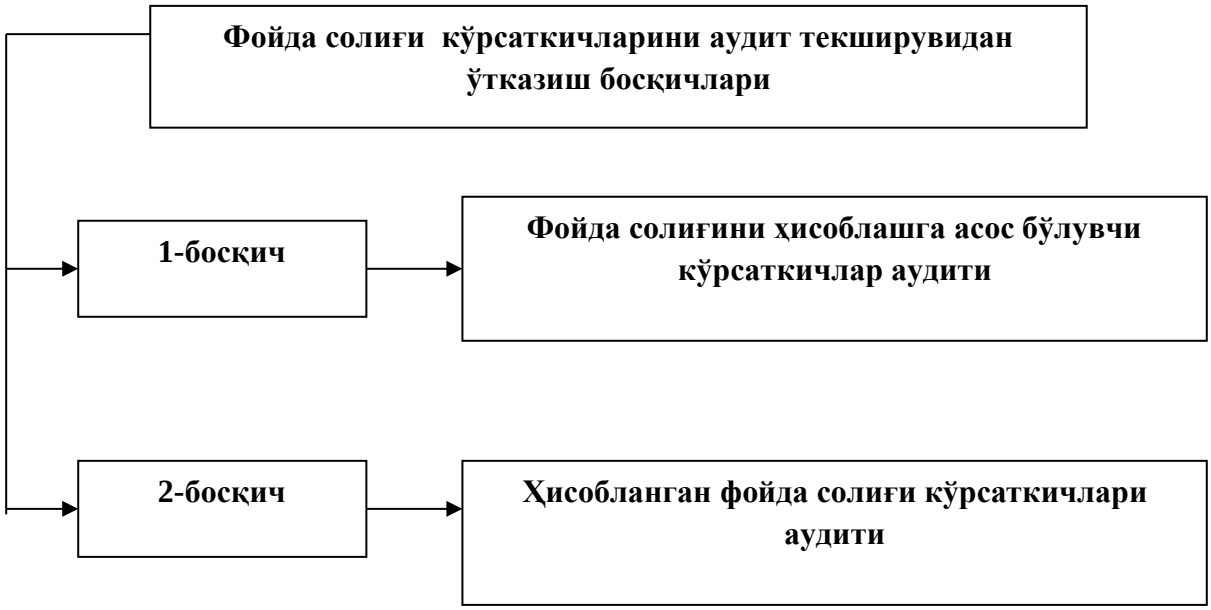
2.9-расм. Солиқ аудити комплексининг таркибий тузилмаси[63]

Бизнингча, солиқ гуруҳлари сифатида уларнинг умумэътироф этиладиган гуруҳларини (оборотдан олинадиган солиқлар, харажатларга киритиладиган солиқлар, фойдадан солиқлар, ходимлар даромадидан солиқлар) асос қилиб олиш ҳамда уларга қуйи комплекслар мақомини бериш керак. Алоҳида гуруҳлар таркибида уларга кирувчи солиқлар турларини махсус блокларга

[63] Муаллиф ишланмаси

ажратиш, блоклар таркибида эса аудит текширувидан ўтказиладиган аниқ объектларни (ёки саволларни) белгилаш мақсадга мувофиқ.

Биз томонимиздан тавсия қилинаётган солиқ аудити комплекси таркибида, 2.9-расмдан кўриниб турибдики, фойда солиғи кўрсаткичлари аудити «Фойдадан солиқлар» қуйи комплекси таркибида алоҳида блокни (7-блок) ташкил этади. Ушбу блок таркибига кирувчи аудит текширувидан ўтказиладиган объектларни (кўрсаткичларни) худди ҳисоб объектлари сингари қуйидаги иккита гуруҳга ажратишни мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз: (1) фойда солиғини ҳисоблашга асос бўлувчи кўрсаткичлар аудити; (2) ҳисобланган фойда солиғи кўрсаткичлари аудити. Демак, мос равишда, фойда солиғи кўрсаткичлари аудитини олдинма-кетин бажариладиган иккита босқичга ажратиш мумкин (2.10-расмга қаранг).



2.10-расм. Фойда солиғи кўрсаткичларини аудиторлик текширувидан ўтказиш босқичлари[64]

Фойда солиғи кўрсаткичлари аудитининг хусусияти шундаки, уни даромадлар ва харажатларни тўлиқ аудит текширувидан ўтказмасдан туриб, ўтказиб бўлмайди. Шунингдек, фойда солиғи кўрсаткичлари аудитини ўтказишдан олдин барча билвосита солиқлар ҳамда харажатларга киритиладиган солиқлар аудит кўригидан ўтказилиши лозим. Чунки, ушбу кўрсаткичлар

[64]Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

реаллигига амин бўлмасдан туриб, фойда солиғи кўрсаткичлари тўғрилигини текшириб бўлмайди. Ўз навбатида, фойда солиғи кўрсаткичлари реаллигига амин бўлмасдан туриб соф фойдани, шунингдек, бухгалтерия баланси ва ҳисоботнинг бошқа шакллари моддалари суммалари реаллигини текшириб бўлмайди.

Адабиётларда муаллифлар умуман солиқ аудити, шу жумладан фойда солиғи аудити мақсадини турлича белгилаганлар. Чунончи, З.Н. Қурбанов солиқ аудитининг мақсадини шундай белгилаган: «Солиқларни тўғри ҳисоблаш, ўз вақтида тўлаш ва солиқ қонунчилигига риоя қилишни аниқлаш»[65].

Айрим адабиётларда фойда солиғи аудити олдида тўртта мақсад туриши таъкидланган:

а) солиқ қонунчилиги ва йўриқномаларига амал қилинганликни, жорий фойда солиғини аниқлашда ҳеч қандай моддани назардан четда қолдирилмаганлигини, фойда солиғи бўйича мажбурият ёки активнинг балансда аниқ кўрсатилганлигини текшириш;

б) фойда солиғи бўйича доимий ва вақтинчалик фарқларни ҳамда жорий мажбуриятларни балансда бухгалтерия ҳисоби тамойилларига мос равишда акс эттирилганлигини текшириш;

в) вақтинчалик фарқларнинг вужудга келиши ва ҳисобдан чиқарилиши билан боғлиқ кечиктирилган солиқ активлари ва кечиктирилган солиқ мажбуриятларини тўғри баҳоланганлиги ва тегишли ҳисобот даври ҳисоботида акс эттирилганлигини текшириш;

г) шартли даромадлар (ёки харажатлар), тўланадиган фойда солиғи суммаси, кечиктирилган солиқ активи ва кечиктирилган солиқ мажбурияти тўғрисидаги ахборотларнинг молиявий ҳисоботда тўлиқ очиб берилганлигини текшириш.

Профессор Х.Н. Мусаев[66] аудитнинг мақсадига таъриф бермаган, лекин аудитни ўзига қуйидагича таъриф берган: «Аудит – бу муайян ваколатлар берилган шахслар, яъни, аудиторлар

[65] Қурбонов З.Н. Солиқ аудити. Ўқув қўлланма. – Т.: Фан ва технология,2007, - 38-бет.
[66] Мусаев Ҳ.Н. Аудит. Дарслик. – Т.: Молия, 2003. – 18 бет.

томонидан хўжалик юритаётган субъектлар фаолиятларининг республикада қабул қилинган қонун – қоидаларга мувовиқлигини текшириш йўли билан баҳолаш ва холисона хулосалар беришдир».

Профессор Р.Дусмуратов[67] аудитнинг мақсадини «Солиқлар ва бошқа тўловлар бўйича бюджет билан ҳисоб-китобларни аудиторлик текширувидан ўтказишнинг мақсади-текшириладиган хўжалик юритувчи субъект бухгалтерия ҳисоботининг солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар бўйича қарздорликни акс эттириш қисмида, ҳамда солиққа тортишдаги тартибга солинмаган масалалар билан боғлиқ сезиларли ҳолатларни акс эттиришдан иборат» мазмунида белгилаган.

Профессор М. Тўлаходжаева ва бошқалар[68] муаллифлигида ёзилган манбаларда аудитнинг мақсадини «Корхонада бюджет билан ҳисоб-китоблар аудитининг асосий мақсади солиқ ва йиғимларнинг барча турлари бўйича ҳисоблар тўғри ташкил этилиши, улар тўлиқ ва ўз вақтида бюджетга ўтказилиши, солиқ тўловларининг кечиктирилиши сабаблари ва боқимандалар қайси счётларда ўтказилганлиги, маблағлар ўз вақтида ўтказилмаганлигига айбдор шахсларга нисбатан ва йўл қўйилган камчиликларнинг олдини олиш учун қандай чоралар кўрилганлигини аниқлашдан иборатдир» деган мазмунда берганлар.

Республикамизнинг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида қонуни»да[69] аудитнинг мақсади махсус моддада аниқ белгиланмаган. Шу билан бирга қонуннинг 9-моддасида аудиторлик текширувига берилган таърифда унинг «молиявий ҳисобот ва бошқа молиявий ахборот тўғрилиги ва қонун ҳужжатларига мослигини аниқлаш мақсадида» аудиторлик ташкилотлари томонидан ўтказиладиган текшириш эканлиги белгиланган.

Аудитнинг халқаро таълимоти ва амалиётида аудитнинг мақсади бошқача ифодаланган, яъни, у «аудиторга тузилган молиявий ҳисоботни барча муҳим жиҳатлари бўйича молиявий ҳисоботни

---

[67] Дўсмуратов Р.Д. Аудит асослари. Дарслик.-Т.: Ўзбекистон миллийэнциклопедияси, 2003. -296 бет

[68] 104.Тулаходжаева М.М. ва бошқалар. Аудит. II жилд. - Т. : NORMA, 2014 йил., - 46 бет.

[69] Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни. 2000 йил 26 май. Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг Ахборотномаси, 2017 й., 16-сон, 265-модда. http://lex.uz

тақдим этиш асосларига мос келиши тўғрисида ўз фикрини баён қилиш учун имконият бериш» мазмунида берилган[70].

Юқоридагилардан кўриниб турибдики, ҳам қонун ҳужжатларида, ҳам адабиётларда умумий аудитнинг, шу жумладан, фойда солиғи кўрсаткичлари аудитининг мақсадини белгилашда яхлит ёндашиш йўқ. Бизнинг фикримизча, аудитнинг бош мақсади фойдаланувчиларга тақдим этилаётган молиявий ҳисоботни қонун ҳужжатларида белгиланган тартиб-қоидаларга мос келиши тўғрисида аудиторлик ташкилотининг холис фикрини (хулосасини) шакллантириш учун тегишли исботу-далилларни йиғиш ҳисобланади. Тегишли исботу-далилларсиз аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисоботнинг барча муҳим жиҳатлари бўйича давлат қонунлари ва бошқа меъёрий ҳужжатларга мос келиши ёки келмаслиги тўғрисида ўз фикрини билдира олмайди. Ушбу мақсадга эришиш учун аудиторлик текшируви ўтказилади. Фикримизча, яхлит аудит текшируви олдига қўйиладиган ушбу мақсад фойда солиғи кўрсаткичлари аудитининг ҳам бош мақсади ҳисобланади.

Аудитнинг мақсади унинг олдида турадиган вазифаларни белгилаб беради. Юқоридагилардан келиб чиқиб, фойда солиғи кўрсаткичлари аудитининг асосий вазифаларини бўлиб, бизнингча, қуйидагилар ҳисобланади:

- фойда солиғи кўрсаткичлари объектлари бўйича харакатдаги қонунлар ва бошқа меъёрий хужжатларга амал қилинганликни аниқлаш, мавжуд камчиликларни очиб бериш;
- фойда солиғи кўрсаткичлари ҳисоби ва ҳисоботи ҳолатини баҳолаш ва унга хулоса бериш;
- мавжуд камчиликларни бартараф этиш бўйича аниқ тавсияларни ишлаб чиқиш;
- хўжалик юритувчи субъектларга фойда солиғи кўрсаткичлари ҳисобни юритиш, солиқ декларацияларини тузиш, мавжуд камчиликларни бартараф қилишда амалий ёрдам кўрсатиш, маслаҳатлар бериш ва бошқалар.

[70] Аудит по МСА. Учебное пособие Национальная Ассоциация бухгалтеров и аудиторов Узбекистана и НОУ «ILMFANRIVOJ» - Ташкент 2019, - 14 стр

Солиқларни, чунончи фойда солиғи кўрсаткичлари аудитининг самараси унинг режаси ҳамда дастурининг мавжудлигига, уларни тўғри тузилганлигига, шунингдек, аудит текширувини ушбу дастурий ҳужжатларга мос равишда ўтказилганлига бевосита боғлиқ. Таъкидлаш жоизки, фойда солиғи кўрсаткичлари аудити режаси ва дастури махсус меъёрий ҳужжатлар билан белгиланмаган. Аудиторлик ташкилотлари амалиётида фойда солиғи кўрсаткичлари аудитининг режаси ва дастури ички ҳужжатлар сифатида турлича тузилмоқда ҳамда қўлланилмоқда. Биз томонимиздан турли аудиторлик ташкилотларининг ички стандартларини ўрганиш фойда солиғи кўрсаткичлари аудити режаси ва дастури борасида қуйидаги хулосаларни қилишга имкон берди:

•фойда солиғи кўрсаткичлари аудити режаси ва дастури барча аудиторлик ташкилотларида ишлаб чиқилмаган; ушбу кўрсаткичлар асосан аудиторларнинг хусусий билим даражаси ва амалий кўникмаси (тажрибаси)га асосланган ҳолда текширилмоқда;

•ишлаб чиқилган ва фойдаланилаётган аудит режалари ва дастурлари шаклан ҳамда мазмунан 3-сон АФМС «Аудитни режалаштириш» талабларига тўлиғича мос эмас;

• қўлланилаётган режа ва дастурларни тузишда фойда солиғига доир барча кўрсаткичлар қамраб олинмаган;

•ишлаб чиқилган режа ва дастурларга киритилган саволлар уларни маълум кетма-кетликда тизимланишига қўйиладиган талабларга тўлиқ мос келмайди;

• фойда солиғи кўрсаткичлари аудити бўйича аудиторлик риски ва муҳимлилик даражалари аудит режалари ва дастурларида умуман белгиланмаган ҳоллар жуда кўп учрайди;

•ишлаб чиқилган ва фойдаланилаётган аудит режалари ва дастурларида фойда солиғи кўрсаткичлари бўйича корхоналарда юз бераётган тенденцияларга баҳо берувчи горизонтал таҳлил (динамик таҳлил) ва улар ўртасидаги узвий функционал боғлиқликларни ифодаловчи вертикал таҳлил (статик таҳлил) аксарият ҳолларда назарда тутилмаган.

Юқоридаги сингари бошқа камчиликларни аудиторлик ташкилотлари томонидан ишлаб чиқилган ва қўлланилаётган аудиторлик текширувлари режалари ҳамда дастурларида янада кўплаб санаш мумкин. Лекин, бизнинг асосий мақсадимиз бу камчиликларни санаб беришда эмас. Фойда солиғи кўрсаткичларининг хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятидаги аҳамияти, улар бўйича ахборот рискининг доимий мавжудлиги, айнан ушбу кўрсаткичлар бўйича аудиторлик ташкилотларининг мижозлар олдидаги мажбуриятларининг катталиги, қолаверса, уларнинг Молия вазирлиги билан тузган лицензия келишуви шартларига амал қилишнинг ўта муҳимлиги фойда солиғи кўрсаткичлари аудити режаси ҳамда дастурига жуда ҳам жиддий ёндашишни талаб қилади. Фикримизча, аудиторлар масъулиятини бир хилда ошириш, уларни ҳимоя қилиш, фойда солиғи кўрсаткичларини аудиторлик текширувидан ўтказишда яхлит ёндашишни таъминлаш мақсадида унинг барча учун шакл ва мазмунан бир хил бўлган режаси ва дастурини махсус стандарт билан мустаҳкамлаш ёки ушбу дастурий амалларни амалда бўлган 3-сон АФМС «Аудитни режалаштириш»га киритиш лозим.

Биринчидан, ҳам режа, ҳам дастур фойда солиғи кўрсаткичларини юқорида келтирилган иккита гуруҳига кирувчи барча миқдор ва нисбий кўрсаткичларни обдон текширишга ҳамда уларни горизонтал ва вертикал таҳлил қилишга қаратилган.

Иккинчидан, текшириладиган саволлар бир-бири билан узвийликда ва қатъий кетма-кетликда берилган.

Учинчидан, ўрганиладиган масалаларни текшириш натижасида шаклланадиган ички аудиторлик ҳужжатлари кўрсатилган.

Тўртинчидан, ҳар бир текшириш объекти бўйича иш ҳажми соатларда белгиланган.

Бешинчидан, ҳар бир кўрсаткич бўйича аудиторлик риски даражаси шу кўрсаткич суммасига нисбатан фоизларда баҳоланган.

Олтинчидан, умумий аудиторлик риски даражаси барча кўрсаткичлар бўйича ўртача фоиз миқдорида белгиланган.

Фойда солиғи кўрсаткичлари аудити самарадорлиги улар текширувига сарфланадиган вақтни тўғри бюджетлаштирилишига ва бюджетлаштирилган вақтдан самарали фойдаланишга бевосита боғлиқ. Бу масаланинг долзарблиги шундаки, шу пайтгача у ёки бу объектни аудит текшируви учун, шунингдек, яхлит комплекс аудит учун қанча вақт зарурлиги илмий жиҳатдан тўлиқ асосланмаган. Ушбу долзарб масала адабиётларда ҳам етарлича ёритилмаган. Айрим муаллифлар ўз ишларида аудит бўйича иш ҳажмини кунларда ёки соатларда режалаштириш лозимлигини эътироф этганлар холос. Чунончи, профессор К.Б. Уразов ўзининг «Бухгалтерия ҳисоби ва аудит» ўқув қўлланмасида ушбу масалага қисқача тўхталиб, шундай деган: «Аудиторлик текширувида аудиторлар томонидан бажариладиган 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»[71].

М.Б. Аннаев[72] ўзининг тадқиқотларида даромадлар аудити бўйича иш ҳажми ва унга сарфланадиган вақтни белгилашда ўзига хос ёндашишларни қилган ҳамда алоҳида фаолият турлари бўйича меҳнат сарфини топишга оид қатор математик қурилмаларни тавсия этган. Ушбу олим томонидан тавсия этилган математик қурилмаларни диққатга сазоворлигини инкор этмаган ҳолда, у киши томонидан ҳар бир ҳужжатни текширишда асос қилиб олинган вақт сарфлари миқдорларининг ўта нисбий эканлигини ва уларни меъёрий жиҳатдан тасдиғи бўлмагунча ҳам аудиторлик ташкилоти, ҳам унинг мижози томонидан фойдаланишга ҳақиқатда яроқли деб ҳисоблаш қийин. Шу боис ҳам, фикримизча, кун сайин равнақ топаётган аудиторлик текширувлари ва уларга бўлган талабларни

[71] Уразов К.Б. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. Ўқув қўлланма. – Т.: Ўқитувчи, 2004, -178-179 бетлар.
[72] Аннаев М.Б. Даромадларни аудиторлик текширувидан ўтказишда иш ҳажмини аниқлаш. // Иқтисодиёт ва таълим. - 2009. - № 2 - 92-95-бетлар.

ошиб бориши сабабли вақт сарфи меъёрларини қонун ҳужжатлари билан мустаҳкамлаш вақти келди, деб ҳисоблаймиз. Бундай вақт меъёрларини ҳар бир аудит объекти ёки саволи бўйича белгиланиши ҳам аудиторлик ташкилотлари, ҳам уларнинг мижозлари учун дастурий амал сифатида аудит ўтказиш муддатларини тўғри режалаштиришга, ажратилган вақтдан унумли фойдаланиш талабларига амал қилишга ундайдиган восита ҳисобланади.

Фойда солиғи кўрсаткичлари, юқорида таъкидлаб ўтганимиздек, бошқа объектларга нисбатан риск даражаси юқори бўлган текшириш объектлари ҳисобланади. Бунга бевосита аудит текшируви учун ажратилган вақт ҳам ўз таъсирини ўтказади. Одатда, мижоз комплекс аудитни қисқа муддатда ва соз ўтказишга манфаатдор ҳисобланади. Мижознинг бу манфаати ва талаби аудиторлик ташкилоти учун зарар келтириши мумкин. Чунки вақт миқдорининг чегараланганлиги аудиторларга комплекс текширилиши лозим бўлган саволларни тўлиқ қамраб олишга имкон бермайди. Шу боис ҳам, мижоз томонидан вақт миқдорини чегаралаш талаби қўйилган шароитда аудиторлик риски даражасини, айниқса аниқлаб бўлмайдиган хатолик риски даражасини паст миқдорда белгилаш аудиторлик ташкилоти учун ўзини салбий жиҳатлардан соқит қилиш ва кафолатлашнинг энг муҳим воситаси ҳисобланади. Умумий аудиторлик риски ва аниқлаб бўлмайдиган хатолик рискини юқори белгилаш учун мижоз аудит текширувига сарфланадиган вақт бўйича ўзининг қатъий талабини қўймаслиги лозим. Ушбу талабга кўнмаган ҳолда аудиторлик ташкилотини ўз мижозини риск даражасини паст белгилашга кўндириши ва уни шартномада белгиланиши мақсадга мувофиқдир. Бироқ бундай талаб ҳеч ҳам аудиторлик ташкилотларининг аудит текширувларини юзаки, чала-чулпа ўтказиш дегани эмас. Имкон қадар аудиторлик ташкилоти аудиторлик риски даражасини мижоз манфаати нуқтаи назаридан тахминлаши, уни юқори баҳолаши, унга эришиш учун текширишга етарлича вақтни шартномаларда келишишга эришиши лозимдир.

Қуйидаги хулосаларга келинди:

1. Республикамизнинг меъёрий ҳужжатларида ва адабиётларда фойда солиғи кўрсаткичларига уларнинг мазмун-моҳиятини ифодаловчи таърифлари берилмаган. Ишимизда фойда солиғи кўрсаткичларига қуйидагича таърифлар берилди.

Фойда солиғи кўрсаткичлари - бу фойда солиғини ҳисоблашга асос бўлувчи, шунингдек, унга доир ҳисобланган миқдор ва нисбий кўрсаткичлар мажмуасидир.

Фойда солиғини ҳисоблашга асос бўлувчи кўрсаткичлар – бу ушбу солиқни ҳисоблашда маълумот базаси сифатида қабул қилинган миқдор ва нисбий кўрсаткичлардир. Бунда миқдор кўрсаткичлар деганда фойда солиғини ҳисоблашга асос бўлувчи пул бирлигидаги кўрсаткичлар, нисбий кўрсаткичлар деганда эса солиқ тўловининг фоиз кўринишида белгиланган ставкаси тушунилади.

Ҳисобланган фойда солиғи кўрсаткичлари деганда бу солиқнинг ҳисобланган, бюджетга ўтказиб берилган ва берилмаган, қонун ҳужжатларига мувофиқ тўлов муддати узайтирилган ёки корхона ихтиёрида имтиёз сифатида қолдирилган, жорий йилда фойданинг ишлатилиши ёки муддати узайтирилган харажатлар сифатида тан олинган суммаларини ифодаловчи миқдор кўрсаткичлар мажмуаси тушунилади.

2. Фойда солиғи кўрсаткичларнинг илмий асосланган таснифи меъёрий ҳужжатлар билан тартибга солинмаган, улар адабиётларда ҳам етарлича очиб берилмаган. Ишимизда фойда солиғига доир кўрсаткичларни тизимлаш негизига уларни шакллантириш босқичлари, актив ёки пассив сифатида тан олиниши, бухгалтерия баланси бўлимлари ва молиявий ҳисоботнинг бошқа шаклларига, шунингдек, турли ҳисобот даврларига тегишлилиги, иқтисодий моҳияти каби мезонларни олиш асосланди. Шунингдек, ушбу мезонлар бўйича фойда солиғи кўрсаткичларини таснифи ва таркиби белгиланди.

3. Фойда солиғи кўрсаткичлари яхлит бухгалтерия ҳисобининг, унинг таркибий қисмлари бўлган молиявий ҳисоб, солиқлар ҳисоби ва бошқарув ҳисобининг объектлари ҳисобланади. Ишимизда яхлит

бухгалтерия ҳисоби таркибий қисмлари бўлган молиявий ҳисоб, солиқлар ҳисоби ва бошқарув ҳисобининг концептуал жиҳатлари, шунингдек, мақсади, вазифалари ва тамойиллари белгиланди.

4. Солиқ кўрсаткичлари молиявий ҳисоботда актив, мажбурият ва хусусий капитал элементлари сифатида акс эттирилиши сабабли, уларни текширмасдан туриб, яхлит молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик фикрини (хулосасини) шакллантириш мумкин эмас. Ушбу талабга таянилган ҳолда ишда алоҳида олинган солиқлар аудити, шу жумладан, фойда солиғи аудитининг тематик аудит бўла олмаслиги асосланди. Фойда солиғи суммасининг реаллигини аниқлаш учун солиққа тортиладиган базага ва солиқ ставкасига таъсир қиладиган кўрсаткичлар, шунингдек солиқ бўйича берилган имтиёзлар ва бошқа кўрсаткичлар ўзаро бир-бирига узвий боғлиқликда комплекс тарзда текширилиши лозим, деган хулосага келинди.

5. Фойда солиғи кўрсаткичлари аудити «Фойдадан солиқлар» қуйи комплекси таркибида алоҳида блокни ташкил этиши, ушбу блок таркибига кирувчи аудит текширувидан ўтказиладиган объектларни (кўрсаткичларни) (1) фойда солиғини ҳисоблашга асос бўлувчи кўрсаткичлар; (2) ҳисобланган фойда солиғи кўрсаткичларига ажратиш, мос равишда, фойда солиғи кўрсаткичлари аудитини олдинма-кетин бажариладиган шу номдаги иккита босқичга ажратиш лозимлиги асосланди.

6. Фойда солиғи кўрсаткичлари аудити режаси ва дастури махсус меъёрий ҳужжатлар билан белгиланмаган. Аудиторлик ташкилотлари амалиётида фойда солиғи кўрсаткичлари аудитининг режаси ва дастури ички ҳужжатлар сифатида турлича тузилмоқда ҳамда қўлланилмоқда. Ишда фойда солиғи бўйича барча миқдор ва нисбий кўрсаткичларни обдон текширишга ҳамда уларни горизонтал ва вертикал таҳлил қилишга имкон берувчи аудит режаси ва дастури ишлаб чиқилди.

7. Фойда солиғи кўрсаткичларининг бошқа кўрсаткичларга бевосита тобелиги, уларни текширмасдан туриб, ҳисобланган фойда солиғи кўрсаткичларини текширишнинг мумкин эмаслиги сабабли

яхлит фойда солиғи кўрсаткичлари аудити бўйича иш ҳажмини келишилган вақт меъёрлари асосида улар ҳар бирини текширишга кетадиган вақт миқдорлари йиғиндиси сифатида белгилашнинг мақсадга мувофиқлиги асосланди.

III БОБ. ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРГА МУВОФИҚ ИНВЕСТИЦИЯВИЙ КЎЧМАС МУЛК БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ МАСАЛАЛАРИ

3.1. Бухгалтерия ҳисоби мақсадларида инвестициявий кўчмас мулк таърифи ва таснифини такомиллаштириш (Ю.Ш. Рахмонова)

Бугунги кунда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС)га жадал ўтилмоқда. Амалиётимизда асосий воситалар, номоддий активлар ёки инвестициялари тушунчалари МҲХСлари жорий қилингунга қадар ҳам амал қилган. Лекин, айрим муҳим тушунчалар, жумладан инвестициявий кўчмас мулк, сотиш учун мўлжалланган узоқ муддатли активлар, шартномавий активлар, солиқ активлари, назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси ва бошқа тушунчалар бизнинг амалиётимиз учун янги бўлган атамалардир. Ушбу тушунчаларни халқаро стандартлар асосида янги талқинда ифода этиш, уларнинг мазмун ва моҳиятини очиб бериш, тан олиш ва баҳолаш мезонларини белгилаш муҳим аҳамият касб этади.

2022-2026 йилларга мўлжалланган Янги Ўзбекистоннинг тараққиёт стратегиясида[73] (2022) “Мамлакатда инвестиция муҳитини янада яхшилаш ва унинг жозибадорлигини ошириш, келгуси беш йилда 120 миллиард АҚШ доллари, жумладан 70 миллиард доллар хорижий инвестицияларни жалб этиш чораларини кўриш” мақсади белгиланган.

Президент Ш.Мирзиёевнинг[74] (2023) тадбиркорлар билан учрашувида кичик ва ўрта бизнесни ривожлантириш, содда солиқ маъмурчилиги ва бюрократиясиз қулай муҳит шакллантириш, сифатли ва рақобатбардош маҳсулот ишлаб чиқаришларни қўллаб-қувватлаш, кластер тизими ҳамда стандартларни жорий қилиш масалалари кўтарилди. Бундан

[73] 2022-2026 йилларга мўлжалланган Янги Ўзбекистоннинг тараққиёт стратегияси (2022) https://lex.uz/docs/5841063#5844066

[74] Ўзбекистон Республикаси Президенти Ш.Мирзиёевнинг 2023 йил 18 августда тадбиркорлар билан учрашуви //https://www.gazeta.uz/oz/2023/08/18/open-talk/

кўриниб турибдики, халқаро стандартлар ва берендларни кенг жалб қилиш долзарб масаладир.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2020 йил 24 февралдаги 4611-сон “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида” қарорида[75] (2020) акциядорлик жамиятлари ва йирик корхоналарда МҲХСларини тўлиқ жорий қилиш кўзда тутилган. Ўрта ва кичик бизнес корхоналари учун 2024 йилдан жорий қилиш кўзда тутилган Молиявий ҳисоботнинг миллий стандартлари (МҲМС) айнан халқаро стандартларга асосланади.

Мамлакатимиз олимлари томонидан МҲХСлари асосида бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш ва такомиллаштириш масалалари тадқиқ этилмоқда. Лекин, ушбу тадқиқотларда инвестициявий кўчмас мулк ҳисоби масалаларига етарли даражада эътибор қаратилмаган.

Корхоналарда молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлар асосида инвестициявий мулкка доир ахборотларни акс эттириш ўз навбатида уларнинг инвестицион жозибадорлиги, тақдим этиладиган ахборотларнинг шаффофлиги ҳамда ахборотларнинг ҳаққонийлигини оширишга хизмат қилади. Бу ўз навбатида инвстициявий кўчмас мулк ҳисобини такомиллаштириш борасида тадқиқот ишларини олиб боришни тақозо этади.

Инвестициявий кўчмас мулк деганда нимани тушунасиз? деган савол бўйича анкета сўрови ўтказилганда, кўпчилик тадбиркорлар “инвестициявий мулк - бу инвестиция кўринишида киритилган мулк” деб жавоб қайтарган. Демак, бу шундан далолат берадики, инвестициявий кўчмас мулк тушунчаси ҳали тўлиқ кириб келмаган ва унинг талқини борасида ҳам тадқиқот ишлари салмоғи етарли эмас.

[75] Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2020 йил 24 февралдаги 4611-сон “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида” қарори (2020) //https://lex.uz/docs/-4746047

Инглиз тилида “investment property”, рус тилида “инвестиционное имущество”, ўзбек тилида “инвестициявий мулк” деб таржима қилинган. Property деганда мулк эмас кўчмас мулк, яъни ер ва бино тушунилади. Шу боис, “инвестициявий кўчмас мулк” деб таржима қилиш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.

Инвестициявий кўчмас мулк тўғрисида умумқабул қилинган таъриф 40-сон БҲХС “Инвестициявий кўчмас мулк” стандартида[76] (2005) қуйидаги таҳрирда келтирилган: “**Инвестициявий кўчмас мулк** – бу ижара ҳақи ёки капитал қийматининг ўсиши ҳисобидан даромад олиш мақсадида тасарруфида бўлган кучмас мулк (ер ёки бино, ёки бинонинг бир қисми ёки униси ҳам буниси ҳам), бироқ:

(а) ишлаб чиқаришда ёки товарларни жўнатишда ва хизматларни кўрсатишда ёки маъмурий мақсадларда фойдаланилмайдиган; ёки

(б) одатдаги фаолияти давомида сотишга мўлжалланмаган бўлиши керак.”

Ушбу таъриф умумэътироф этилган таъриф бўлиб, инвестициявий кўчмас мулкнинг инвестициялардан фарқи ва унинг асосий тавсифий жиҳатларини тасвирлайди.

CIPA соҳиби Татьяна Шапунова[77] (2022) инвестициявий кўчмас мулк тўғрисида ўз фикрларини қуйидагича баён қилади. “...яъни Инвестициялар тўғрисидаги Қонунга мутлоқ мувофиқлиги яққол кўринади: бизнес марказининг тезкор ижарага топшириш учун мўлжалланган кўчмас мулки – инвестициядир.

Энди ижара объектини МҲХСлари бўйича молиявий ҳисоботда акс эттириш тўғрисида: инвестициявий мулк – асосий воситалар эмас”. Бизнинг фикримизча, қонунда “ижарага топшириш учун мўлжалланган кўчмас мулк – бу инвестициядир” деб қайд қилингани бу инвестициявий кўчмас мулкка берилган таъриф сифатида эмас, балки инвестицияга берилган тавсиф деб қараш керак. Инвестициявий мулк бу асосий восита эмас, деган фикрга

[76] 40-МСФО. Инвестиционное имущество. http://finotchet.ru/articles/157/

[77] Татьяна Шапунова. Инвестициявий мулкка бошқача назар // https://gazeta.norma.uz/publish/doc/text107819_investiciyaviy_mulkka_boshqacha_nazar

қўшиламиз, чунки халқаро стандартлар инвестициявий кўчмас мулкни асосий воситалар таркибида акс эттиришни кўзда тутмайди.

Халқаро стандартлар қоидаларидан келиб чиқиб О.Неъматовнинг (2022)[78] “Активлар – бу ташкилотнинг ўтган ходисалари натижасида юза келган ва назорат қилинадиган ҳамда ундан фойдаланиш корхонага келгусида иқтисодий нафни келтирадиган иқтисодий ресурслардир. Иқтисодий ресурс деганда, иқтисодий нафни яратиш потенциалига эга бўлган мол-мулкка бўлган ҳуқуқнинг баҳоланган суммасига айтилади.” деган фикрига қўшилган ҳолда хулоса қилишимиз мумкинки, инвестициявий кўчмас мулк активлар таркибидаги иқтисодий ресурсдир. У иқтисодий ресурсларнинг барча талабларига жавоб беради. Инвестициявий кўчмас мулклар:

ўтган ҳодисалар натижасида юзага келади;

ундан фойдаланиш ёки тутиб туриш келгусида иқтисодий нафни юзага келтиради;

катта эҳтимол билан ишончли баҳолаш мумкин бўлади.

PWC аудиторлик фирмаси томонидан тайёрланган ўқув қўлланмада[79] (2020) “Инвестициявий кўчмас мулк – бу ижарадан ёки кўчмас мулкнинг қийматининг ўсишидан даромад олиш мақсадида мулкдорнинг ёки ижарачининг (фойдаланиш ҳуқуқи шаклидаги актив сифатида) тасарруфида бўлган кўчмас мулк (ер, бино, бинонинг бир қисми, ёки униси ҳам буниси ҳам)...” деб таърифлайди. Демак, ушбу таърифда юқоридаги таърифлардан фарқли ўлароқ, “фойдаланиш ҳуқуқи шаклидаги актив сифатида” атамисидан фойдаланиши, инвестициявий кўчмас мулкларнинг маълум жиҳатларини янада чуқурроқ очиқлайди.

[78] О.Неъматов. Ўзбекистонда нодавлат нотижорат ташкилотлари активлари ҳисобини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш //Экономика и социум Ж. 7-сон 2022 йил. https://www.iupr.ru/_files/ugd/b06fdc_e4e80f8bf22b4fb79e6abb6e856125f1.pdf?index=true

[79]©2020 PwC. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов АССА ДипИФР в 2020 году.1702-с.

Россия Марказий банки томонидан тасдиқланган Низомда[80] (2021) инвестициявий кўчмас мулкка кенгроқ таъриф келтирган: “ушбу Низом мақсадларида инвестициявий кўчмас мулк деганда, мулкдор ёки ижарачи томонидан активдан фойдаланиш ҳуқуқи кўринишида актив сифатида тутиб туриладиган инвестициявий мулк (ер участкаси ёки бино, бинонинг бир қисми, ёки униси ҳам буниси ҳам) тушунилиб, ижара тўловларини олиш (молиявий лизинг шартномалари бўйича тўловлардан ташқари), ёки ушбу ер участкаси ёки бино, бинонинг бир қисми, ёки униси ҳам бунисининг ҳам қийматининг ошиши натижасида даромад олиш кўзда тутилган бўлади ҳамда хизмат кўрсатиш, маъмурий ва бошқарув мақсадларида, хавфсизликни таъминлаш, атроф-муҳитни муҳофаза қилиш мақсадларида, шунингдек санитария-гигиена, техник-эксплуатацион ва бошқа махсус техник нормалар ва талаб учун меҳнат воситаси сифатида фойдаланилмайди, инвестициявий кўчмас мулк сифатида таснифлангандан кейин 12 ой ичида сотиш режалаштирилмайди. Кўрсатилган инвестициявий кўчмас мулк алоҳида асосий воситаларнинг гуруҳини ташкил этади.”

Ушбу таъриф батафсил келтирилган, лекин таъриф жуда узун, меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларда таърифлар қисқа ва мазмунли бўлиши талаб этилади. Бундан ташқари инвестициявий кўчмас мулк асосий воситаларнинг алоҳида гуруҳини ташкил этади дейилган бандига қўшила олмаймиз, чунки бу талаб халқаро стандартларга жавоб бермайди.

Бошқа муаллифлар жумладан Т. Ю.Дружиловская (2022), А.Ф. Мялкиналар (2023)[81] ҳам ўзларининг илмий мақолаларида 40-сон

[80]Положение Банка России от 22.09.2015 N 492-П (ред. от 19.08.2021) "Отраслевой стандарт бухгалтерского учета основных средств, нематериальных активов, инвестиционного имущества, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, запасов, средств труда и предметов труда, полученных по договорам отступного, залога, назначение которых не определено, имущества и (или) его годных остатков, полученных в связи с отказом страхователя (выгодоприобретателя) от права собственности на застрахованное имущество, в некредитных финансовых организациях"

[81] Т. Ю.Дружиловская. Проблемы гармонизации учета инвестиционной недвижимости в системах российских и международных стандартов // esearchgate.net/publication/326959155_Problems_of_Harmonizing_Investment_Property_Accounting_According_to_Russian_and_International_Standards/fulltext/5b6ff1d245851546c9fbf573/Problems-of-Harmonizing-Investment-Property-Accounting-According-to-Russian-and-International-Standards.pdf; А.Ф.Мялкина. Международный и Российские аспекты учета инвестиционного имущества // https://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnye-i-rossiyskie-aspekty-ucheta-investitsionnogo-imuschestva/viewer

БҲХСда келтирилган таърифни эътироф этишади. Робин Джойс[82] (2017) томонидан 40-сон БҲХСни банкларда қўллаш бўйича ўқув қўлланма яратилган ва рус тилига таржима қилинган. Унда инвестициявий кўчмас мулкни тан олиш, баҳолаш ва ҳисоботларда акс эттириш масалалари ёритилган. Бундан ташқари мамлакатимиз олимларидан Б.К. Ҳамдамов[83] (2023) инвестициявий кўчмас мулк ҳисобини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш борасида тадқиқот ишларини амалга оширган. А.З.Авлакулов[84] (2007) инвестицион мулк ҳисобини такомиллаштириш бўйича намзодлик диссертацияларини ёқлаган.

Юқоридаги таърифларни тадқиқ қилиш асосида инвестициявий мулкнинг қуйидагича такомиллашган таърифини таклиф этамиз: **Инвестициявий кўчмас мулк** деганда, ташкилотнинг хусусий мулки ҳамда ижарачи томонидан активдан фойдаланиш ҳуқуқи кўринишида мулк сифатида тутиб туриладиган узоқ муддатли моддий активларининг бир қисми, яъни ер участкаси, бино, бинонинг бир қисми, ёки униси ҳам буниси ҳам бўлиб, уларнинг қийматининг ошиши натижасида даромад олиши ёхуд ижара тўловларини олиш (молиявий лизинг шартномалари бўйича тўловлардан ташқари) кўзда тутилган бўлади, шунингдек одатдаги фаолияти билан боғлиқ жараёнларда, жумладан ишлаб чиқариш, хизмат кўрсатиш, ишлар бажариш, маъмурий ва бошқарув мақсадларида фойдаланилмайди ҳамда сотиш учун мўлжалланмайди.

Ушбу таъриф олдинги таърифдан бир қанча хусусиятлари билан ажралиб туради. Ушбу таърифда инвестициявий кўчмас мулк деб номланди, унинг узоқ муддатли моддий актив эканлиги эътироф этилди. Молиявий ижарага олинган кўчмас мулкка оид бўлган активлардан фойдаланиш ҳуқуқи деган тушунча киритилди. Бундан

[82]Робин Джойс . Учебное пособие по МСФО (2017) http://finotchet.ru/articles/1272/

[83] Б.К.Ҳамдамов. Учет инвестиционной недвижимости в республике Узбекистан и ее гармонизация в МСФО //Ж. Инновация в экономике. Том 69 №1 (2023).

[84] Авлоқулов А.З. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида инвестицион мулк ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш: 08.00.08: Иқтисод фанлари номзоди диссертацияси автореферати. Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академияси. – Т., 2007. -24-б

ташқари таърифда инвестициявий кўчмас мулкнинг таркибий қисмлари киритилди. Одатдаги фаолияти билан боғлиқ жараёнлар тушунчаси ва унинг кўлами санаб ўтилди. Инвестициявий активларни тан олишнинг муҳим шартлари киритилди.

Инвестициявий кўчмас мулк қуйидагиларни қамраб олади:

Одатдаги фаолияти давомида қисқа муддатли перспективада сотиш учун эмас, балки узоқ муддатдаги перспективада қийматининг ошишидан наф олиш мақсадида тутиб туриладиган Ер;

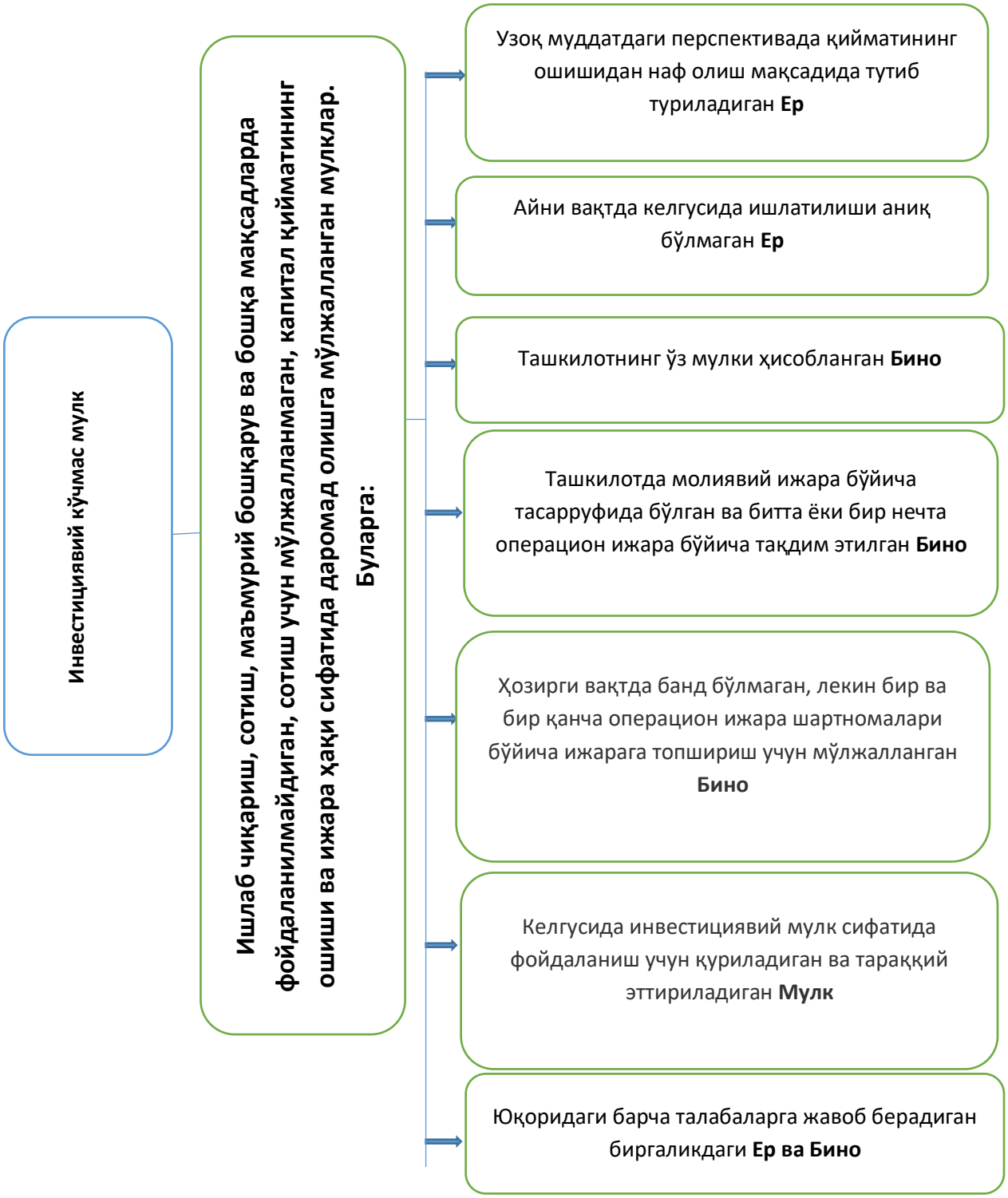
Айни вақтда келгусида ишлатилиши аниқланмаган Ер. Агарда ташкилот мулкдор эгалигидаги кўчмас мулк сифатида ердан фойдаланиш ёки одатдаги фаолияти давомида қисқа муддатли перспективада реализация қилиш учун қарор қабул қилмаган бўлса, у ҳолда ушбу ер капиталнинг ўсиши учун мўлжалланган деб ҳисобланади;

Ташкилотнинг ўз мулки ҳисобланган ёки ташкилотда молиявий ижара бўйича тасарруфида бўлган ва битта ёки бир нечта операцион ижара бўйича тақдим этилган Бино;

Ҳозирги вақтда банд бўлмаган, лекин бир ва бир қанча операцион ижара шартномалари бўйича ижарага топшириш учун мўлжалланган Бино;

Келгусида инвестицион мулк сифатида фойдаланиш учун қуриладиган ва тараққий эттириладиган Мулк.

Инвестициявий кўчмас мулкнинг таркибий қисмларини қуйидаги 3.1-расмда акс эттирамиз.



3.1-расм. Ташкилотларда инвестициявий кўчмас мулк таркиби[85]

[85] Халқаро стандартлар асосида муаллиф ишланмаси

Қуйидагилар инвестициявий мулкка кирмайди ва шу боис, ушбу моддалар 40-сон БҲХСдан ташқаридаги моддалар ҳисобланади:

(a) Одатдаги фаолияти давомида сотиш учун мўлжалланган ёки худди шу каби сотиш учун қурилаётган ёки реконструкция бўлаётган кўчмас мулк;

(b) учинчи томон топшириғи бўйича қурилаётган ёки реконструкция қилинаётган кўчмас мулк;

(c) мулкдор тасарруфидаги кўчмас мулк (16-сон БҲМС), шу жумладан, мулкдор тасарруфидаги мулк сифатида келгусида фойдаланиш учун мўлжалланган кўчмас мулк; мулкдор тасарруфидаги мулк сифатида келгусидаги реконструкция ва давомий фойдаланиш учун мўлжалланган кўчмас мулк; корхона ходимлари томонидан эгалланган кўчмас мулк, улар ижара ҳақини бозор ставкасида тўлаши ёки тўламаслигидан қатъий назар; шунингдек, мулкдор тасарруфидаги чиқариш учун мўлжалланган мулк;

(d) молиявий ижара шартномаси бўйича бошқа корхонага ижарага топширилган мулк.

Инвестициявий кўчмас мулкнинг тавсифий жиҳатларини очиб бериш мақсадида унинг асосий воситалар (Кўчмас мулк (ер ва бино), завод ҳамда машина ва асбоб-ускуналар)дан фарқли жиҳатлари тадқиқ қилиш мақсадга мувофиқ ҳисобланади (3.1-жадвал).

3.1-жадвал

Кўчмас мулк (ер, бино), машина ва асбоб-ускуналар (асосий воситалар) ҳамда инвестициявий активларнинг фарқи белгилари ва айнан бир бўлган жиҳатлари[86]

Фарқлаш ва айнан бир бўлган белгилари	Асосий воситалар	Инвестициявий кўчмас мулк
Фарқли белгилари		
Файдаланиши	Ишлаб чиқариш, сотиш, хизмат кўрсатиш ва маъмурий бошқарув мақсадларида фойдаланилади	Ишлаб чиқариш, сотиш, хизмат кўрсатиш ва маъмурий бошқарув мақсадларида фойдаланилмайди
Наф олиниши	Ишлаб чиқариш, сотиш, хизмат кўрсатиш ва маъмурий бошқарув мақсадларида фойдаланиш натижасида иқтисодий наф олинади	Инвестициявий мулк ижарадан ва қийматининг ошишидан даромад олинади
Пул оқимини юзага келтирадиган бирлик сифатида тавсифи	Айрим асосий воситалар бошқа активларга боғлиқ бўлмаган ҳолда алоҳида ёки биргаликда пул оқимини юзага келтирувчи бирлик бўлиши мумкин	Ҳар бир инвестициявий кўчмас мулк бошқа активларга боғлиқ бўлмаган ҳолда пул оқимини юзага келтирувчи бирлик ҳисобланади
Таркиби бўйича	Асосий воситалар мезонларига жавоб берадиган кўчар ва кўчмас мулклар киради	Фақат кўчмас мулк киради
Синфлари	Ер; Ер ва бино; завод, машина ва асбоб-ускуналар; сув судалари; ҳаво судалари; автотранспорт воситалари,	Ер, бино, ер ва бино биргаликда

[86] Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

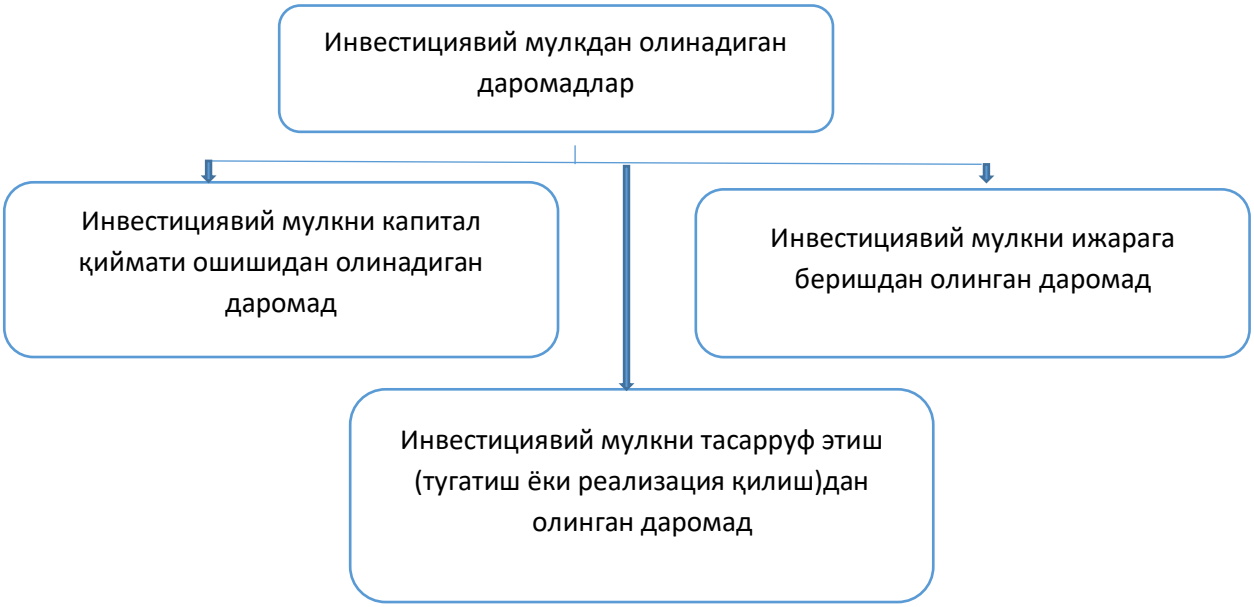
	мебель ва териб қўйиладиган муҳандислик асбоб-ускуналари; офис асбоб-ускуналари	
Қайта баҳолаш натижасида қийматнинг ошиши натижасида олинган даромад суммаси	Бошқа умумлашган даромадлар сифатида тан олиниб, капиталнинг асосий воситаларни қайта баҳолаш бўйича резерв қисмида акс эттирилади	Тўғридан-тўғри фойда ва зарарларда тан олинади.
Қайта баҳолаш натижасида қийматнинг камайиши натижасида кўрилган зарар суммаси	Кўчмас мулкни қайта баҳолаш бўйича резерв қисмидаги резервни камайтиришга олиб борилади, етмаган қисми эса фойда ва зарарларда тан олинади	Тўғридан-тўғри фойда ва зарарларда тан олинади.
Қайта баҳолаш даврийлиги	Мунтазам равишда амалга оширилади. Фақат адолатли қиймати билан балансдаги қиймати ўртасида фарқ катта бўлмаслиги керак	Мутазам равишда ҳар бир ҳисобот даврининг охирида қайта баҳолаш ўтказилади.
Консолидациялаш тартиби	Бош компания ва шўъба компаниялар асосий воситалари жамланади.	Инвестициявий кўчмас мулк бош компанияга ижара берилган ҳолда консолидацияланган молиявий ҳисоботда кўрсатилмайди. Алоҳида молиявий ҳисоботда кўрсатилади.
Ижарага муносабати	Операцион ва молиявий ижарага берилиши мумкин.	Фақат операцион ижара кўзда тутилади. Активдан фойдаланиш ҳуқуқи учинчи томонга бир ёки бир нечта шартномалар бўйича операцион

		ижарага берилиши мумкин.
Амортизация	Бошланғич таннарх модели ва қайта баҳолаш модели бўйича баҳоланган асосий воситаларга амортизация ҳисобланади	Фақат бошланғич таннархи модели бўйича баҳоланган мулкка нисбатан амортизация амалга оширилади. Қайта баҳолаш модели бўйича амортизация амалга оширилмайди.
Амортизация харажатлари	Ишлаб чиқаришга оид бўлган асосий воситалар амортизация харажатлари умумишлаб чиқариш харажатлари, сотиш ва маъмурий бошқарувга оид асосий воситалар амортизация харажатлари операцион харажатларга олиб борилади	Амортизация харажатлари бошқа операцион харажатларга олиб борилади
Қайта таснифлаш амалга оширилганда	Асосий восита таркибидан инвестициявий кўчмас мулк таркибида ўтказилганда: Инвестициявий кўчмас мулкни қайта баҳолаш модели қўлланилганда даставвал мулк қайта баҳоланади ва натижаси қайта баҳолаш бўйича резервда акс эттирилади; инвестициявий кўчмас мулкни таннархи бўйича ҳисобга олиш модели қўлланилса ўтказилаётган мулк жорий таннархи бўйича ҳисобга олинади ва унга амортизация	Инвестициявий кўчмас мулк таркибидан асосий мулк таркибига ўтказилганда: қайта баҳолаш модели қўлланилганда даставвал мулк қайта баҳоланади ва қайта баҳолаш натижалари фойда ва зарарларда акс эттирилади; инвестициявий кўчмас мулкни таннархи бўйича ҳисобга олиш модели қўлланилса ўтказилаётган мулк жорий таннархи бўйича ҳисобга олинади ва унга амортизация

	ҳисоблаш давом эттирилади.	ҳисоблаш давом эттирилади.
Айнан бир хил бўлган жиҳатлари		
Узоқ муддатлиги ва моддийлиги	Узоқ муддатли моддий актив. Айланмадан ташқари актив	Узоқ муддатли моддий актив. Айланмадан ташқари актив
Тан олиш мезонлари	Бир вақтнинг ўзида қуйидаги мезонларга жавоб беради: таърифига мувофиқ келади; ундан фойдаланиш натижасида иқтисодий наф олинади; таннархи ишончли баҳоланади	Бир вақтнинг ўзида қуйидаги мезонларга жавоб беради: таърифига мувофиқ келади; ижара ва қиймати ошишидан иқтисодий наф олинади; таннархи ишончли баҳоланади
Кўчмас мулкни давомий харажатлари	Кўчмас мулкка хизмат кўрсатиш ва эксплатация қилиш билан боғлиқ харажатлар давр харажатларига олиб борилади	Инвестициявий кўчмас мулкка хизмат кўрсатиш ва эксплатация қилиш билан боғлиқ харажатлар давр харажатларига олиб борилади
Баҳолаш моделлари	Иккита модел бўйича ҳисобга олиш: Бошланғич таннархи модели; Қайта баҳолаш модели	Иккита модел бўйича ҳисобга олиш: Бошланғич таннархи модели; Қайта баҳолаш модели
Амортизация	Асосий восита сифати ер амортизацияланмайди	Инвестициявий кўчмас мулк сифатида ҳам ер амортизацияланмайди
Амортизация методлари	Чизиқли метод; қолдиқни камайтириш методи; қийматни ишлаб чиқарилган маҳсулот/бажарилган иш/кўрсатилган хизматлар ҳажмига мутоносиб равишда тақсимлаш методи	Чизиқли метод; қолдиқни камайтириш методи; қийматни ишлаб чиқарилган маҳсулот/бажарилган иш/кўрсатилган хизматлар ҳажмига мутоносиб равишда тақсимлаш методи

Ушбу жадвал асосида хулоса қилиш мумкинки, инвестициявий кўчмас мулк асосий воситалардан фарқли жиҳатлари ва айнан бир хил жиҳатлари мавжуд. Инвестициявий кўчмас мулк ҳам асосий воситалар ҳам узоқ муддатли моддий активлардир. Айланмадан ташқари активдир. Иккаласи ҳам актив кўринишидаги иқтисодий ресурслардир. Улар айнан бир хил мезонлар асосида тан олинади. Ўтган ходисалар натижасида юзага келади. Кўчмас мулкни эксплуатация қилиш ва жорий таъмирлаш билан боғлиқ давомий харажатлари давр харажатларига олиб борилади. Ички қисмларини алмаштириш, модернизация қилиш билан боғлиқ харажатлар эса кўчмас мулкнинг қийматига капиталлаштирилади. Давомий баҳолаш, жумладан бошланғич таннархи ва қайта баҳолаш моделлари асосида амалга оширилади. Айнан бир хил амортизация методлари қўлланилади. Асосий воситалардан фарқли ўлароқ, инвестициявий кўчмас мулк ишлаб чиқариш, сотиш, хизмат кўрсатиш ва маъмурий бошқарув мақсадларида фойдаланилмайди. Таркиби бўйича фарқ қилади. Асосий воситалар таркибига, кўчмас мулкдан ташқари кўчар мулк, жумладан машина ва асбоб-ускуналар кирса, инвестициявий кўчмас мулк таркиби фақат ер ва бино билан чегараланади. Асосий воситаларда қайта баҳолашдан олинган даромад резерв капиталига олиб борилса, инвестициявий мулкдан олинган даромадлар фойда ва зарарларга олиш борилади.

Инвестициявий мулкнинг энг муҳим хусусияти ундан иккита кўринишдаги даромад олинади. Ташкилот кўчмас мулкдан унинг қиймати келгусида ошиши ҳисобидан ҳамда ташкилотнинг ўз хусусий кўчмас мулки ёки молиявий ижарага олинган кўчмас мулкни активдан фойдаланиш ҳуқуқи сифатида оператив ижарага берилишидан ижара ҳақи сифатида даромад олади. Ушбу даромадларни қуйидаги 3.2-расмда акс эттиришимиз мумкин бўлади.



3.2-расм. Инвестициявий мулкдан олинадиган даромадлар[87]

Бизнинг фикримизча, стандарт талабларидан келиб чиқиб ташкилот кўчмас мулкни инвестициявий кўчмас мулк сифатида эътироф этишлари учун қуйидаги ҳолатлар мавжуд бўлиши керак:

Ташкилот ўзининг мулки ҳисобланган кўчмас мулкни операцион жараёнларда (ишлаб чиқариш, хизмат кўрсатиш, ишлар бажариш, сотиш ёхуд маъмурий бошқарув) фойдаланмасдан ҳамда сотиш учун мўлжалланмасдан уни келгусида капитал қиймати ошади деган мақсадда тутиб туради. Айни вақтда қиймати ошишини кўзда тутмаган бўлса ҳам келгусида ишлатилиши аниқ бўлмаган ер бундан истисно эмас;

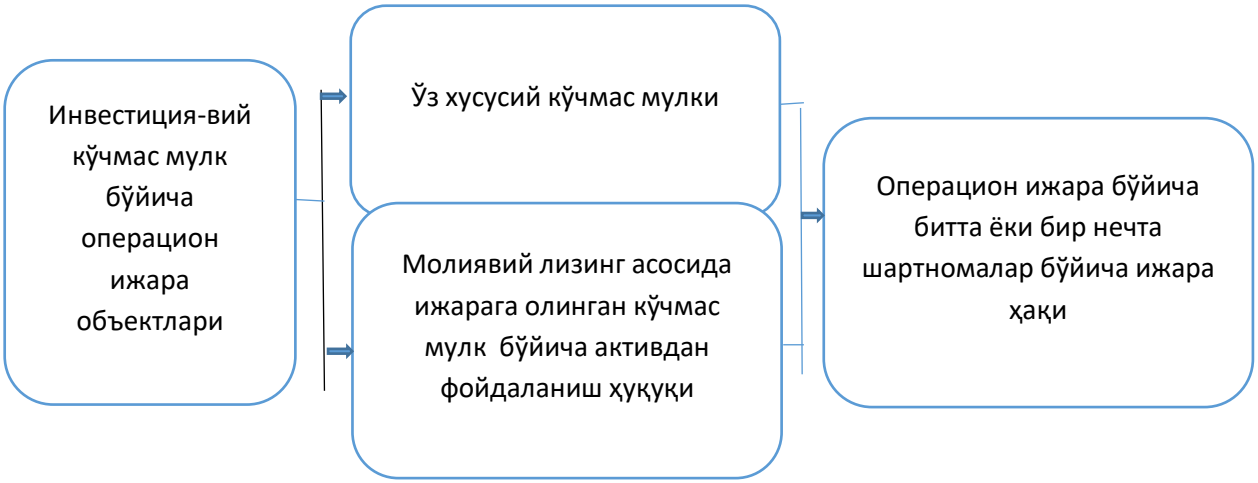
Ташкилот бинонинг бир қисмидан фойдаланиб, қолган қисмидан фойдаланмаса ва унинг капитал қийматининг ошишини назарда тутса ҳамда фойдаланилмайдиган қисмини алоҳида идентификациялаш ҳамда баҳолаш имконияти бўлса, фойдаланилмаган қисмини инвестициявий мулк сифатида қайд қилиши мумкин;

Ташкилотнинг операцион ижарага берган ўз кўчмас мулки;

[87] Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

Ташкилотнинг молиявий лизингга олган кўчмас мулки бўйича операцион ижарага берган активдан фойдаланиш ҳуқуқи.

Ижарага бериладиган кўчмас мулк моделини қуйидаги 3.3-чизмада акс эттиришимиз мумкин бўлади.



3.3-расм. Ташкилотнинг инвестициявий кўчмас мулки бўйича ижара объектлари[88]

Ушбу 3-расмда инвестициявий кўчмас мулк объектларини ижара беришда фақат оператив ижара тушунилиши қайд қилинган. Молиявий лизингга олинган кўчмас мулкда активларни фойдаланиш бўйича ҳуқуқни баҳолаш, тан олиш керак. Активларни фойдаланиш ҳуқуқи бир ёки бир нечта шартномалар бўйича учинчи шахсларга ижарага берилса бу ҳуқуқ инвестициявий мулк сифатида тан олиниши талаб этилади.

Амалиётдаги мисолларда кўриб ўтамиз. “Stainless-Stell Samarkand” МЧЖ корхонаси ишлаб чиқариш биносини 2022 йил январь ойида молиявий ижарага олди. Ушбу активдан фойдаланиш ҳуқуқи 1 850 450 000 сўм деб баҳоланди. Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда акс эттириладиган ижрага олинган инвестициявий кўчмас мулкнинг ижара мажбуриятлари ҳам ушбу суммага тенг. Объектни 2023 йил 1 январ ҳолатида қайта баҳолаш натижаси унинг қиймати 150 250 000 сўмга ошганлиги аниқланди ва тегишли тартибда ҳуқуқий расмийлаштирилди. Ушбу ҳолатни

[88] Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.

тегишли бухгалтерия ёзувлари ҳамда инвестициявий мулк адолатли қийматда молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда акс эттириш талаб этилади.

Ижарага олинган мулк бўйича активдан фойдаланиш ҳуқуқи баҳоланган суммасига қуйидагича бухгалтерия ёзуви берамиз:

Ишлаб чиқариш биносидан фойдаланиш ҳуқуқи..... 1 850 450 000 сўм

Узоқ муддатли ижара мажбуриятлари.....1 850 450 000

Асос: “*Stainless-Stell Samarkand” МЧЖ корхонаси ишлаб чиқариш биносини молиявий ижарага олди. Ушбу активдан фойдаланиш ҳуқуқи 1 850 450 000 сўм деб баҳоланди.*

Ижарага олинган ишлаб чиқариш биноси қайта операцион ижарага берилишига қарор қабул қилинганлиги муносабати билан инвестициявий мулк сифатида тан олинди. Ушбу жараённи қуйидаги бухгалтерия ёзувларида акс эттирамиз:

Инвестициявий кўчмас мулк.....1 850 450 000

Ишлаб чиқариш биносидан фойдаланиш ҳуқуқи..... 1 850 450 000 сўм

Асос: Узоқ муддатли ижарага олингин ишлаб чиқариш биноси операцион ижарага берилиши муносабати билан инвестициявий кўчмас мулк гуруҳига бошланғич қийматида 1 850 450 000 сўмга ўтказилди.

Ҳисобот даврининг охирида инвестициявий кўчмас мулк қайта баҳоланди. Натижада унинг қиймати ошди. Қийматнинг ошиши натижасида олинган даромад суммасига қуйидагича бухгалтерия ёзувини амалга оширамиз:

Инвестициявий кўчмас мулк.....150 250 000 сўм

Фойда ва зарарлар.....150 250 000

Асос: 2023 йил 1 январ ҳолати бўйича инвестициявий кўчмас мулкнинг қиймати 150 250 000 сўмга оширилди. Натижада, корхона мулк қийматининг ошиши натижасида даромад олди.

Бу жараён ҳисоботда ўз аксини топади:

“Stainless-Stell Samarkand” МЧЖ корхонаси Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботнинг тааллуқли қисми

Узоқ муддатли активлар: Инвестициявий кўчмас мулк.....2 000 700 000

Узоқ муддатли мажбуриятлар: Ижара бўйича мажбуриятлар....1 850 450 000

Ушбу тавсиялар корхоналарнинг бухгалтерия балансида инвестициявий кўчмас мулкка оид ахборотларни акс эттиришга хизмат қилади. Бу эса ўз навбатида молиявий ҳисоботнинг шаффофлиги ва фойдалигини оширади. Хорижий инвесторларга ҳаққоний ва ишончли ахборотларни тақдим қилиш имконияти туғилади.

Ушбу тадқиқотлар асосида қуйидаги хулосаларга эришиш мумкин:

Инвестициявий кўчмас мулк тушунчасига такомиллашган таъриф ишлаб чиқилди. Ушбу таърифда олдинги таърифлардан фарқли ўлароқ, инвестициявий кўчмас мулк узоқ муддали моддий актив эканлиги, молиявий ижара асосида олинган мулклар бўйича активнинг фойдаланиш ҳуқуқи учинчи томонларга бир ёки бир нечта шартномалар бўйича операцион ижрага берилиши, қийматининг ошиши ва ижара тўловлари кўринишида даромад олиниши ҳамда одатдаги фаолиятида фойдаланилмайдиган ва сотиш учун мўлжалланмаганлиги қайд этилди. Ушбу таъриф инвестициявий кўчмас мулкнинг барча жиҳатларини қамраб олиниши эътироф этилди;

Тадқиқот жараёнида халқаро стандартлар талабларидан келиб чиқиб инвестициявий кўчмас мулкнинг таркибий қисмларини акс эттирувчи чизма таклиф этилди. Унда унинг асосий таркибий қисмлари ер, бино, ер ва бино биргаликда бир қанча кўринишларда намаён бўлиши акс эттирилди, қайсики ушбу таснифлаш молиявий ҳисоботда инвестициявий кўчмас мулк тўғрисида ахборотларни очиқлашда муҳим роль ўйнаши қайд этилди;

Ишда асосий воситалар (кўчмас мулк (ер, бино), завод ва машина ва асбоб-ускуналар) ва инвестициявий кўчмас мулкларнинг фарқли жиҳатлари ва бир хил бўлган жиҳатлари жадвал кўринишида акс эттирилиб берилди. Бу эса бухгалтерларга инвестициявий мулкларни асосий воситалардан фарқли тан олиш, идентификация қилиш, таркибини белгилаш ва ҳисоботларда очиқлашларда қўл келади;

Инвестициявий кўчмас мулкдан олинадиган даромад турлари тавсифланди, активларни фойдаланиш ҳуқуқи бир ёки бир нечта шартномалар бўйича учинчи шахсларга ижарага берилса инвестициявий кўчмас мулкни ҳамда қайта баҳоланиш натижасида олинган даромадларни бухгалтерия счётларида акс эттириш услубий тартиби амалий мисолларда кўрсатиб берилди. Шунингдек, инвестициявий кўчмас мулкни бухгалтерия балансида акс эттириш таклиф этилди.

Ушбу тавсияларнинг амалиётда қўлланилиши миллий ҳисоб тизимимизни халқаро амалиётга яқинлаштиришга, амалиёт ходимларини услубий тавсиялар билан таъминлашга, ҳисоботнинг шаффофлиги ва ишончлигини оширишга хизмат қилади.

3.2. Инвестициявий кўчмас мулкни халқаро стандартлар асосида тан олиш масалалари (Ю.Ш. Рахманова)

Мамлакатимизда ислоҳатлар жадал суръатлар билан олиб борилмоқда. Ишлаб чиқариш қувватини ошириш, кўчмас мулклардан самарали фойдаланиш, ишлаб чиқаришни модернизация қилиш, корхоналарнинг экспорт потенциалини ошириш кун тартибидаги масалалардир. Бу ўз навбатида хорижий инвесторларни кенг жалб қилишни тақозо этади. Хорижий инвестициялар ҳажмини ошириш ва улардан самарали фойдаланиш мақсадида хорижий компаниялар брендларини жалб қилиш ва халқаро стандартларга риоя қилиш ўта муҳим аҳамият касб этади.

2022 — 2026 йилларга мўлжалланган янги Ўзбекистоннинг тараққиёт стратегиясида “Давлат-хусусий шериклик асосида энергетика, транспорт, соғлиқни сақлаш, таълим, экология,

коммунал хизматлар, сув хўжалиги ва бошқа соҳаларга 14 миллиард АҚШ долларга тенг инвестиция жалб этиш”[89] вазифасининг қўйилиши ҳам инвестициявий жозибадорликни оширишни тақозо этади. Инвестициявий муҳитни яхшилашда энг муҳим омиллардан бири бу Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС)ни жорий ҳисобланади.

Бугунги кунда бизнинг амалиётимизда қўлланилмай келган стандартлардан бири бу 40-сон БҲМС “Инвестициявий кўчмас мулк” стандартидир[90]. Ўзбекистонда халқаро стандартлар асосида инвестициявий кўчмас мулкларни (ИКМ) тан олиш ва баҳолашнинг услубий жиҳатларини очиб бериш, уларни амалиётда қўллаш бўйича таклиф ва тавсиялар ишлаб чиқиш ўз ечимини тўлиқ топмаган. Бу эса ИКМларни халқаро стандартларга мувофиқ тан олиш ва баҳолаш масалаларини тадқиқ этишни тақозо этади.

Мамлакатимизда инвестициявий мулкни тан олиш, баҳолаш ва ҳисоботларда акс эттиришнинг услубий масалалари олимларимиз томонидан ўрганилиб келинмоқда. А.З. Авлоқулов[91] “Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида инвестицион мулк ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш” мавзусида 2007 йили номзодлик диссертацияси ёқлаган. С.Н. Ташназаров[92] томонидан “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари” дарслигида ИКМни тан олиш масалалари ёритилган. Робин Джойс[93] Россия молия академияси гранти бўйича банкларда инвестициявий мулкларни ҳисобга олишга доир ўқув қўлланмасини 2017 йили нашр эттирган. Ўзбеки тилида Татьяна Шолунова[94] томонидан “Инвестициявий мулкка бошқача назар” деб номланган мақоласи чоп эттирилган. Таҳлиллар шуни кўрсатадики, ўзбек тилида чоп эттирилган мақолалар ҳиссаси кам. Бу эса

[89]2022 — 2026 йилларга мўлжалланган янги Ўзбекистоннинг тараққиёт стратегияси. // https://lex.uz/docs/5841063

[90] 2. 40-сон БҲХС “Инвестициявий кўчмас мулк” //http://finotchet.ru/articles/1272/

[91]Авлоқулов А.З. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида инвестицион мулк ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш: 08.00.08: Иқтисод фанлари номзоди диссертацияси автореферати. Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академияси. – Т., 2007. -24-б.

[92] 6. С.Н. Ташназаров. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари. Дарслик. Т.: 2019. -584 б.

[93] 5. Робин Джойс . Учебное пособие по МСФО (2017) http://finotchet.ru/articles/1272/

[94]Татьяна Шолунова. Инвестициявий мулкка бошқача назар // https://gazeta.norma.uz/publish/doc/text107819_investiciyaviy_mulkka_boshqacha_nazar

инвестициявий кўчмас мулкларни тан олишнинг илмий асосларини ёритиб берувчи мақолалар чоп эттиришни зарурият қилиб қўяди.

Ўзбекистонда жорий қилиниши мўлжалланган Молиявий ҳисоботнинг миллий стандартлари (МҲМС) янги лойиҳасида “Инвестиция кўчмас мулки - бу қуйидаги мақсадларни истисно қилган ҳолда, ижара тўловларини олиш ёки капитал қийматининг ошиши ёки ҳар икки мақсад учун мўлжалланган (кўчмас мулк эгаси томонидан ёки молиявий ижара шартномаси бўйича ижарачи томонидан тутиб туриладиган) кўчмас мулк (ер ёки бино ёки бинонинг бир қисми ёки ҳар иккаласи): (а) ишлаб чиқариш ёки товарлар етказиб бериш ёки хизматлар кўрсатишда, ёки маъмурий мақсадларда фойдаланиладиган; ёки (б) одатдаги фаолият доирасида сотиш учун мўлжалланган” деб таъриф келтирилган.

40-сон БҲХС “Инвестициявий кўчмас мулк” стандартига мувофиқ инвестициявий кўчмас мулкни тан олишнинг умумэътироф этилган қоидалари белгиланган: инвестициявий кўчмас мулкка берилган таърифга жавоб бериши керак; ИКМлардан иқтисодий наф олиш эҳтимоли мавжуд бўлади; унинг қийматини ишончли баҳолаш мумкин .

Ушбу қоидаларнинг услубий қўлланилишини тадқиқ этиш муҳим аҳамият касб этади.

Тадқиқот давомида таҳлил ва синтез, илмий абстракция, танқидий ёндашув, монографик кузатув, иқтисодий таҳлил, статистика ва бухгалтерия ҳисоби усулларидан фойдаланилди.

ИКМни тан олишнинг услубиётига доир масалаларни кўриб ўтамиз.

Stainless-Steel МЧЖ корхонаси 2023 йил 1 январдан асосий воситалар гуруҳига кирган бошланғич қиймати 2 450 680 минг сўм бўлган бинони одатдаги фаолиятида фойдаланишни кўзда тутмасдан, балки келгусида қиймати ошишидан даромад олиш учун мўлжалланганлигини эътироф этди. Сўнгги таҳлиллар шуни кўрсатадики, бозорда айнан шу бино жойлашган ҳудудда ер ва биноларнинг нархи ошиши кузатилмоқда. Лекин, қонунчиликка мувофиқ бино остидаги ерни хусусий мулк объекти сифатида

баҳолаш имконияти бўлмади. Ушбу бино инвестициявий кўчмас мулк сифатида тан олинадими?

ИКМ сифатида тан олиниши учун юқоридаги учта мезондан текширувдан ўтказилиши керак ва бир вақтнинг ўзида учта мезон талабларига жавоб бериши керак.

Биринчи босқич. ИКМ таърифи талабларига жавоб бериши. Мазкур бино ИКМга берилган таъриф талабларига жавоб беради. Чунки у фойдаланиш учун ва сотиш учун мўлжалланмаган. Қийматининг ошиши натижасида даромад олишга мўлжалланган.

Иккинчи босқич. Унинг қийматининг келгусида ошиши эҳтимоли юқори, яъни юқори эҳтимол билан унинг қиймати ошади ва корхона иқтисодий наф олади.

Учинчи босқич. Мазкур бинони ишончли баҳолаш имконияти мавжуд. Унинг бошланғич қиймати 2 450 680 минг сўмни ташкил этади. Буни ишончли баҳолаш деб қабул қилиш мумкин. Бино остидаги ернинг баҳоланмаганлиги ва хусусий мулк сифатида тан олинмаганлиги бинони ИКМ сифатида тан олнишини инкор қилмайди.

Эл холдинг компанияси 15 йиллик ижара шартномаси бўйича бошқа ташкилот биносидан 160 м2 цех-бўлимни субижарага бериш учун ижарага олади. Активдан фойдаланиш ҳуқуқи 978 725 минг сўм деб баҳоланган. Бу цех-бўлим ижарага берувчи корхона ишлаб чиқариш биносининг таркибий қисми ҳисобланади. Компания ушбу цех қисқа муддатли перспективада операцион ижарага беради. Активдан фойдаланиш ҳуқуқини инвестициявий мулк сифатида тан олиш мумкинми?

Юқоридаги қадамларда учта мезон талабларига мувофиқлигини текшириб чиқамиз.

Биринчи босқич, ушбу кўчмас мулк узоқ муддатли ижарага олинган. Молиявий ижара сифатида баҳолаш мумкин. Ижара муддати 15 йил. Стандартларга мувофиқ активдан фойдаланиш ҳуқуқи дейилганда, ижарачининг ижара муддати давомида базовой активдан фойдаланиш ҳуқуқи тушунилади. Активдан фойдаланиш ҳуқуқи субижара берилган. Қайта ижара бериш операцион ижара

шаклида амалга ошган. Операцион ижарадан даромад олиш қўзда тутилган. Фойдаланиш учун ёки соиш учун мўлжалланмаган.

Иккинчи босқич, ижарадан даромад олиш эҳтимоли мавжуд. Чунки, ижарачи билан шартнома тузилган. Шунинг учун юқори эҳтимол билан даромад олинади.

Учинчи босқич, молиявий ижара бўйича олинган 160 м2 цех-бўлими биноси ишончли баҳоланган. Бу активдан фойдаланиш ҳуқуқи сифатида 978 725 минг сўмга баҳоланган. 17-сон БҲХС “Ижара” га мувофиқ активдан фойдаланиш ҳуқуқи адолатли қиймати бўйича баҳоланган.

Изоҳ сифатида таъкидлаш лозимки, молиявий ижарага бурувчи ташкилотда цех-бўлим биноси унинг умумий ишлаб чиқариш биносининг такибий қисми бўлса ҳам, уни алоҳида идентификациялаш ва баҳолаш имконияти бўлганлиги учун инвестициявий мулк объекти бўлиши мумкин.

Натурел замин МЧЖ компанияси кўчмас мулк, яъни ер харид қилган. Ушбу ташкилот кўчмас мулк биржаси орқали хорижда ер участкасини сотиб олади. Ушбу ер участкасини 5400 минг АҚШ долларига сотиб олади. Холис баҳоловчиларнинг хулосасига кўра унинг адолатли (ҳаққоний) қиймати 6800 минг АҚШ долларини ташкил этган. Компания ушбу ер участкасини учинчи шахсларга ижарага топшириш ёки қайта сотиш учун қурилиш олиб боришга қарор қилгани йўқ. Ушбу қарорни компания кейинги ҳисобот даврида қабул қилади. Лекин, ушбу ерни ижарага бериш, ёки қурилишини амалга ошириб сотиш бўйича қарорлардан бири қабул қилиниши аниқ.

Ташкилотнинг ҳисоб сиёсатида ИКМни адолатли қийматида акс эттириш кўзда тутилган.

Ушбу ер участкаси захира сифатида ёки ИКМ сифатида тан олинадими?

Ушбу харид қилинган ер участкаси захира сифатида тан олиниши учун ушбу ер участкасидан ишлаб чиқариш, сотиш ёки маъмурий-бошқарув мақсадларида фойдаланиш керак бўлади.

40-сон БҲХС “Инвестициявий кўчмас мулк” стандартининг 8 банди б-хатбошида “Айни вақтда келгусида ишлатилиши аниқланмаган Ер. Агарда ташкилот мулкдор эгалигидаги кўчмас мулк сифатида ердан фойдаланиш ёки одатдаги фаолияти давомида қисқа муддатли перспективада реализация қилиш учун қарор қабул қилмаган бўлса, у ҳолда ушбу ер капиталнинг ўсиши учун мўлжалланган деб ҳисобланади” деб қайд қилинган.

Лекин, ушбу ҳолатда иккита қарордан биттасини, яъни ижарага бериши ёки қурилишни амалга ошириб сотиши аниқ. Фақат қайси бирини қабул қилиши аниқ эмас. Бундан ташқари ижара оператив ижарами ёки молиявий ижарага топшириши ҳам аниқ эмас. Лекин, улардан бирининг юз бериши аниқ. Агарда ижарага бериш, сотиш ёки қурилишини амалга ошириш қисқа муддатда умуман аниқ бўлмаганда эди, у ҳолда халқаро стандартнинг 8-бандининг б-хатибоши қоидаларига мувофиқ келар эди. Бу эса уни келгусида капиталнинг ўсиши сифатида баҳолаш ва натижада кўчмас мулкни ИКМ деб тан олишга асос бўлар эди.

Шу сабабли масаланинг ечими сифатиа Ерни захира сифатида тан олишга асос бор. 2-сон МҲХС “Захиралар” стандартига мувофиқ захиралар мажбурий тартибда таннархи ёки реализациянинг бўлиши мумкин бўлган соф қийматидан энг кичиги бўйича баҳоланиши шарт. Ернинг адолатли қиймати бу фаол бозорда сотиш мумкин бўлган қийматидир. Бу эса адолатли қийматини соф сотиш қиймати деб олишга асос бўлади. Масаланинг шартида ернинг таннархи 5400 минг АҚШ доллари, адолатли қиймати 6800 АҚШ долларига тенг. Демак, ер келгусида сотиш учун мўлжалланганлигини инобатга олиб унинг ҳисобда акс эттириладиган қиймати таннархи бўйича 5400 минг АҚШ долларини ташкил этади.

Агар ташкилот келгуси ҳисобот йилида ерни капитал қийматининг ўсиши сифатида тутиб туришга қарор қилса, ушбу ҳолатда ер инвестициявий кўчмас мулк сифатида тан олинади. Ҳисоб сиёсатида ИКМни адолатли қийматида акс эттириш кўзда тутилганлиги боис, ҳисобда унинг адолатли қийматини 6800 минг

АҚШ доллари сифатида акс эттирамиз. Ушбу ҳолатни қуйидаги бухгалтерия ёзувларида акс эттиришни таклиф этамиз.

Капитал қуйилмалар (Ер хариди).....5 400 000 АҚШ доллари

Тўланадиган счётлар..... 5 400 000

Асос: *Ташкилот хориждан опцион орқали 5400 минг АҚШ долларига ер харид қилиб олди.*

Ердан капитал қийматининг ошиши сифатида даромад олишни мўлжалланганлиги боис инвестициявий мулк сифатида тан олиш ва адолатли қийматида ҳисобга олиш кўзда тутилган. 40-сон БҲХС “Инвестициявий кўчмас мулк” стандартига мувофиқ адолатли қиймати ва таннархи ўртасидаги фарқ фойда ва зарарларда акс эттирилади. Ушбу жараённи бухгалтерия счётларида акс эттирамиз:

Инвестициявий мулк (Ер участкаси).....6 800 000 АҚШ доллари

Капитал қуйилмалар (Ер хариди).....5 400 000

Фойда ва зарарлар.....1 400 000

Асос: *Ер участкасининг бошланғич таннархи 5400 минг АҚШ доллари, холис баҳоловчи ташкилотларнинг берган адолатли баҳоси 6800 минг АҚШ долларини ташкил этган. Адолатли ва бошланғич қийматининг ўртасидаги фарқ қийматнинг ошиши сифатида фойда ва зарарларда акс эттирилади.*

Юқоридаги ИКМни тан олишга доир амалий мисоллар ва уларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришга доир услубий тартиблар халқаро стандартларга мувофиқ келади ҳамда ИКМларни баҳолаш учун хизмат қилади.

Инвестициявий кўчмас мулкни тан олишга доир тадқиқотлар асосида қуйидаги хулосалар қилинди:

халқаро стандартда инвестициявий кўчмас мулкни тан олишда ИКМлардан иқтисодий наф олиш эҳтимоли мавжуд бўлиши ҳамда унинг қийматини ишончли баҳолаш мумкинлигига оид шартлари кўрсатилганлиги инобатга олиниб, тадқиқот ишида ИКМлардан қайдай иқтисодий нафлар олишини ва ишончли баҳоланиши мумкинлиги асослаб берилди;

Халқаро стандартларга мувофиқ равишда ИКМларни учта босқичда тан олиш услубий тартиби таклиф этилди ва амалий мисолларда кўрсатиб берилди;

ИКМ харид қилиш ва уни қайта баҳолаш натижасида олинган фойда ва зарарларни бухгалтерия счётларида акс эттириш мақсадида “Инвестицияий мулк” счётини очиш ва унинг асосий бухгалтерия ёзувлари таклиф этилди.

Ушбу таклифларнинг амалиётда қўлланилиши мамлакатимизда ИКМларни халқаро стандартла асосида тан олиш ва баҳолаш имкониятини беради. Бу эса маълумотларнинг ҳаққоний ва ишончли бўлишини таъмин этади.

3.3. Инвестициявий кўчмас мулкни халқаро стандартлар асосида давомий баҳолашни такомиллаштириш (Ю.Ш. Рахмонова)

Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига (МҲХС) жадал ўтишни таъминлаш мақсадида Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2020 йил 24 февралдаги “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида” 4611-сон қарори қабул қилинди. Қарорда акциядорлик жамиятлари, тижорат банклари, суғурта ташкилотлари ва йирик солиқ тўловчилар тоифасига киритилган юридик шахслар МҲХС асосида бухгалтерия ҳисоби юритилишини ташкил этиш ва молиявий ҳисоботни МҲХС асосида тайёрлаш, бухгалтерларни халқаро сертификатлаш, бухгалтерия ҳисоби соҳасида олий таълим тизимини илғор хорижий университетлар стандартларига мувофиқлаштириш, бухгалтерия ҳисоби фанларига оид ўқув дастурларини МҲХСлари асосида қайта ишлаб чиқиш ҳамда бошқа вазифалар юклатилди. Қўйилган вазифаларни бажарилиши ҳар бир алоҳида халқаро стандартларни тадқиқ этишни, уни мамлакатимиз иқтисодиётида қўллаш, услубий тавсиялар ишлаб чиқиш, объектларни тан олиш, баҳолаш, бухгалтерия счётларида акс эттириш ҳамда молиявий ҳисобот масалаларини халқаро стандартларга мувофиқ такомиллаштиришни талаб этади. Бугунги

кунгача амалиётимизга жорий қилинмаган, эътибордан четда қолган, нисбатан кам ўрганилган, лекин ўта долзарб бўлган стандартлардан бири, бу 40-сон БҲХС “Инвестициявий кўчмас мулк” стандарти ҳисобланади. Ушбу стандарт инвестициявий кўчмас мулкининг (ИКМ) таърифи, тан олиш ҳамда баҳолаш тартиб қоидаларини белгилаб беради. Агарда корхона амалиётида ИКМлар мавжуд бўлсаю, улар тан олинмаган ва ҳисоботларда акс эттирилмаган бўлса, ҳисобот МҲХС асосида тузилган деган хулосани олиб бўлмайди. Чунки, МҲХСларига ўатаётган корхона МҲХСларига тўлиқ ёки қисман ўтганлигини эътироф этишлари керак бўлади. Мамлакатимизда ўзбек тилида инвестициявий кўчмас мулк тушунчаси, уни бухгалтерия ҳисобида акс эттириш услубий тартибларини баён этувчи мақолалар ҳиссаси кам. Амалдаги счётлар режасида ИКМлар ҳисоби учун счётлар кўзда тутилмаган. Молиявий ҳисоботнинг белгиланган шаклларида ИКМни акс эттирувчи моддалар киритилмаган. Аксарият ҳолларда ИКМлар асосий воситалар таркибидан ҳисобга олиб келинмоқда. Молиявий ҳисоботларга очиқлашларга ИКМларга доир ахборотлар келтирилмаган. Инвестициявий мулкни адолатли қийматда баҳолаш механизмлари тараққий этмаган. Кўчмас мулк фаол бозори суст ривожланган. Амалиётда бухгалтерлар ИКМни тан олиш, давомий баҳолаш ва ҳисоботларда акс эттириш бўйича услубий тавсиялар билан таъминланмаган. Санаб ўтилган муаммоларнинг мавжудлиги ИКМлар ҳисоби методологиясини МҲХСлари асосида ташкил этиш, илғор тажрибалар асосида такомиллаштиришни тақозо этади. Бунинг учун эса нафақат халқаро стандартлар, балким илғор хорижий тажрибаларни тадқиқ этиш талаб этилади. Юқоридагилар асосида хулоса қилиб айтишимиз мумкинки, мазкур мақола айнан ИКМларни баҳолаш, счётларда акс эттириш каби долзарб масалаларга бағишланган.

ИКМни тан олиш ва баҳолаш масалалари хорижий ва маҳаллий олимларимиз томонидан ўрганилган.

Робин Джойс[95] тижорат банкларида инвестициявий мулкларни баҳолаш бўйича ўқув қўлланма яратган (Р.Джойс, 2017). Ушбу ўқув қўлланмада ИКМни тан олиш ва баҳолашдаги барча мавжуд ситуацион ҳолатлар таҳлил қилинган ва амалий мисолларда кўрсатиб берилган.

Б.К.Ҳамдамов ва Х.Х.Обидхоновлар[96] ўзларининг мақолаларида инвестициявий кўчмас мулкни миллий стандартлар асосида ҳисобга олиш тизимини халқаро стандартларга гармонизация қилиш масалаларини ёритган (Б.К.Ҳамдамов ва Х.Х.Обидхоновлар, 2023).

О.А.Солдаткина инвестициявий кўчмас мулк ҳисобини 40-сон МҲХС ва 6-сон БҲФСлар (Бухгалтерия ҳисобининг федерал стандартлари) асосида ҳисобга олиш тарибини такомиллаштиришга бағишланган мақолаларида “2021 йил учун КамАЗ ПАО учун МҲХСлари асосида тузилган консолидацияланган молиявий ҳисоботида очиқланадиган инвестициявий кўчмас мулкни 40-сон МҲХСларига (IAS) мувофиқ бошланғич ва давомий баҳолаш талабларини”[97] иллюстратив тартибга баён қилган (О.А.Солдаткина, 2022).

А.В.Суворов “Инвестициявий мулк” номли мақоласида “Кўпчилик олимлар алоҳида мулклар бозори етарли даражада ривожланмаганлиги боис, адолатли қиймат модели бўйича баҳолаш мумкин бўлмайди. Бу ҳолат ИКМнинг адолатли қийматини акс эттира олмайди. Шу боис, ИКМни адолатли қиймат модели бўйича баҳолашни мажбурий қилиб белгилаш мақсадга мувофиқ эмас деб ҳисоблайдилар”[98] деган фикрни билдиради (А.В.Суворова, 2004).

Т. Ю.Дружиловская, Э. С.Дружиловскаялар қуйидаги фикрни баён этишади: “инвестициявий кўчмас мулк ҳисобига нисбатан

---

[95] Робин Джойс . Учебное пособие по МСФО (2017) http://finotchet.ru/articles/1272/

[96] Б.К.Ҳамдамов, Х.Х.Обидханов. Учет инвестиционной недвижимости в Республике Узбекистан и ее гармонизация в МСФО //Том 6, N10 (2023) https://tadqiqot.uz/index.php/economy/issue/view/504

[97] О.А.Солдаткина. Учет и оценка инвестиционной недвижимости: МСФО (IAS) 40 и ФСБУ 6/2020 // Журнал Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2022. – № 5 (часть 1) – С. 114-119 https://vaael.ru/ru/article/view?id=2184

[98] А.В.Суворов. Инвестиционная собственность. //Журнал международный бухгалтерский учет. 6 (66). Июнь 2004. https://cyberleninka.ru/article/n/investitsionnaya-sobstvennost/viewer. 26.10.2023 да кирилган.

халқаро стандартларнинг ўзи тўлиқ гармоник эмас ва бугунги кун талаблари билан мувозанантлашмаган. Шу боис, БҲФС ва МҲХСлари тизимларида ИКМ ҳисоби регламентларини яқинлаштириш масаласига нисбатан ҳар томонлама ўйлаб кўрилган қарорлар зарурлигини тақозо этади”[99] (Т. Ю.Дружиловская, Э. С.Дружиловская, 2018).

В.П. Сидневанинг фикрича, “Россияда ИКМ ҳисоби бўйича бир қанча вариантларда кўриб чиқилиши керак. Биринчиси, ИКМга оид МҲХСларини тўлиқ қабул қилиш керак. Иккинчиси, ИКМнинг ҳисоби бўйича бутунлай янги қоидаларни киртиш керак ёки МҲХСларига тўғирланган қоидаларни миллий стандартга киритиш керак”[100] деб ҳисоблайди (В.П.Сиднева, 2020).

Ушбу олимларнинг ишлари катта илмий ва амалий аҳамият касб этади. Лекин, мамлакатимизда ИКМни баҳолаш масалаларини комплекс ва боғлиқликда кўриб чиқилган ишлар кам. ИКМларни бошланғич ва адолатли қийматда баҳолаш моделларини қўллаш бўйича услубий тартиблар ишлаб чиқилмаган.

Номолиявий активлар, жумладан кўчмас мулклар қайси даромад турини олишга мўлжалланганлигига қараб қуйидаги гуруҳларга ажратиш мумкин: ишлаб чиқариш, таъмин этиш, сотиш ва маъмурий-бошқарув жараёнида фойдаланишдан олинадиган иқтисодий наф; оператив ижарага бериш ёки қийматининг ошиши натижасида даромад олиш; фойдаланиш ёки тутиб туришдан қийматининг ошишидан эмас, балки сотилиши натижасида даромад олиш. Биз тадқиқ этаётган номолиявий активлар гуруҳи бу ишлаб чиқариш, таъминот, сотиш ва маъмурий-бошқарув мақсадларида фойдаланилмайдиган ҳамда ишлаб чиқариш, таъминот, сотиш ва маъмурий-бошқарув мақсадларида фойдаланилмайдиган, асосий йўналиши оператив ижара ёки қийматининг ошиши, ёхуд иккиласи

[99] Т. Ю.Дружиловская, Э. С.Дружиловская, Проблемы гармонизации учета инвестиционной недвижимости в системах российских и международных стандартов.// Теория учетно-контрольных и аналитических процессов. Учет. Анализ. Аудит • Т. 5, № 3’2018 https://www.researchgate.net/publication/326959155_Problems_of_Harmonizing_Investment_Property_Accounting_According_to_Russian_and_International_Standards/fulltext/5b6ff1d245851546c9fbf573/Problems-of-Harmonizing-Investment-Property-Accounting-According-to-Russian-and-International-Standards.pdf

[100] В.П.Сиднева. Россия ва халқаро ҳисобда инвестициявий кўчмас мулк ҳисобга олиш моделлари. // https://elib.psu.by/bitstream/123456789/13026/181165.pdf. 2020

биргаликда даромад олиш учун мўлжалланган кўчмас мулклар гуруҳи ҳисобланади.

Инвестициявий кўчмас мулк деганда, оператив ижара ёки вақт ўтиши билан қийматининг ошишиши ҳисобидан даромад олиш мўлжалланган ер, бино ёки унинг бир қисми, ер ва бино биргаликдаги объектлар тушунилади, қайсики улар:

(а) ишлаб чиқариш, таъминот, сотиш ва маъмурий-бошқарув мақсадларида фойдаланилмайдиган; ва

(б) ҳамда давомий фаолиятда сотиш учун мўлжалланмаган бўлиши керак.

Биз тадқиқот ишимизда ИКМни бошланғич баҳолаш, давомий харажатлар ҳамда давомий баҳолашнинг услубий тартиб қоидаларини қўллаш масалаларини кўриб чиқдик.

Бошланғич баҳолаш. Ташкилотнинг мулки ҳисобланган ИКМ, даставвал бошланғич қиймати бўйича баҳоланади. Битим бўйича харажатлар ушбу бошланғич баҳосига киритилади. Харид қилинган ИКМнинг бошланғич қиймати уни сотиб олиш баҳоси ва бевосита хариди билан боғлиқ бўлган барча харажатларни ўз ичига олади. Бевосита тааллуқли бўлган харажатлар, масалан профессионал юридик хизматлар учун тўловлар, кўчмас мулкни узатиш билан боғлиқ харажатлар ва битим бўйича бошқа харажатларни ўз ичига олади.

Компания бинони келгусида қийматининг ошиши натижасида даромад олиш мақсадида 1 450 980 минг сўмга харид қилиб олди. Унинг профессионал юридик хизматлар учун тўловлари 25 650 минг сўмни ташкил этди. Шартномаларни кўчмас мулк биржасида расмийлаштириш учун тўловлар, давлат божи учун тўловлар 8 400 минг сўм, давлат кадастр ҳужжатларини қайта расмийлаштириш ва ҳокимиятдан рўйхатдан ўтказиш учун 5 200 минг сўм тўланди. Баланс қиймати 40 480 минг сўм бўлган бинонинг ички эски деворларини олиб ташлаш учун 8 320 минг сарфланди, янги деворлар қуриш учун эса 80 640 минг сўм, бинони ички ва ташқи қисмларини капитал таъмирлаш ва реконструкция қилиш учун 120 846 минг сўм сарфланди. Бинони тайёр ҳолга келтириш ва узатиш билан билан

боғлиқ бошқа харажатлар 2 450 минг бўлди. Ушбу маълумотлар асосида бинонинг бошланғич қийматини аниқлаш талаб этилади?

Инвестициявий кўчмас мулкка сарфланган маблағлар капитал қуйилма ҳисобланади. ИКМнинг бошланғич қийматини аниқлаш учун ҳисоб-китобларни қуйидаги 3.2-жадвалда расмийлаштирамиз:

3.2-жадвал

Инвестициявий кўчмас мулкнинг бошланғич қийматини аниқлаш бўйича ҳисоб-китоблар[101]

Бошланғич таннархни ҳисоблаш учун харажатлар элементлари	**Сумма**
Ишлаб чиқариш биносининг харид нархи	1 450 980 000
Профессионал юридик хизматлар учун тўловлар	25 650 000
Шартномаларни кўчмас мулк биржасида расмийлаштириш ҳамда давлат божи учун тўловлар	8 480 500
Давлат кадастр ҳужжатларини қайта расмийлаштириш ва ҳокимиятдан рўйхатдан ўтказиш учун тўловлар	5 200 000
Айирилади: Бино ичидаги эски деворнинг бошланғич қийматини ҳисобдан чиқариш (деворнинг қиймати холис баҳоловчи ташкилот томонидан аниқланган)	(40 480 000)
Эски деворни олиш ташлаш учун қилинган харажатлар	8 320 000
Янги деворлар қуриш учун	80 640 000
Бинони ички ва ташқи қисмларини капитал таъмирлаш ва реконструкция қилиш учун сарфланган харажатлар	120 846 000
Бинони тайёр ҳолга келтириш ва узатиш билан билан боғлиқ бошқа харажатлар	2 450 000
Жами бошланғич таннархи	**1 662 086 500**

Ушбу жараёнларни бухгалтерия ҳисобида инвестициявий мулкни ҳисобга олиш мақсадида амалдаги счётлар режасига

[101] Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

қўшимча счётлар киритиш зарурияти мавжуд. Бизга маълумки, амалдаги таркибида инвестициявий кўчмас мулклар асосий воситаларнинг таркибида ҳисобга олиниб келмоқда. Инвестициявий кўчмас мулк асосий воситалардан фарқ қилади. Уларнинг таърифи бир-бирларидан фарқ қилади. Инвестициявий кўчмас мулкларни тан олишнинг биринчи мезони бўлиб уларнинг таърифига жавоб бериши бўлиб ҳисобланади. Амалдаги счётлар режасида узоқ муддатли активлар учун ажратилган 0100-0900 гача бўлган счётлар орасида бўш счёт қолдирилмаган. Шу сабабли, биз инвестициявий кўчмас мулк учун мўлжалланган счётни асосий воситалар учун мўлжалланган счётлар таркибида очамиз. Бунинг учун 0100 счётни "Асосий воситалар ва инвестициявий кўчмас мулк" деб номлаб, унинг таркибига 0190-счётни "Инвестициявий кўчмас мулк" счётини киритиш ҳамда иккита счётларни очишни таклиф этамиз:

0190 "Инвестициявий кўчмас мулк":

0191 "Инвестициявий кўчмас мулк: ер участкаси"

0192 "Инвестициявий кўчмас мулк: бино"

0890 "Бошқа капитал қуйилмалар:

0891 "Инвестициявий кўчмас мулк хариди"

0892 "Инвестициявий кўчмас мулк қисмларини алмаштириш"

Счётлар режаси ва таклиф этилган счётлардан фойдаланиб, юқорида келтирилган жадвалда қайд қилинган хўжалик операцияларини бухгалтерия ҳисобида акс эттирамиз (3.3-жадвал):

3.3-жадвал

Инвестициявий кўчмас мулкнинг бошланғич қийматини бухгалтерия счётларида акс эттириш[102]

Бошланғич таннархни ҳисоблаш учун харажатлар элементлари	**Счётларнинг боғланиши**		**Сумма**
	Дебет	**Кредит**	
Ишлаб чиқариш биносининг харид нархи	0891	6010	1 450 980 000
Профессионал юридик хизматлар учун тўловлар	0891	6990	25 650 000

[102] Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

Шартномаларни кўчмас мулк биржасида расмийлаштириш ҳамда давлат божи учун тўловлар	0891	6410, 6990	8 480 500
Давлат кадастр ҳужжатларини қайта расмийлаштириш ва ҳокимиятдан рўйхатдан ўтказиш учун тўловлар	0891	6990	5 200 000
Айирилади: Бино ичидаги эски деворнинг бошланғич қийматини ҳисобдан чиқариш (деворнинг қиймати холис баҳоловчи ташкилот томонидан аниқланган) (Амортизация харажатлари гуруҳида тан олинади)	2510	0891	40 480 000
Эски деворни олиш ташлаш учун қилинган харажатлар	0891	6710, 6520	8 320 000
Янги деворлар қуриш учун	0891	1050, 6710, 6520	80 640 000
Бинони ички ва ташқи қисмларини капитал таъмирлаш ва реконструкция қилиш учун сарфланган харажатлар	0891	1050, 6010, 6710, 6520	120 846 000
Бинони тайёр ҳолга келтириш ва узатиш билан билан боғлиқ бошқа харажатлар	0891	6990, 6710	2 450 000
Бино инвестициявий мулк сифатида бошланғич таннархи бўйича қабул қилинди	0192	0891	**1 662 086 500**

Халқаро стандарт талабларига мувофиқ инвестициявий кўчмас мулк объекти таннархига қуйидагилар кирмайди:

- Объектни ишчи ҳолатга келтириш учун зарур бўлган харажатлардан ташқари эксплуатацияга киритиш бўйича харажатлар;
- бошланғич операцион зарарлар, масалан, офис хоналарини ижарага топширишнинг режалаштирилган даражасига чиқиш учун;

- мулк-объектларини жиҳозлаш ва реконструкция қилишда меъёридан ортиқча сарфланган материал, меҳнат ва бошқа ресурсларнинг нормативдан ортиқ истеъмол қилиниши.

Давомий харажатлар. ИКМ фойдаланишга тайёр ҳолатга келтирилгандан сўнг, харажатларни капитализациялаш тўхтатилади. Халқаро стандартлар талабларига кўра ИКМ объектларига хизмат кўрсатиш, эксплуатация қилиш ва жорий таъмирлаш билан боғлиқ бўлган харажатлар ИКМнинг таннархига киритилмайди. Улар капиталлаштирилмайди. Ушбу харажатлар уларнинг юзага келиши мабойнида харажатларга олиб борилади.

Бундай харажатларга мисол қилиб меҳнатга ҳақ тўлаш харажатлари, материал харажатлар, жорий таъмирлашни амалга оширилган ташкилотга ўтказиладиган суммалар, эҳтиёт қисмлари, тозалаш, санитария-гигиена харажатлари, бинони қўриқлаш, суғурталаш, мол-мулк солиғи бошқа харажатларни киритиш мумкин.

Бизнинг фикримизча, ушбу харажатларни устама ишлаб чиқариш харажатлари (умумишлаб чиқариш) деб тан олиб, кейин уларни маҳсулот таннархига олиб бориш мақсадга мувофиқ эмас. Чунки, бу ишлаб чиқариш биносида ишлаб чиқариш амалга оширилмайди. Шу боис, даставвал устама ишлаб чиқариш харажатларига олиб бориб, кейин маҳсулот таннархига тақсимлаш тўғри бўлмайди. ИКМни тутиб туриш учун харажатларни амалга оширишдан мақсад корхонага операцион ижара кўринишида даромад олиб келиш ёки қийматининг ошишидан даромад олиб келиш бўлиб ҳисобланади. Шу нуқтаи назардан ушбу харажатлар операцион харажатлардир. Тадқиқотлар асосидаги хулосалардан келиб чиқиб, айтишимиз мумкинки ИКМларни тутиб туриш учун амалга ошириладиган жорий харажатлар бошқа операцион харажатлардир.

Мисол учун, Stainless-Steel МЧЖ корхонаси бинони даромад олиш операцион ижарага берди. Даромадни ошириш мақсадида корхона ушбу бинони қўриқлаш – 10 500,0 минг сўм, бинони жорий таъмирдан ўтказиш учун – 22 480,0 минг сўм, бино атрофи ва унинг

ичини кунлик тозалаш, чиқиндиларни чиқариш учун 5 625,0 сўм харажатларни амалга оширди. Талаб этилади: ИКМнинг жорий тутиб туриш билан боғлиқ ҳаражатларни бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттириш.

Юқорида қилинган хулосалар асосида ИКМни сақлаш ва тутиб туриш билан боғлиқ харажатларни қуйидаги бухгалтерия ёзувлари орқали акс эттирамиз:

Д-т. 9430 Бошқа операцион харажатлар.....38 605 000 сўм

К-т 6710 "Меҳнат ҳақи" (қўриқлаш харажатлари).....10 500 000 сўм

К-т 6990 "Бошқа мажбуриятлар" (жорий таъмирлаш).....22 480 000

К-т 6710 "Меҳнат ҳақи" (кунлик тозалаш)..... 5 625 000

Асос: *Корхона 2022 йили декабрь ойида оператив ижарага берган бинони қўриқлаш – 10 500,0 минг сўм, бинони жорий таъмирдан ўтказиш учун – 22 480,0 минг сўм, бино атрофи ва унинг ичини кунлик тозалаш, чиқиндиларни чиқариш учун 5 625,0 сўм харажатларни амалга оширди. Ушбу харажатларга доир ҳужжатлар расмийлаштирилди ва корхона директори томонидан тасдиқланди. Харажатлар ҳисоблаш тамойилига мувофиқ ҳисобга олинди.*

Халқаро стандартлар талабларига мувофиқ ИКМнинг фойдали хизмат қилиш муддати давомида унинг қисмларини алмаштириш талаб этилса, у ҳолда таллуқли харажатлар активларни тан олиш мезонлари бажарилган тақдирда алмаштириш харажатлари капиталлаштирилиш, яъни ИКМнинг қийматига олиб борилиши кўзда тутилган.

Корхона раҳбарияти оператив ижарага берилган бинонинг иситиш, совутиш ва сигнализация тизимларини янги тежамкор ва самарали тизимларга алмаштиришга қарор қилди. Бинонинг бошланғич қиймати 8 475 200,0 минг сўм. Баҳолаш хулосаларига кўра, бино қийматининг ичида эски иситиш тизимининг қиймати - 15486,0 минг сўм, совитиш тизимининг қиймати – 12 823,4 минг сўм,

сигнализация қиймати – 8 475,8 минг сўм эканлиги қайд қилинган. Алмаштириш натижасида янги ўрнатилган тизимларнинг бошланғич қиймати қуйидагича баҳоланди: иситиш тизимининг қиймати - 58446,0 минг сўм; совитиш тизимининг қиймати – 25487,5 минг сўм; сигнализация қиймати – 18435,0 минг сўм. Ушбу жараёнларни бухгалтерия ёзувларида акс эттириш талаб этилади.

Бинонинг маълум тизимлари алмаштирилгандан сўнг уларнинг бошланғич қийматини аниқлаймиз:

Алмаштиришгача бинонинг бошланғич қиймати.....8 475 200 000 сўм

Эски иситиш тизимининг баҳоланган қиймати .....(15 486 000)

Эски совитиш тизимининг баҳоланган қиймати.....(12 823 400)

Эски сигнализация қиймати.....(8 475 800)

Янги иситиш тизимининг баҳоланган қиймати 58 446 000

Янги совитиш тизимининг баҳоланган қиймати.....25 487 500

Янги сигнализация қиймати.....18 435 000

Алмаштиришдан кейинги бошланғич қиймати.....**8 540 783 300**

Ушбу жараёнларни бухгалтерия ҳисобида акс эттирамиз. Корхонанинг янги тизимларни харид қилиши билан боғлиқ жараёнлар капитал қуйилмалар билан боғлиқ бўлганлиги учун даставвал капитал қуйилмалар счётида, ўрнатиб бўлингандан кейин ИКМни ҳисобга олувчи счётларда акс эттирамиз:

Д-т 0892 “ИКМ қисмларини алмаштириш”.....58 446 000 сўм

Д-т 0892 “ИКМ қисмларини алмаштириш”.....25 487 500

Д-т 0892 “ИКМ қисмларини алмаштириш”.....18 435 000

К-т 6010 “Пудратчилар билан ҳисоб-китоблар”.....102 368 500

Д-т 0192 “Инвестициявий кўчмас мулк: бино”.....102 368 500 сўм

К-т 0892 “ИКМ қисмларини алмаштириш”.....102 368 500

Асос: *Пудратчи ташкилот томонидан оператив ижарага берилган бинонинг иситиш, совитиш ва сигнализация қисмлари алмаштирилди. Пудратчи ташкилот томонидан бажарилган ишлар тўғрисида далолатнома ва счёт-фактура тақдим этилди. Ушбу ҳужжатлар асосида иситиш тизимининг қиймати - 58446,0 минг сўм; совитиш тизимининг қиймати – 25487,5 минг сўм; сигнализация қиймати – 18435,0 минг сўмни ташкил этган. Тизимлар тўлиқ ўрнатилган ва ишга туширилган. Активларни тан олиш мезонлари тўлиқ бажарилади.*

Давомий баҳолаш. 40-сон “Инвестициявий кўчмас мулк” стандартига мувофиқ инвестициявий кўчмас мулк объектлари қуйидаги иккита модел асосида баҳоланиши кўзда тутилган:

- бошланғич қиймати бўйича ҳисобга олиш модели;
- адолатли қиймати бўйича ҳисобга олиш модели.

Халқаро стандартлар қоидаларига мувофиқ бошланғич қиймати бўйича ҳисобга олиш моделини танлаган компаниялар бошланғич тан олингандан сўнг инвестициявий кўчмас мулкка доир барча объектлар жамғарилган амортизацияси ва активларнинг қадрсизланишидан зарарни чегириб ташлангандан кейинги бошланғич қиймати бўйича ҳисобга олинади. Буни қуйидаги формула орқали ифодалаш мумкин бўлади:

ИКМнинг бошланғич қиймати = ИКМнинг бошланғич тан олинган қиймати – Жамғарилган амортизация – Қадрсизланишдан зарар (1.1)

Инвестициявий

кўчмас мулкнинг бошланғич тан олинган қиймати – бу активни харид қилиш ёки уни қуриш ва жаҳозлаш моментида тўланган пул маблағлари эквиваленти ёки активлар қиймати учун тўлов ҳисобига узатиладиган бошқа қопламаларнинг адолатли қиймати. ИКМ қабул қилинган моментда баҳоланади.

Масалан, вилоят ҳокимияти завод қирилиши учун ер ажратди. Қурилиш 2022 йил давомида амалга оширилди. 2023 йил 1 январда

заводни оператив ижара топширилди. Шу моментдан эътиборан қуриб топширилган завод биноси инвестициявий мулк сифатида бошланғич тан олинган қийматида ҳисобга олинади ва ушбу объектга нисбатан 40-сон БҲХС “Инвестициявий кўчмас мулк” стандарти талаблари жорий этилади.

40-сон БҲХСнинг 24-бандига мувофиқ “агарда ИКМ тўловлар муддатини узайтириш шартларида харид қилинса, актив зудлик билан тўлов шартларидаги баҳода қабул қилинади, ушбу сумма билан умумий тўланган сумма ўртасидаги фарқ қарзлар бўйича фоизлар харажатларида тан олинади”.

Масалан, корхона инвестициявий кўчмас мулкни агарда зудлик билан тўловлар амалга оширилган тақдирда 2 845 712,0 минг сўмга, агарда 3 йил ичида тенг нисбатларда тўлайдиган бўлса 3 297 250,0 минг сўм тўланиши шарти билан харид қилди. Ўртадаги фарқ фоиз сифатида тан олинади. Фоиз суммаси 451538,0 минг сўмни (3 297 250,0 – 2 845 712,0) ташкил этади. Ушбу жараёнларни бухгалтерия счётларида акс эттириш талаб этилади.

Юқорида таъкидлаганимиздек, 40-сон БҲХСнинг 24-бандида кўзда тутилган қоидаларга таянган ҳолда инвестициявий кўчмас мулк муддатини узайтириш шартларида қабул қилинса, актив зудлик билан тўлов шартларидаги суммада кирим қилинади. Шу боис, қуйидаги бухгалтерия ёзувида акс эттирамиз:

Д-т 0891 “Инвестициявий кўчмас мулк хариди”.....2 845 712 000 сўм

К-т 6010 “Таъминотчи билан ҳисоб-китоблар”.....2 845 712 000

Асос: *Харид қилинган инвестициявий мулк, яъни ишлаб чиқариш биносининг бошланғич қиймати 2 845 712 сўмни ташкил этади.*

Стандартлар талабларига мувофиқ фоиз тўловлари бўйича харажатларни келгуси давр харажатлари сифатида тан олиниш мақсадга мувофиқ. Бунинг учун амалдаги счётлар режасидаги 3190 “Бошқа келгуси давр харажатлари” счётидан фойдаланамиз. Ушбу жараёнда таъкидлаш керакки, фоиз суммаси 451 538 000 сўм уч йил ичида тенг нисбатларда тўланади. Унинг биринчи йига тааллуқли

бўлган суммаси жорий мажбурият бўлади, қолган икки йилга оид бўлган суммаси эса бир йилдан ортиқ муддатдаги мажбурият бўлади. Фоиз харажатларининг бир йилга тааллуқли бўлган суммаси 150 512 667 сўмни ташкил этади (451538,0 / 3). Қуйидаги бухгалтерия ёзувларида акс эттирамиз:

Д-т 3190 "Бошқа келгуси давр харажатлари"..... 451 538 000 сўм

К-т 6010 "Таъминотчилар тўланадиган счётлар".....150 512 667

К-т 7010 "Таъминотчиларга тўланадиган счётлар".....301 025 333

Асос: *Фоиз харажатлари 451 538 000 сўм тан олинди. Бу харажатлар уч йил ичида тенг нисбатларда тўлаб берилади. Биринчи йилига тўғри келадиган фоиз суммаси жорий мажбуриятларда 6010 "Таъминотчиларга тўланадиган счётлар (бир йил ичида тўланадиган мажбуриятлар) ва қолган қисми узоқ муддатли мажбуриятларда 7010 "Таъминотчиларга тўланадиган счётлар (бир йилдан ортиқ муддатдаги мажбуриятлар) акс эттирилди.*

Келгуси давр харажатлари сифатида тан олинган фоиз харажатларининг жорий йилга тўғри келадиган суммаси жорий харажатларга ўтказилади. Ушбу жараённи қуйидаги бухгалтерия ёзувида акс эттирамиз:

Д-т 9430 "Бошқа операцион харажатлар".....150 512 667 сўм

К-т 3190 "Бошқа келгуси давр харажатлари".....150 512 667

Асос: *Юқоридаги бухгалтерия ёзувларида 3 йиллик фоиз харажатлари 3190 "Бошқа келгуси давр харажатлари"да акс эттирилган эди. Ҳар бир ҳисобот давринг охирида ушбу суммaнинг 1/3 қисми жорий харажат сифатида фойда ва зарарларда акс эттирилади. Келгуси даврнинг ҳисобот даврига тааллуқли қисми ўтказилиб берилади. Ушбу сумма 150 512 667 сўмни (451 538 000 / 3) ташкил этди.*

Инвестициявий кўчмас мулкнинг бошланғич қиймати ва жорий йилга тааллуқли бўлган фоиз харажатлари банкдаги ҳисоб-китоб счётидан ўтказиб берилганда қуйидагича бухгалтерия ёзуви берилади:

Д-т 6010 "Таъминотчиларга тўланадиган счётлар".....2 996 224 667 сўм

К-т 5110 "Банкдаги ҳисоб-китоб счёти".....2 996 224 667

***Асос:** Инвестициявий кўчмас мулкнинг бошланғич қиймати 2 845 712 000 сўм ва жорий йилга тааллуқли бўлган фоиз харажатлари 150 512 667 сўм, жами 2 996 224 667 сўм таъминотчиларга банк счётидан ўтказиб берилди.*

Инвестициявий кўчмас мулк бошланғич қийматида баҳолангандан сўнг, маълум бир муддат ўтгандан сўнг, агар у адолатли қийматда баҳолаш моделида баҳоланмаса, бошланғич қиймат моделида баҳолаш давом эттирилади. Бошланғич қиймат моделида баҳоланганда унинг бошлағич тан олинган қийматидан жамғарилган амортизация ва жамғарилган қадрсизланишдан зарар суммаси чегириб ташланади.

Масалан, инвестициявий кўчмас мулкнинг 2022 йил 1 январь ҳолати бўйича бошланғич тан олинган қиймати 1 549 675,9 минг сўм. Жамғарилган амортизация суммаси 126 589,7 минг сўм. Бундан ташқари жорий йилда инвестициявий кўчмас мулкнинг қадрсизланишидан зарар 56 456,8 минг сўм. Компания 2022 йил 1 январь ҳолатида инвестициявий кўчмас мулкни бошланғия қиймат модели бўйича ҳисобга олишга қарор қилди. Талаб этилади: инвестициявий кўчмас мулкнинг бошланғич қиймат модели бўйича баҳолаш ва унинг натижаларини бухгалтерия счётларида акс эттириш.

Бошланғич қиймат модели бўйича баҳоси 1.1-формулага мувофиқ инвестициявий мулкнинг бошланғич қиймати 1 366 629,4 минг сўмни ташкил этади (1 549 675.9 – 126 589.7 – 56 456.8).

Жамғарилган амортизация суммаси ҳамда қадрсизланишидан зарар суммаси ИКМнинг бошланғич тан олинган қийматининг камайишига олиб борилади:

Д-т 0292 "Инвестициявий кўчмас мулк (бино) эскириши"...126 589 700 сўм

Д-т 9430 "Бошқа операцион харажатлар".....56 456 800

К-т 0192 "Инвестициявий кўчмас мулк: бино".....183 046 500

***Асос:** Компания 2022 йил 1 январь ҳолати бўйича инвестициявий кўчмас мулк бўлган бинони бошланғич қиймат модели бўйича баҳолашга қарор қилди. Унинг бошланғич тан олинган қиймати 1 549 675,9 минг сўм., мамғарилган амортизация суммаси 126 589,7 минг сўм, жорий йилда инвестициявий кўчмас мулкнинг қадрсизланишидан зарар 56 456,8 минг сўмни ташкил этган. Қадрсизланишдан зарар тегишли далолатномалар билан расмийлаштирилган.*

40-сон БҲХСнинг 25-бандига мувофиқ, агарда ИКМ сифатида квалификацияланган мулк компанияга ижара ҳуқуқида тааллуқли бўлса, у ҳолда ҳисобда қуйидагиларнинг энг кичиги бўйича тан олинади:

- кўчмас мулкнинг адолатли қиймати бўйича; ёки
- минимал ижара тўловларининг келтирилган қиймати.

Халқаро ва миллий стандартлар талабларига мувофиқ мулкларнинг адолатли қиймати ва минимал ижара тўловларининг жорий қиймати тушунчаларининг таърифига тўхталиб ўтамиз.

Адолатли қиймат деганда, битим бўйича яхши хабардор ва билим эга ҳамда ушбу битимни амалга оширишга хоҳиш ва истаги бўлган, бир-биридан мустақил бўлган томонлар ўртасида битимни тузишда активларни алмаштириш мумкин бўлган пул маблағларининг суммаси тушунилади.

Аслида инвестициявий мулкнинг адолатли қиймати сифатида унинг бозор қиймати олиниши мумкин. Бу сотувчи томонга ҳам, харидор томонга ҳам энг мақбул бўлган баҳодир. Адолатли қиймат

ҳисобот санасида бозор коньюктураси ва ҳозирги ҳолатни акс эттириши лозим. Адолатли қийматнинг энг яхши тасдиғи бўлиб, айнан шундай аҳволдаги худди шу анологик мулкка ушбу ҳудудда жойлашган фаол бозорда амал қилувчи баҳо хизмат қилади, қайсики ушбу мулкка нисбатан ўхшаш бўлган ижара шартлари ва бошқа шартномалар қўлланилади. Агар бозорда нарх амал қилмаса, корхона нархни белгилашда бошқа манбалардаги ахборотлардан фойдаланади.

Корхона 2023 йилнинг бошида бинони унинг эгаси бўлган мулкдордан 10 йилга молиявий ижарага олади. Ижара тўловлари ҳар йилнинг охирида амалга оширилади. Ижара тўловларининг суммаси 150 580,0 минг сўмни ташкил этади. Ижара шартномасида фоиз ставкаси белгиланмаган. Корхона агар четдан маблағ жалб этадиган бўлса, унинг ўртача ставкаси 7%ни ташкил этади. Ушбу мулкнинг адолатли қиймати 1 285 600 минг сўм. Талаб этилади: Ижара тўловларининг келтирилган қийматини ҳисоблаш ва ушбу жараёнларни бухгалтерия счётларида акс эттириш.

Минимал ижара тўловларининг келтирилган қийматини топиш учун қуйидаги жадвални тузамиз (3.4-жадвал):

3.4-жадвал[103]

Ижара тўловларининг келтирилган жорий қиймати

Ижара тўловлари санаси	**Ижара тўловлари бўйича пул оқими**	**Маблағларни жалб қилиш ставкаси**	**Келтирилган қиймати**
31.12.2023	150 580 000	$\frac{1}{(1+0.07)^1}$	140 728 972
31.12.2024	150 580 000	$\frac{1}{(1+0.07)^2}$	131 522 404
31.12.2025	150 580 000	$\frac{1}{(1+0.07)^3}$	122 918 134
31.12.2025	150 580 000	$\frac{1}{(1+0.07)^4}$	114 876 761

[103] Тадқиқот асосида муаллиф ишланмаси

31.12.2025	150 580 000	$\frac{1}{(1+0.07)^5}$	107 361 459
31.12.2025	150 580 000	$\frac{1}{(1+0.07)^6}$	100 337 812
31.12.2025	150 580 000	$\frac{1}{(1+0.07)^7}$	93 773 656
31.12.2025	150 580 000	$\frac{1}{(1+0.7)^8}$	87 638 931
31.12.2025	150 580 000	$\frac{1}{(1+0.7)^9}$	81 905 543
31.12.2025	150 580 000	$\frac{1}{(1+0.7)^{10}}$	76 547 236
Жами	**1 505 800 000**		**1 057 610 908**

Ушбу жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, келтирилган жорий қиймати 1 057 610 908 сўмни ташкил этади. Юқоридаги масаланинг шартида унинг адолатли қиймати 1 285 600 000 сўм ташкил этган. Халқаро стандартлар талабларига кўра инвестициявий кўчмас мулкнинг адолатли қиймати ҳамда минимал ижара тўловларининг келтирилган қийматларидан энг кичиги бўйича акс эттирилиши талаб этилади. У ҳолда:

Адолатли қиймати – 1 285 600 000 сўм > Келтирилган қиймати – 1 057 610 908 сўм

Демак, инвестициявий кўчмас мулк келтирилган қиймати адолатли қийматидан кичик бўлганлиги учун ижара тўловларининг келтирилган жорий қиймати бўйича акс эттирилади. Ушбу жараённи бухгалтерия ёзувларида акс эттирамиз:

Д-т 0310 “Молиявий ижарага олинган асосий воситалар”...1 057 610 908 сўм

К-т 7910 “Тўланадиган молиявий ижара”.....1 057 610 908

Асос: *Молиявий ижарага олинган кўчмас мулкнинг адолатли қиймати 1 285 600 000 сўм, келтирилган қиймати 1 057 610 908 миг сўмни ташкил этди.*

Молиявий ижарага олинган бино операцион ижарага берилиши муносабати билан инвестициявий кўчмас мулк таркибига ўтказилди. У ҳолда қуйидаги бухгалтерия ёзуви тузилади:

Д-т 0193 "Молиявий ижарага олинган инвестициявий кўчмас мулк: бино".....1 057 610 908 сўм

К-т 0310 "Молиявий ижарага олинган асосий восита"..... 1 057 610 908

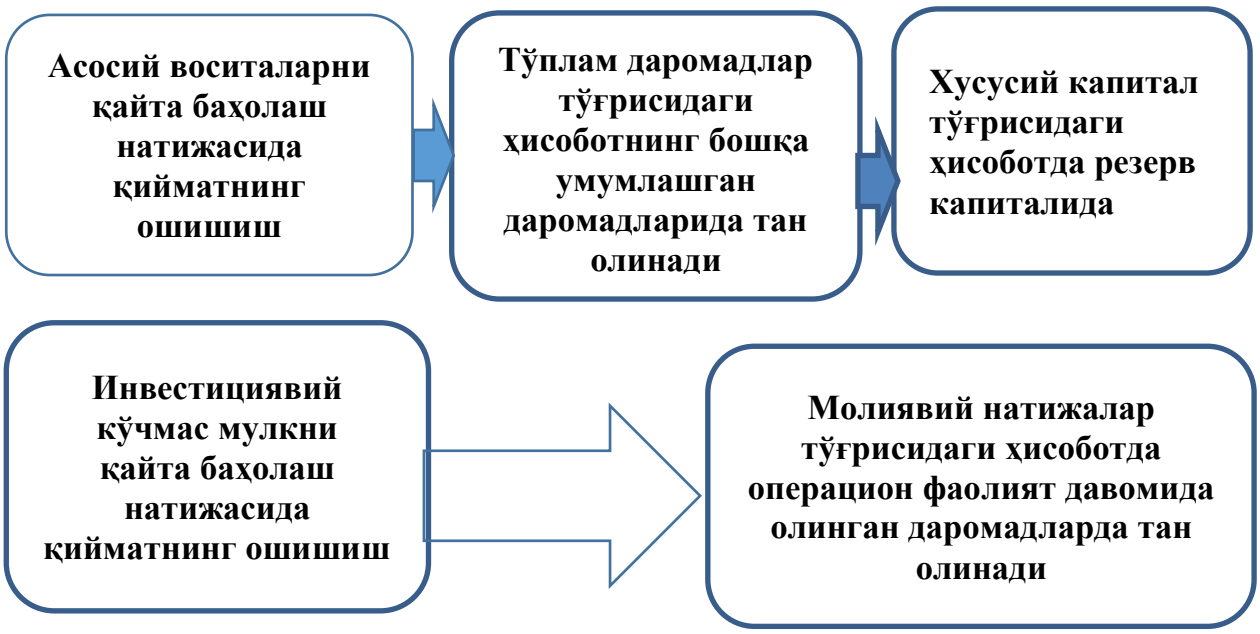
Асос: *Молиявий ижарага олинган асосий восита келтирилган жорий қиймати бўйича 1 057 610 908 сўмга баҳоланган. Компания қарори билан молиявий ижарага олинган бино оператив ижарага беришга қарор қилинди. Натижада, асосий воситалар гуруҳидан инвестициявий мулк гуруҳига ўтказилди.*

Агар компания инвестициявий мулклар бошланғич тан олингандан сўнг адолатли қиймат модели бўйича баҳолашга қарор қилинса, у ҳолда инвестициявий мулкини адолатли (ҳаққоний) қийматда баҳолаш имкони бўлмаган ҳолатлардан ташқари барча ҳолатларда адолатли қийматида баҳолайди.

ИКМнинг адолатли (ҳаққоний) қийматда баҳолаш натижасида унинг қийматининг ошиши натижасида олинган фойда ва зарарлар асосий воситалардагидан фарқли ўлароқ, ушбу даврнинг молиявий натижаларига олиб борилади. Асосий воситаларда эса адолатли қийматда баҳолаш натижасида олинган қийматнинг ўсиши бошқа умумлашган даромадларда, сўнгра эса резерв капиталида акс эттирилади. Ушбу фарқли жиҳатларини қуйидаги чизмада акс эттирамиз (3.4-расм).

Одатда ИКМ ҳар бир ҳисобот даврининг охирида қайта баҳоланади. Қайта баҳоланган ИКМларга нисбатан амортизация ҳисобланмайди.

Инвестициявий мулкни адолатли қийматда баҳолаш натижасида қийматнинг ошишидан олинган суммани акс эттириш натижаларини қуйидаги корхонанинг амалий мисолларида кўриб ўтамиз.



3.4-расм. Асосий воситалар ва инвестициявий кўчмас мулкларнинг адолатли қийматда баҳолаш натижасида қиймати ошишини акс эттириш

Корхона 2022 йил 1 январь ҳолатида инвестициявий объект сифатида бинони 4 348 550, 0 минг сўмга харид қилиб олди. Бино 60 йил хизмат қилишга мўлжалланган. 2022 йил 31 декабрь ҳолати бўйича кўчмас мулклар бўйича бозорнинг маълумотлари асосида худди шунда анологик бинонинг бозордаги нархи 5 250 860 минг сўм баҳоланган. Ушбу маълумотлар асосида ИКМнинг бошланғич қиймат моделида ҳамда адолатли қиймат моделида баҳолаш ва унинг натижаларини счётларда акс эттириш талаб этилади.

Бошланғич қиймати бўйича баҳолаш модели. *Бинонинг бошланғич тан олинган қиймати 4 348 550,0 минг сўм, 2022 йил 31 декабрь ҳолатида амортизация суммасини ҳисоблаймиз. Йиллик амортизация суммаси 72 475 833 сўмни (4 348 550,0 / 60 йил) ташкил этади.*

Д-т 0292 "Инвестициявий кўчмас мулк (бино) эскириши"...72 475 833 сўм

К-т 0192 "Инвестициявий кўчмас мулк: бино".....72 475 833

Асос: *2022 йил 1 январда харид қилинган, бошланғич тан олинган қиймати 4 348 550 000 сўм бўлган инвестициявий кўчмас мулк объектининг 2022 йил 31 декабрь ҳолатида ҳисобланган йиллик амортизация суммаси 72 475 833 сўмни ташкил этди.*

Адолатли қиймати бўйича баҳолаш модели*. Бу моделда амортизация ҳисобланмайди. Бинонинг адолатли (ҳаққоний) қиймати 5 250 860,0 минг сўм сўмни ташкил этган. Адолатли қиймати ва бошланғич тан олинган қиймати ўртасидаги фарқ 902 310 000 сўмни (5 250 860 000 – 4 348 550 000) ташкил этади. Ушбу суммани 9391 "Инвестициявий мулк қиймати ошишидан даромад" счётида акс эттиришни таклиф этамиз:*

Д-т 0192 "Инвестициявий кўчмас мулк: бино"..... 902 310 000 сўм

К-т 9391 "ИКМ қиймати ошишидан даромад".....902 310 000

Асос: *Бинонинг адолатли қиймати 5 250 860 000 сўм, бошланғич тан олинган қиймати 4 348 550 000 сўм. Натижада, инвестициявий мулк қийматининг ошиши 902 310 000 сўмга тан олинди ва даромадларга олиб борилди.*

Инвестициявий кўчмас мулкни қиймати ошишидан олинган даромаднинг асосий воситалар каби бошқа умумлашган даромадларга ва ундан кейин эса резерв капиталига олиб борилмаслигининг бир қанча сабаблари бор. *Биринчидан*, ИКМ сақлашдан мақсад унинг таърифида берилгани каби капитал қийматининг ошишидан даромад олиш ҳисобланади ва шу мақсадда тутиб турилади. Иқтисодиётнинг глобаллашуви шароитида ер ва кўчмас мулкларнинг қиймати йилдан-йилга ўсиши кутилмоқда. Кўп ҳолатларда компаниялар ер ва кўчмас мулкдан унинг бозордаги қиймати ошиши натижасида олинган даромадлари ИКМдан фойдаланиш натижасида олинган даромдларидан ҳам кўпроқ бўлмоқда. Шу боис, агар компания ИКМдан фойдаланиш ҳисобидан эмас, балки унинг қиймати ошиши натижасида даромад олишни мақсад қилиб қўйса бу операцион даромад ҳисобланади. *Иккинчидан*, ИКМдан даромад олиш учун унга мутаносиб равишда

харажатлар билан ҳам боғлиқ бўлади. ИКМнинг қиймати ошишидан даромад олиш учун маълум бир харажатларни амалга ошириш талаб этилади. Бундан кўриниб турибдики, ИКМнинг қиймати ошиши натижасида олинадиган даромад операцион фаолиятдир.

Инвестициявий кўчмас мулкнинг адолатли қиймат моделида баҳолаш натижасида олдинги қийматига нисбатан баҳоси туширилиши ҳам мумкин. Бундай ҳолларда ИКМни баҳолашдан зарар деб тан олинади. Зарар қайси даврда юзага келган бўлса, ушбу даврнинг фойда ва зарарларига олиб борилади.

Корхона ҳисоб сиёсатида инвестициявий кўчмас мулкни адолатли қиймат модели бўйича ҳисобга олишни кўзда тутади. Қайта баҳолаш ўтказилгунга қадар бинонинг қиймати 6 820 456,7 минг сўм. Қайта баҳолаш натижасида унинг қиймати 6 250 486,7 минг сўм қилиб баҳоланди. Натижада ИКМ қиймати 569 970 минг сўмга камайган. Ушбу жараённи бухгалтерия счётларида акс эттириш талаб этилади.

Белгиланган тартибга мувофиқ инвестициявий кўчмас мулк қийматининг пасайиши натижасида кўрилган зарар олдинги қайта баҳолашларда олинган фойдадан қопланилмайди. Бу жорий зарар деб тан олинади. Юқоридаги операция натижалари қуйидаги ёзувларда акс эттирилади:

Д-т 9430 “Бошқа операцион харажатлар”.....569 970 000 сўм

К-т “Инвестициявий кўчмас мулк”.....569 970 000

Асос: *ИКМни қайта баҳолаш натижасида 569 970 000 сўм қиймати туширилди (6 820 456 700 - 6 250 486 700).*

МҲХСлари инвестициявий кўчмас мулкни адолатли (ҳаққоний) қийматда баҳолашнинг методларини аниқлашни кўзда тутмайди. Лекин, амалиётда бозор баҳосини аниқлаш бўйича бир қанча услубий тавсиялар амал қилади. Бу методларга қуйидагилар тавсия этилади: айнан ўхшаш (аналогик) сотув методи; даромадларни капитализациялаш методи; харажатли метод.

Айнан ўхшаш (аналогик) сотув методи кенг қўлланиладиган усул ҳисобланиб, ушбу усул бозор маълумотлари тўғрисида маълумотлар базаси бўлган тақдирда самарали ҳисобланади. Ушбу

усул асосида бозорда айнан ўхшаш бўлган (анологик) ёки ўзаро алмаштириш мумкин кўчмас мулкнинг сотиш баҳоси топилади. Ушбу объектнинг бозордаги баҳоси асос қилиб олинади. Бозорда шунга ўхшаш объект танланганда, биздаги ИКМ билан солиштирилади ва маълум фарқлари мавжуд бўлган тақдирда бозор баҳосига ушбу мавжуд фарқлар асосида тўғирлашлар киритилади. Масалан, корхона ИКМ объекти ҳисобланган биносининг адолатли қийматини белгилаш учун танланаётган бозордаги айнан шу бинога ўхшаш (аналогик) бинонинг нархи 4 850 000,0 минг сўмлиги аниқланди. Лекин, ички қисмларини солиштирганда корхонанинг биносида омборхона учун алоҳида жой ҳамда сигнализация тизими мавжуд. Демак, у ҳолда ушбу қисмларга тўғирлашлар киритиш талаб этилади. Ушбу омборхонанинг нархи 120 450,0 минг сўм, сигнализациянинг бозордаги нархи 23 400,8 минг сўм бўлган. У ҳолда ИКМ ҳисобланган бинонинг адолатли қиймати 4 993 850,8 минг сўмни (4 850 000,0 + 120 450,0 + 23 400,8) ташкил этади.

Ушбу методнинг қўлланилишида кўчмас мулкларнинг фаол бозорида маълумотларнинг етишмаслиги ёки айнан шунга ўхшаш мулк сотувининг амалга оширилмаганлиги маълум бир чегараланишларга сабаб бўлади.

Даромадларни капитализациялаш методида ушбу мулк объекти фойдаланиш жараёнида юзага келадиган пул оқимлари кўринишидаги келгусида кутиладиган даромадлар асосида бозор қиймати аниқланади. Бу метод молиявий ижарага берилаётган кўчмас мулк объектларида ҳиссали қатнашишини аниқлашда қўл келади. Масалан, корхона ИКМга айнан ўхшаган кўчмас мулкни 10 йилга молиявий ижарага беришидан олинадиган ижара тўловларининг келтирилган қийматда баҳоланганда 4 560 890,0 минг сўм ижара тўловлари олиниши кутилмоқда. Бу унинг адолатли қийматини белгилашга асос бўлиши мумкин.

Харажатли методида кўчмас мулк объектнинг адолатли қиймати айнан ушбу объектни янгидан қуриш учун сарфланадиган ресурслар қиймати билан белгиланилади. Ушбу методдда агарда худду шундай бинони барпо этиш учун ёки яқинда қурилган бинога

сарфланган ресурслар қиймати ёки худди шундай бинони қуриш учун таклиф этилаётган тендер нархлари асос сифатида олиниши мумкин бўлади. Смета ҳужжатлари кўриб чиқилиши мумкин. Ушбу қийматга бинони қурилгандан кейин унинг ҳолатини яхшилаш ёки таъмирлаш харажатлари киритилмайди ҳамда келгусида амалга оширилган харажатлардан келгусида олинадиган нафлар ҳам ҳисобга олинмайди.

Инвестициявий мулкнинг бозор қиймати қайси усулдан фойдаланишдан қатъий назар молиявий жиҳатдан асосланган, ҳаққоний, объектив, ишончли ва эҳтимолий бўлишлиги зарур. Профессионал ташкилотлар тавсиясига кўра “энг ақлли ва рационал” фойдланишнинг адолатли қиймати ушбу объекни олиб ташлаб қайтадан модернизация қилиш қиймати бўлиб ҳисобланади.

Корхона шаҳарнинг марказида супер маркет универал дўкони ижараси учун ер ва бинога эга. Ушбу мулкнинг айни вақтда баланс қиймати 4 500 000 минг сўмга тенг. Бунда ер 3 200 000 минг сўм, бино 1 300 000 минг сўм. Корхона ушбу ИКМни адолатли қиймати асосида баҳолаш учун баҳолаш мутахассисларини жалб этди. Ушбу баҳолаш бўйича мутахассислар иккита қийматни белгилади:

Биринчи қиймат – бу кўчмас мулкнинг фойдаланишини натижасида пул оқимлари кўринишидаги келгусидаги даромадлар оқимига кўра баҳоси. Ҳисоб-китобларга мувофиқ ер 3 400 000 минг сўм, бино эса 1 350 000 минг сўм, жами 4 750 000 минг сўм қилиб баҳолаш тавсия этилди;

Иккинчи қиймат – бу энг юқори ва мақбул қиймати бўлиб, у ушбу объектни модернизация қилиш асосидаги қийматига асосланади. Баҳоловчиларнинг ҳисоб-китобига кўра ушбу объектни қайтадан қуриб модернизация қилиш бўйича энг юқори ва мақбул қиймати 5 100 000 минг сўм, бунда ер 3 500 000 минг сўм, бино 1 600 000 сўм ташкил этмоқда. Лекин, корхона модернизация қилишни режалаштирган эмас, фақат баҳолаш мақсадида ушбу ёндашувдан фойдаланмоқда.

Корхона раҳбарияти ИКМни жорий ижарага бериш асосида келгусида олинадиган даромадлар оқими бўйича баҳолаш эмас,

балки бозор қийматини ушбу объектни модернизация қилиш асосида аниқлаши мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.

Инвестициявий кўчмас мулкни тан олишга доир тадқиқотлар асосида қуйидаги хулосалар қилинди:

Инвестициявий кўчмас мулкнинг бошланғич қийматини аниқлаш бўйича услубий тавсиялар ишлаб чиқилди. Счётлар режасига 0190 “Инвестициявий кўчмас мулк” счёти таркибида 0191 “Инвестициявий кўчмас мулк: ер участкаси”, 0192 “Инвестициявий кўчмас мулк: бино” ҳамда 0890 “Бошқа капитал қуйилмалар счёти таркибида 0891 “Инвестициявий кўчмас мулк хариди” ва 0892 “Инвестициявий кўчмас мулк қисмларини алмаштириш” счётларини киритишни тавсия этиш орқали бухгалтерия ҳисобининг инвестициявий кўчмас мулкларга нисбатан ахборот қамрови кенгайтирилди;

Инвестициявий мулкни давомий харажатларини ҳисобга олиш, минимал ижара тўловларининг келтирилган қийматида ҳисоблаш тартиби асосланди. Бугунги кунда ижара тўловларининг келтирилган қийматида баҳолаш масалалари ўта долзарблиги ҳисобга олиб, уни қўллаш учун ахборот таъминоти, фоизлар тўғрисида бозор маълумотлари зарурлиги таъкидлаб ўтилди;

ИКМнинг адолатли (ҳаққоний) қийматда баҳолаш натижасида унинг қийматининг ошишидан олинган даромадларни 9391 “ИКМ қиймати ошишидан даромад”, олинган зарарни эса 9430 “Бошқа операцион харажатлар” счётларида ҳисобга олиш таклиф этилди. Адолатли қийматда баҳолаш моделини қўллаш бўйича айнан ўхшаш (аналогик) сотув методи, даромадларни капитализациялаш методи ва харажатли методларининг мазмун-моҳияти очиб берилди.

Ушбу таклифларнинг амалиётга жорий этилиши мамлакатимизда ИКМларни халқаро стандартларга мувофиқлаштиришга хизмат қилади. ИКМларни халқаро стандартлар асосида тан олиш ва баҳолаш услубий тартиб-қоидалари, таклиф этилаётган счётлар ахборотларнинг ҳаққоний ва ишончли бўлишини таъмин этади ҳамда молиявий ҳисоботнинг ахборот қамровини кенгайтиришга хизмат қилади.

3.4. Инвестициявий кўчмас мулкнинг адолатли (ҳаққоний) қиймати ҳамда қадрсизланишидан зарар ҳисобини такомиллаштириш (Ю.Ш.Рахманова)

Кўчмас мулк жуда катта сармояни талаб этадиган соҳа ҳисобланади. Larry Schlessinger таъкидлашича "ResortBrokers ихтисослашган кўчмас мулк агентлигининг берган ҳисоботи бўйича биргина Австралиянинг кучмас мулк менежменти ҳуқуқлари индустрияси тахминан 8 млрд долларга тенг эканлагини қайд этган"[104]. Бу ўз навбатида кўчмас мулклардан самарали фойдаланиш, уларнинг бўш туриб қолишига йўл қўймасликни тақозо этади. Бунинг учун эса кўчмас мулклардан қандай шаклларда фойдаланиши тўғрисида ишончли ва фойдали ахборотлар талаб этилади. Бундай ахборотлар фақатгина Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС) асосида ахборот тайёрлаш йўли билан эришилади.

Бугунги кунда МҲХСга ўтиш барча соҳаларда долзарб масалага айланмоқда. 2021 йилдан эътиборан мамлакатимизда фаолият кўрсатаётган акциядорлик жамиятлари, тижорат банклари, суғурта ташкилотлари ва йирик солиқ тўловчилар тоифасига кирувчи корхоналар МҲХСларига ўтказилган. Тажрибалар ва ҳисоб-китоблар тизимини такомиллаштириш, уни халқаро стандартларга мувофиқлаштириш зарурияти бошқа муҳим тармоқларда ҳам юзага келмоқда. Президент Шавкат Мирзиёев раислигида жорий йилнинг 9 ноябрь куни пахта-тўқимачилик кластерлари фаолиятини такомиллаштириш, қишлоқ хўжалиги тармоқларини қўллаб-қувватлаш ва ҳосилдорликни ошириш чора-тадбирлари муҳокамаси бўйича видеоселектор йиғилишида "Мутасаддиларга кластер ва фермер хўжаликларини молиялаштиришнинг янги тартибини йўлга қўйиш, улар ўртасидаги дебитор-кредитор қарздорликни ҳал этиш бўйича топшириқлар берилди. Кластерларни халқаро молия стандартларига ўтказиш

[104] 1. Larry Schlessinger https://www.afr.com/property/commercial/property-management-rights-industry-balloons-to-8bn-20231113-p5ejjp

зарурлиги қайд этилди.”[105] Халқаро стандартларга ўтказилиши керак бўлган ҳисоб объектларидан бири бу инвестициявий кўчмас мулк (ИКМ) ҳисобланади. Инвестициявий кўчмас мулк нима? Унинг қадрсизланиши деганда нима тушунилади? ИКМнинг қадрсизланишидан зарар қандай ҳисобланади? ИКМдан қадрсизланишдан зарарни баҳолаш ҳамда ҳисоботларда акс эттириш қандай амалга ошади? каби бир қанча саволларга жавоб топиш, қадрсизланишдан зарар ҳисоби методологиясини такомиллаштириш ўта муҳим аҳамият касб этади.

М.И.Хайитбаев, Ж.М.Исрапиловлар “Бухгалтерия ҳисобида инвестицион кўчмас мулк алоҳида объект сифатида киритилиши, шубҳасиз, бу каби объектларни баҳолаш, ҳисобда акс эттириш ва аудитини ташкил этиш услубиётини ишлаб чиқишни тақозо этади”[106] деган фикрларига тўлиқ қўшиламиз.

Россиянинг банклари Низомида “Инвестицион кўчмас мулк қадрсизланиши аломатлари мавжуд бўлган ҳолларда нокредит молия ташкилоти қадрсизланишдан зарар суммасини аниқлайди ва қуйидаги бухгалтерия ёзуви билан акс эттиради: дебет 71702 “бошқа операциялар бўйича харажатлар” кредит 61913 “Инвестициявий кўчмас мулк қадрсизланиши жамғарилиши”[107] бухгалтерия ёзуви таклиф этилган. Ушбу бухгалтерия ёзуви халқаро стандартлар талабларига жавоб беради ва уни амалиётга жорий қилиш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.

Н.В.Генералова стандартлар талабларидан келиб чиқиб “ИКМ қадрсизланиши адолатли (ҳаққоний) қиймат бўйича ҳисобга олиш моделида 36-сон БҲХС ҳолатлари қўлланилмайди. Бошланғич қиймати модели бўйича баҳоланганда 16-сон БҲХС ва 36-сон БҲХСлари талабларига мувофиқ қадрсизланишдан зарар тан

[105] Президент Шавкат Мирзиёев раислигида жорий йилнинг 9 ноябрь куни пахта-тўқимачилик кластерлари фаолиятини такомиллаштириш, қишлоқ хўжалиги тармоқларини қўллаб-қувватлаш ва ҳосилдорликни ошириш чора-тадбирлари муҳокамаси бўйича видеоселектор йиғилиши https://president.uz/uz/lists/view/6849

[106]М.И.Хайитбаев, Ж.М.Исрапилов. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари асосида инвестицион кўчмас мулк ҳисобини такомиллаштириш //Ж.Иқтисодиёт ва молия. 2016 й, 3. 83-бет

[107] Положение Банка России от 22 сентября 2015 г. N 492-П. Глава 4. Бухгалтерский учет инвестиционного имущества //https://base.garant.ru/71211150/1b93c134b90c6071b4dc3f495464b753/#friends

олиниши ҳамда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилишини”[108] қайд этишган.

В.Г. Гетьман ва бошқалар “ивестициявий кўчмас мулкни адолатли (ҳаққоний) қиймат моделидан фойдаланган ҳолда фойда ва зарарлар орқали ҳисобга олишнинг энг муҳим муаммолар: биринчидан, ИКМ фойда/зарарлар кўрсаткичининг стабиллигига кучли таъсир кўрсата олади. Унинг адолатли қийматининг кўпайиш ёки камайиш томонига доимий ўзгариши алоҳида ташкилотнинг нафақат молиявий ҳолати ва натижаларига таъсир кўрсатади, балким бозорда ностабил ҳолатни ҳам юзага келтириш мумкин”[109] лигини таъкидлашади.

Ольга Якушина “Асосий воситалар фақат бухгалтерия ҳисобида қадрсизланади, солиқ ҳисобида эса “қадрсизланиш” деган тушунча амал қилмайди”[110] деб таъкидлайди. Муаллифнинг фикрига қўшилган ҳолда албатта солиқ қонунчилигида ҳам бу зарарларни ҳисобга олиш зурур деб ҳисоблаймиз.

Робин Джойс[111] ИКМларга қадрсизланиш аниқланганда қадрсизланишдан зарар счётини дебетлаш ҳамда жамғарилган қадрсизланишни кредитлаш орқали бухгалтерия балансида жамғарилган қадрсизланишдан зарар, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда эса қадрсизланишдан зарар суммасини акс эттиришни тартибини қайд этади.

Piotr Prewysz, Grażyna Voss “Польша ва халқаро бухгалтерия ҳисоби қоидаларига мувофиқ инвестициявий кўчмас мулк тўғрисидаги ахборотларни ошкор қилиш, шунингдек таҳлил қилиш мақсадида мамлакатдаги йирик компаниялар томонидан молиявий

---

[108] 5. Генералова Наталия Викторовна. IAS 40 "Инвестиции в недвижимость" //http://kz.buh-nauka.com/?action=content&id_razdel=5&id_category=150&itemid=1170&id_menu=32

[109] 6. В.Г. Гетьман, С.Н. Гришкина О.В. Рожнова, И.В. Сафонова В.П. Сиднева. Методология и зарубежная практика учета инвестиционной собственности: монография. «Финансовый университет при правительстве Российской Федерации» (финуниверситет) //http://flibusta.site/b/482745/read

[110]7. Ольга Якушина. Обесценение основных средств: правила, учет, примеры. 12 сентября 2022 // https://www.kontur-extern.ru/info/25552-obescenenie_osnovnyx_sredstv_pravila_uchet_primery

[111] Робин Джойс . Учебное пособие по МСФО (2017) http://finotchet.ru/articles/1272/

ҳисоботлари Варшава фонд биржасида тақдим этилиши”[112] катта имкониятларни юзага келтирганлигини таъкидлайди.

Ушбу олимларнинг ишлари албатта катта илмий ва амалий аҳамият касб этади. Таъкидлаш жоизки, ИКМ доир ўзбек тилидаги илмий ишлар салмоқли эмас. Бундан хулоса қилиш мумкинки, рус тили ва инглиз тилидаги илмий мақолаларни тадқиқ этиш, ўзбек тилида ҳам замонавий мақолалар тақдим этиш, ИКМ ҳисоби методологиясини илғор хорижий тажрибалар ва халқаро стандартлар асосида такомиллаштириш долзарб ҳисобланади.

Халқаро бухгалтерия ҳисоби амалиётида кўчмас мулклар улардан иқтисодий наф олиш нуқтаи назаридан уч гуруҳга бўлинади: 1. Корхона ўзининг асосий фаолияти бўлган таъминот, ишлаб чиқариш, сотиш ҳамда маъмурий-бошқарув мақсадларида фойдаланиладиган кўчмас мулклар. Улардан фойдаланиш натижасида маҳсулот ишлаб чиқилади, унинг сотилиши натижасида корхона иқтисодий наф олади. Бу турдаги мулклар корхонанинг ўз эҳтиёжлари учун фойдаланиладиган кўчмас мулклар деб аталади; 2. Ўз эҳтиёжлари учун эмас, балки келгусида қийматининг ошиши ёки оператив ижарага бериш натижасида иқтисодий наф олиш учун мўлжалланган кўчмас мулклар. Бу тоифада таснифланган активлар инвестициявий кўчмас мулк деб аталади; 3. Қолдиқ қиймати келгусида фойдаланиш ҳисобидан эмас, балки сотиш натижасида қопланадиган кўчмас мулклар. Ушбу тоифадаги мулклар сотиш учун мўлжалланган деб таснифланган узоқ муддатли активлар деб тан олинади.

40-сон БҲХС “Инвестициявий кўчмас мулк” стандартида қуйидагича таъриф берилган: “**Инвестициявий кўчмас мулк** – бу ижара ҳақи ёки капитал қийматининг ўсиши ҳисобидан даромад олиш мақсадида тасарруфида бўлган кучмас мулк (ер ёки бино, ёки бинонинг бир қисми ёки униси ҳам буниси ҳам), бироқ:

[112] Piotr Prewysz, Grażyna Voss. Investment Property in the Financial Statements of Capital Groups Listed on the Warsaw Stock Exchang. //European Journal of Economics and Business Studies January-April 2016 Volume 2, Issue 1. https://revistia.com/files/articles/ejes_v2_i1_16/Piotr.pdf

(а) ишлаб чиқаришда ёки товарларни жўнатишда ва хизматларни кўрсатишда ёки маъмурий мақсадларда фойдаланилмайдиган; ёки

(б) одатдаги фаолияти давомида сотишга мўлжалланмаган бўлиши керак.”[113]

Инвестициявий кўчмас мулк қадрсизланиши ҳам мумкин. Унинг қадрсизланишидан зарар суммасини ҳисоблашда адолатли (ҳаққоний) қийматда баҳолаш ўта муҳим аҳамият касб этади.

Стандарт талабларига мувофиқ адолатли қийматини белгилашда харидор ва сотувчининг қуйидагилар тўғрисида хабордор бўлишлиги муҳим аҳамият касб этади:

инвестициявий кўчмас мулкнинг техник тавсифи;

объект эксплуатациясининг амалдаги ва потенциал имкониятлари;

ҳисобот санаси ҳолати бўйича айнан ўхшаш (анологик) объектларнинг бозор қиймати.

Ушбу хабардорлик таъминланган тақдирда адолатли баҳолашни таъминловчи мезонлар бўлиб қуйидагилар хизмат қилади:

инвестициявий кўчмас мулкнинг ҳолати ва унинг бозоридаги нархидан хабардор бўлишлиги (шунда харидор бозор нархидан юқори нархда сотиб олмайди);

харидор ва сотувчи ўртасида эркин савдо юзага келиши учун харидор давлат органлари, юқори ташкилотлар, боғлиқ томонлар, контрагентлар ва бошқа шахслар томонларнинг таъсир доирасида бўлмаслиги;

ҳар қандай баҳога бўлса ҳам сотиш истаги бўлмаслиги ва албатта мақбул бўлган бозор баҳосига сотишга тайёр бўлишлиги керак.

Халқаро стандартда, агарда фаол бозорда жорий нархлар тўғрисида ахборотлар мавжуд бўлмаган ҳолларида турли хил

[113]40-сон БҲХС “Инвестициявий кўчмас мулк.
https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_40.pdf

манбалардан ахборотларни ўрганишга рухсат этилади. Ушбу манбаларга қуйидагилар киради:

1. турли хил хусусият, шарт-шароитлар ва жойлашган жойларидаги (ёки ижара шартномаларини ҳам ўз ичига олган турли хил шартномалар) кўчмас мулклар учун фаол бозордаги жорий нархларининг мулклар ўртасидаги солиштирилаётган фарқларга тўғирланган нархи;

2. унча фаол бўлмаган бозорда айнан ўхшаш бўлган кўчмас мулкларга унча кўп вақт ўтмаган даврдаги белгиланган нархлар ҳамда ушбу нархларнинг қайд қилинган санадан кейинги иқтисодий шарт-шароитларнинг ҳар қандай ўзгаришига тўғирланган нархлар;

3. ҳар қандай амалдаги ижара ва ташқи тасдиғи бор шартномалар, масалан анологик шарт-шароитдаги ва жойлашган жойдаги, шунингдек пул оқимларининг суммаси ва вақти бўйича ноаниқликларнинг жорий бозор баҳосини акс эттирувчи ҳисоб ставкаларидан фойдаланилган ҳоллардаги айнан ўхшаш мулк учун жорий бозор ижара тўловлари асосида тасдиқланган келгусидаги пул оқимларининг ишончли баҳоланишига асосланган пул маблағларининг дисконтлашган оқимлари прогнозлари.

40-сон БҲХСга мувофиқ ташкилот адолатли (ҳаққоний) қиймати бўйича ҳисобга олиш моделига мувофиқ инвестициявий кўчмас мулкнинг баланс қийматини аниқлашда алоҳида активлар ва мажбуриятлар сифатида тан олинган активлар ва мажбуриятларга нисбатан такрорий ҳисобга олишга йўл қўймади. Масалан,

(a) асбоб-ускуналар, жумладан лифтлар ва ҳавони айлантирувчи кондиционер тизимлари, кўп ҳолларда бинонинг ажралмас қисми ҳисобланади ва қоидага мувофиқ тааллуқли инвестициявий кўчмас мулкнинг адолатли қийматига киритилади, яъни алоҳида асосий восита сифатида тан олинмайди;

(b) агар ижарага мебеллашган офис топширилса, у ҳолда офиснинг адолатли қийматига қоидага мувофиқ мебелнинг адолатли қиймати ҳам киритилади, қайсики ижара даромадлари мебеллашган офисга доир бўлади. Мебел инвестициявий кўчмас мулкнинг

адолатли қийматига киритилган тақдирда ташкилот ушбу мебелни алоҳида актив сифатида тан олмайди;

(c) инвестициявий кўчмас мулкнинг адолатли қийматига операцион ижара шартномаси бўйича олдиндан тўловлар ва ҳисобланган даромадлар киритилмайди, қайсики бундай ҳолларда ташкилот уларни алоҳида мажбуриятлар ёки активлар сифатида тан олади;

(d) фойдаланиш ҳуқуқи шаклидаги активлар сифатида ушлаб турилган инвестициявий кўчмас мулкларнинг адолатли қиймати кутилаётган пул оқимларини ифода этади (тўланиши кутилаётган ўзгарувчан ижара тўловларини ҳам ўз ичига олади).

ИКМларнинг адолатли қиймати фойдаланиш қийматидан фарқ қилади. Ушбу тушунча 36-сон БҲХС “Активларнинг қадрсизланиши” стандартида ёритилган. Адолатли қиймат ИКМ объектларининг очиқ бозордаги нархини акс эттиради. Фойдаланиш қиймати бу ташкилотнинг инвестициявий кўчмас мулк объекти қийматига нисбатан ҳисобланган қиймати бўлиб, қайсики у очиқ бозор мавжуд бўлган ҳолларда қўллаб бўлмаслиги мумкин.

Шу муносабат билан халқаро стандарт адолатли қиймат хабардор ва битимни амалга оширишни хохловчи харидор ва сотувчига кириш мумкин бўлмаган қуйидаги омилларни акс эттирмайди:

1. Турли жойлашган жойига эга бўлган ИКМ портфелени шакллантириш натижасида яратилган қўшилган қиймат;

2. ИКМлар ва бошқа мулкларни ҳам ўз ичига олган бошқа активлар синергияси (бирлашуви);

3. фақат мулнинг ҳақиқий эгасига хос бўлган юридик ҳуқуқ ва юридик чегараланишлар;

4. ҳаққий эгасига хос бўлган солиқ имтиёзлари ва солиқ харажатлари.

Бу элементларни адолатли (ҳаққоний) қиймат ҳисобга ололмайди, улар фойдаланиш (истеъмол) қийматида инобатга олинади.

Инвестициявий мулкнинг адолатли (ҳаққоний) қиймати:

объектни такомиллашуви ёки кенгайтирилиши бўйича келгусидаги капитал харажатларни акс эттирмайди;

келгусидаги харажатлардан иқтисодий нафни акс эттирмайди.

Масалан, корхона ИКМ сифатида бинони бозор нархида 3 450 500,0 минг сўмга сотиб олди. Агарда ушбу бинони такомиллашуви учун қўшимча равишда 550 500,0 минг сўм сарфланса, унинг адолатли қиймати 4 250 100,0 минг сўм бўлади. ИКМни адолатли қийматида қайси суммада акс эттирилади?

Юқоридаги стандарт қоидасига таянадиган бўлсак, 550 500,0 минг келгусида амалга оширилганлиги боис у адолатли қийматни ҳисоблашда инобатга олинмайди. Ҳозирги кунда унинг бозор қиймати 3 450 500,0 минг сўм бўлганлиги боис, адолатли қиймати ҳам шу суммада акс эттирилади.

Агарда такомиллашуви учун капитал харажатлар амалга оширилса, ИКМнинг бошланғич қиймати 4 001 000,0 минг сўм (3 450 500,0 + 550 500,0) бўлади. ИКМ капитал харажатлар ҳисобидан такомиллашуви амалга ошгандан сўнг унинг адолатли қийматда акс эттириш қабул қилса, у ҳолда бинонинг адолатли қиймати 4 250 100,0 минг сўм бўлади. Қийматнинг ўсиши натижасида олинган даромад 249 100,0 минг сўмни (4 250 100,0 – 4 001 000) ташкил этади.

Инвестициявий кўчмас мулк қадрсизланиши ҳам мумкин. ИКМнинг қадрсизланиши билан боғлиқ жараёнлар ҳисоби 36-сон БҲХС “Активларнинг қадрсизланиши” стандартида ҳисобга олинади. Ушбу стандартда 36-сон БҲХСнинг қоидалари адолатли қиймати бўйича баҳоланган инвестициявий кўчмас мулкларага нисбатан қўлланилмаслиги қайд этилган.

Амалиётда бухгалтерлар мулкни қайта баҳолаш натижасида қийматининг камайиши ҳамда қадрсизланишидан зарар суммалари ўртасида фарқни етарли даражада тушунишларида қийинчиликлар бўлаяпди.

Бизнинг фикримизча, кўчмас мулкни қайта баҳолаш натижасида қийматнинг камайиши – бу мулк қайта баҳоланганда олдинги баланс қийматига нисбатан нархининг туширилиши

ҳисобидан кўрилган зарар суммаси ҳисобланади. Қийматнинг камайиши натижасида кўрилган зарар тўғридан-тўғри кўчмас мулкнинг қийматининг камайишига ҳамда фойда ва зарарларда ўз аксни топади.

Кўчмас мулкнинг қадрсизланишидан зарар юзага келганда эса унинг баланс суммаси бозорда қопланилиши мумкин бўлган суммадан салмоқли катта бўлганда тан олинади. Қадрсизланишдан зарар жорий даврнинг фойда ва зарарларга олиб борилади ва жамғарилган қадрсизланишдан зарар счётида жамғарилади. Шунинг учун қадрсизланишдан зарар тўғридан-тўғри ИКМнинг баланс қийматини камайтиришга олиб борилмайди. Ташкилот бошланғич қиймат моделида ҳисобга олиш тартибини танлаган бўлса, ИКМнинг бошланғич қиймати жамғарилган амортизация ва жамғарилган қадрсизланишдан зарар суммасини чегириш орқали топилади.

Кўчмас мулкларнинг қадрсизланиши қандай ҳолларда тан олинади. Масалан, ИКМ бўлган бинонинг баланс қиймати 3 400 650,0 минг сўмни ташкил этади. Бинони ИКМ сифатида тутиб туриш давом эттирилади. Баҳолаш бўйича мутахассисларнинг хулосасига кўра бинонинг қисмлари ноқўлай қурилганлиги, замонавий ишлаб чиқаришни ташкил қилиб бўлмаслиги ва бошқа омиллар ҳисоб олинганда уни сотиш натижасида 2 500 400,0 минг сўм олиш мумкин. Бундан кўриниб турибдики, бино сотиш мумкин бўлган қийматга нисбатан оширилган қийматда акс эттирилиб келинмоқда. Бу маълумотлар бозорга мувофиқ эмаслигини англатади. Актив қадрсизланиши ҳолати юз берди. Стандартлар талабларига мувофиқ активнинг қадрсизланишини тан олиниши талаб этилади.

Активларнинг қадрсизланиши билан боғлиқ жараёнларни акс эттирувчи тушунчаларга тўхталиб ўтамиз.

Адолатли (ҳаққоний) қиймат бозор қатнашчилари ўртасида баҳолаш санасида одатдаги фоаолияти давомида активларни сотган тақдирда олиши мумкин бўлган ёки мажбуриятларни узатган

ҳолларда тўланиши керак бўлган баҳони намоён этади (13-сон БҲХС).

Қадрсизланишдан зарар – бу активнинг ёки пулни юзага келтирувчи бирлик (cash-generating unit)ларнинг баланс қийматининг уни қоплаш суммасидан катта бўлган суммаси.

Активлар ёки пулни юзага келтирувчи бирликларнинг қопланадиган суммаси - бу қуйидаги иккита қийматдан энг каттасидир: "сотиш харажатлари чегирилгандан кейинги адолатли қиймати" ва активнинг "фойдаланиш қиймати".

"Сотиш харажатлари чегирилгандан кейинги адолатли қиймати" яхши хабардор, ушбу битимни амалга оширишга хоҳиши бор томонлар ўртасида тузилган битим натижасида активларни ёки пулни юзага келтирувчи бирликнинг сотишдан тушиши мумкин бўлган тушумдан сотиш харажатлари чегириб ташлангандан кейинги сумма.

Стандарт қоидаларига кўра активларнинг қадрсизланишига ташқи ва ички омиллар таъсир кўрсатади.

Ташқи омилларга қуйидагиларни киритиш мумкин бўлади:

1. активлар бозор қийматининг салмоқли пасайиши;

2. салмоқли ўзгаришлар (технология, бозор, иқтисодиёт, қонунчилик);

3. активнинг фойдаланиш қийматини ҳисоблашда қўлланиладиган дисконт ставкасига таъсир кўрсатадиган фоиз ставкалари ва бошқа омиллар;

4. компаниянинг соф активлари баланс қиймати унинг бозор капитализациясидан ошиб кетади;

Ички омилларга қуйидагиларни киритиш мумкин:

5. активнинг эскириши ёки жисмоний зарар ва нуқсонларга эга бўлишлик;

6. активни фойдаланишда салмоқли ўзгаришлар (активнинг туриб қолиши, ишлаб чиқариш фаолияти тугатиш бўйича режалар, активнинг чиқиб кетиши бўйича режалар, активнинг хизмат қилиш муддатининг қайта кўриб чиқилиши);

7. активни фойдаланишдан олинадиган нафнинг кутилганидан кўра салмоқли камайиши;

8. актив қийматининг мумкин бўлган камайишига бошқа кўрсатмалар (активдан фойдаланиш билан боғлиқ харажатларнинг ошиб кетиши, соф пул оқимларининг бюджетдагига нисбатан салмоқли камайиши ва бошқа омиллар).

ИКМнинг қадрсизланишига доир амалий мисолларни кўриб ўтамиз. Корхона инвестициявий кўчмас мулки ҳисобланган бинонинг баланс қиймати 3 550 400,0 минг сўм. Бино эскирган ва уни замонавийлаштириш бўйича режа ишлаб чиқилмаган. Бино ишлаб чиқариш ресурсларидан узоқда жойлашган. Баҳоловчи мутахассилар фикрича, бино 3 250 900,0 минг сўмга сотилиши мумкин. Талаб этилади. Қадрсизланишдан зарар тан олиниши мумкинми? Тан олинган қадрсизланиш суммасини бухгалтерия счётларида акс эттиринг? Ушбу ҳолатни 36-сон БҲХС “Қадрсизланишдан зарар” стандартига мувофиқ таҳлил қиладиган бўлсак, ушбу ҳолатда қадрсизланишдан зарар мавжуд. Чунки, бинонинг баланс қиймати қопланадиган қийматидан катта.

(Бинонинг баланс қиймати) 3 550 400 000 > (Қопланадиган қиймат) 3 250 900 000

Қадрсизланишдан зарар = бинонинг баланс қиймати – қопланадиган қиймат = 3 550 400 000 – 3 250 900 000 = 299 500 000 сўмни ташкил этади. Қадрсизланишдан зарар бу операцион харажат. Шу боис, амалдаги счётлар режасида 9430 “Бошқа операцион харажатлар” счётида акс эттириш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз. Бошқа операцион харажатлари моддалари таркибига “активларнинг қадрсизланишидан зарар” моддасини киритиш зарурияти мавжуд. Юқорида таъкидлаганимиздек, қадрсизланишдан зарар жамғарилади. У ҳолда активларнинг қадрсизланишидан зарар жамғарилмасини ҳисобга олувчи счётни очишни таклиф этамиз: **0320 “ИКМ бўйича жамғарилган қадрсизланишдан зарар”.**

Ушбу счёт, инвестициявий кўчмас мулкни акс эттирувчи счётларга нисбатан котрактив счёт бўлиб ҳисобланади.

Қадрсизланиш тан олинганда қуйидагича бухгалтерия ёзувини беришни тавсия этамиз:

Д-т 9430 "ИКМнинг қадрсизланишидан зарар".....299 500 000 сўм

К-т 0320 "ИКМ бўйича жамғарилган қадрсизланишдан зарар"...299 500 000

Асос: *Бинонинг баланс қиймати 3 550 400 000 сўм. Қопланадиган қиймати 3 250 900 000 сўм. Қадрсизланишдан зарар тан олинди. Унинг суммаси 299 500 000 сўмни (3 550 400 000 – 3 250 900 000 = 299 500 000 сўм.*

Қопланадиган суммани аниқлаш методикаси билан танишиб чиқайлик. 36-сон БҲХС талабларига мувофиқ қопланадиган сумма "сотиш харажатлари чегирилгандан кейинги адолатли қиймат" ва "фойдаланиш (эксплуатация) қиймати" энг каттаси сифатида тавсифланган (3.5-расм).



3.5-расм. Инвестициявий кўчмас мулкнинг қопланадиган қиймати[114]

[114] 5-сон БҲХС асосида vefkkba bikfyvfcb асосида муаллиф томонидан ишланган.

Сотиш харажатлари чегирилгандан кейинги адолатли қиймати бу яхши хабардор бўлган, битимни тузишга хохиши бўлган томонлар ўртасидаги битимда шартномавий мажбурий характерга эга бўлган ҳамда ушбу активнинг чиқиб кетишига тўғридан-тўғри боғлиқ бўлган қўшимча харажатларни ҳисобга олинган нарх бўлиб ҳисобланади. Уни аниқлаш учун қуйидаги ёндашувдан фойдаланиш мумкин:

Сотиш харажатлари чегирилгандан кейинги адолатли қиймати = Активнинг бозор баҳоси – Активнинг чиқиб кетиши билан боғлиқ харажатлар

Олди-сотди шартномаси ёки фаол бозор бўлмаган тадқирда сотиш харажатлари чегирилгандан кейинги адолатли қиймати бошқа ишончли манбаларга таяниши мумкин.

Халқаро стандартларга мувофиқ активнинг чиқиб кетиши боғлиқ харажатларга инвестициявий кўчмас мулкни сотишга тайёрлаш, бинони демонтаж қилиш ва таъмирлаш харажатлари, ҳужжатларини тайёрлаш, кўчмас мулк савдоси билан боғлиқ харажатлар, ҳуқуқшунос харажатлари ва бошқа чиқиб кетиши, шунингдек сотиш билан боғлиқ харажатлар киради.

Инвестициявий кўчмас мулкнинг фойдаланиш қиймати деганда, унинг қиймати ошиши ёки операцион ижарадан олиниши кутилаётган сумма тушунилади. ИКМнинг фойдаланиш қиймати келгусидаги пул оқимларининг кутилаётган жорий дисконтлашган қийматини акс эттиради.

Масалан, бинонинг йил бошида баланс қиймати 670 350 650 сўм, ҳар йили операцион ижара берилиши натижасида 150 400 000 сўм ижара ҳақи олиниши кутилмоқда. Бинодан беш йил фойдаланиш мумкин. Ушбу муддатдан кейин бинонинг яроқсиз ҳолга келиб қолиши натижасида тўлиқ тугалланиши кутилмоқда. Корхона агар четдан маблағ жалб этадиган бўлса, унинг ўртача ставкаси 7%ни ташкил этади. Ижара тўловлари ҳар йилнинг охирида амалга оширилади. Шартнома ҳар йили янгиланади. Корхона мутахассисларининг фикрича операцион ижара суммаси ҳар йили ўзгаришсиз қолади. Ижара тўловларининг келтирилган

суммасини баҳолашга зарурият мавжуд деб ўйлаймиз. Бинонинг бугунги кундаги адолатли қиймати 750 450 000 сўм. Сотиш харажатлари 85 000 000 сўм.

Ижара тўловларининг келтирилган қийматини ҳисоблаш учун қуйидаги жадвални расмийлаштирамиз (3.5-жадвал).

3.5- жадвал

Ижара тўловларининг келтирилган жорий қиймати[115]

Ижара тўловлари санаси	**Ижара тўловлари бўйича пул оқими**	**Маблағларни жалб қилиш ставкаси**	**Келтирилган қиймати**
31.12.2022	150 400 000	$\frac{1}{(1+0.07)^1}$	140 5 60 748
31.12.2023	150 400 000	$\frac{1}{(1+0.07)^2}$	131 365 185
31.12.2024	150 400 000	$\frac{1}{(1+0.07)^3}$	122 771 201
31.12.2025	150 400 000	$\frac{1}{(1+0.07)^4}$	114 739 440
31.12.2026	150 400 000	$\frac{1}{(1+0.07)^5}$	107 233 121
Жами			616 669 695

Бинонинг “сотиш харажатлари чегирилгандан кейинги адолатли қиймати” – 665 450 000 минг сўмга тенг (750 450 000 – 85 000 000).

Бинонинг фойдаланиш қиймати келтирилган баҳоларда 616 669 695 сўмни ташкил этади.

Стандарт қоидаларига мувофиқ қопланадиган қиймати сифатида ушбу иккита суммадан энг каттасини оламиз.

Қопланадиган қиймат: (Сотиш харажатлари чегирилгандан кейинги адолатли қиймати) 665 450 000 сўм > (Бинонинг фойдаланиш қиймати) 616 669 695 сўм

Бинонинг баланс қиймати 670 350 650 сўм қопланадиган қиймат 665 450 000 сўмдан катта. Демак, ушбу ҳолатда стандарт

[115] Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

қоидаларига мувофиқ қадрсизланишдан зарар юзага келган. Ушбу суммани қуйидагича аниқлаймиз:

Қадрсизланишдан зарар = Бинонинг баланс қиймати – қопланадиган қиймат = 670 350 650 – 665 450 000 = 4 900 650 сўм

Ушбу суммага қуйидаги бухгалтерия ёзувини бериш тавсия этилади.

Д-т 9430 "ИКМ қадрсизланишдан зарар"..... 4 900 650 сўм

К-т 0320 "ИКМ бўйича жамғарилган қадрсизланишдан зарар".. 4 900 650

Асос: *ИКМ объекти ҳисобланган бинонинг баланс қиймати 670 350 650 сўм. Бинонинг қопланадиган қиймати ҳисоб-китоблар асосида сотиш харажатлари чегирган адолатли қиймати ва биноинг фойдаланиш қийматидан энг каттаси сифатида олинган ва бу кўрсаткич 665 450 000 сўмни ташкил этган. Баланс қиймати қопланадиган қийматдан катта бўлганлиги сабабли қадрсизланишдан зарар суммаси 4 900 650 сўм (670 350 650 – 665 450 000)ни ташкил этди.*

ИКМ бўйича қадрсизланишдан зарар даставвал корхонада гудвил мавжуд бўлса унинг камайишига олиб борилади. Қолган қисмини бизнинг фикримизча, жамғарилган қадрсизланиш счётида тутиб туриш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз. Чунки, халқаро стандартлар қоидаларига мувофиқ ИКМни "бошланғич қиймати бўйича ҳисобга олиш моделини танлаган компаниялар бошланғич тан олингандан сўнг инвестициявий кўчмас мулкка доир барча объектлар жамғарилган амортизацияси ва активларнинг қадрсизланишидан зарарни чегириб ташлангандан кейинги бошланғич қиймати бўйича ҳисобга олинади" деган қоида амал қилади. Ушбу қоидага амал қиладиган бўлсак, демак тўғридан-тўғри қадрсизланишдан зарарни гудвилни камайтиришга олиб борган қисмидан қолган суммасини ИКМнинг баланс қийматининг камайишига олиб бориш тўғри бўлмайди. Шунинг учун ИКМларнинг қадрсизланишидан зарарни жамғариб борамиз.

Корхона давомий баҳолаш асносида ИКМларни бошланғич қиймат модели асосида баҳолашни танласа, у ҳолда унинг бошланғич тан олинган қийматидан жамғарилган амортизация ва жамғарилган қадрсизланишдан зарарни айириш талаб этилади.

Юқоридаги келтирилган амалий мисолда жамғарилган амортизация суммаси чегирилгандан кейинги инвестициявий кўчмас мулк объектининг баланс қиймати 670 350 650 сўмни ташкил этади. Компания қадрсизланишдан зарар аниқлангандан кейинги ҳолат бўйича ушбу бинони бошланғич қиймат моделида ҳисобга олишга қарор қилди ва ҳисоб сиёсатида кўзда тутилди. Бинонинг бошланғич қиймат модели бўйича қиймати 665 450 000 сўмни (670 350 650 – 4 900 650) ташкил этади. Ушбу жараённи қуйидаги бухгалтерия ёзувида акс эттиришни таклиф этамиз.

Д-т 0320 "ИКМ бўйича жамғарилган қадрсизланишдан зарар" 4 900 650 сўм

К-т 0192 "Инвестициявий кўчмас мулк: бино".....4 900 650

Асос: *Компания 31.12.2022 ҳолат бўйича баланс қиймати (амортизация жамғармаси чегирилгандан кейинги) 670 350 650 сўм бўлган. Ушбу санада 0320 "ИКМ бўйича жамғарилган қадрсизланишдан зарар" 4 900 650 сўм жамғарилган. Компания 01.01.2023 йилдан эътиборан бошланғич қийматда ҳисобга олиш моделини танлади. Жамғарилган зарар суммасини ИКМнинг бошланғич қийматининг камайишига олиб борилди.*

Ушбу усулубий тартиблар ИКМ халқаро стандартлар талабларига мувофиқ таснифлашга, қадрсизланиш аломати бўлган тақдирда зарарни тан олиш ва уни қоплаш механизмларини тўғри қўллаш имкониятини беради.

Инвестициявий кўчмас мулкнинг қадрсизланишидан зарар ҳисоби методологиясини такомиллаштириш борасидаги тадқиқотлар асосида қуйидаги хулосаларга келинди:

Кўчмас мулкнинг қадрсизланишидан зарар юзага келганда унинг баланс суммаси бозорда қопланилиши мумкин бўлган суммадан салмоқли катта бўлганда тан олинади. Демак, ИКМларни ҳисобга олишда муҳим масала унинг адолатли (ҳаққоний) қиймати

ва қопланадиган қийматини ҳисоблаш услубиётини ишлаб чиқиш муҳим аҳамият касб этади. Халқаро стандартлар ва илғор хорижий тажрибаларни ўрганиш асосида мамалкатимиз бухгалтерия ҳисобида ҳам қадрсизланишдан зарар жорий даврнинг фойда ва зарарларга олиб борилиши ва жамғарилган қадрсизланишдан зарар счётида жамғарилишини ҳисобга олишни таклиф этилди;

Қадрсизланишдан зарар суммасини жамғариш учун корхоналарнинг ҳисоб сиёсатидаги ишчи счётлар режасига 0320 “ИКМ бўйича жамғарилган қадрсизланишдан зарар” счётини очиш таклиф этилди. Ушбу счётнинг кредитида қадрсизланишдан зарар жамғарилиб борилади. ИКМлар бошланғич қиймат модели асосида баҳоланганда ИКМнинг бошланғич қиймати унинг баланс қийматидан жамғарилган амортизация ва жамғарилган эскиришдан зарар суммасини айриш орқали аниқланади;

ИКМларнинг қопланадиган қийматини аниқлаш услубиёти муҳим аҳамият касб этади. Шу нуқтаи назардан ИКМ объекти ҳисобланган ер ва мулкларнинг бир неча йиллар давомида операцион ижарага берилган тақдирда ижара даромадларининг келтирилган қийматида баҳолаш услубиёти ҳамда қийматининг ошиши ҳисобидан даромад олинган тақдирда ушбу қийматнинг ошиши прогнозлари асосида баҳолаш таклиф этилди.

Ушбу таклиф ва тавсияларнинг қўлланилиши корхоналарнинг амалиётига жорий этилди. Бу ўз навбатида ИКМ ҳисобини халқаро стандартларга мувофиқлаштиришга хизмат қилади.

IV БОБ. КОРХОНАЛАРДА ТАННАРХ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

4.1. Устама ишлаб чиқариш харажатлари ҳисоби ва уларни маҳсулот таннархига сабаб-оқибат мезони асосида тақсимлаш услубини такомиллаштириш (Д.С.Ташназарова)

Янги Ўзбекистонда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини (МҲХС) тўлиқ жорий қилиш бўйича қарор қабул қилинган. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2020 йил 24 февралда ПҚ-4611-сонли “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида”[116] Қарорида мамлакатимизда фаолият кўрсатаётган акциядорлик жамиятлар, тижорат банклари, суғурта ташкилотлари ва йирик солиқ тўловчилар тоифасига кирувчи корхоналарга ўзларининг молиявий ҳисоботларини МҲХСлар асосида тақдим қилиш вазифаси юклатилган. Бу ўз навбатида МҲХСларни чуқур ўрганиш, ҳисоб сиёсати даражасида услубий тартиб-қоидаларни ишлаб чиқиш, илғор хорижий тажрибаларни ўрганишни тақозо қилади. Муҳим масалалардан бири бу захиралар таннархини халқаро стандартларга мувофиқ шакллантириш масаласидир. Ишлаб чиқариш жараёнида захиралар таннархига бевосита меҳнат ва устама ишлаб чиқариш харажатлари (УИЧХ) ҳам киритилади. Бевосита меҳнат харажатлари тўғридан-тўғри маҳсулот таннархига олиб борилади. Лекин, УИЧХлари эса таннарх объектларига тақсимлаш йўли билан олиб борилади. Бу эса ўз навбатида маълум омилларни ҳисобга олишни тақозо этади.

Устама ишлаб чиқариш харажатлари маҳсулот таннархида салмоқли ҳиссани ташкил этмоқда. Бугунги кунда, Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтаётган мамлакатларда, устама ишлаб чиқариш харажатлари ҳисобини халқаро стандартларга мувофиқлаштиришда қуйидаги муаммолар мавжуд, деб ўйлаймиз. **Биринчидан,** бизнинг амалиётимизда 2510

[116] Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида» Қарори. 2020 йил 24 февраль. ПҚ-4611-сон. https://lex.uz/docs/4746047

“Умумишлаб чиқариш харажатлари” тушунчаси қўлланилиб, унинг таркиби, мазмуни ва тақсимлаш услубиёти билан халқаро стандартларда қайд этилган бир-биридан салмоқли фарқ қилади. Шу боис, устама ишлаб чиқариш харажатларининг таркибини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш зарурияти мавжуд. **Иккинчидан,** амалдаги тартибда умумишлаб чиқариш харажатларини тақсимлашда тақсимлаш базаси сифатида битта кўрсаткич, масалан ишлаб чиқарилган маҳсулот ҳажми олинмоқда ёки умумий режалаштирилган харажатларидаги ҳиссасига олинмоқда. Натижада устама харажатларни асл юзага келиш маконлари асосида тақсимлаш амалга ошмай қолаяпди. Тақсимлаш базалари ва тақсимлашга таъсир кўрсатадиган омилларни ўрганиш асосида тақсимлаш услубиёти жорий этилмаган. **Учинчидан**, бугунги кунда анъанавий бошқарув ҳисобида кенг қўлланилиб келинаётган УИЧХларни тақсимлашнинг икки босқичли тизимини қўллашнинг услубий тартиби ишлаб чиқилмаган.

Шу боис, МҲХСларга жадал ўтаётган мамлакатлар учун УИЧХлари моҳияти, таркиби, тақсимлаш базалари, тақсимлаш ставкалари, тақсимлаш усуллар ҳамда уларни қўллаш бўйича услубий тартиб қоидаларни ишлаб чиқиш, тавсия этиш ва амалиётга жорий этиш ўта муҳим долзарб масала ҳисобланади.

Россиядаги манбаларда устама харажатларга қуйидагича таъриф берилган: “Устама харажатлар (накладные расходы) – маҳсулотнинг қайсидир турини (қайсидир хизматларни кўрсатиш, маълум ишларни бажариш) ишлаб чиқиш билан тўғридан-тўғри боғлиқ бўлмаган қўшимча, яъни улар ишлаб чиқаришни таъминлаш, ташкил этиш ва бошқариш билан боғлиқ бўлган эргашувчи харажатлардир. Улар алоҳида турдаги маҳсулотлар (иш ва хизматлар)га тўғридан-тўғри олиб бориш мумкин эмас, шу сабабли улар танланган методика бўйича тақсимланади.”[117] Таърифда устама харажатлар қўшимча харажатлар дейилган. Бизнинг фикримизча, устама ишлаб чиқариш харажатлари қандайдир ортиқча, яъни

[117]Накладные расходы: понятие, состав и распределение https://glavkniga.ru/situations/s505418)

қўшимча харажат сифатида қараш уларнинг мазмун моҳиятига мутлоқ тўғри келмайди. УИЧХлар ҳам ишлаб чиқариш жараёнининг зарурий харажати ҳисобланиб, унинг тўғридан тўғри материал ва тўғридан тўғри меҳнат харажатларидан фарқли жиҳати уларни бевосита йўл билан маҳсулот таннархига олиб бориш мумкин эмаслиги ҳисобланади.

ACCA томонидан чоп эттирилган материалларда «доимий устама ишлаб чиқариш харажатларини тақсимлаш ставкаси (FOAR) ни ҳисоблаш ҳамда тақсимланмай қолган ва ортиқча тақсимланган доимий УИЧХларни аниқлаш тартиби келтирилган”[118].

Е. И. Глебова ўзининг мақоласида “устама харажатларни тақсимлаш базаси сифатида тўғридан-тўғри меҳнат ҳақи, тўғридан-тўғри меҳнат соатлари, машина соатлари, ишлаб чиқарилган маҳсулот бирлиги, жисмоний ишлаб чиқариш меъёрлари, тўғридан-тўғри материал харажатлар, асосий иш ҳақи, сотиш нархи ва бозор қиймати каби кўрсаткичлар”[119] олиниши баён қилади. Лекин, ишда барча омилларнинг таъсирини ҳисобга олган ҳолда тақсимлаш методикаси таклиф этилмаган.

Т. Кошелева мақоласида “устама харажатлар, яъни “харажат омили” танланган тақсимлаш базаси асосида тақсимланади. Тақсимлаш базаси сифатида фойдаланиш мумкин: маҳсулот бирлиги миқдори; асосий ишлаб чиқариш ишчилари тўғридан-тўғри меҳнат соатлари; асбоб-ускуналарнинг иш соатлари; ташиладиган юклар оғирлиги ва ҳажми; асосий материаллар, кўрсатилган хизматлар ҳажми ва бошқалар”[120] олинишини қайд қилишиб, устама ишлаб чиқариш харажатларини тақсимлашнинг икки босқичли тизимининг қўлланилишини амалий мисолларда тушунтириб беради.

---

[118]Поглащения накладных расходов (https://www.accaglobal.com/cis/ru/qualifications/russian-language-advanced-diploma/Learningresources/Introduction_to_Finance_and_Business_Rus/Technical_articles/Fixed_overhead_absorption.html)

[119]Распределение накладных расходов на виды производимой продукции в условиях спада производства //Журнал «Справочник экономиста» №12 2010 / Управление затратам https://www.profiz.ru/se/demo-number/

[120] Кошелева Т., аудитор. РК, CIPA, DIPIFR-РУС (ACCA). Распределение производственных накладных затрат //(https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31955754&pos=32;17#pos=32;17)

Мамлакатимизда амалда бўлган 21-сон Бухгалтерия ҳисоби миллий стандартида устама ишлаб чиқариш харажатлари тушунчасининг ўрнига умумишлаб чиқариш харажатлари тушунчаси қўлланилган. Ушбу стандартда 2510 “Умумишлаб чиқариш харажатлари” киритилган бўлиб, “ушбу счётда умумишлаб чиқариш характерига эга бўлган харажатлар акс эттирилади, жумладан:

а) машина ва ускуналарни сақлаш ва улардан фойдаланиш бўйича;

б) ишлаб чиқаришга тааллуқли бўлган асосий воситалар ва номоддий активларнинг амортизация ажратмалари бўйича;

в) ишлаб чиқаришга тааллуқли бўлган асосий воситаларни таъмирлаш харажатлари;

г) ишлаб чиқаришдаги мол-мулкнинг суғурта харажатлари;

д) ишлаб чиқариш биноларини иситиш, ёритиш ва сақлаш харажатлари;

е) ишлаб чиқаришда фойдаланиладиган ишлаб чиқариш бинолари, машина ва ускуналар, бошқа ижарага олинган воситалар учун ижара тўловлари;

ж) ишлаб чиқаришга хизмат кўрсатишда банд бўлган ишлаб чиқариш ходимларининг меҳнат ҳақи;

з) ишлаб чиқариш хусусиятига эга бўлган бошқа харажатлар.”[121] Лекин, амалда бўлган меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларда устама ишлаб чиқариш харажатларини таннарх объектларига тақсимлашнинг услубий масалалари очиб берилмаган.

Bülend Terzioglu[122] ўзининг тадқиқотларида бугунги кунда устама харажатлар кўпчилик корхоналарда ўзбошимчалик билан тақсимланаётганлиги ва менежерлар харажатлар нотўғри ва етарли даражада ишончли тақсимланмаётганлигидан безовта бўлаётганлигини таъкидлаган ҳолда бир қанча мамлакатларда харажатларнинг таркибини эмперик таҳлил қилган ҳамда

[121] 21-СОНЛИ БҲМС Хўжалик юритувчи субъектлар молиявий-хўжалик фаолиятининг бухгалтерия ҳисоби счётлари режаси ва уни қўллаш бўйича ЙЎРИҚНОМА http://bhms.uz/?page_id=20%22

[122] Bülend Terzioglu. Intricacies of overhead cost allocations and distortion in costing: A synthesis of the literature : November 2018. https://www.researchgate.net/publication/329182045

харажатларни тақсимлашдан қочиш ҳолатларини бартараф этиш, хизмат кўрсатувчи корхоналарда харажатларни тақсимлашда ABC таҳлилини қўллашни таклиф этади.

Eric Norin[123] эмперик таҳлил асосида фаолиятнинг ўртача харажатлари ҳамда маржинал харажатларни ўрганиш орқали ҳар бир фаолият учун ўртача харажатлар асосида қарорлар қабул қилишда эҳтиёткорлик лозимлигини таъкидлайди. Ушбу тадқиқотлардан кўриниб турибдики, устама харажатларни сабаб-оқибат тамойиллари асосида тақсимлашга ўтиш долзарб мавзу ҳисобланади.

Сабаб ва оқибат мезонидан фойдаланилганда менежер ўзгарувчи ёки ўзгарувчиларни таннарх объектига харажатларнинг юзага келиш сабабларига монант идентификациялайди. Масалан, менежер маҳсулотнинг сифатини текшириш соатлари маҳсулот сифатини текшириш харажатлари билан ўзгарувчан бўлганлиги сабабли маҳсулотга тақсимланади. Сабаб ва оқибат мезони асосида харажатларни тақсимлаш кўп ҳолларда операцион персонал билан боғлиқ харажатларда қўллаш мақсадга мувофиқдир.

Бир бўлим харажатларини бошқа бўлимларга тақсимлашда турли усуллардан бирини танлашга қарор беришлари талаб этилади. Даставвал, бухгалтерия ҳисоби мақсадларида ишлаб чиқариш бўлимлари ва сервис (хизмат кўрсатувчи) бўлимлар ўртасидаги фарқларни ажратишимиз лозим.

Ишлаб чиқариш (операцион) бўлими харидорларга сотиладиган маҳсулот ва хизматлар қийматининг тўғридан-тўғри яратилиши ва ошишини таъминлайдиган қисмдир. Ишлаб чиқариш бўлимларига мисол қилиб металл қуювчи цех, ишлов берувчи цех, йиғма цех, безак ва бўёқ берувчи цех, тайёр маҳсулотни якунловчи цехларни келтириш мумкин.

Сервис (хизмат кўрсатувчи) бўлим эса маҳсулот ва хизматлар қийматига билвосита таъсир кўрсатадиган, яъни бошқа (ишлаб

[123] Eric Norin. Are overhead costs strictly proportional to activity?: Evidence from hospital departments Volume 17, Issues 1–2
Pages 1-278 (January 1994) https://www.sciencedirect.com/journal/journal-of-accounting-and-economics

чиқариш ва сервис) бўлимларига сервис хизматини таъминлайдиган қисмдир. Бизга маълумки, ишлаб чиқаришни самарали фаолият юритишида хизмат кўрсатувчи бўлимлар фаолияти муҳим аҳамият касб этади. Бу бўлимларни сервис бўлимлари ҳам деб аташ мумкин. Ушбу бўлимларга омборхоналар, техник таъмирлаш ва монтаж, ўрнатиш ва техник сервис кўрсатиш бўлими, компьютер бошқаруви ва хизматлари бўлими, ишчи ва ходимларни овқатлантириш бўлими, ходимларга тиббий хизмат, дори-дармон бўлими, ишлаб чиқариш бўлимларини, цехларни бошқарув бўлими ва бошқа бўлимлар киритиш мумкин.

Ҳар бир бўлим маълум бир хизматларни амалга оширади.

Моддий техника таъминоти бўлими бошқа бўлимларга омборхона хизматини амалга оширади. Омборхона бўлими материаллар ва хом-ашёларни бўлимлар буюртмаларга асосан ишлаб чиқариш бўлимлари ҳамда хизмат кўрсатувчи бўлимларга чиқартириш, ўз вақтида узлуксиз етказиб бериш, кераклисига алмаштириш ҳамда бошқа етказиб бериш бўйича сервис хизматларини амалга оширади. Амалиётда ушбу харажатларни тақсимлаш базаларининг биттасини танлаш асосида бўлимларга тақсимлаш амалиёти жорий қилинган. Тақсимлаш базалари бўлиб, мисол учун қуйидаги кўрсаткичлар олиниши мумкин: ходимларнинг меҳнат соатлари бюджети, машина соатлари бюджетлари, ишлаб чиқариш ходимлари сони, бўлимлардан олинган тайёр маҳсулотлар қиймати, сотиш қиймати, омборхонадан ишлаб чиқариш бўлимларига чиқарилган хом-ашё ва материаллар қиймати ва бошқакўрсаткичлар олиниши мумкин.

Бизнинг фикримизча, битта тақсимлаш базасини танлаб олиш бўйича эмас, балки барча тақсимлаш базаларини олиб, уларнинг ҳар бирига боғлиқлик (аҳамиятлилик) даражасига қараб коэффицентлар белгилаб чиқиш керак. Чунки, битта тақсимлаш базаси бўйича олинса қолган омиллар ҳисобга олинмай қолади, омборхона хизмати фақат кўрсатилган меҳнат соатларига боғлиқ бўлмасдан, бошқа омилларга ҳам маълум жиҳатдан боғлиқ бўлади. Ушбу коэффициентлар ҳар бир омилнинг аҳамиятлилик даражаси, яъни

танланган тақсимлаш базасига устама харажатларнинг қанчалик даражада боғлиқлигини тавсифлаши лозим. Масалан, мутахассисларнинг хулосаси бўйича омборхона хизматлари меҳнат соатлари бюджетига 0.60, ходимлар сонига 0.10, омборхонадан чиқарилган материалларнинг қийматига 0.30 ҳамда буюртмалар сонига 0.10 коэффициентларда боғлиқ деб ҳисоблайлик. У ҳолда барча омилларнинг таъсирини ҳисобга олган ҳолда тақсимлаш ставкалари қуйидагича бўлади (4.1-жадвал).

4.1-жадвал

“Шахзод текст инвест” МЧЖ корхонасида омборхонага тўғри келган устама ишлаб чиқариш харажатлари ягона тақсимлаш ставкаларини ҳисоблаш тартиби

Тақсимлаш базалари	**Аҳамиятлилик коэффициенти**	**Хизмат кўрсатувчи бўлимлар**			**Ишлаб чиқарувчи бўлимлар**		**Жами**
		Омборхона	**Техник хизмат**	**Ошхона**	**Тўқув цехи**	**Бўяш цехи**	
1. Меҳнат соатлари бюджети Ҳиссаси Коэффицентни ҳисобга олган ҳолда ҳиссаси	0.60		432 5 3	760 8.8 5.3	3680 42.6 25.5	3768 43.6 26.2	8640 100 60
2. Ходимлар сони Ҳиссаси Коэффицентни ҳисобга олган ҳолда ҳиссаси	0.10		16 12.2 1.22	12 9.2 0.92	45 34.3 3.43	58 44.3 4.43	131 100 10
3. Омборхонадан чиқарилган материаллар қиймати (минг сўм) Ҳиссаси	0.20		38400,85.76 1.15	22400,83.36 0.67	295800.9 44.34	310480.9 46.54	667083,4 100

Коэффицентни ҳисобга олган ҳолда ҳиссаси					8.87	9.31	20
4. Буюртмалар сони Ҳиссаси Коэффицентни ҳисобга олган ҳолда ҳиссаси	0.10		15 11.11 1.11	35 25.93 2.59	40 29.63 2.97	45 33.33 3.33	135 100 10
5. Тақсимлаш ставкаси			**6.48**	**9.48**	**40.77**	**43.27**	**100**

Худду шу тартибда техник хизмат кўрсатиш бўлими бўйича ҳам тақсимлаш ставкаларини ҳисоблаш тартибини кўриб чиқамиз. Техник хизмат кўрсатиш бўлими бошқа ишлаб чиқариш ҳамда хизмат кўрсатувчи бўлимларга техник хизмат кўрсатишни амалга ошаради. Техник хизмат кўрсатиш деганда, ишлаб чиқариш асбоб-ускуналарини техник эксплуатация қилиш, сақлаш ва транспортировка қилиш жараёнида иш қобилиятини ушлаб туриш ҳамда соз ишлашини таъминлаш, техник кўрувдан ўтказиш, бузилиб қолганда созлаш ҳамда техник сервис кўрсатиш, жумладан ёғлаш, тозалаш, қисмларини алмаштириш, мойини алмаштириш борасидаги комплекс ишлар ва хизматлар тушинилади. Техник хизмат кўрсатиш асбоб-ускуналарнинг узоқ вақт хизмат қилиши, соз ишлаши, меҳнат унумдорлигини таъминлаш учун муҳим аҳамият касб этади. Техник хизмат кўрсатиш мунтазам амалга оширилиши керак бўлади. Техник хизмат кўрсатиш бўлими харажатлари мазмунан устама ишлаб чиқариш харажатлари таркибига киради. Техник хизмат кўрсатиш билан техник хизмат кўрсатиш бўлими шуғулланади. Ушбу бўлимнинг устама харажатларига эҳтиёт қисмлари, бутловчи қисмлар, ёғлаш материаллари, техник мойлар, инвентарлар, техник бўлим томонидан фойдаланиладиган асбоб-ускуналарнинг амортизацияси, техник бўлим устолари ва ходимлари меҳнати харажатлари ҳамда қайта тақсимлаш жараёнида бошқа хизмат кўрсатувчи бўлимларнинг устама ишлаб чиқариш харажатлари киради. Техник хизмат кўрсатувчи бўлимлар

харажатларини қайта тақсимлашда тақсимлаш кўрсаткичлари сифатида қуйидаги кўрсаткичларни олиш мумкин: техник хизмат кўрсатувчи ходимларнинг меҳнат соатлари бюджети, техник хизмат кўрсатилаётган асбоб-ускуналарнинг қиймати, техник хизмат кўрсатиш жараёнида ишлатилган эҳтиёт қисмларининг қиймати, буюртмалар сони ва бошқа кўрсаткичларни олиш мумкин. Аҳамиятлилик коэффициентларини белгилаш асосида тақсимлаш ставкасини ҳисоблаш тартибини қуйидаги 4.2-жадвалда келтирамиз.

4.2-жадвал

“Шахзод текст инвест” МЧЖ корхонасида техник хизмат кўрсатиш бўлимига тўғри келган устама ишлаб чиқариш харажатлари ягона тақсимлаш ставкаларини ҳисоблаш тартиби

Тақсимлаш базалари	**Аҳамиятлилик коэффициенти**	**Хизмат кўрсатувчи бўлимлар**			**Ишлаб чиқарувчи бўлимлар**		**Жами**
		Техник хизмат	**Омбор-хона**	**Ошхона**	**Тўқув цехи**	**Бўяш цехи**	
1. Меҳнат соатлари бюджети			88	58	2750	2864	5760
Ҳиссаси			1,53	1,01	47,74	49,72	100
Коэффицентни ҳисобга олган ҳолда ҳиссаси	0.60		0,92	0,61	28,64	29,83	60
2. Техник хизмат кўрсатилаётган асбоб-ускуналар қиймати			150458,8	148200,3	580425.9	650245,4	15293 30,4
Ҳиссаси			9.84	9.69	37.95	42.52	100
Коэффицентни ҳисобга олган ҳолда ҳиссаси	0.25		2,46	2,42	9,49	10,63	25

3. Техник хизмат кўрсатиш жараёнида ишлатилган эҳтиёт қисмларининг қиймати Ҳиссаси Коэффицентни ҳисобга олган ҳолда ҳиссаси	0.10		5450,0 4,93 0,49	2470,0 2,24 0,22	45784,8 41,44 4,15	56780,9 51.39 5,14	11048 5,7 100 10
4. Буюртмалар сони Ҳиссаси Коэффицентни ҳисобга олган ҳолда ҳиссаси	0.05		8 6,89 0,34	5 4,31 0,22	48 41,38 2,07	55 47.41 2,37	116 100 5
5. Тақсимлаш ставкаси			**4,21**	**3,47**	**44,35**	**47.97**	**100**

Корхонада кейинги хизмат кўрсатувчи бўлим ошхона киритилган. Ушбу бўлим томонидан бошқа бўлимларга тушлик овқатлар тақдим этиш, кечки сменадагиларга овқат, ичимлик суви таъминоти, қайноқ сув, чой ва бошқа овқатланиш хизматларини кўрсатади. Замонавий корхоналар ишчиларига овқатланишни ташкил этиб беради. Бундан корхона ютади. Ходимларнинг вақти тежалади, натижада ишлаб чиқариш билан банд бўлиш соатларини кўпайтиришга эришиш мумкин. Бундан ташқари енгил ва сифатли овқатланишни ташкил этиш ишлаб чиқариш ишчиларида бажараётган ишларига монант килокалория энргияни шакллантиради, ишчилар саломатлигига ижобий таъсир кўрсатади. Бу эса ўз навбатида меҳнат унумдорлигини таъминлайди. Ушбу бўлимнинг устама харажатлари тайёрланаётган таомлар учун сарфланган озиқ-овқатлар ва маҳсулотлар қиймати, ошхона ходимлари ва персоналининг иш ҳақи, ошхона асбоб-ускуналарининг амортизацияси, идиш-тавоқ ва инвентарлар қиймати, ичимлик суви, чой, кофе, шакар, салфетка, тозалик ва санитария воситалари, идиш товоқларни тозалаш ва ювиш харажатлари ҳамда бошқа хизмат кўрсатувчи бўлимлардан

тақсимланган устама ишлаб чиқариш харажатларидан ташкил топади. Ушбу бўлим ишчиларга хизмат кўрсатганлиги боис, унинг харажатларини ходимларнинг сонига қараб тақсимлаш мақсадга мувофиқ ҳисобланади. Ушбу кўрсаткичнинг аҳамиятлилик коэффициентини 1 га тенг деб олиш мумкин. Чунки, овқатланиш хазматлари фақат ходимлар сонига боғлиқ бўлади. У бошқа омилларга нисбатан боғлиқ бўлмайди. Ошхона бўлимининг устама харажатларини бўлимларга тақсимлаш ставкасини ҳисоблаш тартибини қуйидаги 4.3-жадвалда келтирамиз.

4.3-жадвал

“Шахзод текст инвест” МЧЖ корхонасида овқатланиш бўлимига тўғри келган устама ишлаб чиқариш харажатлари ягона тақсимлаш ставкаларини ҳисоблаш тартиби

Тақсимлаш базалари	**Аҳамиятлилик коэффициенти**	**Хизмат кўрсатувчи бўлимлар**			**Ишлаб чиқарувчи бўлимлар**		**Жами**
		Ошхона	**Техник хизмат**	**Омбор-хона**	**Тўқув цехи**	**Бўяш цехи**	
2. Ходимлар сони			16	12	45	58	131
Ҳиссаси			12,2	9,2	34,3	44,3	100
Коэффицентни ҳисобга олган ҳолда ҳиссаси	1		12,2	9,2	34,3	44,3	100
Тақсимлаш ставкаси			**12,2**	**9,2**	**34,3**	**44,3**	**100**

Юқорида қайд қилинганидек жадваллардаги маълумотлардан кўриниб турибдики, хизмат кўрсатувчи бўлимлар асосий ишлаб чиқариш бўлимларига хизмат кўрсатишлари билан бирга бир-бирларига ҳам хизмат кўрсатадилар. Бундай ҳолларда харажатларни тақсимлаш жараёни қийинлашади. Бунда хизмат кўрсатувчи бўлимлар бошқа бўлимларнинг (қайсики уларнинг хизматидан

фойдаланади) харажатларини ўзида тўплайди ва бу харажатлар яна қайта тақсимланиши талаб этилади. Чунки, хизмат кўрсатувчи бўлимларда сўнгги таннарх объекти ҳисобланган маҳсулот ишлаб чиқарилмайди. Маҳсулот ишлаб чиқариш бўлимларида ишлаб чиқарилади. Шу боис, хизмат кўрсатувчи бўлимлар устама ишлаб чиқариш харажатлари қайта тақсимланади.

Бошқарув ҳисобида хизмат кўрсатувчи бўлимларнинг харажатлари қўйидаги анъанавий усуллардан фойдаланган ҳолда тақсимлаш амалга оширилиб келмоқда: туғридан-тўғри (direct); қадамба-қадам (step-down); такрор тақсимлаш (step-by-step); чизиқли тенглама тизими (reciprocal).

Юқорида хизмат кўрсатувчи бўлимларининг харажатларини сабаб оқибат мезони асосида аниқланган тақсимлаш ставкалари қўллаган ҳолда чизиқли тенгламалар усулини қўллаб тақсимлашларни амалга оширамиз. (4-жадвал).

Чизиқли тенглама тизими (reciprocal) усул такрор тақсимлаш усулининг формулали усулидир. Бунинг учун қуйидаги белгилашларни киритиб оламиз:

X – Техник хизмат кўрсатиш бўлимининг тўплам харажатлари (бошқа хизмат кўрсатувчи бўлимлар харажатларини ҳам ўзида мужассамлантирган).

Y – Омборхона бўлимининг тўплам харажатлари (бошқа хизмат кўрсатувчи бўлимлар харажатларини ҳам ўзида мужассамлантирган).

Z – Ошхона бўлимининг тўплам харажатлари (бошқа хизмат кўрсатувчи бўлимларнинг харажатларини ҳам ўзида мужассамлантирган)

У ҳолда масаланинг шарти асосида қуйидаги тенгламалар системасини тузиш мумкин бўлади.

$$\begin{cases} \mathbf{X = 78348 + 0.0648\ y + 0.122\ z} \\ \mathbf{Y = 178490 + 0.0421\ x + 0.092\ z} \\ \mathbf{Z = 95487 + 0.0347\ x + 0.0948\ y} \end{cases} \quad \mathbf{(4.1)}$$

Ушбу тенгламалар тизимини ечсак, X = 105240 минг, Y = 193731 минг ва Z = 117500 минг сўмга тенг эканлигини аниқлаймиз. Бу рақамлар хизмат кўрсатувчи бўлимларнинг бир-бирига оид бўлган хизматлар харажатларини ўзида мужассамлантирган харажатлар суммаларидир. Энди, ушбу кумулятив харажатлар суммаларини жадвал асосида масаланинг шартида берилган пропорциялар асосида ишлаб чиқарувчи бўлимларга тақсимлаймиз. Тақсимлаш натижаларини қуйидаги 4.4-жадвалда расмийлаштирамиз.

4.4-жадвал

“Шахзод текст инвест” МЧЖ корхонасида устама ишлаб чиқариш харажатлари ягона тақсимлаш ставкалари асосида тақсимлаш (минг сўм)

Тақсимлаш базалари	**Хизмат кўрсатувчи бўлимлар**			**Ишлаб чиқарувчи бўлимлар**		**Жами**
	Техник хизмат	**Омбор-хона**	**Ошхона**	**Тўқув цехи**	**Бўяш цехи**	
Қайта тақсимлашдан олдин бюджетлаштирилган устама харажатлар	78348	178490	95487	225845	398738	976908
Хизмат кўрсатувчи бўлимларнинг бошқа хизмат кўрсатувчи бўлимлардан келиб тушган харажатларни мужассамлантирган суммаси	X = 105240	Y = 193731	Z= 117500			
Техник хизмат кўрсатиш бўлими тақсимлаш ставкаси Тақсимланган сумма		4,21	3,47	44,3546674	47,9750484	100

Омборхона бўлими тақсимлаш ставкалари Тақсимланган сумма	6.48		9.48	40,77 78984	43,27 83828	100
Ошхона бўлимининг тақсимлаш ставкалари Тақсимланган сумма	12.2	9.2		34.3 40302	44.3 52053	100
Жами				**391805**	**585103**	**976908**

Ушбу ҳолатда кўриниб турибди, чизиқли тенгламалар тизими усули орқали хизмат кўрсатувчи бўлимларнинг устама ишлаб чиқариш харажатлари ишлаб чиқариш бўлимларига тақсимланди. Тақсимлашнинг кейинги босқичларида ишлаб чиқариш цехига тўғри келадиган УИЧХлари ушбу цехда ишлаб чиқарилаётган маҳсулотларга нисбатан тақсимланади. Бунда тақсимлаш учун асос қилиб машина-соатлар ва меҳнат-соатлари ёки бошқа кўрсаткичлар олиниши мумкин.

Юқорида тавсия этилаётган сабаб-оқибат мезони асосида тақимлашнинг услубий тартиби қуйидаги имкониятлар ва аҳамиятларга эга.

Биринчидан, ушбу тақсимлашда устама ишлаб чиқариш харажатлари юзага келиш омиллари, яъни унинг драйверларига боғлиқлиги ўрнатилмоқда.

Иккинчидан, УИЧХларнинг тақсимлаш ставкаларини ҳисоблашда битта омил эмас, унинг юзага келишига боғлиқ бўлган бир қанча омиллар таъсири ҳисобга олинмоқда. Бу эса натижавий кўрсаткичларнинг асосланган бўлишини таъминлайди.

Учинчидан, ҳар бир омилнинг аҳамиятлилик даражасини ҳисобга олган ҳолда умумлаштирилган кўрсаткичларга келинмоқда. Бу ҳам ўз навбатида катта таъсир кўрсатадиган омилларнинг таъсирини кичик таъсир кўрсатадиган омилга нисбатан етарли даражада салмоқли ҳисобга олишини таъминлайди.

Ушбу таклиф қилинган сабаб-оқибат мезони асосида тақсимлашнинг услубий тартибининг амалиётга қўлланилиши таннархга оид натижаларнинг сифатли бўлишини, харажатларнинг асосли тақсимланишига олиб келади. Пировардида маҳсулот таннархи тўғри ва объектив ҳисобланишига хизмат қилади.

4.2. Халқаро стандартга мувофиқ маҳсулот таннархига киритиладиган харажатларни ҳисобга олувчи счётлар ҳамда асосий бухгалтерия ўтказмалари

Бугунги кунда Ўзбекистон Республикаси Президенти қарори[124] асосида халқаро стандартлар жадал жорий этилмоқда. Халқаро стандартларнинг жорий этилиши мамалкатимизда инвестициявий муҳитни яхшилаш, корхоналарнинг экспорт солиҳиятини ошириш ва дунё бозорларига чиқишга имкон беради. Халқаро стандартларни фаол жорий қилиш уларнинг ҳар бирини алоҳида тадқиқ қилишни тақозо этади. Худди шундай муҳим стандартлардан бири бу 2-сон БҲХС “Захиралар”[125] стандарти ҳисобланади. Ушбу стандартда маҳсулот таннархини шаклантиришга оид қоидалар акс эттирилган. Халқаро стандартларга ўтаётган акциядорлик жамиятларида ҳисоб сиёсатида тасдиқланадиган ишчи счётлар режасида маҳсулот таннархига оид бўлган счётларини мазмун ва моҳият жиҳатдан такомиллаштириш ҳамда уларга доир бухгалтерия ёзувларини тавсия этиш ўта муҳим аҳамият касб этмоқда. Бу эса ўз навбатида маҳсулот таннархига оид янги мазмундаги счётларни ишлаб чиқиш бўйича тадқиқотлар олиб боришни тақозо этади. Шу боис, мазкур мавзудаги тадқиқот иши долзарб мавзуга бағишланган.

Амалдаги 21-сон БҲМС “Счётлар режаси ва уни қўллаш бўйича инструкция”да харажатларни ҳисобга олувчи счётлар товар-моддий захиралар учун ажратилган бўлимга киритилган. Маҳсулот таннархини ҳисобга олиш учун 2010 “Асосий ишлаб чиқариш” счёти кўзда тутилган. Ушбу счётни юритиш тартиби, харажатларнинг

[124] Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида» Қарори. 2020 йил 24 февраль. ПҚ-4611-сон. https://lex.uz/docs/4746047
[125] 24. 2-сон БҲХС “Захиралар” https://finotchet.ru/articles/133/

моддалари бугунги кун талабига жавоб бермайди. Таннархни ҳисобга олувчи счётларни кенгайтириш ва корхоналарнинг ҳисоб сиёсатига киритиш лозим, деб ҳисоблаймиз.

Е.А. Прищенко ва Н.Г. Низовкиналар “Харажатлар ҳисоби ва таннархи калькуляциясини такомиллаштириш” номли мақоласида “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ маҳсулот таннархи фақат ишлаб чиқариш харажатларини ўз ичига олиши шарт, қайсики анъанавийда маҳсулотларнинг тўлиқ таннархи тўғрисида маълумотларни олишни кўзда тутади”[126] деб таъкидлайдилар. Шунингдек, таннарх калькуляцияси схемасида маҳсулот бирлигининг тўлиқ таннархи хом-ашё ва материаллар таннархи, маҳсулотни тайёрлашга доир ишлаб чиқариш харажатлари ҳамда товарларни етказиб бериш билан боғлиқ харажатлардан ташкил топишини қайд қилади. Муаллифнинг товарларни етказиб бериш билан боғлиқ харажатларга маъмурий устама харажатлар, тайёрлов (сбит) бўйича устама харажатлар ва бошқа устама харажатларни киритилиши мулоҳазали ҳисобланади. Чунки, бу харажаталрнинг аксарият қисми устама ишлаб чиқариш харажатлари таркибига киритилади.

Н.А. Кравченко “Бугунги кунга қадар харажатлар моддалари бўйича умумлашган моддалари бўйича йиғилганлиги боис, бошқарувнинг харажатлар тўғрисида мақсадли йўналиши, юзага келиш жойи ва харажатларни ташувчилар, шунингдек ресурслардан самарали ва рационал фойдаланиш назорат қилиш мақсадида ахборотга бўлган эҳтиёжларини қондиришга қодир эмаслигини”[127] таъкидлайди. Ушбу муаллифнинг фикрига қўшилган ҳолда бугунги кунда харажатларни таснифлаш ва харажатлар моддаларини қайта шакллантириш зарурияти мавжуд деб ҳисоблаймиз.

Хорижий адабиётларда, жумладан Rachel Wehrman нинг “Таннарх ҳисоби орқали фойдалиликни ошириш” номли мақоласида

[126]71. Е.А. Прищенко, Н.Г. Низовкина. Севершенствование системы учета затрат и калькулирования себестоимости. //Мир экономики и управления. Менеджмент. 2018. Том 18, #2 https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-sistemy-ucheta-zatrat-i-kalkulirovaniya-sebestoimosti/viewer

[127] Кравченко Н.А. Совершенствование учета затрат и калькулирования себестоимости продукции рыбоводства // https://www.dissercat.com/content/sovershenstvovanie-ucheta-zatrat-i-kalkulirovaniya-sebestoimosti-produktsii-rybovodstva

“Харажатларни ҳисобга олиш бўйича амалиётида харажатларнинг асосий тоифалари бўлиб хом-ашёни тайёр маҳсулотга айлантириш учун зарур моддий ва қайта ишлаш харажатлари (меҳнат ва устама харажатлар) ҳисобланади

Моддий харажатлар – бу маҳсулот ишлаб чиқариш ёки хизмат кўрсатиш учун ишлатиладиган материал харажатлардир.

Тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари – бу маълум бир маҳсулот ишлаб чиқариш учун ёки муайян хизматларни кўрсатишда бевосита иштирок этадиган ўзгарувчан меҳнат ҳақи ва улар билан боғлиқ харажатлардир.

Устама харажатлар ишлаб чиқариш мойдончасини бошқариш учун билвосита харажатларни ўз ичига олади, жумладан ижара, коммунал хизматлар, суғурта, амортизация ва билвосита меҳнат харажатлари киради.”[128] Ушбу келтирилган харажатларнинг таснифи халқаро стандартларга мувофиқ келади. Ушбу тажрибаларни муваффақиятли таҳлил қилиб, халқаро стандартларга мувофиқ услубий тавсияларни ишлаб чиқиш муҳим аҳамият касб этади.

Бухгалтерия ҳисобидаги муҳим масалалардан бири бу захиралар таннархини шакллантириш билан боғлиқ жараёнларни бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттириш масаласи бўлиб ҳисобланади.

Бизнинг фикримизча, корхоналарнинг ҳисоб сиёсатида ишлаб чиқариш харажатлари, яъни таннархи элементларини ҳисобга олувчи счётлар билан захираларни ҳисобга олувчи счётларни ажратиш керак бўлади:

Таннархни ҳисобга олувчи счётларга қуйидагиларни киритиш мақсадга мувофиқ ҳисобланади:

1700 “Харид таннархи”

1810 “Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материаллар таннархи”;

[128]Rachel Wehrman. Improving Profitability with Cost Accounting. 11/09/2020 https://www.elliottdavis.com/improving-profitability-cost-accounting/

1910 “Тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари”

2010 “Устама ишлаб чиқариш харажатлари”

2110 “Қайта ишлаш таннархи”

2210 “Захираларни жорий ҳолатга ва жорий жойлаштириладиган жойига келтириш билан боғлиқ бошқа устама харажатлари”

2300 “Захира таннархи”

Ушуб счётларнинг очилиши, қўлланилиши ва асосий бухгалтерия ёзувларига доир ишланмаларни таклиф этиш муҳим аҳамият касб этади.

1700 “Харид таннархи” счёти транзит счёт бўлиб, харид қилинган хом-ашё ва материалларнинг таннархини аниқлашга мўлжалланган. Корхонанинг ҳисоб сиёсатидаги счётлар режасига харид таннархи элементлари бўйича қуйидаги счётларни очишни таклиф этамиз:

1710 “Харид таннархи”

1720 “Харид нархи”

1730 “Божхона божи, солиқлар ва тўловлар”

1740 “Транспорт-тайёрлов харажатлари”

1750 “Харид чегирмалари”

1760 “Хариднинг қайтарилиши”

1700 “Харидлар таннархи” счётининг қўлланилиши

Ушбу счётларнинг қўлланилиши билан боғлиқ жараёнларни бухгалтерия ёзувлари орқали акс эттирамиз (4.5-жадвал).

4.5-жадвал

Таклиф этилаётган 1700 “Харид таннархи” счётига оид асосий бухгалтерия ёзувлари[129]

Молиявий-иқтисодий операциялар (транзакциялар) мазмуни	**Счётлар**		**Сумма**
	Дебет	**Кредит**	
1. Харид қилиб олинган хом-ашё ва материалларнинг харид нархи суммасига	1720 “Харид нархи”	6010 “Таъминотчилар билан ҳисоб-китоблар”	2064139835
2. Харид қилинган импорт хом-ашё ва материаллар учун тўланган божхона божи ва божхона тўловлари суммасига	1730 “Божхона божи, солиқлар ва тўловлар”	6010 “Таъминотчилар билан ҳисоб-китоблар”	171474012
3. Харид қилиш жараёнида амалга оширилган ортиш-тушириш, декларация, омборхонада сақлаш, транспорт ва бошқа тайёрлов харажатлари суммасига	1740 “Транспорт-тайёрлов харажатлари ”	6010 “Таъминотчилар билан ҳисоб-китоблар” ёки 6990 “Турли кредиторлар билан ҳисоб-китоблар”	285790020
4. Таъминотчи томонидан харид қилинган хом-ашё ва материаллар бўйича тақдим қилинган чегирма суммаси	6010 “Таъминотчилар билан ҳисоб-китоблар”	1750 “Харид чегирмаси”	28446350
5. Таъминотчилардан харид қилинган хом-ашё ва материалларнинг шартнома шартларига жавоб бермаган ёки сифати паст ва бошқа сабаблар билан қайтарилган қисми	6010 “Таъминотчилар билан ҳисоб-китоблар”	1760 “Хариднинг қайтарилиши ”	16110674

[129] Самарқанд El-Holdin МЧЖ 2021 йил март ойи маълумотлари асосида асосида муаллиф ишланмаси

6. Харид таннархи элементларини ҳисобга олувчи счётлардаги ойлик тўпланган суммалар 1710 “Харид таннархи” счётига ўтказилди	1710 1710 1710 1750 1760	1720 1730 1740 1710 1710	2064139835 171474012 285790020 28446350 16110674
7. 1710 “Харид таннархи” счётининг дебет ва кредит обороти ўртасидаги фарқ суммаси 1810 “Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материаллар” счётига ўтказилди	1810 “Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материаллар нинг қиймати”	1710 “Харид таннархи”	2476846843

1810 “Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материаллар таннархи” счёти транзит счёт бўлиб, у ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материаллар, бутловчи қисмларнинг таннархини ҳисобга олишга мўлжалланган. Ушбу счётнинг дебетида даврий ҳисоб тизимда 1000 “Хом-ашё ва материалларни ҳисобга олувчи счётлар” бошланғич қолдиғи (таннархи бўйича), захираларнинг харид таннархи акс эттирилади. Кредит қисмида эса 1000 “Хом-ашё ва материалларни ҳисобга олувчи счётлар” охирги қолдиғи ҳамда ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материалларнинг таннархи суммаси акс эттирилади.

Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материалларнинг таннархи қуйидаги формула бўйича аниқланади:

Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материалларнинг таннархи = Хом-ашё ва материалларнинг бошланғич қолдиғи + Харид таннархи – Хом-ашё ва материалларнинг охирги қолдиғи (4.2)

1810 “Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материаллар таннархи” счёти билан боғлиқ асосий бухгалтерия ёзувларини келтирамиз (4.6-жадвал).

4.6-жадвал

Таклиф этилаётган 1810 “Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материаллар таннархи” счётига оид асосий бухгалтерия ёзувлари[130]

Молиявий-иқтисодий операциялар (транзакциялар) мазмуни	**Счётлар**		**Сумма**
	Дебет	**Кредит**	
1. 1010 “Хом-ашё ва материаллар” счётининг бошланғич қолдиғини ҳисобдан чиқариш суммасига	1810 “Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материаллар ”	1010 “Хом-ашё ва материаллар ”	625423847
2. 1710 “Харид таннархи” счётининг дебетида тўпланган суммани 1810 “Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материаллар таннархи” счётига ўтказилиши	1810 “Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материаллар ”	1710 “Харид таннархи”	2476846843
3. 1010 “Хом-ашё ва материаллар” счётининг охирги қолдиғини тиклаш	1010 “Хом-ашё ва материаллар ”	1810 “Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материаллар ”	753783970
4. Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материалларнинг таннархи суммасига	2310 “Тайёр маҳсулот таннархи”	1810 “Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материаллар ”	2348486720

Таннархни ҳисобга олувчи счётлар таркибида 1920 “Тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари” счётини қўллаш мақсадга мувофиқ ҳисобланади. Ушбу счётнинг мақсади тўғридан-тўғри меҳнат харажатларини алоҳида ҳисобга олиб бориш ва таннархнинг

[130] Самарқанд El-Holdin МЧЖ 2021 йил март ойи маълумотлари асосида асосида муаллиф ишланмаси

салмоқли моддаси тўғрисида батафсил ахборотларни жамлаш бўлиб ҳисобланади. Ушбу счёт транзит счёт бўлиб, унда қолдиқ қолмайди, счёт ёпилиб кетади. Счётнинг дебетида тўғридан-тўғри ишлаб чиқариш ишчилари учун ҳисобланган меҳнат ҳақи харажатлари акс эттирилади. Бундан ташқари ушбу счётда ишлаб чиқариш хусусиятидаги меҳнат ҳақи харажатлари асосида ҳисобланадиган ижтимоий тўловлар ҳам акс эттирилади. Ушбу счётнинг дебетида тўпланган сумма 2110 “Қайта ишлаш таннархи” счётига ўтказилади.

Ушбу счётнинг дебет ва кредитига оид бўлган ёзувлар қуйидагилардан иборат:

Ишлаб чиқариш ишчиларига меҳнат ҳақи ҳисобланганда қуйидагича бухгалтерия ёзувини беришни таклиф этамиз:

Дебет 1920 “Тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари”.....518 291 339 сўм

Кредит 6810 “Ишчилар билан ҳисоб-китоблар.....518 291 339

***Асос:** Корхона бўйича 2022 йил октябрь ойида ишлаб чиқариш ишчиларига 518291339 сўм меҳнат ҳақи ҳисобланди.*

Ишлаб чиқариш ишчиларига ҳисобланган меҳнат ҳақи асосида ижтимоий суғуртага ажратмалар амалга оширилди.

Дебет 1920 “Тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари”.....62 194 961 сўм

Кредит 6510 “Ижтимоий суғурта ҳисоб-китоблари”.....62 194 961

***Асос:** Корхона бўйича 2022 йил октябрь ойида ишлаб чиқариш ишчиларига ҳисобланган иш ҳақи асосида ижтимоий суғуртага ажратмалар суммаси 518291339 сўм х 12% = 62 194 960 сўм*

1920-счётнинг дебетида тўпланган сумма 2110 “Қайта ишлаш таннархи” счётига ўтказилганда:

Дебет 2110 “Қайта ишлаш таннархи”.....580 486 300 сўм

Кредит 1920 “Тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари”.....580 486 300

Асос: *1920-счётининг дебетида тўпланган 580 486 300 сўм қайта ишлаш таннархи элементи сифатида тан олинди ва 2110-счётга ўтказилди.*

Таннархнинг кейинги элементи устама ишлаб чиқариш харажатлари ҳисобланади. Устама ишлаб чиқариш харажатларига билвосита хом-ашё харажатлари, билвосита меҳнат ҳақи харажатлари, амортизация ва ишлаб чиқариш жараёнида фойдаланиладиган ишлаб чиқариш бинолари, асбоб-ускуналари ва фойдаланиш ҳуқуқи кўринишидаги активларга хизмат кўрсатиш, овқатланиш, тиббий хизматлар ва ишлаб чиқариш билан боғлиқ бошқарув ва маъмурий харажатлар киради.

Устама ишлаб чиқариш харажатларини (УИЧХ) ҳисобга олиш учун 2010 “Устама ишлаб чиқариш харажатлари” счётини очишни таклиф этамиз. Ушбу счётнинг бошқа счётлар билан алоқаларини қуйидаги 4.7-жадвалда расмийлаштирамиз:

4.7-жадвал

Корхонада таклиф этилаётган 2010 “Устама ишлаб чиқариш” счётига оид асосий бухгалтерия ёзувлари[131]

Молиявий-иқтисодий операциялар (транзакциялар) мазмуни	**Счётлар**		**Сумма**
	Д-т	**К-т**	
Билвосита материал харажатлари (ёрдамчи материаллар)	2010	1710* (1010)	50 485 623
Барча турдаги харид қилинадиган энергиянинг маҳсулот таннархига олиб борилиши	2010	6990	38 945 460
Асосий воситалар, жумладан ишлаб чиқариш бинолари, машина ва асбоб-ускуналарни иш ҳолатида сақлаш харажатлари, жумладан жорий ва мукаммал таъмирлаш харажатлари	2010 2010 2010	6810 6510 6990	20 546 978 2 465 637 12 486 985
Ишлаб чиқариш биносини ёритиш, иситиш ва совутиш, ёнғиндан сақлаш ва қўриқлаш харажатлари	2010	6990	39 456 854

[131] Самарқанд El-Holdin МЧЖ 2021 йил март ойи маълумотлари асосида асосида муаллиф ишланмаси

Ишчиларнинг соғлиқни муҳофаза қилиш тадбирлари, тиббий хизмат харажатлари, жумладан тиббий муассасаларга шартнома асосида ўтказилган суммалар	2010 2010	6990 6810	10 548 962 12 458 260
Ишлаб чиқаришга оид бўлган бошқарув воситалари, компьютер ва ахборот хизматлари, уларни сақлаш харажатлари	2010	6990	10 476 890
Ишлаб чиқариш бинолари ва машина ва асбоб-ускуналари, ишлаб чиқариш ишчиларини ҳамда таваккалчиликни суғурта қилиш харажатлари	2010	6990	12 946 800
Билвосита ишлаб чиқариш персоналининг меҳнат ҳақи харажатлари ҳамда нафақалар	2010 2010	6810 6510	75 486 900 9 058 428
Ёнилғи харажатлар	2010	6810	18 254 600
Ишлаб чиқариш жараёнида фойдаланиладиган бино, машина ва асбоб-ускуналарни жорий ижара тўловлари билан боғлиқ харажатлар	2010	6990	10 425 830
Ишлаб чиқариш жараёнида фойдаланиладиган бинолар, машина ва асбоб-ускуналар ҳамда ишлаб чиқаришга оид номоддий активлар амортизацияси	2010 2010	0200 0500	110 450 900
Ишлаб чиқариш мақсадларидаги ер, мол-мулк солиғи, сув ресурслари учун тўловлар	2010	6410	20 480 976
Ишчиларга коммунал хизматларни қоплаб бериш, озиқ-овқат, ишчиларни овқатлантириш, ишчиларга бериладиган уй-жой ижара ҳақини тўлаш харажатлари, текин бериладиган ва буюмлар қиймати, чой кофе ва сув харажатлари	2010	6990	20 479 620
Ишлаб чиқариш ходимларини ишга олиб келиш, олиб кетиш транспорт харажатлари	2010	6990	12 546 900
Ходимлар хавфсизлиги, жумладан меҳнат ва техника хавфсизлигини таъминлаш бўйича харажатлари	2010	6990	5 450 500
Ишлаб чиқариш персоналини ишлаб чиқариш жараёнига таллуқли бўлган масалаларда хизмат сафарларига юбориш ҳамда малака ошириш бўйича харажатлар	2010	6970	12 845 900

Маҳсулот (хизматлар)ни мажбурий сертификация қилиш харажатлар	2010	6990	15 400 000
Устама ишлаб чиқариш харажатларининг бюджетлаштирилган ставкаси бўйича 2300 “Захира таннархи” счётига ўтказилганда	2110	2010	527215144
Тақсимланмай қолган (ёки ортиқча тақсимланган УИЧХлар) реализация қилинган маҳсулот таннархига ўтказилганда (527215144 – 521699003)	2010	9110	5 516 141

Изоҳ: агар корхона даврий тизимда бўлса 1710, агар узлуксиз тизимда бўлса 1010-счётлардан фойдаланилади.

2110 “Қайта ишлаш таннархи” жамловчи счёт бўлиб ҳисобланади. Ушбу счётга тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари ва устама ишлаб чиқариш харажатлари счётлари дебетидаги тўпланган суммалар ўтказилади. Счётнинг мақсади қайта ишлаб билан боғлиқ жараёнларнинг таннархи қанча бўлганлигига оид ахборотларни шакллантиришдан иборат. Ушбу счётга доир бўлган бухгалтерия ёзувлари таҳлил жадвалларида келтирилган.

Таннархни ҳисобга олишга мўлжалланган кейинги счёт 2210 “Захираларни жорий ҳолатга ва жорий жойлаштириладиган жойига келтириш билан боғлиқ бошқа устама харажатлари” деб номлаш мақсадга мувофиқ. 2-сон БҲХС “Захиралар” стандартда захираларни жорий ҳолатга келтириш билан боғлиқ тизимли ва систематик харажатларни маҳсулот таннархига қўшиш лозимлиги таъкидланган.

Захираларни ҳисобга олувчи счётларга қуйидагиларни киритиш мақсадга мувофиқ ҳисобланади:

1000 “Хом-ашё ва материалларни ҳисобга олувчи счётлар”

1100 “Тугалланмаган ишлаб чиқариш”

2810 “Тайёр маҳсулот”

2910 “Товарлар”

Захира таннархи нуқтаи назаридан ёндашадиган бўлсак, амалда мавжуд бўлган 2000 “Асосий ишлаб чиқариш” счётини 2300 “Захира таннархи” деб ўзгартириш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.

Бунинг иккита асос бўлувчи сабаби бор. Ушбу счёт ишлаб чиқаришдан олинган тайёр маҳсулотлар таннархини шакллантиришга хизмат қилиши керак. Ушбу таклиф этилаётган счётда нафақат тайёр маҳсулот таннархи, балки товарлар ва бошқа захиралар таркибига кирувчи активларнинг таннархини шакллантириш мақсадга мувофиқ ҳисобланади:

2300 “Захиралар таннархи” счётининг таркибий қисмлари қуйидаги счётларни очишни таклиф этамиз:

2310 “Тайёр маҳсулот таннархи”

2320 “Товарлар таннархи”

Тадқиқотимиз объекти бўлган 2310 “Тайёр маҳсулотлар таннархи” счётининг асосий мақсади бўлиб, тайёр маҳсулотларнинг таннархини шакллантириш бўлиб ҳисобланади. Ушбу счёт транзит счёт бўлиб унда қолдиқ қолмайди. Унинг дебетида тугалланмаган ишлаб чиқариш қолдиғи, тўғридан тўғри меҳнат харажатлари, устама ишлаб чиқариш харажатлари акс эттирилади. 2310 “Тайёр маҳсулотлар таннархи” счётининг кредитида давр охирида тугалланмаган ишлаб чиқариш қолдиғи ҳамда давр мабойнида ишлаб чиқаришдан олинган тайёр маҳсулотларнинг таннархи акс эттирилади.

Бундан ташқари даврий ҳисоб тизимида маҳсулот таннархини тўлиқ шакллантириш учун компанияларнинг ҳисоб сиёсатига қуйидаги счётларни ҳам киритишни таклиф этамиз:

Ушбу таклиф этилаётган счётнинг билан корреспонденция алоқаларини қуйидаги жадвалларда El hilding МЧЖ (4.8-жадвал) ва Каттақўрғон ёғ-мой АЖ мисолида (4.9-жадвал) келтирамиз:

4.8-жадвал

Таклиф этилаётган 2310 “Тайёр маҳсулотлар таннархи” счётига оид асосий бухгалтерия ёзувлари[132]

Молиявий-иқтисодий операциялар (транзакциялар) мазмуни	**Счётлар**		**Сумма**
	Дебет	**Кредит**	
1. Даврий ҳисоблар тизими асосида 1110 “Тугалланмаган ишлаб чиқариш” счётининг бошланғич қолдиғининг ҳисобдан чиқарилиши	2310 “Тайёр маҳсулот таннархи”	1110 “Тугаллан-маган ишлаб чиқариш”	180420850
2. 1810 “Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материалларнинг таннархи” счётидаги суммани тайёр маҳсулот таннархига ўтказилиши	2310 “Тайёр маҳсулот таннархи”	1810 “Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материаллар таннархи”	2348486720
3. 1910 “Тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари” счётида тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари суммаси қайта ишлаш таннархи счётига ўтказилиши	2110 “Қайта ишлаш таннархи”	1910 “Тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари”	580486300
4. 2010 “Устама ишлаб чиқариш харажатлари” счётидаги сумманинг қайта ишлаш таннархи счётига ўтказилиши	2110 “Қайта ишлаш таннархи”	2010 “Устама ишлаб чиқариш харажатлари”	527215144
5. 2110 “Қайта ишлаш таннархи” счётидан қайта ишлаш таннархи суммаси захира таннархи счётига ўтказилди	2310 “Тайёр маҳсулот таннархи”	2110 “Қайта ишлаш таннархи”	1107701444
6. Захираларни жорий ҳолатга ва жорий жойлаштириладиган жойига келтириш билан боғлиқ бошқа устама харажатлари маҳсулот таннархига олиб борилганда	2310 “Тайёр маҳсулот таннархи”	2210 “Захираларни жорий ҳолатга ва жорий жойлаштирила диган жойига келтириш	50486500

[132] Самарқанд El-Holdin МЧЖ 2021 йил март ойи маълумотлари асосида асосида муаллиф ишланмаси

		билан боғлиқ бошқа устама харажатлари”	
5. Даврий ҳисоблар тизими асосида 2010 “Тугалланмаган ишлаб чиқариш” охирги қолдиғининг тикланиши	1110 “Тугалланмаган ишлаб чиқариш”	2310 “Тайёр маҳсулотлар таннархи”	174854530
6. Тайёр маҳсулотлар таннархи асосида тайёр маҳсулотлар счётига қабул қилинди (180420850+2348486720+1107701444+50486500-174854530 = 3512240984)	2810 “Тайёр маҳсулот”	2310 “Тайёр маҳсулотлар таннархи”	3512240984

4.9-жадвал

Каттақўрғон ёғ-мой АЖ амалиётига таклиф этилаётган 2310 “Тайёр маҳсулотлар таннархи” ҳисоб-варағига оид асосий бухгалтерия ёзувлари (сўмда)

Молиявий-иқтисодий операциялар (транзакциялар) мазмуни	**Ҳисоб-варақлари**		**Сумма**
	Дебет	**Кредит**	
1. Даврий ҳисоблар тизими асосида 1110 “Тугалланмаган ишлаб чиқариш” ҳисоб-варағи бошланғич қолдиғи ҳисобдан чиқарилди	2310-“Тайёр маҳсулот таннархи”	1110-“Тугалланмаган ишлаб чиқариш”	210 520 980
2. 1810 “Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материалларнинг таннархи” ҳисоб-варағидаги суммани тайёр маҳсулот таннархи ҳисоб-варағига ўтказилди	2310-“Тайёр маҳсулот таннархи”	1810-“Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материаллар таннархи”	5 456 348 530
3. 1910 “Тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари” ҳисоб-варағида тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари суммаси қайта	2110-“Қайта ишлаш таннархи”	1910-“Тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари”	820 945 346

ишлаш таннархи ҳисоб-варағига ўтказилиши			
4. 2010 “Устама ишлаб чиқариш харажатлари” ҳисоб-варағидаги сумманинг қайта ишлаш таннархи ҳисоб-варағига ўтказилди	2110-“Қайта ишлаш таннархи”	2010-“Устама ишлаб чиқариш харажатлари”	786 420 300
5. 2110 “Қайта ишлаш таннархи” ҳисоб-варағидан қайта ишлаш таннархи суммаси захира таннархи ҳисоб варағига ўтказилди (820945346+786420300)	2310-“Тайёр маҳсулот таннархи”	2110-“Қайта ишлаш таннархи”	1 607 365 646
6. Захираларни жорий ҳолатга ва жорий жойлаштириладиган жойига келтириш билан боғлиқ бошқа устама харажатлари маҳсулот таннархи ҳисоб-варағига ўтказилди	2310-“Тайёр маҳсулот таннархи”	2210-“Захираларни жорий ҳолатга ва жорий жойлаштириладиган жойига келтириш билан боғлиқ бошқа устама харажатлари”	80 346 758
5. Даврий ҳисоблар тизими асосида 2010 “Тугалланмаган ишлаб чиқариш” ҳисоб-варағига тугалланмаган ишлаб чиқаришнинг охирги қолдиғи тикланди	1110-“Тугалланмаган ишлаб чиқариш”	2310-“Тайёр маҳсулотлар таннархи”	312 458 690
6. Тайёр маҳсулотлар таннархи асосида тайёр маҳсулотлар ҳисоб-варағига қабул қилинди (210520980+5456348530+1607365646 +80346758-312458690)	2810-“Тайёр маҳсулот”	2310-“Тайёр маҳсулотлар таннархи”	7 042 123 224

Хулоса қилиб айтадиган бўлсак, мазкур таклиф ва тавсиялар ҳисоб тизимини халқаро стандартларга мувофиқлаштиришга имкон

беради. **Биринчидан,** ҳисоб сиёсатига янги счётларнинг киритилиши, жумладан захиралар таннархини элементларини ҳисобга олувчи счётлар ҳамда захираларни ҳисобга олувчи счётларга ажратиш имкониятини беради. **Иккинчидан**, муҳим хулосалардан бири захираларнинг харид таннархи билан қайта ишлаш таннархини алоҳида ажратган ҳолда ҳисобга олиш тавсия этилди. **Учинчидан**, маҳсулот таннархининг ҳар бир элементи учун алоҳида счётларни 1700 “Харид таннархи”, 1810 “Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материаллар таннархи”, 1910 “Тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари”, 2010 “Устама ишлаб чиқариш харажатлари”, 2110 “Қайта ишлаш таннархи”, 2300 “Захира таннархи” очиш ва уларни юритишнинг услубий тартиби келтирилган. Ушбу услубий тартибда 2300 “Захиралар таннархи” счётида маҳсулот таннархини шаклланиши ва унинг тайёр маҳсулотлар счётига ўтказилиши амалий мисоллар асосида кўрсатиб берилган. Устама ишлаб чиқариш харажатлари ҳисобида муҳим йўналишлардан бири бу УИЧХларнинг маҳсулот таннархига бюджетлаштирилган ставкаси бўйича олиб борилиши ҳисобланади. Натижада 2010-счётнинг дебетида ҳақиқий юзага келган харажатлар акс эттирилса, кредит қисмида эса бюджетлаштирилган тақсимлаш ставкаси бўйича маҳсулот таннархига олиб борилади. Счётнинг дебет ва кредит оборотлари ўртасидаги фарқ тақсимланмай қолган ёки ортиқча тақсимланган УИЧХларни беради. Ушбу фарқ реализация қилинган маҳсулот таннархига олиб борилиши қайд қилинган.

Ушбу тавсияларнинг амалиётда қўлланилиши тайёр маҳсулотлар таннархини тўғри шакллантириш, ҳаққоний ва ишончли ахборотларнинг шаклланишига хизмат қилади.

4.3. Маҳсулот таннархини аниқлашнинг жараёнли костинг (prosses costing) тизимининг услубий масалалари

Корхоналарда маҳсулот таннархига доир ишончли ва ҳаққоний ахборотларни таёрлаш сифатли бошқарув қарорларини қабул қилишда асосий омил ҳисобланади. Рақаботбардош маҳсулот ишлаб

чиқаришда энг муҳим кўрсаткич унинг таннархи ҳисобланади. Бугунги кунда маҳсулот импорти, харажатлар ва таннархни камайтириш, ишлаб чиқаришни маҳаллийлаштириш борасидаги вазифалар қўйилган. Мамалакатимизда фаолият юритаётган йирик корхоналар, жумладан Ўзавтосаноат АЖ, Ўзнефтгаз АЖ, Навоийқизилқум цемент АЖ, Навоий кон металлургия комбинати АЖ, Ўзсаноатқурилишиматериаллари АЖ ва бошқа компаниялар фаолиятида маҳсулот таннархи ҳамда маҳсулот йўқолиши (чиқими)ни камайтириш, илғор хорижий тажрибалар, шунингдек мавжуд имкониятлардан кенг фойдаланиш долзарб масалалар ҳисобланади.

Шу билан бир қаторда корхоналар фаолиятида маҳсулот таннархини халқаро стандартларга мувофиқ ҳисоблаш давр талабидир. Маҳсулот таннархини халқаро стандартларга мувофиқ ҳисоблаш учун:

Ўзбекистон Республикаси “Маҳсулот (ишлар, хизматлар) ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисидаги” Низомни ҳамда заҳиралар таннархини аниқлашга қаратилган 4-сон БҲМС “Товар-моддий заҳиралар” стандартини халқаро стандартлар талабларига мувофиқ равишда такомиллаштириш зарур;

маҳсулот таннархига кирувчи моддаларни қайта кўриб чиқиш керак. Бунинг корхона ўзларининг ҳисоб сиёсатларида маҳсулот таннархига кирувчи харажатлар элементларини белгилаб олишлари зарур;

маҳсулот (иш, хизматлар) таннархини ҳисоблашда ривожланган мамлакатларда қўлланиладиган “ҳақиқий таннархда баҳолаш”, “standart costing”, “variable costing (direct costing)”, “absorption costing”, “order costing” ва “prosses costing” каби илғор тизимларини жориш қилиш, уларнинг методологиясини ишлаб чиқиш;

Шу боис, таннархни ҳисоблашнинг илғор услубиётини жорий қилиш ўта долзарб масала ҳисобланади. Ушбу мақолада фақат қайд этилган ёндашувларнинг бир халқаси бўлган жараёнли костинг

(PROSSES COSTING) қўлланилишининг услубий масалаларини кўриб чиқамиз.

Т.А.Головина “харажатларнинг юзага келиш жойида учта маҳсулот ишлаб чиқарилади — А, В ва С. Таҳлиллар шуни кўрсатадики, таннархи юзага келиш жойида В маҳсулот бўйича А маҳсулотга нисбатан 20% кўп, С маҳсулот бўйича эса А маҳсулотга нисбатан 20 % кам. Шу боис, улар ўртасидаги алоқаларни ўрнатиш учун эквивалент миқдор А маҳсулот учун 1, В маҳсулот учун – 1,2, С маҳсулот учун эса – 0,8.”[133] коэффицентларни белгилаб олиб эквивалант сонни ҳисобга олган ҳолда маҳсулот бирлиги таннархини ҳисоблаш схемасини таклиф этади. Муаллифнинг ушбу таклифига тўлиқ қўшиламиз. Лекин, маҳсулотларнинг эквивалент бирлиги тугалланмаган ишлаб чиқаришдаги маҳсулотларни тайёр маҳсулотларга айлантиришда қўлланилиши мақсадга мувофиқ ҳисобланади.

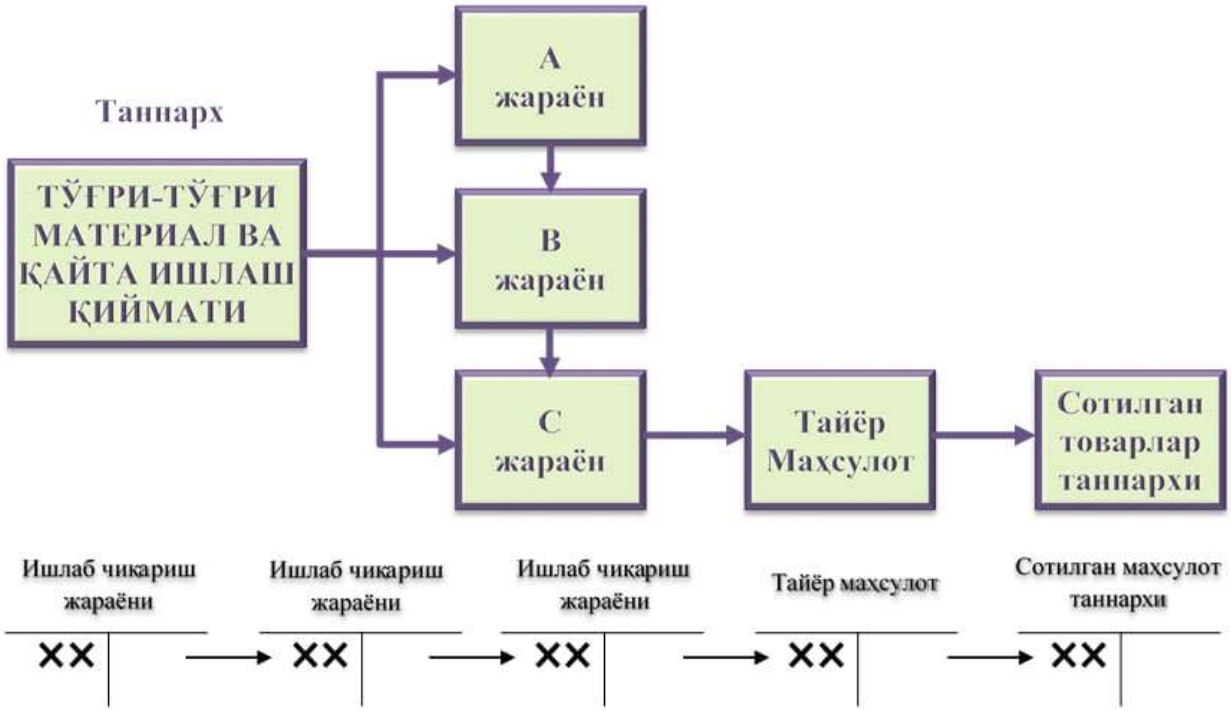
CIMA институти жараёни костинга қуйидагича таърифни беради “Жараёни костинг товарлар ёки хизматларни давом этувчи ёки такрорланувчи операциялар ёки жараёнларнинг кетма кетлиги юзага келганда қўлланиладиган усул ҳисобланади. Ҳисобот даври давомида ишлаб чиқарилган бирликлар таннархи аниқланиб, дастлабки операция ёки жараёнга қўшилади.”[134]

Жараёнли костинг кенг қўлланиладиган костинг тури ҳисобланади. Бу усулда маҳсулот таннархи маҳсулот тайёрлашнинг ҳар бир технологик жараёнида шаклланади. Буюм бир жараёндан бошқасига маҳсулот тўлиқ тайёрланмасдан ўтказилмайди. Тайёрлаш жараёни билан параллел равишда ишлаб чиқариш харажатларини жамғариш жараёни ҳам олиб борилади, яъни буюмлар таннархининг ўсиши амалга ошади. Ҳар бир технологик жараён учун тўғридан-тўғри ва билвосита харажатларни аниқлаш

[133] Головина Т.А. Выбор методики калькулирования себестоимости продукции в целях управления прибылью предприятия // Журнал "Управленческий учет" №6 год – 2006. https://dis.ru/library/701/25874/

[134] Management Accounting – Decision Management Tim Thompson presents a sample self-test question that explains what process costing does – and does not – tell us when it comes to evaluating joint products. https://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/fm_feb06_p37-43.pdf

зарур. Жараёнли костингнинг амалга ошириш кетма-кетлигини қуйидаги расмда акс эттиришимиз мумкин бўлади (4.1-расм):



4.1-расм. Жараёнли костингда таннарх шаклланиши

Буюмларнинг тайёрлик даражасини аниқлаш маълум бир қийинчиликлар билан боғлиқ. Масалан, материаллар қиймати жараённинг бошида маҳсулотга ўтказилиши, меҳнат харажатлари ва ишлаб чиқариш устама харажатлар ушбу жараёнда ўсиб боради. Шу боис, ишлаб чиқариш харажатлари костингини таннархнинг ҳар бир компоненти бўйича тузиш зарур. Бошқарув ҳисоби мақсадларида меҳнат ҳақи харажатлари ва ишлаб чиқариш устама харажатларини суммасини қамраб олувчи кўрсаткични ***қайта ишлаш қиймати*** деб аташ қабул қилинган.

Жараёнли костингда ҳам бухгалтерия ёзувлари бир-бирига ўхшайди. Лекин, бу тизимда Ишлаб Чиқариш Жараёни счёти биттадан ортиқ бўлади. Узлуксиз ҳисоб тизимидаги асосий бухгалтерия ёзувлари қуйидагилардан иборат бўлади:

1. Узлуксиз ҳисоб тизимида тўғридан-тўғри материаллар ишлаб чиқаришга чиқарилди:

Дебет Ишлаб чиқариш жараёни – А жараён.....485 648 400 сўм

Кредит Материал захиралари.....485 648 400

Асос: *Ишлаб чиқариш мақсадларида 485 648 400 сўм миқдорида тўғридан-тўғри материалларнинг ишлатилиши.*

2. Ишлаб чиқариш жараёнида тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари А жараён таннархига олиб борилди:

Дебет Ишлаб чиқариш жараёни – А жараёни.....348 524 600 сўм

Кредит Меҳнат ҳақи бўйича мажбуриятлар.....348 524 600

Асос*: А-жараёнда тўғридан-тўғри иштирок этаётган ишлаб чиқариш персоналига 348 524 600 сўм меҳнат ҳақи ҳисобланди.*

3. Билвосита меҳнат, билвосита материал, асбоб-ускуналар бўйича жамғарилган амортизация ва бошқа устама ишлаб чиқариш харажатлари А-жараёнга тақсимланган қисми:

Дебет Ишлаб чиқариш жараёни – А жараён……..115 846 345 сўм

Кредит Устама ишлаб чиқариш харажатлари……..115 846 345

Асос: *Устама ишлаб чиқариш харажатларининг тақсимлаш ставкалари асосида А-жараёнга тўғри келадиган суммаси 115 846 345 сўмни ташкил этди.*

4. Ишлаб чиқаришнинг А-жараёни якунланиб, маҳсулот қайта ишлаш учун Б-жараёнга ўтказилди:

Дебет Ишлаб чиқариш жараёни – Б жараён.....950 019 345 сўм

Кредит Ишлаб чиқариш жараёни – А жараён……950 019 345

Асос: *А-жараён якунланиб, маҳсулот таннархи билан Б-жараёнга тўлиқ ўтказилди, А-жараёнда қолдиқ қолмади. А-жараённинг таннархи (485 648 400 + 348 524 600 + 115 846 345 = 950 019 345)*

5. Ишлаб чиқариш жараёнида тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари Б жараён таннархига олиб борилди:

Дебет Ишлаб чиқариш жараёни – Б жараёни.....150 448 750 сўм

Кредит Меҳнат ҳақи бўйича мажбуриятлар.....150 448 750

Асос: Б-жараёнда тўғридан-тўғри иштирок этаётган ишлаб чиқариш персоналига 150 448 750 сўм меҳнат ҳақи ҳисобланди.

6. Билвосита меҳнат, билвосита материал, асбоб-ускуналар бўйича жамғарилган амортизация ва бошқа устама ишлаб чиқариш харажатлари Б-жараёнга тақсимланган қисми:

Дебет Ишлаб чиқариш жараёни – А жараён……..50 485 600 сўм

Кредит Устама ишлаб чиқариш харажатлари……..50 485 600

Асос: *Устама ишлаб чиқариш харажатларининг тақсимлаш ставкалари асосида Б-жараёнга тўғри келадиган суммаси 50 485 600 сўмни ташкил этди.*

7. Б-жараёнда қайта ишлаш жараёни якунланиб тайёр маҳсулот кирим қилинди:

Дебет Тайёр маҳсулот…….. 1 150 953 695 сўм

Кредит Ишлаб чиқариш жараёни – Б жараён…….1 150 953 695

Асос: *Б-жараёнинг тўлиқ таннархи аниқланиб, тайёр маҳсулот сифатида кирим қилинди, маҳсулот Б-жараёндан кейин қайта ишланмайди, барча жараёнлар якунланган ва маҳсулот тайёр маҳсулот талабларига жавоб беради. Тайёр маҳсулотнинг таннархи 1 150 953 695 сўм (950 019 345 + 150 448 750 + 50 485 600).*

Юқоридаги мисоллардан кўриниб турибдики, жараёнли костингнинг бош масалаларидан бири ҳар бир жараёндан чиқарилаётган маҳсулотнинг таннархини ҳамда жараёнда қолган маҳсулотнинг таннархини аниқлаш ҳисобланади. Агарда

захирадаги бирликлар қисман якунланган бўлса у ҳолда жараёнли костинг тизими ишлов тўлиқ якунланган ва бошқа жараёнга чиқарилган маҳсулотлар ҳамда ишлов тўлиқ якунланмаган ва ташқарига чиқарилмаган бирликларни ажратиб олиши лозим бўлади.

Амалиётда тугулланмаган ишлаб чиқаришда тўлиқ якунланмаган маҳсулот ҳам қолади. Шу боис, жараёнли костинг тўлиқ якунланган ва бошқа жараёнларга чиқарилган ҳамда қисман якунланган ва жараёндан чиқарилмаган маҳсулотларнинг таннархини фарқлаган ҳолда ҳисоблаш йўлларини кўрсата олиши лозим бўлади.

Ушбу масалаларга жавоб топишда жараёнли костингни қуйидаги бешта босқичда амалга оширишнинг услубий тартибини таклиф этамиз. (Изоҳ: Ушбу услубий тартиби биз томонидан чоп эттирилган маъруза матнида келтирилган[135]. Таклиф этилган услубий тартибнинг корхоналар амалий мисолларида қўллаш қўллаш масалаларини кўриб ўтамиз):

- **Биринчи босқич**: Бирликларнинг жисмоний миқдорини ҳисоблаш;
- **Иккинчи босқич**: Харажатлар моддалари бўйича бирлик таннархини ҳисоблаш учун эквивалент бирликлар миқдорини аниқлаш;
- **Учинчи босқич**: Ишлаб Чиқариш Жараёни счёти маълумотлари асосида харажат моддалари бўйича бирлик таннархи ҳамда жами таннархни аниқлаш;
- **Тўртинчи босқич**: Эквивалент бирлик таннархини ҳисоблаш;
- **Бешинчи босқич**: Таннархни тўлиқ якунланган бирликлар ҳамда Ишлаб Чиқариш Жараёни охиридаги бирликларга тақсимлаш.

Биринчи ва иккинчи босқичлардаги амалга ошириладиган жараёнлар 4.10-жадвалда келтирилган.

[135] 145. Ташназаров С.Н., Ташназарова Д.С. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари. Маъруза матни– Самарқанд, 2019. 230-231-б.

4.10-жадвал

Бирликларнинг жисмоний миқдори ва эквивалент бирлик ҳисоби[136]

Маҳсулот оқими	1-босқич. Жисмоний бирликлар	2-босқич. Эквивалент бирлик	
		Тўғридан-тўғри материал	Қайта ишлаш харажатлари
Бошланган ва якунланган	15800	15800	15800
Ишлаб чиқариш жараёни, охирида	2200 (50%)*	2200	1,100**
Ҳисоблаш учун асос бўладиган бирликлар	18000	18000	16900

*Бу ишлаб чиқариш жараёни охирида мавжуд бўлган бирликларга ишлов берилганлик даражасини тавсифлайди.

** 2200 жисмоний бирлик х 50% қайта ишлаш харажатларининг амалга оширилган қисми ($\frac{2200*50\%}{100\%}$=1100)

1-босқич - бирликларнинг жисмоний ва эквивалент бирликлари. Ушбу жадвалда биринчи босқичида маҳсулотлар жисмоний бирликлари ҳаракати кўрсатилди. Апрель ойида 15800 бирлик тўлиқ якунланган ва бошқа жараёнга ўтказилган, 2200 бирлик эса қисман якунланган. Қисман якунланган бирликларни тўлиқ якунланган бирликларга тенглаштириб бўлмайди. Шу боис, ишлаб чиқарилган маҳсулот бирлигини жисмоний бирликлар билан эмас, балки эквивалент бирликлар билан ўлчаш мақсадга мувофиқдир.

Олдинги жадвалда 2-қадамда кўрсатилган тўғридан-тўғри материал харажатлар учун эквивалент бирлик 18000 бирлик, қайта ишлаш харажатлари учун эквивалент бирлик 16900 бирлик эканлиги ҳисобланган. Демак, қайта ишлаш харажатларининг ½ қисми ишлаб чиқариш жараёнининг охирги қолдиғига қўшилмоқда.

[136] El Holding МЧЖ амалий мисоллари асосида

4.11-жадвалда ишлаб чиқарилган маҳсулот таннархи ҳисоботи келтирилган. Бу ҳисобот 3, 4 ва 5-босқичларни ўзида акс эттирмоқда.

4.11-жадвал

Ишлаб чиқариш корхонаси бўйича 2022 йил апрель ойида ишлаб чиқарилган маҳсулот таннархи тўғрисидаги ҳисоботи[137]

Қадамлар	**Таннарх**	**Жами**	**Шу жумладан**	
			Тўғридан-тўғри материаллар	**Қайта ишлаш харажатлари**
3-қадам	Жами харажатлар Эквивалент бирлиги	950 019 345	485 648 400 18000	464 370 945 16900
4-қадам	Эквивалент бирлик таннархи		26980,47	27477,57
5-қадам	Таннархни тақсимлаш: Якунланган ва бошқа жараёнга ўтказилган (15800 бирлик)	860437032	15800 х (26980,47+27 477,57)*	
	Ишлаб чиқариш жараёни, охирида (2200 бирлик): Тўғридан-тўғри материал	59356986	2200 х 26980,47	
	Қайта ишлаш харажатлари	30225327		1100 х 27477,57
	Жами ишлаб чиқариш жараёни охирида қолдиқ	89 582 313		
	Жами таннарх	**950 019 345**		

Жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, 4-қадамда маҳсулот эквивалент бирлигининг таннархига тенг. Бу кўрсаткич

[137] El Holding МЧЖ амалий мисоллари асосида

54458,04 дан ташкил топган (26980,47 + 27477,57). 5-қадамда эса ишлаб чиқарилган, яъни тўлиқ якунланган ва бошқа жараёнга ёки тайёр маҳсулотга ўтказилган маҳсулотларнинг таннархи 15800 х 54458,04 = 860 437 032 сўмга тенглиги аниқланган. Давр охирида тугалланмаган ишлаб чиқариш кўрсаткичи харажатларининг иккита элементи бўйича алоҳида ҳисобланган. Тўғридан-тўғри материал харажатлар бўйича 2200 бирлик х 26980.47 сўм = 59 356 986
сўм тенг. Қайта ишлаш харажатлари бўйича эса 1100 х 27477,57 = 30225327 сўмни ташкил этмоқда. 2200 бирлик 50%га тайёр бўлганлиги учун тайёр маҳсулот сифатида эквиваленти 2200 бирлик х 50 % = 1100 бирлик бўлади. Иккита элемент бўйича таннархи суммаси 89 582 313 сўм бўлмоқда. Бу апрель ойининг охирида тугалланмаган ишлаб чиқариш қолдиғини беради.

Ушбу даврда маҳсулот бирлиги таннархи костинги бошланғич захирани жорий ҳисобот даврига тақсимлашни амалга ошириш учун иккита муқобил йўл қўйилишлардан фойдаланади:

1.Ўртача салмоқли усули (АВЭКО усули) – бунда ҳисобот даврининг бошидаги тугалланмаган ишлаб чиқариш ишлаб чиқаришга тўлиқ жалб қилинган ҳамда тайёр маҳсулот таннархи ва ҳисобот даврининг охирида тугалланмаган ишлаб чиқариш қийматига киритилган деб қаралади.

2.ФИФО усули – бунда ҳисобот даврининг бошидаги тугалланмаган ишлаб чиқариш биринчи қайта ишланган ва ҳисобот даврида тугалланган маҳсулот бирлиги ҳисобланади.

Корхона фаолиятида амалга оширилган барча босқичлар натижаларини қуйидаги жадвалда умумлаштирамиз (4.12-жадвал).

4.12-жадвал

Маҳсулот таннархи ҳисоботи. 31 март билан якунланадиган ҳисобот даври. Ўртача салмоқли усул.[138]

	Кўрсаткичлар	Жами	Шу жумладан	
			Тўғридан-тўғри материал	Қайта ишлаш қиймати
	Ишлаб чиқариш жараёни, бошланғич, сўм	89952400	67464300	22488100
	Ҳисобот даври давомида қўшилган таннарх	548945300	411708975	137236325
3-қадам	**Жами ҳисобга олиш учун таннарх**	**638897700**	**479173275**	**159724425**
	Бўлинади: эквивалент бирлик		38400	37200
4-қадам	Эквивалент бирлик таннархи	16772.14	12478,47	4293.67
5-қадам	Таннархни тақсимлаш: Жорий даврда якунланган ва бошқа жараёнга ўтказилган	603797000	36000 x 16772.14	
	Ишлаб чиқариш жараёни, охирида (2400 бирлик):			
	Тўғридан-тўғри материал	29948318	2.400 x 12478.47	
	Қайта ишлаш қиймати	5152392	1.200 x 4293.66	
	Жами	35100700		
Жами ҳисобга олинган таннарх		**638897700**		

Ушбу ҳисоб-китоб маълумотларидан кўриниб турибдики, бошқа жараёнга ўтказилган маҳсулот таннархи 603797000 сўм, ишлаб чиқариш жараёни давр охирида 35100700 сўм ни ташкил этмоқда. Ушбу маълумотлар реализация қилинган маҳсулот таннархи кўрсаткичларини ҳисоблашда фойдаланилади ва охир натижада фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботларда стандартлар талабларига мувофиқ сифатли ахборотларни тайёрлашга асос бўлиб хизмат қилади.

[138] El Holding МЧЖ амалий мисоллари асосида

1-2 қадамда қилинган ҳисоб-китоб натижаларини қуйидаги жадвалда умумлаштирамиз (4.13-жадвал):

4.13-**жадвал**

Жисмоний бирлик эквивалент бирликлар ҳисоби. ФИФО усули.[139]

Маҳсулотнинг ҳаракати	***(1-қадам) Жисмоний бирлик***	***(2-қадам) Эквивалент бирлик***	
		Тўғридан-тўғри материал	***Қайта ишлаш қиймати***
Ишлаб чиқариш жараёни, бошланғич	12300 (40%)*	Жорий даврга қадар бажарилган	
Жорий даврда кирим қилинган бирликлар	26100		
Жами ҳисобга олиш учун бирлик	***38400***		
Жорий даврда якунланган ва бошқа жараёнга ўтказилган бирликлар:			
Бошланғич захиралардан	12300	-	7380**
Кирим қилинганлардан якунлангани	23700	23700	23700
Ишлаб чиқариш жараёни, охиргиси	2400 (50%)*	2400	1200**
Жами ҳисобга олинган бирлик	***38400***	***26100***	***32280***

* Тугалланганлик даражаси, фақат шу бўлим қайта ишлаш қиймати учун, яъни тугалланмаган ишлаб чиқаришдаги захиралар ҳолати тўғрисидаги маълумотлар

****** 12300 x (100%-40%) = 12300 x 60% = 7380

2.400 x 50% = 1.200

Жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, эквивалент бирликни ҳисоблаганда бошланғич захираларда фақат қайта ишлаш қиймати моддаси бўйича олинади. Бошланғич захираларнинг 60% ҳисобот даврида қайта ишланади, чунки ишламнинг 40% жорий даврга қадар олдинги ҳисобот даврида амалга оширилган.

[139] El Holding МЧЖ амалий мисоллари асосида

Бошланғич захираларнинг тўғридан-тўғри материаллар моддаси бўйича эквивалент бирлик олинмайди, чунки 12300 бирлик олдинги ҳисобот даврида ҳисобга олинган.

ФИФО усулида маҳсулот таннархи тўғрисидаги ҳисоботни тузишни 4.15-жадвалда кўриб ўтайлик:

4.15-жадвал

Ишлаб чиқариш корхонасида маҳсулот таннархи тўғрисидаги ҳисоботи. ФИФО усули [140]

	Таннарх	***Жами***	***Шу жумладан***	
			Тўғридан-тўғри материал	***Қайта ишлаш қиймати***
	Ишлаб чиқариш жараёни, бошланғич	89952400	Жорий даврга қадар амалга оширилган	
	Жорий даврда амалга оширилган харажатлар	548945300	411708975	137236325
3-қадам	Жами ҳисобга олиш учун таннарх	**638897700**		
	Бўлинади: Эквивалент бирликлар		÷26100	÷32280
4-қадам	Эквивалент бирлик таннархи		15774,29	4251,44
5-қадам	Таннархнинг тақсимланиши: Якунланган ва бошқа жараёнга ўтказилган бирликлар (23700):			
	Ишлаб чиқариш жараёни, бошланғич (12300)	89952400		
	Жорий даврда қўшилган харажатлар: Тўғридан-тўғри материал			
	Қайта ишлаш харажатлари	31375627		7380 x 4251.44$

[140] El Holding МЧЖ амалий мисоллари асосида

	Бошланғич захираларнинг жами	121328027		
	Кирим қилинган ва якунланган (23700)	474609801	23700 x (15774.29+4251.44)	
	Бошқа жараёнга ўтказилган жами таннарх	595937828		
	Ишлаб чиқариш жараёни, охирида (2400): Тўғридан-тўғри материал	37858144	2400 x 15774,29	
	Қайта ишлаш қиймати	5101728		1.200 x 4251.44
	Жами	42959872		
	Жами ҳисобга олинган таннарх	**638897700**		

* Бажарилган эквивалент бирлик

** Эквивалент бирликнинг жами таннархи 20025,73 (15774.29+4251.44)

ФИФО усулининг қўлланилишини ўрганиш учун 3.9-жадвални тўлдирилишини диққат билан ўқиш керак бўлади. Жадвалдан кўриниб турибдики, ҳисоб-китобларда биринчидан тугалланган ва бошқа жараёнга чиқарилган маҳсулотларнинг таннархи, яъни 23700 бирликнинг таннархи аниқланган ва у 595937828 сўмни ташкил этмоқда. Иккинчидан, ишлаб чиқариш жараёни охирида 2400 бирликнинг таннархи аниқланиб, у 42959872 сўм бўлган. Бунга тугалланган ва бошқа жараёнга ўтказилган маҳсулот таннархи 595937828 сўм қўшилиб, жами таннархи 638897700 сўм аниқланади ва бу кўрсаткич ишлаб чиқариш жараёни, бошланғич суммаси 89952400 сўм ва жорий даврда қўшилган таннарх 548945300 сўмлар йиғиндиси 638897700 сўмга тенг бўлиш керак. Ушбу тенглик ҳисоб-китобларнинг тўғри бажарилганлигини кўрсатади.

Ўртача салмоқли усулда маҳсулот эквивалент бирлигининг ўртача таннархи 16772.14 сўм, ФИФО усулида эса маҳсулот бирлигининг таннархи 20025.73 сўмни ташкил этмоқда. ФИФО усули ва ўртача салмоқли усул ўртасидаги асосий фарқ эквивалент

бирлик қандай ҳисобланганлиги натижасида келиб чиқади. Эквивалент бирликларни ҳисоблашга оид жадвалларни солиштириш натижасида аниқлаш мумкин:

Юқоридаги мисолимизда эквивалент ишлаб чиқарилган маҳсулот ва захиралар таннархи ўртасидаги фарқларни қуйидаги жадвалда умумлаштиришимиз мумкин (4.16-жадвал):

4.16-жадвал

Ўртача салмоқли ва ФИФО усуллари натижаларини солиштириш[141]

Кўрсаткичлар	***Ўртача салмоқли***	***ФИФО***
Бошқа жараёнга чиқарилган маҳсулот таннархи	603797000	595937828
Ишлаб чиқариш жараёни, охирида	35100700	42959872

Жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, ФИФО усулида ишлаб чиқариш жараёни, охирида бирликлар қиймати ўртача солмоқли усулга нисбатан 7859172 сўм (42959872-35100700) кўп ёки 22.39% га (7859172/35100700) кўп. Бу турли ойларда тўғридан-тўғри материаллар ва қайта ишлаш қиймати бўйича эквивалент бирлиги қиймати фарқи ҳисобидан юзага келади. ФИФО усулида эквивалент бирлиги таннархи 20025.73 (15774.29+4251.44) бўлса, ўртача салмоқли усулда 16772.14 (12478,47 + 4293,67)ни ташкил этади. Шу боис, ФИФО усулида ишлаб чиқариш жараёни охирида бирлик таннархи юқорироқ, якунланган ва бошқа жараёнга ўтказилган маҳсулот бирлиги қиймати эса пастроқ бўлади.

Юқорида келтирилган халқаро амалиётда кенг қўлланилиб келинаётган жараённи костингни корхоналар амалиётида муваффақиятли қўлланилиши маҳсулот бирлиги таннархи тўғрисида ҳаққоний ахборотларнинг шаклланишига хизмат қилади.

[141] El Holding МЧЖ амалий мисоллари асосида

4.4. Маҳсулот таннархи тўғрисидаги ҳисоботини такомиллаштириш

Маҳсулот таннархи тўғрисидаги ҳисобот муҳим ахборот манбаи ҳисобланади. Бугунги кунда ички фойдаланиш мақсадида ишлаб чиқарилаётган маҳсулот таннархи тўғрисидаги ҳисоботнинг шакллари ишлаб чиқилмаган. Кўпчилик корхоналарда ушбу ҳисобот тузилмай келаяпди. Бунинг асосий сабаби ҳисоботнинг формати йўқлиги ҳисобланади. Маҳсулот таннархи тўғрисидаги ҳисобот бу ташқи фойдаланувчиларга тақдим қилинмайдиган, фақат бошқарувчилар томонидан ички фойдаланиш мақсадида тузиладиган ҳисобот ҳисобланади. Ушбу ҳисобот орқали фойдаланувчи-бошқарувчилар маҳсулот таннархи ва унинг асосий харажатлар моддалари тўғрисида ишончли ахборотларга эга бўлади.

Бизнинг амалиётимизда 1-с бухгалтерия дастури асосида ҳисобланадиган маҳсулот бирлиги таннархи масаласини қуйидаги мисолда кўриб ўтайлик (4.17-жадвал, 4.18-жадвал).

4.17-жадвал

“Металл жиҳоз буюмлари” МЧЖнинг “6 конфора духовкали газ плитаси” маҳсулоти таннархи калькуляцияси[142]

Асосий ишлаб чиқаришнинг харажатлари	**Суммаси**
Асосий воситалар амортизацияси:	
Ишлаб чиқариш цехи бўлинмаси хизматлари	1376210.65
Иш ҳақи:	
Ишлаб чиқариш цехи бўлинмаси хизматлари	1547531.48
Электр-энергия харажатлари:	
Ишлаб чиқариш цехи бўлинмаси хизматлари	253806.12
Таббий газ:	
Ишлаб чиқариш цехи бўлинмаси хизматлари	21640.61
Хом-ашё ва материаллар:	
Газ плитаси учун бутловчи қисмлари	314502.56
Пластик оёқчалари	8263.03
Резьба ўрнатилган фитинглар	33959.01
Ресторан ва ошхоналарда фойдаланиладиган қайнатувчи плиталар учун газ горелкаси	2591418.61

[142] 2021 йил маълумотлари бўйича

Коррозияга чидамли пўлатдан қилинган кўндаланг жойлашган текис пайвандланган қувурлар	3685844.92
Темирдан ёки қотирилмаган пўлатдан ясси прокат, 3 мм дан кам бўлмаган қалинликдаги иссиқ рулонли лист	2797425.02
Умум ишлаб чиқариш харажатлар: Ишлаб чиқариш цехи бўлинмаси хизматлари	374038.38
Сув: Ишлаб чиқариш цехи бўлинмаси хизматлари	40828.49
Ягона ижтимоий тўлов: Ишлаб чиқариш цехи бўлинмаси хизматлари	185703.77
Жами	**13231172.65**

4.18-жадвал

“Металл жиҳоз буюмлари” МЧЖнинг ишлаб чиқарилган маҳсулотлари таннархи[143]

Номи	Режали таннарх	Ҳақиқий таннарх	Фарқланиши
1. 6 конфора духовкали газ плитаси	16000000.00	13231172.65	-2768827.35
2.Овқатлар учун тепсиси, б-стд.	1500000.00	1114538.67	-385461.33
3. Обшивкали Қозон, 60 л, н-стд.	19000000.00	14816924.57	-4183075.43
4. Бошқа маҳсулотлар шартли равишда умумий суммада	384852780.00	322398023.13	-62454756.87
Жами	**421352780.00**	**336743734.45**	**-84609045.55**

“Металл жиҳоз буюмлари” МЧЖ корхонаси 1 с дастури асосида маҳсулот таннархини ҳисоблашда қуйидаги услубий тартиб қўлланилган.

1-қадам. Ҳар бир маҳсулот кесимида таннархи элементлари бўйича режали таннархи ҳисобланади. Бу жараёнга иқтисодчилар, муҳандислар, бухгалтерлар ва менежерлар жалб қилинади.

[143] 2021 йил маълумотлари бўйича

2-қадам. Таннархни тақсимлашнинг ставкаси (коэффициенти) (К) аниқланади. Бунинг учун таннархнинг ҳар бир элементи бўйича ҳақиқий харажатлар (ҲХ) умумий режа таннархига (УРТ) бўлинади.

$$\mathbf{К} = \frac{\text{ҲХ}}{\text{УРТ}} \quad (3.4)$$

Масалан, корхонанинг электр-эенгия бўйича ҳақиқий харажатлари олинган счет-фактур бўйича 25400648 сўмни ташкил этди. Тақсимлаш коэффицентини аниқлаймиз:

$$\frac{6683919.15}{421352780} = 0.015863$$

3-қадам. Олинган кўрсаткич ушбу маҳсулот бўйича режали таннархга (РТ) кўпайтирилади. Чиққан натижа, таннарх калькуляциясига киритилади. Масалан, 6 конфора духовкали газ плитасига электр-энергия харажатларининг тақсимланган суммаси қуйидаги сумани ташкил этади:

16000000 x 0.015863 = 253806.12 сўм

4-қадам. Ҳақиқий таннархга киритилган сумма билан режали таннарх суммаси ўртасидаги фарқ аниқланиб, тегишли бухгалтерия ёзувлари асосида бухгалтерия счётларидаги ёзувларга тўғирлашлар киритилади. Юқоридаги мисолда фарқланиш суммаси 6 конфора духовкали газ плитаси бўйича қуйидаги суммани ташкил этади:

13231172.65 - 16000000.00 = -2768827.35 сўм

Ушбу амалдаги услубий тартиб айрим камчиликлардан холи эмас. Уларга қуйидагиларни киритсак бўлади.

Биринчидан, таннархнинг ҳар бир элементи бўйича ҳақиқий харажатлар (ҲХ)нинг умумий режа таннархига (УРТ) бўлиниши бизнинг фикримизча иқтисодий мазмунга эга эмас, деб ўйлаймиз. Бу кўрсаткич таннархи элементлари бўйича харажатлар суммаларининг умумий режа таннархидаги ҳиссасини беради. Бу кўрсаткич маълум бир ҳолатани тавсиф этмайди.

Иккинчидан, харажат моддалари маҳсулот таннархига режадаги ҳиссасига қараб олиб борилган. Харажатларни тақсимлашда сабаб-оқибат тамойилига етарли даражада риоя қилинмаган. Сабаб-оқибат тамойига мувофиқ қайсидир маҳсулот бошқаларига нисбатан маълум турдаги харажатларни кўпроқ

истеъмол қилса, ушбу омил харажатларни тақсимлашда етарли даражада ҳисобга олиниши лозим. Қайсидир маҳсулот, масалан электр-энергия харажатларини бошқасига нисбатан кўпроқ истеъмол қилади, лекин амалдаги тартибда коэффициент асосида ушбу маҳсулотнинг режадаги таннархи асосида тақсимланади. Натижада, ҳақиқий истеьмол инобатга олинмай қолади. Бу эса ўз навбатида маҳсулотларнинг таннархининг тебраниши ўртасидаги фарқни оширади ҳамда ҳар маҳсулотнинг реал ҳақиқий таннархини аниқлаш имкониятини бермайди.

Учинчидан, халқаро стандартларга мувофиқ тўғридан-тўғри материал харажатлар, тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари маҳсулот таннархига бевосита олиб борилиши керак. Ушбу харажатлар маҳсулот таннархига режа бўйича эмас, балки ҳақиқий амалга ошгани бўйича маҳсулот таннархига олиб борилади. Умумзавод ҳамда умумцех харажатларидан иборат устама ишлаб чиқариш харажатлари (УИЧХ) эса бюджетлаштирилган (режали) ставкаси бўйича тақсимланади. Фақат ой охирида устама ишлаб чиқариш харажатлари бўйича ортиқча тақсимланган ёки тақсимланмай қолган УИЧХлар маълум пропорциялар асосида қайта тақсимланади. Юқоридаги ҳисоб-китобларда ушбу халқаро стандартлар қоидаларига етарли даражада инобатга олинмаган. Худди ушбу ҳолатларни 2 ва 3-иловаларда келтирилган ҳисоб-китобларда ҳам кўришимиз мумкин бўлади.

Қайд этилган камчиликларни бартараф этиш мақсадида халқаро стандартларга уйғун бўлган тизимни яратиш ўта муҳим аҳамият касб этади. Хорижий тажрибаларда буюртмали костинг ва жараёнли костинг тизимлари кенг қўлланилади. Ушбу тизимларда тўғридан-тўғри материал харажатлар ҳамда тўғридан тўғри меҳнат харажатлари ҳақиқий, устама ишлаб чиқариш харажатлари эса бюджетлаштирилган (режали) миқдори олиниши кўзда тутилган.

Бюджетлаштирилган устама ишлаб чиқариш харажатлар деганда, устама ишлаб чиқариш харажатларнинг ишлаб чиқариш ҳажми ва бошқа омилларни ҳисобга олган ҳолда режалаштирилган миқдори тушунилади.

Бюджетлаштирилган УИЧХларни тақсимлашни бир қанча қадамларда амалга ошириш мақсадга мувофиқ ҳисобланади:

Биринчи қадам, устама ишлаб чиқариш харажатлари ҳар бир моддалари бўйича режалаштирилади ва харажатларни костинг қилишнинг анъанавий тизими устама харажатларни тақсимлашнинг турли хил тақсимлаш базалари танланади. Тадқиқотлар асосида корхоналарда бўлиши мумкин бўлган устама ишлаб чиқариш харажатлари ва уларнинг оптимал танлаш базаларини қуйидаги жадвалда расмийлаштирамиз (4.19-жадвал).

4.19-жадвал

Бюджетлаштирилган устама ишлаб чиқариш харажатларни тақсимлаш базалари[144]

Устама харажатлар	**Биринчи босқичда тақсимлаш базаси (харажат омили)**
Билвосита фойдаланилган хом-ашё ва материал	Фойдаланиши режалаштирилган билвосита хом-ашё ва материаллар
Билвосита фойдаланилган меҳнат ҳақи харажатлари	Фойдаланиши режалаштирилган билвосита меҳнат ҳақи харажатлари
Харид қилинган барча турдаги энергия ва ёқилғи харажатлари	Фойдаланиши режалаштирилган энергия ва ёқилғи харажатлари (ўлчаш асбоб ускуналари маълумотлари, техникаларнинг пасторти бўйича 1 соатида истеъмол қобилияти)
Амортизация, мол-мулк солиғи, асбоб-ускуналарни суғурта қилиш	Асосий воситаларнинг қиймати
Ишлаб чиқаришда фойдаланиладиган бино, машина ва асбоб-ускуналар иш ҳолатида сақлаш харажатлари (техник кўрик ва қаров, ўртача, жорий ва мукаммал тузатиш харажатлари)	Асосий воситаларнинг қиймати
Ишлаб чиқариш воситалари ижараси, коммунал хизматлар ҳамда бино суғуртаси	Майдон, бино ҳажми

[144] Адабиётлар тадқиқоти асосида муаллиф томонилдан тузилган

Ишчиларга коммунал хизматларни қоплаб бериш, озиқ-овқат, ишчиларни овқатлантириш, ишчиларга бериладиган уй-жой ижара ҳақини тўлаш харажатлари, текин бериладиган ва буюмлар қиймати, чой кофе ва сув харажатлари	Ишчиларининг сони
Ишлаб чиқариш ходимларини ишга олиб келиш, олиб-кетиш транспорт харажатлари	Ишчиларининг сони
Ишлаб чиқариш (заводдаги) маъмурияти харажатлари	Ишчиларнинг сони

Бу тақсимлаш базалари **биринчи тақсимлаш кўрсаткичлари** ҳисобланади.

Иккинчи қадамда, юқоридаги тақсимлаш базалари асосида устама ишлаб чиқариш харажатлари бўлимларга тақсимланади. Ташкилотларда ишлаб чиқариш нуқтаи назаридан бўлимларни иккита категорияга ажратиш мумкин бўлади: ишлаб чиқариш бўлимлари ва хизмат кўрсатувчи бўлимлар.

Ишлаб чиқариш бўлимларида ишлаб чиқариш жараёни амалга ошади, яъни маҳсулот яратилади. Ишлаб чиқариш бўлимларига цехлар, бўлинмалар, участкаларни киритиш мумкин. Ишлаб чиқариш бўлимларида маҳсулотга ишлов бериш жараёнини бир қанча босқичларга ажратиш мумкин. Масалан, эритиш, қуйиш, териш, бутлаш ва бошқа жараёнларни келтириш мумкин. Ишлаб чиқариш бўлимларида маҳсулот таннархи шаклланади. Шунинг учун таннарх заррачаси ишлаб чиқариш бўлимларига бевосита ёки билвосита алоқадор бўлишидан қатъий назар маҳсулот таннархига келиб тушади. Бевосита харажатлар тўғридан-тўғри маҳсулот таннархига олиб борилса, устама ишлаб чиқариш харажатлари билвосита алоқадор бўлганлиги учун тақсимлаш йўли билан олиб борилади.

Хизмат кўрсатувчи ёки сервис бўлимлари ишлаб чиқаришга хизмат кўрсатади. Ушбу бўлимларсиз ишлаб чиқариш бўлимлари

фаолият кўрсата олмайди. Хизмат кўрсатувчи бўлимларга корхонанинг ошхонаси, омборхона, техник хизмат кўрсатиш бўлими, ишлаб чиқариш маъмурияти, компьютер бошқаруви бўлими, тиббиёт бурчаги, заводдаги хўжалик бўлими ва бошқа хизмат кўрсатувчи бўлимларни киритиш мумкин. Ушбу бўлимлар ишлаб чиқариш бўлимларига ва бири-бирига хизмат кўрсатади. Уларнинг хизматлари ишлаб чиқариш бўлимлари самарали ишлашини таъминлайди.

Ушбу қадамда УИЧХлари асосли тақсимлаш базалари бўйича тақсимлаш натижасида ҳар бир бўлимга тўғри келадиган устама ишлаб чиқариш харажатлари юзага келади.

Учинчи қадамда, хизмат кўрсатувчи бўлимларга тўғри келадиган устама ишлаб чиқариш харажатлари ишлаб чиқариш бўлимларига қайта тақсимланади. Бунинг асосий сабаби шундан иборатки, хизмат кўрсатувчи бўлимларда ишлаб чиқариш бўлмайди, уларда маҳсулот, яъни таннарх объекти мавжуд эмас. УИЧХларини қайта тақсимлашда ҳисоб сиёсатига мувофиқ корхона бир қанча усуллардан, масалан тўғридан-тўғри, қайта тақсимлаш, қадамба-қадам тақсимлаш, тенгламалар усули ва бошқа самарали усуллардан фойдаланиш мумкин. УИЧХларни қайта тақсимлашда тақсимлашда тақсимлаш базаси сифатида хизмат кўрсатувчи бўлимларнинг фаолиятини тавсифловчи миқдор кўрсаткичлар танланиши мумкин. Буларга техник хизмат кўрсатиш соатлари, ходимларнинг сони, омборхонада буюртмалар сони, ишлаб чиқаришни бошқарувчи компьютерлар иш соатлари, тиббиёт муолажалари сони ва бошқа кўрсаткичларни киритиш мумкин бўлади. Бу кўрсаткичлар **иккинчи тақсимлаш базаси.** Иккинчи тақсимлаш базаси асосидаги кўрсаткичлар бўйича харажатлар тақсимланиши натижасида ҳар бир ишлаб чиқариш бўлимида харажатлар тўлиқ шаклланиб бўлади.

Тўртинчи қадамда устама харажатларни маҳсулотлар турлари бўйича тақсимлаш амалга оширилади. Бунда **учинчи тақсимлаш базаси** танланади. Бунда тақсимлаш базаси сифатида асосий ишлаб чиқариш ишчиларининг иш соатлари (меҳнат-соатлари), асбоб-ускуналар иш соатлари (машина-соат), асосий ишлаб чиқариш

ишчиларининг меҳнат ҳақи суммалари олиниши мумкин. Бошқа тақсимлаш базалари ҳам қўлланилиши мумкин: материал харажатлар, тайёр маҳсулотлар бирлиги миқдори ва бошқалар.

Устама харажатларни тақсимлаш ставкасини аниқлаш формуласи:

$$\textbf{\textit{Устама харажатларни тақсимлаш ставкаси}} = \frac{\text{Устама харажатлар}}{\text{тақсимлаш базаси (харажат омили)}} \quad (4.2)$$

Бу формула таннархни калкуляция қилишнинг анъанавий ва функционал тизимларининг хар қандай босқичида қўлланилади.

Корхонанинг амалий мисолида кўрадиган бўлсак, корхонада 15000 бирлик маҳсулот ишлаб чиқариш учун ҳар бирига тўғридан-тўғри 2 соат ишлаб чиқариш ишчиларининг иш соатлари сарфлаш бюджетлаштирилган. Жами бюджетлаштирилган устама харажатлар $138.000 ташкил этади. Устама харажатларни тақсимлаш ставкаси ҳисобланади:

$$\frac{\text{Жами бюджетлаштирилган устама харажатлар}}{\text{Жами бюджетлаштирилган тўғридан тўғри иш соатлари}} = \frac{\$138.000}{30.000} = \$4{,}60$$

Ҳисобот йилида барча бўлимларга оид бўлган ҳамда тақсимланиши лозим бўлган бюджетлаштирилган устама харажатлари тўғрисидаги маълумотлар келтирилган. Компания учта ишлаб чиқариш ҳамда иккита хизмат кўрсатувчи бўлимлардан ташкил топган. Маҳсулот ишлаб чиқариш билан учта цех шуғулланади. Омборхона ва техник хизмат кўрсатиш бўлими бошқа бўлимларга хизмат кўрсатади. Компания саккизта категориядаги устама харажатларга эга, қайсики бу харажатлар бешта бўлимга тақсимланади. Биринчи иккита харажатлар, яъни билвосита меҳнат ва билвосита материал бўлимларда ишлатилишига қараб тақсимланган. Айрим харажатлар, жумладан амортизация харажатлари махсус идентификациялаш орқали тақсимланади. Иситиш, ёритиш ва энергия харажатлари эса эгаллаб турган майдондаги ҳиссасига қараб тақсимланган (4.20-жадвал).

4.20-жадвал

Корхонанинг 2021 йилда бюджетлаштирилган устама харажатлари[145]

Устама ишлаб чиқариш харажатлари суммалари ва ставкалари	Хизмат кўрсатувчи бўлимлар		Ишлаб чиқарувчи бўлимлар			Жами
	Техник хиз.кўрсатиш бўл.	Омбор	№1 цех	№2 цех	№3 цех	
Биринчи тақсимлаш базаси бўйича тақсимлангандан кейинги УИЧХ суммалари	90450700	55378600	254848900	189725800	58348945	648752945
Иккинчи тақсимлаш базаси бўйича тақсимлангандан кейин УИЧХ суммалари			342346480	233474590	72931875	648752945
Учинчи тақсимлаш базаси			10800 маш. с	7750 маш. соат	9350 мех/соат	
Бюджетлаштирилган устама харажатлар ставкаси			31698,75 сўм/маш. соат	30125,75 сўм/маш. соат	7800,20 сўм /т.тўғри мех.соат	

Бешинчи қадам. Юқорида аниқланган бюджетлаштирилган УИЧХларини тақсимлаш ставкалари асосида маҳсулот таннархига олиб борилади. Биринчи цехда бир бирлик маҳсулотни ишлаб чиқариш учун 3.5 машина соат, иккинчи цехда эса 2.8 машина соат,

[145] Металл жиҳоз буюмлари МЧЖ корхонаси мисолиди. 2021 йил

учинчи цехда эса 4.1 меҳнат соат сарфланади. У ҳолда маҳсулот бирлигига олиб бориладиган УИЧХлари қуйидагича тақсимланади (4.21-жадвал).

4.21-**жадвал**

Ишлаб чиқариш корхонасида маҳсулот бирлигига тақсимланган устама ишлаб чиқариш харажатлари

Кўрсаткич	**1-цех маҳсулот**	**2-цех маҳсулот**	**3-цех маҳсулоти**
УИЧХларнинг маҳсулот таннархига олиб борилиши	31698.75 сўм х 3.5 машина соат = 110945.63 сўм	30125,75 сўм х 2.8 машина соат = 84352.10 сўм	7800,20 сўм х 4.1 меҳнат соат = 31980.82 сўм

Бу таннархга олиб бориладиган суммалар режа ҳисобланади. Ҳисобот даврининг охирида ҳақиқатда амалга оширилган сумма бюджетлаштирилган УИЧХ суммаси билан солиштирилади. Ҳақиқатдаги сумма бюджетлаштирилган сумма билан солиштирилганда фарқ юзага келиш мумкин. Агар ҳақиқатдаги сумма бюджетлаштирилган суммадан катта бўлса у ҳолда тақсимланмаган қолган УИЧХлари юзага келади. Агарда ҳақиқатдаги сумма бюджетлаштирилган суммадан кичик бўлса, у ҳолда ортиқча тақсимланган УИЧХлари аниқланади. Бу суммалар белгиланган тартибда реализация қилинган маҳсулот таннархига олиб борилади.

Ушбу услубий тартиб бир қанча афзалликларга эга. **Биринчидан**, харажатларни уларнинг юзага келиш омили асосида тақсимлаш имкониятини беради. Ҳар бир харажат заррачасини унинг юзага келиш сабаб-оқибати асосида тақсимлашга асосланади. Бу эса объектларининг таннархини аниқроқ ҳисоблаш, шунингдек цехлар, бўлимлар ва маҳсулотнинг таннархлигини аниқлаш ҳамда таннархга оид қарорлар қабул қилишда қўл келади. **Иккинчидан**, УИЧХларни режалаштириш маҳсулот таннархи жараёнини аниқлашни тезлаштиради. Маҳсулот таннархини аниқлашда ҳисобот даврининг тугаши кутилмайди, яъни ҳақиқий таннарх юз бериш

вақтидан қатъий назар режалаштирилган ставкалар бўйича маҳсулот таннархи шакллантирилади.

Тадқиқотимиз давомида маҳсулот таннархи тўғрисидаги ҳисоботнинг услубий масалаларини кўриб ўтамиз.

Маҳсулот таннархи ҳисоби иқтисодиётнинг тармоқларида ўзига хос хусусиятларга эга. Ч. Хорнгрен[146] дарслигида бошқарув ҳисоби мақсадларида бизнес секторларини қуйидаги учта гуруҳга ажратади: ишлаб чиқариш, савдо ва хизмат кўрсатиш сектори

Ишлаб чиқариш секторидаги компаниялар материал ва бутловчи буюмларни харид қилиб олади ва улардан турли кўринишдаги тайёр маҳсулотларни ишлаб чиқаради. Бундай турдаги компанияларда битта ёки бир нечта турдаги захираларга эга бўлишлари мумкин:

1. **Тўғридан-тўғри материал захиралар.** Булар захирадаги материаллар бўлиб ишлаб чиқариш жараёнида фойдаланиш учун мўлжалланган (масалан, автомобиль ишлаб чиқариш учун бутловчи қисмлар ва метариллар);

2. **Ишлаб чиқариш жараёнидаги захиралар**. Бу ишлаб чиқариш жараёнига олинган ва ҳали ишлаб чиқариш жараёни тугалланмаган захиралардир (масалан, автомобиль ишлаб чиқаришда автомобиллар бир қанча ишлаб чиқариш жараёнидан ўтади). Бу тугалланмаган ишлаб чиқариш ҳам деб аталади.

3. **Тайёр маҳсулотлар захираси**. Бу ишлаб чиқариш жараёни якунланган, захира барча ишлаб чиқариш циклини ўтаган ҳамда сифат талабларига жавоб берадиган, сотиш учун мўлжалланган, лекин ҳали сотилмаган тайёр маҳсулотлардир.

Ушбу учта турдаги захиралар боғлиқлигини қуйидаги 4.2-расмда ифодалаш мумкин:

[146] Horngren, Charles T.,Cost accounting : a managerial emphasis / Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, Madhav V. Rajan. -- 14th ed. 2012. 36-p.



4.2-расм. Захиралар турлари

Маҳсулот таннархи деганда, бу савдо корхоналарида товарларни харид қилиш, ишлаб чиқариш корхоналарида эса маҳсулотни ишлаб чиқиш харажатлар тушунилади. Ушбу таърифга асосланиб қуйидаги тенгликни келтириб чиқариш мумкин:

Маҳсулот таннархи = Ишлаб чиқариш харажатлари (3.6)

Савдо корхоналарида товарлар қайта сотиш учун харид қилинади. Савдо жараёнида улар қайта ишланмайди. Натижада, ушбу жараёнда уларнинг харид қиймати ўзгармайди ёки кам даражада ўзгаради. Товарларни харид қилиш билан боғлиқ харажатлар уларнинг таннархига киритилади.

Маҳсулот таннархининг шаклланишини босқичларга бўлишдан мақсад, *биринчидан*, захиралар ҳаракатининг молиявий натижалар шаклланишига таъсирини аниқ акс эттириш ва *иккинчидан*, бутун бухгалтерия ҳисоби тизимининг ҳар бир босқичида захиралар таннархи шаклланиши ва ўсишини аниқлашга устувор аҳамиятни қаратишга эришиш ҳисобланади.

Юқоридаги маълумотлар асосида корхонанинг тайёр маҳсулотлар таннархи тўғрисидаги ҳисоботини бошқарув ҳисоби мақсадларида тузиш мумкин бўлади (4.22-жадвалга қаранг).

4.22-жадвал

“Stainless-Steel Samarkand” МЧЖ ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулот таннархи тўғрисидаги ҳисоботи[147] (сўмда)

А. Жами ишлаб чиқариш харажатлари

Кўрсаткичлар	**Сатр коди**	**1-устун**	**2-устун**
Фойдаланилган тўғридан-тўғри материал (011+012-014):	**010**		485 648 400
1 январь ҳолатига материал қолдиғи	**011**	58 277 808	
Қўшилади: Материал хариди	012	470 327 471	
Фойдаланишга мўлжалланган материал	013	528 605 279	
Айирилади: 31 декабрь ҳолатига материал қолдиғи	014	42 956 879	
Бевосита меҳнат	020		301 841 114
Устама ишлаб чиқариш харажатлари (031+032+033+034+035+036):	**030**		162 529 831
Билвосита материал	031	38 088 305	
Билвосита меҳнат	032	35 486 927	
Техник хизмат кўрсатиш ва таъмирлаш	033	15 345 645	
Электр-энергияси	034	28 428 645	
Амортизация (завод биноси ва асбоб-ускуналар).	035	32 345 400	
Бошқа харажатлар	036	12 834 909	
Жами ишлаб чиқариш харажатлари (020+030+040)	**040**		**950 019 345**

Б. Эквивалент бирлик ва жами тайёр маҳсулотлар таннархи

Маҳсулот таннархи кўрсаткичлари	**Сатр коди**	**Жами ишлаб чиқариш харажатлари**	**Тўғридан тўғри материал**	**Қайта ишлаш харажатлари**
Жами харажатлар	050	950 019 345	485 648 400	464 370 945

[147] Корхона 2021 йил маълумотлари асосида муаллиф ишланмаси

Эквивалент бирлиги, дона	051		18000	16900
Эквивалент бирлик таннархи	052		26980,47	27477,57
Таннархни тақсимлаш: Якунланган ва бошқа жараёнга ўтказилган (15800 бирлик) (061+062)	060	860 437 032	15800 х (26980,47 +27477,57)*	
Давр охирида тугалланмаган ишлаб чиқаришдаги захира таннархи	070	89 582 313		
Тўғридан-тўғри материал (2200 бирлик)	071	59 356 986	2200 х 26980,47	
Қайта ишлаш харажатлари (1100 бирлик)	072	30 225 327		1100 х 27477,57
Жами таннарх (060+070)	080			**950 019 345**
Қўшилади: Давр бошида тугалланмаган ишлаб чиқаришдаги захира таннархи	090			**0**
Тайёр маҳсулот таннархи (080+090-070)	100			860 437 032

Ушбу ҳисобот маҳсулот таннархига оид кўрсаткичлар асосида корхона фаолиятини таҳлил қилиш имконини беради. Ушбу тавсия этилган ҳисобот бир қанча хусусиятларга эга. Таёр маҳсулотлар таннархи молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботда (4-илова) сотилган тайёр маҳсулотлар кўрсаткичини ҳисоблаш учун асос бўлиб хизмат қилади.

Биринчидан, ҳисобот корхона ҳисоб сиёсати билан тасдиқланади. Шу боис ҳар бир корхона биз тавсия этаётган шаклга маълум ўзгартиришларни киритиши мумкин бўлади.

Иккинчидан, ушбу ҳисобот маҳсулот таннархининг халқаро стандартларга мувофиқ таркибий қисмларни баён қилинаяпди. Жумладан материал харажатлар (010-сатр), бевосита меҳнат (020-сатр), устама ишлаб чиқариш харажатлари (030-сатр), жами ишлаб чиқариш харажатлари (040-сатр), жами ишлаб чиқариш харажатларининг материал харажатлар ва қайта ишлаш таннархи кесимидаги суммаси (050-сатр), эквивалент бирлик таннархи (052-сатр), якунланган тайёр маҳсулот таннархи (060-сатр), ишлаб чиқариш жараёни охиридаги захиралар таннархи (070-сатр), жами таннархи (080-сатр), тайёр маҳсулотлар таннархи (100-сатр) сатрлари киритилди. Ҳисобот асосида фойдаланувчиларда якунланган тайёр маҳсулотлар таннархи ҳамда давр охирида тугалланмаган ишлаб чиқаришдаги захиралар таннархини баҳолаш имконияти юзага келади. Бу эса сифатли қарорлар қабул қилишда асос бўлади

Учинчидан, ушбу ҳисобот эквивалент бирлик таннархи асосида маҳсулот таннархини (ФИФО ёки ўртача салмоқли усул) ҳисоблашга асосланади. Бу эса маълумотларни баланс ҳамда молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот маълумотлари билан солиштириш имкониятини беради.

Маҳсулот таннархи кўрсаткичларини бухгалтерия счётларида акс эттириш муҳим аҳамият касб этади. Чунки, ҳисобот учун маълумотлар бухгалтерия счётларидан олинади. Бухгалтерия счётларини юритиш тартиби корхона таннархи ҳисобини юритишнинг тизимларига боғлиқ бўлади. *Маҳсулот ишлаб чиқариш типи*, *қўлланиладиган тизими* ва *маҳсулот типи* боғлиқлигини қуйидаги жадвалда келтириш мумкин (4.23-жадвал)**.**

4.23-жадвал

Маҳсулот ишлаб чиқариш фаолияти ва таннарх ҳисоби тизими[148]

Ишлаб чиқариш типи	***Таннарх ҳисоби тизими***	***Маҳсулот типи***
Ишларни амалга ошириш Касалхоналар, уй жой қурилиши, консалтинг фирмалари	Буюртмали (иш) костинг	Оддий
Комплекс ишлаб чиқариш Мебел ишлаб чиқариш	Асосан буюртмали (иш) костинг	Турли хил маҳсулотлар
Давом этувчи (такрорий) ишлаб чиқариш Компьютер терминали, вилосипед, кийим-бош	Асосан жараёнли костинг (операцион)	Кўп бўлмаган янги маҳсулот
Жараёнли давом этувчи оқим Нефтни қайта ишлаш, краска, химия	Жараёнли костинг	Стандартлашган

Ушбу жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, турли компаниялар ишлаб чиқаришнинг хусусиятларидан келиб чиқиб бошқа бошқа таннарх ҳисоби тизимини танлайди. Биринчи типдаги корхоналар бу ҳар бир мижозга индивидуал ёндашган ҳолда унинг буюртмасидан келиб чиқиб иш бажаради. Ҳар бир индивидуал иши бошқа бажарган ишларидан фарқ қилади. Ҳар бир бажарилган иш индивидуал маҳсулот деб қаралади. Ушбу типдаги ишлаб чиқаришларга консалтинг фирмалари ишлари, қурилиш шартномалари бўйича бажарилган ишлар, нашриёт хизматлари, тиббиёт хизматларига доир ишларни мисол келтириш мумкин. Бундай ишларни бажарувчи фирмалар *буюртмали (иш) костинг* тизимини қўллайди. Ҳар бир буюртма (иш)нинг таннархи алоҳида ҳисобланади.

[148] Адабиётларни тадқиқ қилиш асосида муаллиф томондан тузилган

Иккинчи типдаги ишлаб чиқариш бу бир комплект маҳсулот учун зарур компонентларни ишлаб чиқарувчи корхоналар бўлиб, турли хил қисмлар йиғилиб битта комплект маҳсулотни ташкил этади. Мисол учун, мебель ишлаб чиқарувчи корхоналарда турли хил қисмлар йиғилиб стол, стул ва гарнитур ишлаб чиқилади. Бунда барча компонентлар таннархи йиғилиб комплектнинг таннархи чиқарилади. Ушбу корхоналар асосан *буюртмали (иш) костинг* тизимини қўллашади. Буюртмали костингда ҳар бир буюртма ёки ишлар бўйича харажатлар алоҳида ҳисобга олиб борилади. Устама ишлаб чиқариш харажатлари буюртмалар бўйича тақсимланади.

Давом этувчи (такрорий) ишлаб чиқаришга одатдаги кўпчилик бир турдаги ёки бир неча турдаги маҳсулотларни ишлаб чиқаришни киритиш мумкин.. Ишлаб чиқилган маҳсулот шартнома бўйича харидорларга сотилади. Ушбу типдаги ишлаб чиқаришда маҳсулотга бир ишлаб чиқариш жараёндан кейинги жараёнга ўтиш орқали технологик ишлов амалга оширилади ва охирги босқичда тайёр маҳсулот юзага келади. Натижада, ҳар бир технологик жараёнда харажатларни алоҳида юритишга имконият ва зарурият туғилади. Таннархни ҳисобга олишнинг бу тизими *жараёнли костинг* деб аталади. Юқоридаги қайд қилинган ишлаб чиқаришларда асосан жараёнли костинг қўлланилади.

Кейинги типдаги ишлаб чиқариш жараёнли давом этувчи оқим деб аталади. Бу типдаги ишлаб чиқариш буюртмали ишлаб чиқаришга оппозит ҳисобланади. Бу битта ёки бир хил турдаги маҳсулотларни ишлаб чиқарувчиларни киритиш мумкин. Бу типдаги корхоналар жараёнли костинг тизимини қўллайди. Буларга мисол қилиб бўёқ ишлаб чиқариш, ун чиқариш, ёғ рафинатини киритиш мумкин.

V БОБ. САВДО ВА МЕҲМОНХОНА ХИЗМАТЛАРИ САМАРАДОРЛИГИ КЎРСАТКИЧЛАРИ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

5.1. Иқтисодий самарадорлик тушунчаси таърифи ва ўзига хос хусусиятлари (Тошназарова Н.С.)

2022 - 2026 йилларга мўлжалланган янги Ўзбекистоннинг тараққиёт стратегиясида “Иқтисодиётни электр энергияси билан узлуксиз таъминлаш ҳамда «Яшил иқтисодиёт» технологияларини барча соҳаларга фаол жорий этиш, иқтисодиётнинг энергия самарадорлигини 20 фоизга ошириш” вазифасининг қўйилиши иқтисодий ресурслардан самарали фойдаланишни тақозо этади.

Иқтисодий самарадорлик иқтисодий категориядир. Иқтисодиёт фани ва амалий иқтисодиётнинг асосий мақсади ҳам иқтисодий самарадорликка эришиш ҳисобланади. Иқтисодиёт фани вужудга келгандан буён иқтисодий самарадорлик масалалари ўрганилган. Иқтисодиётнинг глабаллашуви, инновацион иқтисодиёт, рақамли иқтисодиётга ўтиш шароитида ҳамда илғор хорижий тажрибалардан самарали фойдаланиш, халқаро стандартларни жорий қилиш иқтисодий самарадорликни янгича тавсифлашни зарурият қилиб қўймоқда. Аксарият таърифларда иқтисодий самарадорлик олинган натижаларнинг сарфланган ресурслар нисбати билан баҳоланиши эътироф этилган. Иқтисодий самарадорлик тушунчаси кенг қиррали тушунча, уни ягона таъриф билан изоҳлаш ёки маълум бир кўрсаткичлар ва ўлчагичлар билан ифодалаш мураккаб масала. Лекин, бугунги кунда такомиллашган таърифга зарурият мавжуд. Унинг барча хусусиятларини ўзида мужассамлаштирилган таъриф керак. Бунинг учун эса мавжуд таърифларни таҳлил қилиш, уларни гуруҳлаш, улардаги кучли жиҳатлари ва камчиликларини қайд қилиш, хориж тажрибасини ўрганиш ва мукаммаллашган таъриф ишлаб чиқиш мақсадга мувофиқ ҳисобланади.

Иқтисодий самарадорлик кўрсаткичи бу кўп қиррали, мараккаб иқтисодий категория бўлиб, бугунги кунда ушбу категориянинг барча томондан якдиллик билан қабул қилинган ягона таърифи

мавжуд эмас. Шу боис, мукаммал таърифни яратишга бўлган тадқиқотлар албатта керак.

Тадқиқот ишида йирик иқтисодчи олимлар Қ.Х.Абдураҳмонов [2004], А.Ўлмасов [2014], А.Ваҳобов [2016], Ш.Ш. Шодмонов [2016], М.Қ.Пардаев [2007][149] ишлари тадқиқ этилди. Уларнинг иқтисодий самарадорликка берган таърифлари ўрганилди. Бундан ташқари тадқиқот ишида халқаро стандартлар ва хорижий иқтисодчи олимлар, жумладан С.Д. Предыбайло [2015], О.Е. Оборина [2020], Dheeraj Vaidya [2022] ва B. Jovanovic ларнинг [2022][150] қарашлари, берган таърифлари атрофлича таҳлил қилинди. Ушбу олимларнинг иқтисодий самарадорликка берган таърифлари улардаги асосий ғояларга қараб бир қанча ёндашувларга бўлинди. Ушбу таърифларнинг мазмун ва моҳияти таҳлил ва натижалар қисмида келтирилди.

Тадқиқотда илмий абстракция, танқидий ёндашув, таҳлил ва синтез, монографик кузатув, иқтисодий таҳлил, статистика ҳамда бухгалтерия ҳисоби усулларидан фойдаланилди.

Биз тадқиқотлар жараёнида “иқтисодий самарадорлик” тушунчасига берилган таърифларни ўрганиб, бир қанча ёндашувлар мавжуд эканлигини эътироф этишимиз мумкин.

Биринчи ёндашувдаги олимлар ишлари ва меъёрий ҳужжатларда иқтисодий самарадорлик натижа (самара) ёки олинган фойда билан ўлчанилади, соф фойда қанчалик катта бўлса самарадорлик ҳам шунча катта бўлади деб эътироф этишади. Жумладан:

---

[149] Абдукаримов Б.А., Пардаев М.Қ. “Корхонанинг иқтисодий салоҳияти таҳлили”. - С., 2007. - 154 б.; Абдураҳмонов Қ.Х. “Меҳнат иқтисодиёти”. - Т.: “Меҳнат”, 2004. - 398 б.; Ўлмасов А., Вахобов А. “Иқтисодиёт назарияси” (Дарслик) (тўлдирилган ва қайта ишланган нашри). - Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2014. – 41-43 б. 14.; Ўлмасов А., Ваҳобов А. “Иқтисодиёт назарияси” Тошкент “Иқтисод-молия” 2014 йил, 32-бет.; Шодмонов Ш.Ш., Б.Э.Мамарахимов “Иқтисодиёт назарияси”. Иқтисод-молия 2016 йил. 65-бет. https://www.e-xecutive.ru/wiki/index.php/Экономическая эффективность.

[150] С.Д.Предыбайло ЛЕКЦИИ по дисциплине «Экономика организации (предприятия)» Гомель 2015 https://core.ac.uk/download/pdf/76000883.pdf 2 стр.; Оборина, О. Е. Экономическая эффективность: понятие и сущность / О. Е. Оборина. — Текст : непосредственный // Молодой ученый. — 2020. — № 23 (313). — С. 427-429. — URL: https://moluch.ru/archive/313/71251/ (дата обращения: 16.09.2023); Dheeraj Vaidya (CFA, FRM) Economic Efficiency Definition// https://www.wallstreetmojo.com/economic-efficiency/; B. Jovanovic. Economic Growth https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/B0080430767023093

Ўзбек тилининг изоҳли луғатида “Самара бу натижа, оқибат, меваси, деб қаралади. Самарадор тушунчаси эса кутилган ёки ундан ортиқ самара берадиган, самарали, сермаҳсул” [1981][151] деб тавсифланган.

Ўзбекнефтгаз иқтисодчи мутахассисларининг корхона фаолиятига берган хулсаси бўйича “Иқтисодий самарадорлик деганда бир йил давомида амалга оширилган тадбирлар тизими билан боғлиқ бўлган харажатларни улар натижасида олинган соф фойда билан таққослаш тушунилади. Сарфланган харажатлар эвазига олинган соф фойда қанча кўп бўлса, иқтисодий самарадорлик даражаси ҳам ошган ҳисобланади” [2022][152] деб таъриф берилган.

А.Абдуғаниев ва бошқалар [2006] “Самарадорлик – у ёки бу тадбирларни амалга ошириш натижасида эришилган ютуқдир. “Иқтисодий самарадорлик” тушунчаси эса самарадорлик тушунчасидан кенгроқ тушунча бўлиб, у ўрганилаётган даврда (кун, ҳафта, ой, чорак, йил ва ҳакозо) амалга оширилган тадбирлар тизими билан боғлиқ бўлган харажатлар ҳамда улар натижасида олинган соф фойда миқдори билан таққосланади”[153] деб баҳолайди.

Б.А.Абдукаримов, М.Қ.Пардаев [2007] томонидан эса: “…самарадорлик - бу содир бўлаётган бирор иқтисодий жараённинг қандай натижа билан якунланганини ифодалайди”[154] деб изоҳ берилади.

Р.Хусанов, Д.Ю.Дадабоев, Т.Ю.Дадабоевларнинг [2003] фикрига кўра, “Самара – қишлоқ хўжалигида ўтказилган у ёки бу тадбирларнинг оқибати, натижасидир. Иқтисодий самарадорлик – ишлаб чиқариш воситаларининг ва жонли меҳнатнинг қўлланилишидан олинган якуний фойдали самарани, жами сармоялардан эришилган натижани кўрсатишидир.”[155]

---

[151] Ўзбек тилининг изоҳли луғати.-М.:русский язык 1981-17 б.

[152] https://teletype.in/@sgcc_uzb/slUfjMD9FWt

[153] Абдуғаниев А., Абдуғаниев А.А. “Қишлоқ хўжалиги иқтисодиёти” Тошкент “Ўзбекистон Ёзувчилар уюшмаси Адабиёт жамғармаси ” нашриёти 2006 йил, 244-бет.

[154] Абдукаримов Б.А., Пардаев М.Қ. “Корхонанинг иқтисодий салоҳияти таҳлили”. - С., 2007. - 154 б.

[155] Хусанов Р.А., Дадабоев Т.Ю., Дадабоев Д.Ю. “Агросаноат комплекси иқтисодиёти”. Т.:Ўзбекистон, 2003 й, 27-бет.

С.А.Абдуҳамидов [2013] туризм самарадорлиги бўйича тадқиқотлар асосида “Туризм соҳасида иқтисодий самарадорлик – бу, туристик хизматлар кўрсатиш натижаси бўлиб, унинг асосий кўрсаткичи фойда ҳисобланади. Бу тушунчани кенгроқ маънода қуйидагича тушунишимиз мумкин: Туризмда иқтисодий самарадорлик – бу туристик хизматлар яратиш билан боғлиқ бўлган харажатлар ва туристларга кўрсатилган хизматлардан олинган натижанинг таққосланишини, яъни қанча сарфлаб нимага эришганини билдиради”[156] деб тавсифлайди.

Ушбу йўналишдаги таърифларнинг ижобий томони шундан иборатки, албатта самара фойда билан тавсифланади, агар фойда бўлмаса самарадорлик ҳам бўлмайди. Бизнинг фикримизча, фақат олинган натижа, яъни фойда самарадорлини белгиловчи ягона омил эмас. Қанча харажат ва ресурсларни жалб қилиб бу натижага эришганимизни баҳолаш муҳим аҳамият касб этади. Баъзан амалиётда, барча ресурслардан максимал фойдаланмаган ҳолда ҳам фойда олиш мумкин, чунки мувофиқлик тамойилига асосан фойда даромадлардан шу даромадларни олиш учун ҳисобланган харажатларни чегириш орқали топилади. Фойданинг ушбу методикада аниқланишидан келиб чиқиб, айтиш мумкинки кам фойда олинган ҳолларда иқтисодий ресурслардан самарали фойдаланилди, деб баҳолаб бўлмайди.

Иккинчи ёндашувга киритган олимларимиз иқтисодий самарадорликни олинган натижанинг харажатлар (сарфлар) ва ресурсларга нисбати сифатида тавсифлайди. Бу йўналишдаги олимлар кўпчиликни ташкил этади. Уларнинг тавсифларини қуйида келтирамиз:

Қомусда [2023] “ишлаб чиқариш самарадорлиги – корхона миқёсида иқтисодий фаолият, иқтисодий дастурлар ва тадбирларнинг фойдали натижалар бериши, олинган иқтисодий самаранинг муайян қийматга эга бўлган ресурсларни қўллаган ҳолда

[156] С.А.Абдуҳамидов. Туризм корхоналарида иқтисодий самарадорликни аниқлаш усуллари. Диссертация. //http://library.navoiy-uni.uz/files/turizm_korxonalarida__iqtisodij_samaradorlikni_aniqlash_usullari.pdf

энг юқори ишлаб чиқариш ҳажмига эришишга сабаб бўлган ишлаб чиқариш омиллари, ресурслар сарфларига нисбати билан тавсифланади. Ишлаб чиқариш самарадорлиги корхона фаолиятининг якуний натижасини кўрсатади.”[157]

Қ.Х.Абдураҳмонов [2004] томонидан қуйидагича таъриф берилади: “Самарадорлик тушунчаси ниҳоятда кенг тушунчадир, у олинган самаранинг сарфларга нисбатини акс эттиради.”[158]

А.Ўлмасов, А.Ваҳобов [2014] “Самарадорлик ресурс сарфлари билан ишлаб чиқаришдан олинган натижанинг таққосланишини билдиради, яъни бу нима сарфлаб нимага эришганлигини кўрсатади.”[159]

Ушбу олимлар “самарадорлик – ресурс сарфлари билан ишлаб чиқаришдан олинган натижани таққослашни билдиради, яъни нима сарфлаб нимага эришилганлигини кўрсатади. Самарадорлик (S) аниқланганда яратилган маҳсулотлар ва хизматлар қиймати (Mq) билан ресурсларнинг сарфи (Rs) таққосланади:”

$$S = \frac{M_q}{R_s}$$

Ш.Ш. Шодмонов ва Б.Э. Мамарахимовларнинг [2016] фикрига кўра, “фойда олиш мақсадидан келиб чиққан ҳолда олинган фойда (F) ишлаб чиқаришга сарфланган ресурс харажатларига (IX) бўлинганлигига тенг”[160]. Яъни:

$$P = F / IX * 100$$

Россиядаги манбаларни таҳлил қилиб кўрадиган бўлсак, Executive.ru [2022] маълумотлари бўйича “иқтисодий самарадорлик – бу натижа бўлиб, қайсики ишлаб чиқаришнинг даромадлилик кўрсаткичларини умумий харажатлар ва фойдаланилган ресурсларга нисбатан таққослаш натижасида олиш мумкин бўлади. Агарда биринчи кўрсаткич иккинчисини ташкил этувчи кўрсаткичлар билан

[157] https://qomus.info/encyclopedia/cat-i/ishlab-chiqarish-samaradorligi-uz/
[158] Абдураҳмонов Қ.Х. “Меҳнат иқтисодиёти”. - Т.: “Меҳнат”, 2004. - 398 б.
[159] Ўлмасов А., Вахобов А. “Иқтисодиёт назарияси” (Дарслик) (тўлдирилган ва қайта ишланган нашри). - Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2014. – 41-43 б. 14.
[160] Ўлмасов А., Ваҳобов А. “Иқтисодиёт назарияси” Тошкент “Иқтисод-молия” 2014 йил, 32-бет.

солиштирилганда юқори бўлса, демак мақсадга эришилган, барча эҳтиёжлар қондирилган деб ҳисобланади. Агарда вазият тескариси бўлса, иқтисодий самарадорлик кузатилмайди ва корхона зарар кўриб ишлаган бўлади.”[161]

С.Д. Предыбайло [2015] “иқтисодий самарадорлик натижавийлик, ресурслардан фойдаланиш даражаси ва харажатларнинг қайтимини англатади, қайсики эришилган натижаларнинг ва фойдаланилган ресурслар ёки ишлаб чиқаришга қилинган харажатлар нисбати сифатида аниқланади, яъни ишлаб чиқариш иқтисодий самарадорлиги нисбий миқдор билан тавсифланади.”[162]

Артем Моисенко [2023] “Иқтисодий самарадорлик – бу кўрсаткич, қайсики иқтисодий натижалар ва харажатлар нисбати сифатида аниқланадиган ҳамда оқибатда ушбу натижани (самара) юзага келтиради. Айтиш мумкинки, иқтисодий самарадорлик бу натижаларнинг харажатларга нисбатига тенг”[163] деб тавсифлайди.

А.И.Бородин [2021] “Иқтисодий самарадорлик – бу хўжалик фаолияти натижалари билан жонли ва мужассамлашган (моддийлаштирилган) меҳнат харажатлари, ресурслар ўртасидаги нисбат”[164] деб баҳолайди.

Николина Юлия [2022] “Иқтисодий самарадорлик – бу олинган ишлаб чиқариш натижалари – маҳсулот ва хизматларнинг меҳнат харажатлари ва ишлаб чиқариш воситалари нисбати”[165] деб таъриф беради.

Ушбу йўналишдаги олимларнинг иқтисодий самарадорликка берган таърифларини баҳолашда рус олими О.Е. Оборинанинг [2020] қуйидаги фикрини келтирамиз: “Хорижий ва россиялик муаллифларнинг берган таърифларини солиштириш натижасида

[161] https://www.e-xecutive.ru/wiki/index.php/Экономическая эффективность.
[162] С.Д.Предыбайло ЛЕКЦИИ по дисциплине «Экономика организации (предприятия)» Гомель 2015 https://core.ac.uk/download/pdf/76000883.pdf 2 стр.
[163] Артем Моисенко Как рассчитать экономическую эффективность внедрения ECM-систем https://blogic.ru/blog/kak-rasschitat-ekonomicheskuyu-effektivnost-vnedreniya-esm-sistem/
[164] А.И.Бородин. Экономическая эффективность предприятия как фактор его устойчивого развития. Ж. Экономика. https://www.rshu.ru/university/notes/archive/issue25/uz25-163-171.pdf
[165] Николина Юлия. Расчет экономической эффективности //Ж. Финансовой директор. // https://www.fd.ru/articles/159436-kak-rasschitat-ekonomicheskuyu-effektivnost-predpriyatiya

хулоса қилиш мумкинки, “иқтисодий самарадорлик” тушунчаси ягона бўлган таърифи мавжуд эмас, бу шуни англатадики, бир томондан иқтисодий самарадорлик категориясининг кўп қирралигини, бошқа томондан эса унинг кўрсаткичларда ва ўлчовларда акс эттиришнинг қийинлиги билан белгиланади. Бироқ, кўпчилик муаллифлар иқтисодий самарадорлик бу охирги самаранинг ушбу самарани олиш учун сарфланган ресурсларга нисбати эканлигини эътироф этишади.”[166]

Келтирилган таърифлар албатта муҳим назарий ва методологик аҳамият касб этади. О.Е.Оборинанинг фикрига қўшилган ҳолда таъкидлашимиз лозимки, албатта самарадорлик олинган натижанинг сарфланган ресурларга нисбати билан баҳоланади, меҳнат ресурсларини ҳам инобатга олиниши талаб этилади. Айрим олимларимиз, натижаларнинг харажатларга нисбати сифатида қарайди. Бу фикрлар албатта тўғри. Лекин юқорида таъкидлаганимиздек, натижа бўлсаю, лекин бу натижа мавжуд ресурслар ва сарфларга нисбатан етарли даражада бўлмаса, эришишимиз мумкин бўлган натижалардан паст бўлса, иқтисодий самарадорликка эришдик деб баҳолаш мумкин бўлмай қолади.

Учинчи ёндашувдаги талқинда самарадорлик ресурсларнинг оптимал тақсимоти эканлиги, шу боис самарадорликка комплекс ёндашиб, уни кўрсаткичлар тизими билан ифодалаш ва сўнгра самарадорлик тўғрисида хулоса чиқариш кераклигини таъкидлашади. Масалан, Давлат активларини бошқариш агентлиги [2021] томонидан хориж тажрибасидаги KPI кўрсаткичлар тизимини жорий қилиш мақсадига “Самарадорликнинг муҳим кўрсаткичлари (СМК) кузатув кенгаши, у мавжуд бўлмаганда эса - юқори бошқарув органи ёки муассис (давлат корхоналари учун) қарори била тасдиқланади ва унда соф тушум, соф фойда, таннархни камайтириш, молиявий барқарорлик, тўлов қобилияти, ишлаб чиқариш қувватларидан фойдаланиш, экспорт-импорт,

[166] Оборина, О. Е. Экономическая эффективность: понятие и сущность / О. Е. Оборина. — Текст : непосредственный // Молодой ученый. — 2020. — № 23 (313). — С. 427-429. — URL: https://moluch.ru/archive/313/71251/ (дата обращения: 16.09.2023).

маҳаллийлаштириш ва инвестиция дастурлари бажарилиши, энергосамарадорлик ва самарадорликнинг бошқа кўрсаткичлари белгиланади ҳамда ҳар чорак якуни бўйича ҳисоблади”[167] деб тавсиф берилган.

Хорижий манбаларни тадқиқ қилинадиган бўлсак, иқтисодий самарадорликка ресурсларни оптимал тақсимлаш нуқтаи назаридан ёндашади.

Масалан, www.investopedia.com/terms/e/economic_efficiency [2023] сайти маълумотларида қуйидагича таъриф келтирилган: “Иқтисодий самарадорлик деганда ҳар бир ресурс, ҳар бир шахс ёки ҳар бир ташкилотга энг яхши тарзда хизмат кўрсатиш ва исрофгарчиликлар ва самарасизликни минималлаштириш учун оптимал тарзда тақсимланган иқтисодий ҳолат назарда тутилади.”[168]

Бошқа ишончли интернет манбаларида [2023] “Иқтисодий самарадорлик деганда ресурсларни товар ва хизматлар ишлаб чиқаришни максимал даражага етказадиган тарзда тақсимлайдиган тизим тушиналади, қайсики бунда ресурслардан максимал даражада самарали фойдаланилади ҳамда исрофгарчиликлар ва унумсиз фойдаланишларга йўл қўйилмайди.”[169]

Иқтисодчи олим Dheeraj Vaidya (CFA, FRM) [2022] томонидан берилган таърифда ҳам, айнан оптимал тақсимлашга аҳамият қаратади: “Макроиқтисодиётда иқтисодий самарадорлик деганда, ресурсларнинг оптимал тақсимланиши, маҳсулот ва хизматлар ишлаб чиқариш учун минимал харажат ва максимал натижа намаён бўладиган ҳолат тушунилади.” [170]Хориж манбаларида самарадорликнинг бир қанча турлари келтирилган, жумладан тақсимлаш самарадорлиги, динамик самарадорлик, маҳсулот самарадорлиги, ижтимоий таъминот самарадорлиги, техник самарадорлик ва Х-самарадорлик.

---

[167] https://kpi.davaktiv.uz/site/ru/kpi

[168] Economic Efficiency: Definition and Examples // https://www.investopedia.com/terms/e/economic_efficiency.asp#:~:text=Economic%20efficiency%20implies%20an%20economic,one%20entity%20would%20harm%20another.

[169] Economic efficiency definition// https://www.studysmarter.co.uk/explanations/microeconomics/economic-principles/economic-efficiency/

[170] Dheeraj Vaidya (CFA, FRM) Economic Efficiency Definition// https://www.wallstreetmojo.com/economic-efficiency/

B. Jovanovic [2022] ўзининг иқтисодий ўсишга бағишлаган мақоласида “Ресурсларни тақсимлашда ишлаб чиқариш имкониятларининг чегаравий ёндашуви иқтисодий самарадорликнинг икки турдаги самарадорликдан иборат бўлишини тақозо этади: тақсимлаш ва техник самарадорлик. Тақсимлаш самарадорлиги максимал маҳсулот ишлаб чиқариш ресурсларини жалб қилишга боғлиқдир, яъни қўшимча русурсларни жалб қилиш (кириши орқали) йўли билан ишлаб чиқариш ҳажмини кўпайтиришнинг иложи йўқ. Шу боис, самарадорликка барча киримлар бўйича қўшимча маблағлардан фойда олиш учун маржинал имкониятларни тенглаштириш йўли билан эришилади. Техник самарадорлик эса маълум миқдорда фойдаланиш билан боғлиқ бўлиб, максимал маҳсулот ишлаб чиқариш учун киримларнинг комбинациясига боғлиқ бўлади”[171] деб тавсифлайди.

Бизнинг фикримизча, мамлакатимиз олимлари ҳамда хорижий адабиётларда келтирилган таърифларни тадқиқ қилиш асосида такомиллаштирилган таърифни ишлаб чиқишга зарурият мавжуд. Иқтисодий самарадорлик деганда авваломбор иқтисодий ресурслар самарадорлиги нуқтаи назаридан ёндашиш керак деб ҳисоблаймиз.

Молиявий ҳисоботнинг концептуал асосларда иқтисодий ресурсларга қуйидагича таъриф келтирилган: Иқтисодий ресурс – бу ҳуқуқ бўлиб, қайсики иқтисодий наф яратиш потенциалига эга бўлади [2018]. Иқтисодий ресурларнинг амалда намаён бўлиши корхоналарнинг активлари сифатида амалга ошади. Актив – олдинги ҳодисалар натижасида ташкилот томонидан назорат қилинадиган мавжуд иқтисодий ресурс.[172]

Иқтисодий наф келтириш потенциалига эга бўлиши учун абсалют ишонч талаб этилмасада ушбу ҳуқуқ амал қилиши ва алоҳида ҳолатларда компания учун бошқа барча томонлар кира олиши мумкин бўлган нафдан ошадиган иқтисодий наф ярата олиши талаб этилади. Иқтисодий ресурсларда мужассамлашган

[171] B. Jovanovic. Economic Growth https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/B0080430767023093
[172] 1-сон БҲХС “Молиявий ҳисоботни тақдим этиш” стандарти. 2018 й.

активларнинг таркибий қисмларини қуйидаги жадвалда акс эттирамиз (5.1-жадвал).

5.1-жадвал

Иқтисодий ресурс кўринишидаги активларнинг таркиби

Активлар таркиби	**Оборотдан ташқари ёки оборот активлари**
Табиий ресурслар	Оборотдан ташқари актив
Ер, бино ва машина ва асбоб-ускуналар	Оборотдан ташқари актив
Номоддий активлар	Оборотдан ташқари актив
Молиявий активлар	Оборот (жорий) активлар
Инвестициялар	Оборотдан ташқари актив
Биологик активлар	Оборотдан ташқари актив
Захиралар	Оборот (жорий) активлар
Савдо ва бошқа олинадиган счётлар	Оборот (жорий) активлар
Пул маблағлари ва пул эквивалентлари	Оборот (жорий) активлар

Биз учинчи йўналишдаги олимларнинг фикрига қўшилган ҳолда таъкидлашимиз лозимки, албатта иқтисодий самарадорлик иқтисодий ресурслар билан боғлиқ, уларни оптимал тақсимлаш, ресурслар таркибига кирувчи ҳар бир турдаги активлардан самарали фойдаланиш, ортиқча чиқимларга, йўқотишларга, бузилишларга ва бошқа турдаги самарасиз камайишларига йўл қўймасликни англатади.

Юқоридаги таърифларни ўрганиш асосида биз иқтисодий самарадорлик тушунчасига қуйидагича такомиллашган муаллифлик таърифни келтирамиз.

Иқтисодий самарадорлик деганда юқори даромад олиш, иқтисодий ресурсларни оптимал тақсимлаш, маҳсулотлар ишлаб чиқариш, иш бажариш ва хизматлар кўрсатиш харажатларини оптималлаштириш, ортиқча чиқимлар ва йўқатишларни минималлаштиришга эришиш ҳамда ресурслар кирими ва фойдаланилишининг оқилона комбинацияси, шунингдек самарали бошқарувни ташкил этиш, инсон ресурсларидан самарали фойдаланиш орқали сарфланган ресурслар ва харажатларнинг пул бирлига тўғри келадиган натижа (фойда ёки самара)ларни ҳамда самарадорик кўрсаткичлари тизимининг меъёрида ва ундан ортиқ бўлишини таъминлашга айтилади.

Ушбу таъриф бир қанча хусусиятларга эга. **Биринчидан**, таърифда юқори даромадликни таъминлаш эътироф этилган. Бунинг учун эса максимал ишлаб чиқариш ҳажмини ташкил этиш, маҳсулотларни сотиш жараёнини оптимал ташкил этиш, нархларни оптималлаштириш, одатдаги фаолиятидан ташқари даромадлар олишга эътиборни қаратишни англатади. Даромадларнинг максимал кўпайтиришнинг барча имкониятлари йўлга қўйилиши керак. **Иккинчидан**, юқори самарадорликка эришиш учун харажатларни минималлаштириш керак. Стандартдан ортиқча харажатларга йўл қўймаслик керак. Бундан ташқари материалларнинг бузилиши ва бошқа йўқотишларни камайтириш керак. Уларни меъёрида бўлишини таъминлаш лозим. **Учинчидан**, русурслардан оқилона фойдаланиш тизимини йўлга қўйиш, жумладан мавжуд бинолар, машина ва асбоб-ускуналар ва бошқа активлардан самарали фойдаланиш керак. Икки смена ишни ташкил қилиш мақсадга мувофиқ. Бўш турган бино, станок, машина ва асбоб-ускуна бўлмаслиги керак. **Тўртинчидан**, инсон ресурслари ва интеллиектуал мулкдан самарали фойдаланишни йўлга қўйиш орқали юқори меҳнат унумдорлигига эришиш лозим. Меҳнат унумдорлиги – иқтисодий самарадорликни таъминлашнинг бош омилидир. **Бешинчидан**, юқорида санаб ўтилган ресурслар ҳамда харажатлар ва меҳнат русурсларидан самарали фойдаланиш албатта сарфланган ресурслар ва харажатларлар бирлигига тўғри келадиган

фойда суммаси ва самарадорликнинг комплекс кўрсаткичларини меъёрда ва ундан ортиқ бўлишини таъминлашга хизмат қилади.

Ушбу такомиллашган муаллифлик таърифи иқтисодий самарадорликнинг барча жиҳатларини ўзида қамраб олади ва унинг иқтисодий адабиётларга жорий қилиниши уларнинг мазмунини бойитишга, халқаро стандартларга мувофиқлаштиришга хизмат қилади.

Тадқиқотлар асосида қуйидаги хулоса ва таклифлар қилинди:

иқтисодий самарадорликка берилган таърифларни учта ёндашувга ажратилди. Биринчи ёндашув таърафдорлари иқтисодий самарадорликни натижа (самара, фойда) таъминланганлиги билан баҳолайди. Иккинчи ёндашувда эса самарадорлик олинган натижаларнинг ресурслар ва сарфларга нисбати билан баҳоланишини таъкидлашади. Ушбу ёндашувдаги таърифлар салмоқли ҳиссани ташкил этади. Учинчи ёндашувда, иқтисодий самарадорлик бу ресурсларни оптимал тақсимлаш эканлиги, уни битта кўрсаткич билан эмас, балки комплекс кўрсаткичлар тизими билан баҳолаш лозимлигини таъкидлашади;

тадқиқотда иқтисодий ресурсларга таъриф берилди, халқаро стандартларни ўрганиш асосида иқтисодий ресурс иқтисодий наф яратиш потенциалига эга бўлган ҳуқуқ сифатида тавсифланади. Иқтисодий ресурсларда мужассамлашган активларнинг таркибий қисмлари келтирилди;

иқтисодий самарадорликнинг такомиллашган муаллифлик таърифи ишлаб чиқилди. Ушбу таърифда олдинги таърифлардан фарқли равишда унинг юқори даромад олиш, ресурсларни оптимал тақсимлаш, харажатларни қисқартириш, меҳнат русурсларидан самарали фойланиш орқали ресурслар ва харажатларнинг пул бирлигига тўғри келадиган фойда меъёрда ва ундан ортиқ бўлишлиги эътироф этилди.

Ушбу муаллифлик таърифи иқтисодий адабиётларни такомиллаштиришга хизмат қилади.

5.2. Меҳмонхона хизматлари самарадорлигини ифодаловчи кўрсаткичлар ҳисобининг назарий концептуал масалалари

Бухгалтерия ҳисобининг муҳим характерли хусусиятларидан бири унинг концептуал асосларининг мавжудлигидир.

Бухгалтерия ҳисобининг концептуал асослари бухгалтерия ҳисоби тизимининг пойдеворини ташкил этади. Концептуал асослар ушбу тизимнинг мақсадини, умумий қоидаларини, фойдаланувчилар учун тақдим қилинадиган молиявий ҳисоботнинг элементларини белгилаш ва тавсифлашни ўз ичига олади.

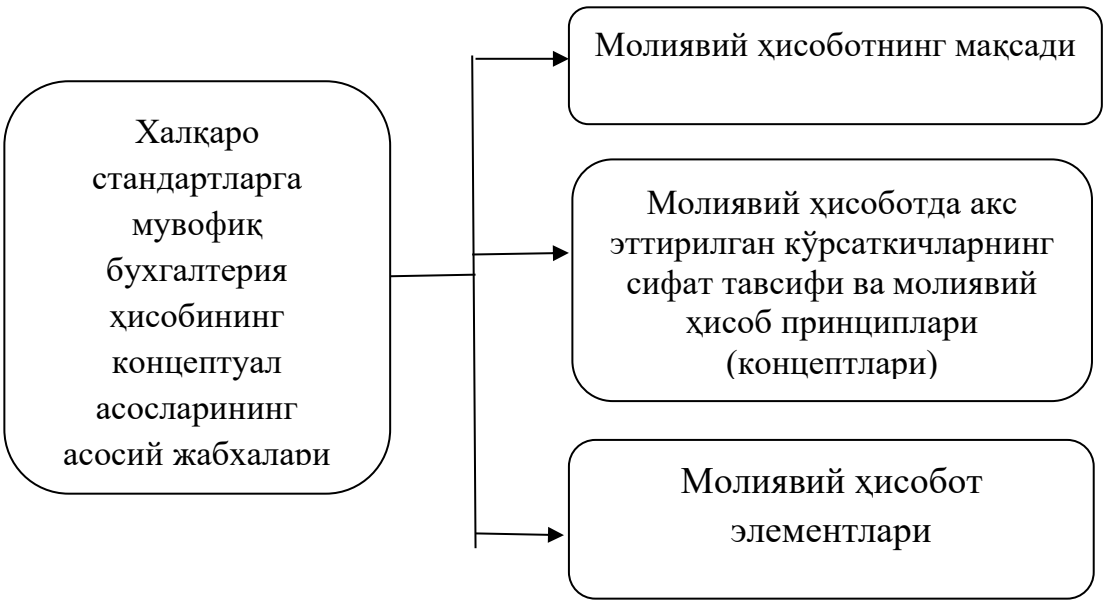
Концептуал асослар - бу ахборот фойдаланувчилар манфаатини умумлаштиришдан келиб чиқиб, молиявий ҳисоботнинг мақсади, ахборотларнинг сифат тавсифи, уларни шакллантиришда риоя қилинадиган қоида ва томойиллар ҳамда молиявий ҳисобот элементларини тавсифловчи фундаментал негиздир.

Мамлакатимиз иқтисодининг миллий хусусиятларини инобатга олган концептуал асосларнинг қуйидаги жабҳаларини қайд қилиш мақсадга мувофиқ, деб ўйлаймиз: (1) молиявий ҳисоботнинг мақсади, (2) молиявий ҳисоботда акс эттирилган кўрсаткичларнинг сифат тавсифи ва молиявий ҳисоб принциплари (концептлари), (3) молиявий ҳисобот элементлари тавсифи.

Бухгалтерия ҳисобининг концептуал асослари жабҳаларини қуйидаги 5.1-расмда акс эттирлган:

Концептуал асосларда молиявий ҳисоботнинг мақсадига қуйидагича таъриф берилган “Ташкилотнинг умумий мақсаддаги молиявий ҳисоботининг мақсади мавжуд ва потенциал инвесторлар, қарз берувчилар ва бошқа кредиторларга мазкур ташкилотни ресурслар билан таъминлаш тўғрисида қарорлар қабул қилишда фойдали бўладиган ҳисобот берувчи ташкилот тўғрисидаги молиявий маълумотни тақдим этишдан иборатдир.”[173]

[173] МҲМС_молиявий_ҳисоботнинг_миллий_стандарти.pdf



5.1-расм. Бухгалтерия ҳисобининг концептуал асослари.

Мавлон Марпатовнинг “Иқтисодий адабиётларда «Бухгалтерия ҳисобининг назарий асослари» ва «Молиявий ҳисоб асослари», шунингдек, «Молиявий ҳисоботнинг концептуал асослари» каби замонавий атамалар учрамоқда ёки шу мавзуларда илмий мақолалар чоп этилмоқда. Айрим олимлар уларни айнан бир хил мазмундаги иборалар сифатида қўлласа, бошқалар турли маънодаги тушунчалар деб қабул қилмоқда. Қолаверса, уларнинг моҳияти тўғрисида ҳам турлича фикрлар мавжуд”[174] деб таъкидлаганлар.

Ризаев Н. ва бошқаларнинг таъкидлашича, “...Демак, умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботнинг мақсади - ҳисобот берувчи корхонага ресурсларни ажратиш бўйича қарорларни қабул қилишда мавжуд ва потенциал инвесторлар, кредиторлар ва бошқа қарз берувчи ташкилотлар учун фойдали бўлган ушбу корхона тўғрисидаги молиявий ахборотни тақдим қилишдан иборат. Шунинг учун ҳам умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботнинг мақсади Концептуал асоснинг ўзагини ташкил этади, унинг қолган бошқа масалалари, жумладан ҳисобот берувчи корхона концепцияси, фойдали молиявий

[174] Бухгалтерия ҳисоби – молиявий ҳисоботнинг концептуал асослари. https://finance.uz/uz/fuz-menu-biznes-uz/1392-bukhgalteriya-isobi-moliyavij-isobotning-kontseptual-asoslari

ахборотнинг сифат хусусиятлари ва чекловлари, молиявий ҳисоботнинг элементлари, уларни тан олиш, баҳолаш, тақдим этиш ва очиб бериш тамойиллари шу мақсаддан мантиқан келиб чиқади.”[175]

Молиявий ҳисоботда акс эттирилаётган кўрсаткичларнинг сифат тавсифи бухгалтерия ахборотларига қўйилаётган энг муҳим талаблардир. Ушбу кўрсаткичлар икки гуруҳга бўлинади:

Фундаментал сифат тавсифи;

Маълумотнинг фойдалилигини оширадиган сифат тавсифлари.

Фундаментал сифат тавсифи деганда, бухгалтерия ҳисобининг энг асосий фундаментал тамойиллари бўлиб, қайсики улар асосида бухгалтерия ҳисобо ва ҳисоботи қурилади. Фундаментал сифат тавсифи тамойилларининг бузулиши бутун бухгалтерия ҳисоби тизимининг бузилишига олиб келади. Уларга ўринлилик (уйғунлик) ва рўйи-рост тақдим этиш (ҳаққонийлик) киритилган.

Иккинчи гуруҳ тамойиллар молиявий ҳисоботда акс эттирилаётган ахборотларнинг фойдалилик даражасини оширишга қаратилган. Ушбу гуруҳ тамойилларига риоя қилиш ахборотларнинг фойдалигини таъмин этади, бу ўз навбатида қабул қилинаётган қарорларнинг сифатининг ошишига хизмат қилади.

Бухгалтерия ҳисобининг янги концептуал асослари қоидаларига мувофиқ бухгалтерия ҳисобининг сифат тавсифи тамойилларини қуйидаги гуруҳларга ажратиш мумкин бўлади (5.2-расм).

Бухгалтерия ҳисобининг принциплари бир-бирига боғлиқликда амал қилади. Бухгалтерия ҳисобида тайёрланаётган ахборотлар уйғун, яъни ўринли бўлиши керак, қайсидир мақсадда ишлатилиши керак. Уйғун бўлмаган ахборотлар ҳеч кимга керак эмас. Керак бўлганда ҳам етарли натижаларни бермайди.

[175] Ризаев Н.К. Молиявий ҳисоботнинг концептуал асослари //“Халқаро молиявий ҳисобот стандартларига ўтиш ва халқаро тажрибани Ўзбекистонда қўллашнинг долзарб масалалари” мавзусидаги халқаро илмий - амалий анжуман мақолалар тўплами file:///C:/Users/hp/Downloads/25.-..pdf



5.2-расм. Бухгалтерия ҳисобининг концептуал асосларида маълумотларнинг сифат тавсифи.

Ахборотларнинг уйғун бўлиши деганда, айнан эҳтиёжга монант, заруриятга мувофиқ келадиган, назарий ҳамда тажриба ва амалиёт мувофиқлиги, ахборотларнинг айнан қайси мақсадда тайёрланаётганлигига мослиги тушунилади. Уйғунлиликни салмоқлилик таъминлайди. Салмоқлилик деганда, қарорлар қабул қилиш учун муҳим бўлган ахборотларни, яъни ахборотларни фойдаланишдан олинадиган наф уни тайёрлаш учун сарфланадиган харажатлардан салмоқли катта бўлиши керак. Бухгалтерия ҳисоби салмоқли бўлмаган ахборотлар билан машғул бўлмайди. Тайёрланаётган барча ахборотларимиз салмоқли ва муҳим бўлиши керак. Фақат салмоқли аҳамият касб этадиган ахборотгина уйғун ахборот бўлади. Уйғунлик нафақат салмоқлилик билан, балки бошқа омиллар билан ҳам белгиланади.

Тайёрланаётган ахборотлар рўйи-рост бўлишлиги деганда, унинг ҳаққоний бўлиши, яъни реал ҳодисалар ва борлиқни акс эттириши, қўшиб ёзишлардан, хатолардан, суистеъмолликлар, яширишлардан холи бўлиши керак. Ахборотлар ҳаққоний бўлгандагина инвесторларга ва бошқа ташқи фойдаланувчиларга фойдали бўлади. Ахборотларнинг ҳаққоний бўлишлиги кўп ҳолларда адолатли баҳолаш, тўғри тан олиш, реал ҳолатни бугунги кун ҳолатида акс эттира олиши, керак бўлса келгуси ҳолатларни ҳам инобатга олишилиги билан таъминланади. Бетарафлик эҳтиёткорлик билан мустаҳкамланади. Эҳтиёткорлик ноаниқлик шароитларида мулоҳазалардан фойдаланишда эҳтиёткор бўлишдир. Эҳтиёткорликни қўллаш активлар ва даромадларни ошириб кўрсатилмасликни, мажбуриятлар ва харажатларни эса камайтириб кўрсатилмасликни англатади. Шу билан бирга, эҳтиёткорликни қўллаш орқали активлар ёки даромадларнинг камайтирилишига ёхуд мажбуриятлар ёки харажатларнинг оширилишига йўл қўйилмайди.

Фойдали ахборотлар таъминлашда қиёсланувчанлик таъмин этилиши керак. Бу шуни англатадики, компаниянинг ўрганилаётган кўрсаткичи ҳисобот давридаги қиймати ўтган даврлар билан таққосланувчан бўлиши керак. Қиёсланувчанлик фақат шу компания маълумотлари билан чегараланмайди. Ресурс киритиш бўйича инвестор қарор қабул қилаётганда бир комнаиянинг айни кўрсаткичларини бошқа компаниянинг айни шу номдаги кўрсаткичига солиштира олиб, маълум хулосаларни чиқара олиши керак. Ахборотларнинг қиёсланувчанлиги, қачонки ахборотларнинг таркиби, баҳоланиши айнан бир методологияда амалга ошган тақдирда таъминланади. Молиявий ҳисобот стандартларининг мақсади ҳам ахборотларнинг таққосланувчанлигини таъминлашдир. Ахборотларнинг текширувчанлиги ёки текширувга оидлиги деганда, барча ахборотлар стандартларга мувофиқ тайёрланганлиги, унинг ҳақиқатдан ҳам ҳаққонийлиги, реал ҳодисалар ва борлиқни акс эттирганлиги доимий текширилади. Ички аудит, ташқи аудит ва назоратнинг бошқа шакллари айнан ахборотларнинг текширувга

оидлигига асосланади. Фойдали ахборотларни таъминлашда ўзвақтидалик ўта муҳим аҳамият касб этади. Ахборот қачон фойдали бўлади, қачонки у ўз вақтида таъмин этилса. Ўз вақтида таъмин этилмаган ахборотлар ўз қийматини йўқотади, хатто кераксиз бўлиб қолади. Ахборотлар тушунарли бўлиш керак. Молиявий ҳисобот мураккаб бўлмаслиги керак. Ташқи ахборот фойдаланувчиларнинг аксарияти иқтисодчи, бухгалтер ёки молиячи бўлмаслиги мумкин. Бундай ҳолларда молиявий ҳисоботда акс эттирилаётган ахборотлар мазмуни ва таркиби қарор қабул қилувчиларнинг эҳтиёжларига монант келиши керак. Шунинг учун ахборотлар оддий, тушунарли, асосланган бўлиши талаб этилади.

Бухгалтерия ҳисоби концептуал асосларининг муҳим жабҳаларидан бири бу молиявий ҳисобот элементлари ҳисобланади. Молиявий ҳисобот элементларига активлар, мажбуриятлар, хусусий капитал, даромадлар ва харажатлар киритилган.

Даромадлар ва харажатлар меҳмонхона фаолиятининг муҳим самарадорликни тавсифловчи кўрсаткичлар бўлганлиги боис, уларнинг тавсифи масалалари билан танишиб чиқайликлик.

Даромад ва харажатларнинг бухгалтерия ҳисоби мақсадларида таърифини қуйидаги жадвалда келтирамиз (5.2-жадвал)

5.2-жадвал

Молиявий ҳисоботнинг миллий стандартларида даромадлар ва харажатларнинг тавсифи[176]

Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари[177]	**Молиявий ҳисоботнинг миллий стандартлари**
Даромадлар бу ташкилотнинг хусусий капиталига нисбатан талаб қилиш ҳуқуқи эгаларининг бадаллари билан боғлиқ бўлмаган ҳолда хусусий капиталнинг кўпайишига олиб келадиган	Даромадлар бу хусусий капиталга нисбатан талаб қилиш ҳуқуқлари эгаларининг бадаллари билан боғлиқ бўлмаган тарзда хусусий капиталнинг ошишига олиб келадиган активларнинг ошиши ёки мажбуриятларнинг камайишидир

[176] МҲХС ва МҲМСлари асосида
[177] https://time-to-study.ru/pages/msfo/framework.html

ҳолатдаги активларнинг ошиши ёки мажбуриятларнинг камайишидир	
Харажатлар бу ташкилотнинг хусусий капиталига нисбатан талаб қилиш ҳуқуқи эгаларининг фойдасига тақимлаш билан боғлиқ бўлмаган ҳолатда хусусий капиталнинг камайишига олиб келадиган активларнинг камайиши ёки мажбуриятларнинг ошишидир	(б) хусусий капиталга нисбатан талаб қилиш ҳуқуқлари эгаларига тақсимлашлар билан боғлиқ бўлмаган тарзда хусусий капиталнинг камайишига олиб келадиган активларнинг камайиши ёки мажбуриятларнинг ошишидир.

Даромадлар ва харажатларнинг мазкур таърифларидан хусусий капиталга нисбатан талаб қилиш ҳуқуқлари эгаларининг бадаллари даромадлар ҳисобланмаслиги ва хусусий капиталга нисбатан талаб қилиш ҳуқуқлари эгаларига тақсимлашлар эса харажатлар ҳисобланмаслиги келиб чиқади.

Ушбу таъриф таҳлил қиладиган бўлсак, бухгалтерия ҳисоби мақсадларида хусусий капиталга нисбатан талаб қилиш ҳуқуқи эгалари бу хўжалик жамиятларида таъсисчилар бўлса, акциядорлик жамиятларида акциядорлар. Улар хусусий капиталга нисбатан талаб қилиш ҳуқуқига эга. Демак, даромад бу хусусий капитални талаб қилиш ҳуқуқи эгаларининг қўшимча капитал киритишини ҳисобга олмаган ҳолда активларнинг қўпайиши ёки мажбуриятларнинг камайишидир. Харажатлар эса хусусий капиталга нисбатан талаб қилиш ҳуқуқи эгаларига фойдани тақсимлаш ёки капитални чегириб олиш билан боғлиқ бўлмаган ҳолатдаги активларнинг камайиши ёки мажбуриятларнинг кўпайишидир.

Иқтисодий адабиётларда даромадлар ва харажатларга берилган таърифлар бухгалтерия ҳисоби мақсадларида берилган таърифлардан фарқ қилади (5.3-жадвал).

5.3-жадвал

Даромад категориясига берилган таърифлар

Муаллифлар	Берилган таърифлар	Манбалари
1. О.Г.Блажевич, Н.А. Кирильчук	Корхонанинг даромади – бу пул ёки бошқа мулк шаклида иқтисодий нафнинг ошиши, қайсики корхона аниқ вақт давомида мулкдорлар томонидан ҳисса киритишдан ташқари активларнинг кўпайиши ёки мажбуриятларнинг камайиши	Анализ формирования доходов предприятия и оценка их достаточности https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-formirovaniya-dohodov-predpriyatiya-i-otsenka-ih-dostatochnosti/viewer
2. Т.А. Фролова	Даромад – бу моддий харажатлар чегирилгандан кейинги маҳсулот (иш, хизматлар) реализациясидан тушум. У корхонанинг соф маҳсулоти, яъни меҳнат ҳақи ва фойдасини ўз ичига олади.	Лекции по теме «результаты и эффективность деятельности предприятия» http://www.aup.ru/books/m217/9_2.htm
3. Москва халқаро олий бизнес мактаби	Даромад – бу маълум вақт давомида ва қайсидир фаолиятни амалга ошириш натижасида олинган пул маблағлари ёки моддий қийматлиликлар. Даромаднинг энг муҳим манбалари бўлиб: 1. Ер ва бошқа барча табиий ресурслар; 2. Меҳнат; 3. Капитал ва инвестицион ресурслар; 4. Ишбилармонлик қобилияти	Доходы и их источники. https://www.e-xecutive.ru/wiki/index.php/%D0%94%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4%D1%8B
4. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б.	Ялпи даромад – корхона, фирмаларнинг маҳсулот, товар, хизматлар ишлаб чиқиш ва сотиш натижасида олинган пулда ифодаланган жамланган йиллик даромади. Ялпи даромад бу товарларни сотишдан олинган пул тушуми билан уни ишлаб чиқариш учун моддий харажатлар ўртасидаги	Современный экономический словарь. 5-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2007. — 495 с. — (Б-ка словарей "ИНФРА-М").

	фарқдир. Ялпи даромад иш ҳақи ва соф даромад (фойда) суммасига тенгдир.	
5. О.И.Волков, В.Я.Поздняк ова,	Даромад – ҳар қандай бозор иқтисодиёти субъектларининг (ҳуқуқий ва жисмоний шахслар) фаолияти натижаларини пулда баҳолаш	Экономика предприятия (фирмы) [Текст] / О.И. Волков, В.Я. Позднякова. - М.: НФРА-М, 2014. - 67 с.
6. Катта рус энциклопедиясі	Даромадлар – бу турли хил кўринишдаги моддий, номоддий, пул (нақд ва надсиз шаклларда) ҳамда молиявий активларнинг келиб тушиши.	Большая российская энциклопедия. Электронный ресурс //https.begenc.ru. Дата обращения 10.11.2022
7. М.А.Вахруш ина	Даромад – харажатлар оқибатида активларнинг келиб тушиши ёки кўпайиши	Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. -2. Е изд. – М.: ИКФ Омега; Высш. Школа 2018.-528 с.
8. Т. С. Казуева	Даромадлар ва харажатлар – бу корхонанинг молиявий натижаларини ўзгартирадиган ташкилотнинг хўжалик фаолияти ҳодисалари: даромадлар кўпайтиради, харажатлар эса камайтиради	Управление доходами и расходами предприятия //https://www.litres.ru/book/t-s-kazueva/upravlenie-dohodami-i-rashodami-predpriyatiya-6185154/chitat-onlayn/
9. Income Definition: Types, Examples, and Taxes (Даромадлар таърифи:тури, мисоллар ва солиқ)	Даромад деганда, шахс ёки ташкилот ўз меҳнати ёки маҳсулотлари эвазига оладиган пули тушунилади. Даромадлар қайси контексда қўлланилишига қараб, масалан солиққа тортиш, бухгалтерия ҳисоби, иқтисодиётда турли таърифларга эга бўлади.	https://www.investopedia.com/terms/i/income.asp

10. What is income? (Даромадлар нима?)	Даромад маҳсулот ёки хизматларни айирбошлаш натижасида олинган пул миқдорини англатади. Одатда даромадлар пул суммасини ўз ичига олиши билан бир қаторда, маҳсулотлар учун тўлов сифатида олинган мулк ва бошқа қийматли ўтказмалар; кўрсатилган хизматлар учун компенсациялар, инвестициялар учун даромади, пенсия тақсимоти бўйича тушумлар, совғалар, дивидендлар ва шу вақт оралиғидаги бошқа тушумларниўз ичига олади.	https://capital.com/income-definition
М.М.Тулаходжаева ва Х.А.Тухсановлар	Даромадлар деганда, хўжалик субъектининг одатдаги фаолияти жараёнида, шу жумладан, маҳсулот ишлаб чиқариш ва сотиш (иш бажариш ва хизматлар кўрсатиш), фоизлар, дивидендлар, роялти ва бошқа суммаларни олиш натижасидаги даромадлари тушунилади	Тулаходжаева М.М., Тухсанов Х.А. Финансовый учет. Уч. пос. – Т.: АПБДУ, 2001, 60-б
Уразов К.Б.	Корхоналарнинг ялпи даромади - бу маҳсулот (иш, хизмат)ларни сотишдан олинадиган соф тушум, харид товарлар, материаллар ва бошқа узоқ муддатли активлар (меҳнат қуроллари ва воситалари, капитал ва молиявий инвестициялар, номоддий активлар)ни сотишдан олинган устама ҳақлар, активларни инвестиция сифатида киритишдан фоизлар, дивидендлар ва роялти, мажбуриятларни воз кечилиши, ҳисобда бўлмаган активларни кирим қилиниши, мулкни бепул олиниши ҳамда турли сабаб ва асосларга кўра	Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг назарий ва методологик муаммолари. Иқтисод фанлари доктори илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация, 2006, 169-170 б.

	корхона ихтиёрига эгалик қилиш ҳуқуқи тўлиқ ўтказилган бошқа тушумларнинг мажмуасидир	
М.Б.Аннаев	Даромад – бу корхоналар хўжалик фаолиятининг натижасини пул бирлигада акс эттирувчи кўрсаткич бўлиб, ўзида ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулотларни, харид товарларни, кўрсатаётган хизматларини ва бошқа активларини реализация қилишдан, бошқа субъектларга инвестиция киритишдан олинган тушумлар, шунингдек тақсимланмаган (қопланмаган) фойда (зарари)нинг кўпайиши (камайиши)га олиб келувчи бошқа тушумлардан иборат бўлади	Аннаев М.Б. Савдо корхоналарида даромадлар ҳисоби ва аудитининг долзарб масалалари. Монография.-Т.: 2011. -138 бет. 16-б. http://lib.jizpi.uz/pluginfile.php/10237/mod_resource/content/0/savdo_korxonalarida_daromadlar_hisoboti_va_auditlarning_dolzarb.pdf
М.Б.Калонов	Даромад тушунчаси турли соҳаларда, ҳисоб юритишда ҳам, жумладан, бухгалтерия ҳисоби, солиқ ҳисоби, бошқарув ҳисобида ҳам турлича талқин қилинганлиги боис, бу тушунчанинг таърифини бир хил мазмунда шакллантириш мураккаб ҳисобланади. Шу боис, даромадларни қайси мақсадда ўрганилаётганлиги ёки ҳисобга олинаётганлигига қараб уларни туркумларга бўлиш, баҳо бериш лозим.	М.Б.Калонов. Корхоналарда даромадлар ва харажатлар ҳисоби ҳамда таҳлили методологиясини такомиллаштириш. Док. диссер автореферати. Т. 2019. https://tfi.uz/storage/doc-pages/204/original/6cc3c34c2077146b4a2277d1a87ef3d3f2974f54.pdf
А.Аблоқулов	Шундай қилиб, даромад дейилганида капиталнинг ижобий кўпайиши тушунилади. Шу билан биргаликда 1-сон МҲХСга мувофиқ жами ялпи даромад дейилганида хусусий капиталнинг кўпайиши тушунилади,	Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларида молиявий натижалар кўрсаткичларини акс эттириш хусусиятлари //“Халқаро молия ва ҳисоб” илмий электрон

		журнали. №2, апрель, 2017 йил
Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси	Нафни баҳолаш имконияти мавжуд бўлган тақдирда ва бундай нафни баҳолаш мумкин бўлган даражада ҳисобга олинадиган пул ёки натура шаклидаги иқтисодий наф даромад деб эътироф этилади.	Солиқ Кодексининг 42-моддаси. https://lex.uz/docs/4674902

Ушбу жадвалда келтирилган таърифлар асосида таҳлил қиладиган бўлсак, даромадларга ягона берилган таърифлар мавжуд эмас. Айрим олимлар даромадларга халқаро стандартларда келтирилган таърифга ҳам эътироз билдирмоқда. Даромадлар ҳамма вақт ҳам хусусий капиталнинг бадал киритишдан ташқари ҳолларда кўпайишига олиб келмаслик ҳоллари мавжуд деб ҳисоблайди. Бундан ташқари олимлар таъкидлаганидек, даромадларга қайси мақсадда таъриф берилган бўлса, ушбу таъриф шу мақсаднинг жиҳатларини тавсифлайди. Юқоридаги таърифлардан даромадлар муҳим жиҳатларини тавсифлаш мумкин бўлади. Даромадлар бу иқтисодий наф. Даромадлар турли-туман операциялар натижасида юзага келади. Уларга асосан, ишлаб чиқарилган маҳсулот сотишдан тушумлар, хизматлар учун рағбатлантиришлар, ижара даромадлари, молиявий даромадлар (дивидендлар, фоизлар, роялти), корхонанинг жорий бўлмаган активлари, яъни узоқ муддатли активларини сотишдан тушумлар, узоқ муддатли активлар қийматининг ошишидан олинган даромадлар, қўшма корхоналар фойдасидаги ҳиссаси, молиявий активларни қайта баҳолаш, кредиторлик қарзларини ҳисобдан чиқаришдан нафлар, валюта курс фарқдан олинган даромадлар ва бошқа даромадларни келтириш мумкин. Хўш, ушбу даромадлар барча ҳолатларда активларнинг кўпайишига ёки мажбуриятларнинг камайишига олиб келадими? Албатта юқорида санаб ўтилган барча ҳолатларда активларнинг кўпайиши юз беради. Масалан, маҳсулотларни харидорларга сотдик. У ҳолда дебиторлик қарзлари кўпаяди. Диведенд олинди – пул маблағлари кўпаяди. Кредиторлик қарзлари ҳисобдан чиқарилди. Кредиторлик

қарзи камаяди. Банкдан кредит олинди – пул маблағлари кўпайди, лекин бу провардида хусусий капитал билан боғлиқ эмас. Шунинг учун бу даромад ҳисобланмайди. Даромадларни тан олишнинг иккинчи жиҳати даромадлар натижасида активларнинг кўпайиши албатта хусусий капиталнинг таъсисчиларнинг қўшимча капитал киритишидан ташқари кўпайишида ўз аксини топиши керак. Масалан, корхона маҳсулотни харидорга сотди. Бу тушум (revenue) ҳисобланади. Аслида ҳар бир тушум хусусий капитални оширади, ушбу маҳсулот таннархи эса хусусий капитални камайтиради. Лекин амалиётда, соф фойдагина хусусий капиталнинг кўпайишига олиб борилади. Ушбу ҳолатдан келиб чиқиб, стандарт мақсадларида сой фойдани аниқлашда қўшиладиган барча кўрсаткичларнинг ошиши хусусий капиталнинг ошиши деб қаралади. Фақат, бошқа даромадларда, масалан оборотдан ташқари активларни тасарруф қилишдан олинган тушум эмас, балки фойда даромадлар элементи ҳисобланади, яъни тушумлари ва харажатлари ўртасидаги фарқ бошқа даромад сифатида тан олинади.

Юқоридаги ўрганишлардан келиб чиқиб, даромадлар деганда, одатдаги фаолияти давомида олинган тушумлар, бошқа даромадлар ҳамда бошқа умумлашган даромадлар кўринишидаги иқтисодий наф бўлиб, унинг натижасида корхонанинг активлари ошиши ёки мажбуриятларининг камайиши юз беради, қайсики ушбу жараён хусусий капиталга нисбатан талаб қилиш ҳуқуқи эгаларининг бадаллари билан боғлиқ бўлмаган ҳолда хусусий капиталнинг кўпайишида ўз аксини топиши тушунилади.

Меҳмонхона фаолиятида самарадорликнинг муҳим кўрсаткичларидан бири харажатлар бўлиб ҳисобланади. Соҳага доир адабиётларда харажатларга берилган таърифларни тадқиқ қиламиз (5.4-жадвал).

5.4-жадвал

Харажатлар категориясига таърифлар

Муаллифлар	Таърифи	Манбалар
Материал из Википедии — свободной энциклопедии	Маҳсулотларни ишлаб чиқариш ва реализация харажатлари таннархни белгилаб, ишлаб чиқаришда фойдаланилган табиий ресурслар, хом-ашё, асосий ва ёрдамчи материаллар, ёқилғи, энергия, асосий фондлар, меҳнат ресурслари ва эксплуатация бўйича бошқа харажатлар, шунингдек ишлаб чиқаришдан ташқари харажатлар қийматидан ташкил топади. Маҳсулотларни ишлаб чиқариш ва реализация харажатлари корхонанинг тижорат фаолиятининг муҳим сифат кўрсаткичларидан ҳисобланади.	https://ru.wikipedia.org/wiki/
Материал из Википедии — свободной энциклопедии	Харажатлар (иқтисодда) – хўжалик фаолияти жараёнидаги сарфлар бўлиб, корхонанинг маблағларининг камайиши ёки қарз мажбуриятларининг кўпайишига олиб келади.	https://ru.wikipedia.org/wiki/расходы
Энтони Рис Дж.	Харажатлар – бу жорий ҳисобот даврига таллуқли бўлган сарфлар моддаларидир. Харажатлар жорий давр давомида даромадларни ишлаб топиш учун сарфланган ресурслар.	Учет: ситуации и примеры. Пер с англ. /Под редакции и предисл А.М. Петрачкова 2-е изд., стереотип М. : Финансы и статистика, 1998. 560 с.
Соколов Я.В.	Харажатлар, биз билгаинимиздек, активларнинг камайиши ёки балансдаги пассивларнинг қиймати	Издательство: Финансы и статистика. ISBN: 5-279-01937-2

	ошиши тушунилади (баҳолаш, қийматликлар ва гудвилнинг ўзгариши)	Страниц: 496 Год издания: 2005
Бошқарув ҳисоби мақсадларида	Харажатлар - бу кўзланган мақсадларга (маҳсулот ишлаб чиқариш, товарлар хариди, хизматлар кўрсатиш, ишларни бажариш, лойиҳаларни амалга ошириш) эришиш учун сарфланган барча ресурслар қийматининг пулдаги ифодасидир.	Д.С. Ташназарова. Харажатлар ва таннарх тушунчаси, уларнинг мазмуни ва тавсифи. https://iqtisodiyot.tsue.uz/sites/default/files/maqolalar/4_Toshnazarova.pdf
Иқтисодий назария	харажат ёки сарф деганда, одатда, маълум мақсадларда ишлатилган ресурсларнинг пул ўлчовида ифодаланган миқдори тушунилади. Харажат мақсади бўлиб бирон бир фаолият, бирон бир буюм ёки маҳсулот (товар)ни сотиб олиш, бирон бир талабни қондириш ҳисобланади.	http://lib.jizpi.uz/pluginfile.php/8626/mod_resource/content/0/buxgalteriya hisobi%20%282%29.pdf
Солиқ Кодекси (2020). 305-модда	...солиқ тўловчи томонидан Ўзбекистон Республикасида ҳам, унинг ҳудудидан ташқарида ҳам ҳисобот (солиқ) даври давомида амалга оширилган (кўрилган), асосланган ва ҳужжатлар билан тасдиқланган чиқимлари (ушбу Кодекснинг 333- 336-моддаларида назарда тутилган ҳолларда эса зарарлар) харажатлар деб эътироф этилади. Асосланган харажатлар деганда баҳоси пул шаклида ифодаланган, иқтисодий жиҳатдан ўзини оқлаган чиқимлар тушунилади.	https://lex.uz/docs/4674902#4684425
Сараев А.Л.	Харажатлар – бу корхонанинг таллуқли тўловларни амалга	Саноат корхоналарида ишлаб

	оширгандан кейин аниқланадиган молиявий ресурслари ва бошқа мул-мулкининг камайиши	чиқариш харажатларини баҳолаш методларини такомиллаштириш. Диссертация автореферати. Самара 2012 https://core.ac.uk/download/pdf/197430647.pdf

Юқоридаги таҳлиллар асосида хулоса қилиш мумкинки, харажатларга берилган ягона таъриф мавжуд эмас. Аксарият кўпчилик муаллифлар дарслик ва ўқув қўлланмаларида харажатларга халқаро стандартларда берилган таърифлар билан чегараланган. Бунга муфовиқ харажатлар бу устав капиталига талаб қилиш ҳуқуқига эга бўлган таъсисчилар томонидан хусусий капиталнинг чегириб олинишидан ташқари унинг камайишида ўз аксини топадиган ҳолда активларнинг камайиши ёки мажбуриятларнинг кўпайишидир. Бошқарув ҳисобида кўзланган мақсадларга эришиш учун сарфланган ресурсларнинг пулдаги ифодаси деб таърифланган. Бошқа йўналишлардаги таърифларда ишлаб чиқаришда фойдаланилган табиий ресурслар, хом-ашё ва материаллар, меҳнат ресурслари ва эксплуатация бўйича бошқа харажатлар, шунингдек ишлаб чиқаришдан ташқари харажатлар қийматидан ташкил топиши қайд қилинган. Биз юқоридаги таърифларни тадқиқ қилиш асосида харажатларга қуйидагича таъриф беришни таклиф этамиз.

Харажатлар - бу кўзланган мақсадларга, жумладан маҳсулот ишлаб чиқариш чиқариш ва сотиш, маъмурий бошқарув ҳамда молиявий фаолият бўйича амалга оширилган сарф ва чиқимлар бўлиб, уларнинг натижасида таъсисчиларнинг устав капиталини чегириб олишидан ташқари камайишида ўз аксни топган активларнинг кўпайиши ёки мажбуриятларнинг ошиши юз беради.

Ушбу таърифдан кўриниб турибдики, халқаро стандартларга мувофиқ харажатлар сифатида тан олишнинг муҳим шартлари қуйидагилардан иборат бўлади:

ушбу сарфлар албатта активларнинг камайиши ёки мажбуриятларнинг ошиши кўринишидаги иқтисодий нафларнинг камайишида ўз аксини топиши керак;

активларнинг камайиши ёки мажбуриятларнинг кўпайиши устав капиталининг таъсисчилар хусусий капиталининг чегириб олиши ҳисобидан ташқари ҳолатлардаги камайишларида ўз аксини топиши керак;

5.3. Меҳмонхоналарда даромадлар ва харажатлар ҳисобининг амалдаги ҳолати ва такомиллаштириш йўллари

Ўзбекистон Республикасидаги янги ижтимоий-иқтисодий муҳитнинг шаклланиши меҳмонхона тизимининг ҳолати ва ўрнига бевосита ўз таъсирини ўтказмоқда. Меҳмонхона соҳасидаги ҳар бир корхона фаолиятининг асосини хизматлар кўрсатиш жараёни ташкил этади. Хизматлар кўрсатиш жараёни шундай ташкил этилиши лозимки, меҳмонхонанинг самарали фаолиятини таъминлаб бериши керак. Меҳмонхонанинг бутун фаолияти мижознинг талабини қондиришга йўналтирилган бўлиши керак, бунинг учун эса хизматлар кўрсатишнинг замонавий шаклларидан ва усулларидан фойдаланиш лозим.

Меҳмонхона хизматлари таснифланишининг тўғри ва тизимли шакллантирилиши ушбу субъектнинг даромад ва харажатлари ҳисобининг иқтисодий асосланган ҳолда ташкил этилишига шароит яратади.

Меҳмонхона индустрияси турли хил жамоавий ва якка тартибдаги жойлаштирув воситаси бўлиб, уларга: отеллар, меҳмонхоналар, ёшлар учун хостеллар ва умумий яшаш уйлари, мотеллар, кемпинглар ва бошқа турдаги мукофот эвазига жойлаштириш воситалари киради.

Меҳмонхона хизматлари тўғридан-тўғри ёки турагентлар ёрдамида турпакет ёки алоҳида кўринишда сотилади. Тақдим

этиладиган меҳмонхона маҳсулотининг тури ва сифатидан келиб чиқиб меҳмонхоналар турли категорияларга кўра таснифланади.

Меҳмонхона хизматларини кўрсатадиган ҳар қандай корхона ҳар бир кишининг бирламчи талабларини (овқатланиш, дам олиш ва ухлаш талабларини) максимал даражада қондириш мақсадида юқорироқ категорияни олишга қизиқадилар.

Шуларга кўра, меҳмонхона хизматининг муҳим бир хусусияти унинг мажмуавийлигидир. Меҳмонхона номерларини тақдим этишда бир қанча хизматлар мажмуасидан фойдаланилади. Бунинг асосида 2 та компонент ётади:

1. Моддий база – номерлар ва меҳмонхона инфраструктурасининг техник ускуналар билан таъминоти.

2. Хизмат кўрсатиш – истеъмолчиларнинг ташкилот моддий базасидан фойдаланишларини таъминлаб бериш ва қўшимча хизматларни тақдим этиш борасидаги меҳмонхона ходимларининг фаолияти.

Айрим муаллифларнинг фикрича[178], меҳмонхона хизматларининг мажмуавийлигини ташкил этувчи асосий таркибий қисмлари 3 та ҳисобланади:

“1. Бажарувчи ва буюртмачи ўртасида тузиладиган шартнома давридаги хизматлар (номерларни олдиндан буюртма қилиш, меҳмонхонада яшашни рўйхатдан ўтказиш);

2. Истеъмолчини номерга жойлаштириш ҳамда номер нархига киритилган барча хизматларни тақдим этиш;

3. Қўшимча хизматлар.”

Турли манбаларда меҳмонхоналар томонидан кўрсатиладиган қўшимча хизматлар таснифи берилган. Чунончи, “Россия Федерациясида меҳмонхона хизматларини тақдим этиш Қоидаларни тасдиқлаш тўғрисида” Россия федерацияси Ҳукуматининг 2015 йил 9 октябрдаги 1085-сон қарорида “мижознинг илтимосига кўра

[178]Бухгалтерский учет в сфере услуг: учебник / М. А. Вахрушина, Т. П. Карпова, А. М. Петров и др.; под общей ред. Д-ра экон. Наук, профессора М. А. Вахрушиной. – М. : Рид Групп, 2011. - 576 с. – (Национальное экономическое образование). 223-бет.

қўшимча тўловларсиз тақдим этиладиган хизматлар сирасига қуйидагилар киритилган:

- тез ёрдам ва бошқа махсус хизмат идораларни чақиртириш;
- тиббий аптечкадан фойдаланиш;
- истеъмолчи номига келган ёзишмаларни келган вақтидаёқ номерга келтириб бериш;
- белгиланган вақтда истеъмолчини уйғотиш. (номердаги телефон орқали);.
- қайнатилган сув, игна, ип, битта комплект идиш-товоқ ва ошхона асбобларини тақдим этиш;
- истеъмолчи ҳоҳишига кўра бошқа хизматлар.”

Бизнинг фикримизча, меҳмонхона хўжаликлари томонидан кўрсатиладиган қўшимча хизматлар таркибини янада ҳам кенгроқ белгилашга зарурат мавжуд. Чунончи, улар сирасига истеъмолчининг ҳоҳишига кўра ва алоҳида ҳақ тўлаш эвазига амалга ошириладиган қуйидаги қўшимча хизматларни ҳам киритиш мақсадга мувофиқдир:

- Барча турдаги транспорт хизматлари учун чипталарни харид қилишни ташкиллаштириш хизматлари (авиакасса, темир йўл кассаси).
- Театр, цирк, концерт ва бошқа турдаги кўнгил очиш масканларига бориш учун чипталар харид қилиш хизматлари.
- Меҳмонлар буюртмасига кўра автотранспортларни буюртма қилиш.
- Таксини чақиртириб бериш хизмати.
- Автомашиналарни меҳмонхона томонидан ижарага бериш ёки бошқа ижарага берувчи корхоналардан олиш хизматини ташкил этиш.
- Шаҳар ресторанларига буюртма бериш.
- Гулларни сотиб олиш ва етказиб бериш хизмати.
- Сувинерлар, таклифномалар сотиш хизмати (махсус сувинерлар сотиш дўкони орқали).
- Пойафзал таъмирлаш хизмати.
- Кийимларни таъмирлаш ва дазмоллаш хизмати.

- Кийимларни ювиш ва кимёвий тозалаш хизмати.
- Сауна ва бассейн хизмати.
- SPA хизматлари.
- Сартарошхона хизматлари.
- Бизнес учрашувларни, конференцияларни, симпозиумларни, байрам тадбирларини ташкиллаштириш хизмати.
- Бизнес марказлари хизмати.
- Спорт зали ва фитнес клуб
- Халқаро телефон алоқаси ва WiFi хизмати.
- Бошқа хизматлар.

Меҳмонхоналарнинг асосий функцияси бўлиб уйларидан узоқда бўлган кишиларга тунаш учун номерларни тақдим этиш ҳисобланади. Айнан меҳмонларга тунаш учун хоналарни тақдим этиш меҳмонхоналар учун асосий даромад манбаи ҳисобланади. Юқорида таркиби санаб ўтилган пуллик қўшимча хизматлар ҳам меҳмонхоналарнинг асосий фаолиятидан оладиган даромадлари миқдорини ошишига ва улар ҳисобидан меҳмонхоналарда кўпроқ фойда олишга эришишга имкон беради.

Меҳмонхоналарда уларга кўрсатиладиган асосий ва қўшимча хизмат турларидан олинадиган даромадлар бухгалтерия ҳисобини олиб бориш меҳмонхона ва унинг мижозлари ўртасида тузиладиган шартномаларга бевосита боғлиқ бўлади. Меҳмонхоналар ўз хизматларини туроператорларга ва бевосита мижозларга (юридик ва жисмоний шахсларга) реализация қиладилар. Бунда 3 турдаги шартномалар тузилиши мумкин:

1. Меҳмонхона хизматларини кўрсатиш шартномалари. Бу турдаги шартнома тузилишидан мақсад меҳмонхона ва туроператорлар, юридик ҳамда жисмоний шахслар ўртасида келишувларни белгилаш ҳисобланади. Мижозларнинг меҳмонхонада истиқомат қилиш вақти тугагач, меҳмонхона томонидан туроператорга ҳисоб варақалар ва кўрсатилган хизматлар далолатномалари тақдим этилади.

2. Воситачилик шартномалари. Бундай шартнома асосида меҳмонхона хизматларини тақдим этишда воситачи (туроператор

ёки жисмоний шахс) меҳмонхонага мижозларни жалб этиш хизматларини кўрсатади ва бунинг эвазига ҳақ олади. Шартнома шартлари бажарилгач, воситачи меҳмонхонага реализация қилинган хизматлар сони ва нархи акс эттирилган ҳисоботни тақдим этади. Ушбу ҳисоботда воситачининг хизмат ҳақи суммаси белгиланади. Ҳисоботни меҳмонхона тасдиқлаб беради. Бу ҳисобот меҳмонхонага у тақдим этган хизматлар суммасини олишга ҳамда воситачига ҳақ тўлаб беришга асос бўлади. Воситачи хизматларига ҳақ тўлаб беришга ҳисобварақ – фактура ва кўрсатилган хизматлар далолатномалари асос бўлади.

Меҳмонхона хизматлари тур таркибига кириши сабабли шартномаларнинг юқорида келтирилган иккала вариантида туроператор меҳмон олдида жавобгар ҳисобланади.

3. Оммавий оферта – оферта меҳмонхонага киришдаги махсус бурчакларда илиб қўйилган бўлиши, меҳмонларни рўйхатга олиш жойларида ва интернет сайтларида ҳавола этилиши мумкин. Офертага кўра мижоз таналаши мумкин бўлган хизматлар рўйхати ва уларнинг нархлари белгиланган бўлади. Шунга асосланиб, ташриф буюрган ҳар бир меҳмон ўзи истаган хизматларни буюртмага ёзиши мумкин.

Шартномаларни тузиш пайтида унинг шартларига риоя этиш лозим, чунки уларда одатда бухгалтерия ва солиқ ҳисоби хатарлари мавжуд бўлиши мумкин.

Шундай қилиб, меҳмонхона мажмуалари хизматларни кўрсатиш эвазига қўйидаги даромадларни олишлари мумкин:

- асосий хизматларни кўрсатишдан олинган даромадлар;
- қўшимча хизматларни кўрсатишдан олинган даромадлар;
- меҳмонхона хизматларини кўрсатиш билан боғлиқ бошқа даромадлар.

Ўзбекистон Республикаси 21- сон БҲМСига мувофиқ хизматлар кўрсатишдан тушум бухгалтерия ҳисобида 9030 “Кўрсатилган хизматлардан даромадлар” счётида юритилади. Амалдаги тартибга мувофиқ кўрсатиладиган хизматлар бўйича алоҳида счётлар очилади. Чунончи, кўп тармоқли фаолиятни

(меҳмонхона, ресторан, савдо, маиший, автотранспорт, воситачилик ва бошқа турдаги хизматлар) олиб бораётган меҳмонхоналарда олинаётган даромадларни тизимли ҳисобини юритишни таъминлаш мақсадида, счётлар режасида қуйидаги счётлар тизимларини очиш амалиёти жорий қилинган (5.5-жадвалга қаранг).

5.5-жадвал

Амалдаги счётлар режасига мувофиқ меҳмонхоналарда олинадиган даромадлар ҳисобини юритишга мўлжалланган счётлар тизими[179]

Амалдаги 21- сон БҲМСбўйича		**Амалиётда қўлланилаётган счётлар**	
Счёт	**Счётнинг номи**	**Счёт**	**Счётнинг номи**
9030	Бажарилган иш ва кўрсатилган хизматлардан олинган даромадлар	9031	“Жойлаштириш ва овқатлантириш хизматларидан тушум
		9032	“Ресторандан тушган тушум”.
		9033	“Савдо фаолиятидан тушган тушум”
		9034	“Маиший хизматларидан тушум”;
		9035	“Автотранспорт хизматларидан тушум”;
		9036	“Авиачипталарни сотиш бўйича воситачилик хизматларидан тушум”;
		9037	“Турпакетга киритилмаган бошқа хизматлардан тушум”

Хизматларни кўрсатишдан тушумни бухгалтерия ёзувлари билан тегишли гувоҳлик берувчи ҳужжатлар асосида тан олиниши биз томонимиздан тавсия этилаётган 9031-9037 счётларнинг кредитида ва 4010 “Харидор ва буюртмачилардан олинадиган счётлар”нинг дебетида акс эттирилиши лозим. Бунинг учун, фикримизча, амалдаги 4010 “Харидор ва буюртмачилардан олинадиган счётлар” тизимини ҳам реструктризация қилиш керак деб ҳисоблаймиз. Чунончи, ушбу счётлар тизимида хизматларни қайси мижозларга ҳамда ҳисоб-китобларни нақд ва нақсиз, миллий ва хорижий валюталарда амалга оширилаётганлигига қараб кўрсатилганлиги бевосита ифода этувчи қуйидаги счётлар тизимини

[179]Муаллиф ишланмаси

тармоқ счётлар режасига киритишни мақсадга мувофиқ деб биламиз (5.6-жадвалга қаранг).

5.6-жадвал

Меҳмонхоналарда харидорлардан олинадиган счётлар ҳисобини юритишга мўлжалланган счётлар тизими[180]

Амалдаги 21- сон БҲМСбўйича		**Амалиётда қўлланилаётган счётлар**	
Счёт	**Счётнинг номи**	**Счёт**	**Счётнинг номи**
4030	“Харидор ва буюртмачилардан олинадиган счётлар”	4011	“Мехмонхона хизматлари учун харидорлардан миллий валютада олинадиган счётлар”
		4012	“Мехмонхона хизматлари учун харидорлардан хорижий валютада олинадиган счётлар”
		4013	“Авиабилетларни сотиш бўйича воситачилик хизматлари бўйича олинадиган счётлар”
		4014	“Турпакетга киритилмаган бошқа хизматлар бўйича олинадиган счётлар”

Мос равишда, кўрсатиладиган меҳмонхона хизматлари учун мижозлар билан ҳисоб-китобларда муҳим аҳамият касаб этадиган бўнаклар ҳисобини тўғри юритилишини таъминлаш мақсадида амалдаги 6310 “Харидорлар ва буюртмачилардан олинган бўнаклар” счёти уйидаги счётлар тизимларини очишни мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз (5.7-жадвалга қаранг).

5.7-жадвал

Меҳмонхоналарда харидорлардан олинган бўнаклар ҳисобини юритишга мўлжалланган счётлар тизими[181]

Амалдаги 21- сон БҲМСбўйича		**Амалиётда**	
Счёт	**Счётнинг номи**	**Счёт**	**Счётнинг номи**

[180] Муаллиф ишланмаси
[181] Муаллиф ишланмаси

6310	“Харидорлар ва буюртмачилардан олинган бўнаклар”	6311	“Мехмонхона хизматлари учун харидорлардан миллий валютада олинган бўнаклар”
		6312	“Мехмонхона хизматлари учун харидорлардан хорижий валютада олинган бўнаклар”
		6313	“Авиабилетларни сотиш бўйича воситачилик хизматлари бўйича олинган бўнаклар”
		6314	“Турпакетга киритилмаган бошқа хизматлар бўйича олинган бўнаклар”

Мехмонхоналарнинг асосий мижозлари бўлиб республикамизнинг резидентлари ва резидентлари бўлмаган жисмоний шахслар ҳисобланади. Улар ҳисоб-китобларни нақд пул воситалари ёки кредит карталар ёрдамида амалга оширадилар. Яшаш бўйича барча ҳисоб-китоблар олдиндан тўловни амалга ошириб бериш шарти билан амалга оширилади, шундан келиб чиқиб мижоз томонидан меҳмонхонага келишдан олдин тўловлар қилинади, бу бўнак тўловларига тенг ҳисобланади. Жисмоний шахслар, юридик шахслар, туроператорлар ва воситачиларга меҳмонхона хизматлари кўрсатилганда бухгалтерия ҳисобида қўйидаги ёзувлар амалга оширилса мақсадга мувофиқ ҳисобланади (5.8-жадвал).[182]

5.8-жадвал

Меҳмонхона хизматларини реализация қилишга доир бухгалтерия ёзувларининг амалдаги тартиби

№	Операция мазмуни	Бухгалтерия ёзуви
Туроператорлар, юридик ва жисмоний шахслар бўйича		
1	Мижоздан нақд пул, пул ўтказиш йўли билан ва банк картаси билан аванс олинганда	**Дт** 5010 “Миллий валютадаги пул маблағлари”, 5110“Ҳисоб-китоб счёти”, 5210“Мамлакат ичидаги валюта счёти”,5710“Йўлдаги пул маблағлари”.

[182]Муаллиф ишланмаси

		Кт 6311-6314*
2	Мижозларга меҳмонхона хизматлари кўрсатилганда	**Дт** 4011-4014 * **Кт** 9031-9037*
3	Олдиндан киритилган бўнаклар ҳисобга олинганда	**Дт** 6311-6314*. **Кт** 4011 – 4014*
4	Меҳмонхона хизматлари учун охирги қарзлар келиб тушганда	**ДтДт** 5010 “Миллий валютадаги пул маблағлари”, 5110“Ҳисоб-китоб счёти”, 5210“Мамлакат ичидаги валюта счёти”. **Кт**4011-4014 *

* Счётларнинг номлар юқоридага жадвалларда келтирилган

Юқоридаги амалдаги тартиб қуйидагиларга имкон беради:

меҳмонхоналар улар томонидан кўрсатилаётган хизматлардан олинадиган даромадларни ҳисоб ва ҳисоботда яхлит методологик тартибларда акс эттиришга;

меҳмонхона хизматларидан олинган даромадлар тўғрисида ахборот фойдаланувчиларга атрофлича маълумотларни беришга;

амалиётда меҳмонхона хизматларидан олинган даромадлар ҳисобидаги чалкамликларни ва турли тортишувларнинг олдини олишга;

меҳмонхона хизматларидан олинган даромадларни солиқ назорати, шунингдек улар ички ва ташқи аудитини ўтказишни енгиллаштиришга.

Мамлакатимизда даромадлар ҳисобини қуйидаги йўналишларда такомиллаштириш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз:

Даромадларни тан олиш, баҳолаш ва ҳисобга олиш тартибини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш лозим;

Даромадларни харидорлар билан шартномалар бўйича тушумлар асосида тан олиш тартибига ўтиш керак. Халқаро

стандартларда қайд қилинган шартномалар бўйича тушумларни тан олишнинг бешта босқичдан иборат тартибини жорий қилиш керак

Меҳмонхона фаолиятининг амалдаги тартиби бўйича харажатлар “Маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида”ги Низомга мувофиқ ҳисобга олинади. Ушбу ҳужжатда харажатлар қуйидагича таснифланган:

“маҳсулотнинг ишлаб чиқариш таннархига киритиладиган харажатлар:

а) бевосита ва билвосита моддий харажатлар;

б) бевосита ва билвосита меҳнат харажатлари;

в) бошқа бевосита ва билвосита харажатлар, шу жумладан ишлаб чиқариш хусусиятига эга бўлган устама харажатлар;

ишлаб чиқариш таннархига киритилмайдиган, бироқ асосий фаолиятдан олинган фойдада ҳисобга олинадиган ҳамда давр харажатларига киритиладиган харажатлар:

а) сотиш харажатлари;

б) бошқариш харажатлари (маъмурий сарф-харажатлар);

в) бошқа операцион харажатлар ва зарарлар;

хўжалик юритувчи субъектнинг умумхўжалик фаолиятидан олинган фойда ёки зарарларни ҳисоблаб чиқишда ҳисобга олинадиган хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий фаолияти бўйича харажатлари:

а) фоизлар бўйича харажатлар;

б) хорижий валюта билан операция бўйича салбий курс тафовутлари;

в) қимматли қоғозларга қўйилган маблағларни қайта баҳолаш;

г) молиявий фаолият бўйича бошқа харажатлар;

фавқулодда зарарлар, у фойдадан олинадиган солиқ тўлангунга қадар фойда ёки зарарларни ҳисоблаб чиқишда ҳисобга олинади.”

5.4. Меҳмонхоналарда даромадлар ҳисобини халқаро стандартларга мувофиқ такомиллаштириш

Туризм ва меҳмонхона хизматлари соҳасини жаҳон стандартлари асосида ривожлантириш мамлакатимиз иқтисодиётини юксалтиришнинг энг муҳим омили сифатида қаралмоқда. “2022 йилда Ўзбекистонга ташриф буюрган туристлар сони жами 5,2 миллион, жумладан қўшни давлатдан 4364,8 минг (83,4%), қолган МДҲ давлатларидан 606,4 минг (11,6%), узоқ хорижий давлатлардан 261,6 минг (5%) нафар кишини ташкил этган. 2023 йили 7 миллион нафар кишига етиши прогноз қилинган.”[183] Ушбу рақамлардан кўриниб турибдики, мамлакатимиз ички туристлардан ташқари 7 миллион нафар хорижий туристларга юқори меҳмонхона хизматларини жаҳон стандартлари асосида кўрсатишни тақозо этади. Бу эса туризм хизматлари, жумладан меҳмонхона хизматлари даромадларининг кескин ошишига олиб келади. Бундан келиб чиқиб айтиш мумкинки, меҳмонхона хизматларидан олинаётган даромадлар ҳисобини халқаро стандартлар асосида ташкил этиш давр талабидир. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2020 йил 24 февралдаги 4611-сон “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида”ги қарори бўйича халқаро стандартларни жадал жорий қилиш, жумладан “бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларини МҲХСга мувофиқ уйғунлаштириш” вазифаси юклатилган. Ушбу қўйилган вазифаларнинг ижросини таъминлаш мақсадида ҳар бир соҳа ва тармоқларда, жумладан туризм ва меҳмонхона хўжаликларида бухгалтерия ҳисобини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш ўта долзарб масала ҳисобланади. Таъкидлаш жоизки, 15-сон МҲХС “Харидорлар билан шартномалар бўйича тушумлар” стандартининг моҳияти ва мазмунини чуқур тадқиқ қилиб, даромадларни тан олиш, баҳолаш ва ҳисоботларда акс эттиришнинг методологиясини такомиллаштириш, услубий тартиб-қоидаларни белгилаш ҳамда

[183] https://uzbektourism.uz/news/view?id=2608

бухгалтерия ёзувларини таклиф этиш тадқиқот ишининг муҳим йўналиши ҳисобланади. Соҳага доир адабиётларда ишлаб чиқариш корхоналарида даромадларни тан олиш, баҳолаш ҳамда молиявий ҳисоботда акс эттириш методологияси масалалари етарли даражада тадқиқ қилинган. Лекин, меҳмонхона хўжаликларида даромадлар ҳисобини халқаро стандартлар асосида ташкил этиш масалалари тўлиқ ўрганилмаган. Бу борада ўқув қўлланмалар яратилган бўлсада, меҳмонхона хўжаликларида даромадларни шартномалар асосида босқичма-босқич тан олиш, чегирмалар тақдим қилиш, мижозлар билан ҳисоб-китоблар, кўп қиррали фаолият олиб борадиган меҳмонхоналарда даромадларни умумлаштириш ва МҲХСлари талабларига жавоб берадиган ҳисоботларда акс эттириш масалалари ҳали тўлиқ ўз ечимини топмаган. Шу боис, меҳмонхона хўжаликларида даромадлар ҳисобини халқаро стандартлар асосида такомиллаштириш долзарб масала ҳисобланади.

А. Нурмагамбетова, С. Баимуханова ва бошқалар “мамлакатнинг катта туристик имкониятларга эга бўлишига қарамасдан севис соҳасида дунё иқтисодиётида кичик сегментга эга эканлиги, уни ошириш учун нафақат хизматлар сифати, персоналнинг малакаси ва компитенциясини яхшилаш, балки харажатлар ҳисобини мувофиқлаштириш ҳам муҳим омил”[184] эканлигин қайд этишади. Соҳага доир тадқиқот ишларида даромадлар ҳисобини жавобгарлик марказлари бўйича ташкил этиш таклифлари асосланган, жумладан Қозоғистонлик олимлар М.К.Успамбаева, А.Ерназаров “даромадлар ва харажатлар марказлари бўйича бошқарув ҳисоботи жорий қилиш”[185] лозимлигини таъкидлашади. Шунингдек, Россиялик олим Г.А.Кубаткина ўзининг диссертациясида “даромадлар марказлари (номер фонди, қўшимча хизматлар бўйича бўлимлар, жойларни ижарага олиш), харажатлар марказларини (маъмурият, маркетинг

[184] Azhar Nurmagambetova , Karlygash , Sariya Baimukhanova, Ryszard Kurbanova, Anar Kidirmaganbetova. Improvement of accounting in the hotel business in the transition to a digital economy. file:///C:/Users/hp/Downloads/Improvement_of_accounting_in_the_hotel_business_in.pdf

[185] Успамбаева М.К., Ерназаров А. Бухгалтерский учет гостиничный бизнес туризм управленческий учет экономика Казахстана новая индустриализация как драйвер экономического роста в Казахстане в условиях глобализации. https://articlekz.com/article/21161

бўлими, техник хизмат, кадрлар бўлими, бухгалтерия) қамраб олувчи бошқарув ҳисобидаги ахборотларни йиғиш, умумлаштириш ҳамда ҳисоботларни тузиш учун меҳмонхона бизнесида жавобгарлик марказлари таркиби асосланган”[186] илмий янгилиги эътироф этилган. Даромадларни таснифлашни халқаро стандартларга мувофиқлаштиришда ушбу таснифни келтириш аҳамият касб этади “даромадлар ташкилотнинг фаолият йўналишлари, хусусияти, олиниш шартлари кўра а) операцион фаолиятдан олинган даромадлар ва б) бошқа келиб тушишлар. Операцион фаолиятдан олинган даромадлар маҳсулот, товар, иш ва хизматларни сотишдан олинган тушум ҳисобланади. У асосий фаолиятдан олинган даромаддир. Бошқа келиб тушишларга операцион бўлмаган фаолиятдан (реализациядан ташқари) олинган даромадлар, фавқулотдаги даромадлар киради.”[187] К.Б.Уразов, Н.У.Худойбердиев ва бошқалар даромадларга қуйидагича таърифни келтиришади: “туризм ва меҳмонхона бизнеси субъектлари даромади – бу маҳаллий ва хорижий мижозларга турли сайёҳлик ва меҳмонхона хизматлари, савдо ва умумий овқатланиш хизматлари ҳамда шу каби турли сервис хизматларининг пулдаги ифодасидир”.[188] М.Б. Калонов “даромад тушунчаси турли соҳаларда, ҳисоб юритишда ҳам, жумладан, бухгалтерия ҳисоби, солиқ ҳисоби, бошқарув ҳисобида ҳам турлича талқин қилинганлиги боис, бу тушунчанинг таърифини бир хил мазмунда шакллантириш мураккаб ҳисобланади. Шу боис, даромадларни қайси мақсадда ўрганилаётганлиги ёки ҳисобга олинаётганлигига қараб уларни туркумларга бўлиш, баҳо бериш лозим”[189] деган фикрига қўшиламиз.

---

[186] Кубаткина, Галина Анатольевна Совершенствование управленческого учета в гостиничном бизнесе тема диссертации и автореферата по ВАК РФ 08.00.12, кандидат экономических наук . 2012. // https://www.dissercat.com/content/sovershenstvovanie-upravlencheskogo-ucheta-v-gostinichnom-biznese

[187] Порядок формирования и учет финансового результата предприятий гостиничного бизнеса // https://studbooks.net/1490266/buhgalterskiy_uchet_i_audit/poryadok_formirovaniya_uchet_finansovogo_rezultata_predpriyatiy_gostinichnogo_biznesa

[188] К.Б.Уразов, Н.У.Худойбердиев, М.С.Тулаев, С.А.Салохидинов, И.Р.Ибрагимова. Туризм ва меҳмонхона хўжалигида бухгалтерия ҳисоби ва молия. Ўқув қўлланма. Т. “Iqtisodiyot” -2020. 330-б.

[189] М.Б.Калонов. Корхоналарда даромадлар ва харажатлар ҳисоби ҳамда таҳлили методологиясини такомиллаштириш (автотранспорт корхоналари мисолида). DSc автореферати. Т. 2019. 14-б.

Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС) концептуал асосларининг 4.29-моддасида “Даромадларнинг таърифи ўз ичига тушумни ҳам, шунингдек бошқа даромадларни ҳам олади. Тушумлар ташкилотнинг одатдаги фаолияти билан боғлиқ ҳолда юзага келади ва турли номлардаги, хусусан “сотишдан тушум”, “хизматлар учун рағбатлантиришлар”, “фоизлар”, “дивидендлар”, “роялти” ва “ижара тўловлари”ни ўз ичига олади.”[190] - деб таъриф берилган. Бундан кўриниб турибдики, халқаро стандартлар даромадларни иккита тоифага ажратади. Бу тушумлар ва бошқа даромадлар.

МҲХСларига мувофиқ даромадлар ҳисобини ташкил этишда энг муҳим масалалардан бири бу даромадларни таснифлаш, тан олиш ва баҳолаш масалаларидир. Бу ўринда М.Б.Калоновнинг “Корхона даромадларини шаклланиш манбаларидан келиб чиқиб “Фаолият билан боғлиқ даромадлар” ва “Бошқа даромадлар ва тушумлар”га бўлиб бухгалтерия ҳисобида ҳисобга олиш таклифи илгари сурилган.”[191] деб айтилган фикрини келтириш мақсадга мувофиқ. Ушбу тасниф МҲХСларида келтирилган қоидаларга мувофиқ келади. Мамлакатимизда даромадлар ҳисобини юритишда асосий норматив-ҳуқуқий “Харажатлар таркиби ва молиявий натижаларни шакллантириш тўғрисида”ги Низом ва 2-сон БҲМС “Асосий хўжалик фаолиятдан тушган даромадлар” стандарти ҳисобланади. Низомга мувофиқ корхоналар даромадларига қуйидагилар кириши қайд қилинган “хизматларни сотишдан соф тушум; асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар; молиявий фаолиятдан олинган даромадлар; фавқулотдаги даромадлар”. Ушбу таснифдан кўриниб турибдики, миллий стандартдаги таркиб халқаро стандартда тўлиқ мувофиқ келмайди. “Асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар” номланишини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш керак. Уни “асосий фаолият билан боғлиқ

[190] ttps://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya_-_kopiya.pdf

[191] М.Б.Калонов .Корхоналарда даромадлар ва харажатлар ҳисоби ҳамда таҳлили методологиясини такомиллаштириш (автотранспорт корхоналари мисолида). DSc автореферати. Т. 2019. 17-б.

бўлмаган даромадлар” ёки “бошқа даромадлар” деб номлаш мақсадга мувофиқ.

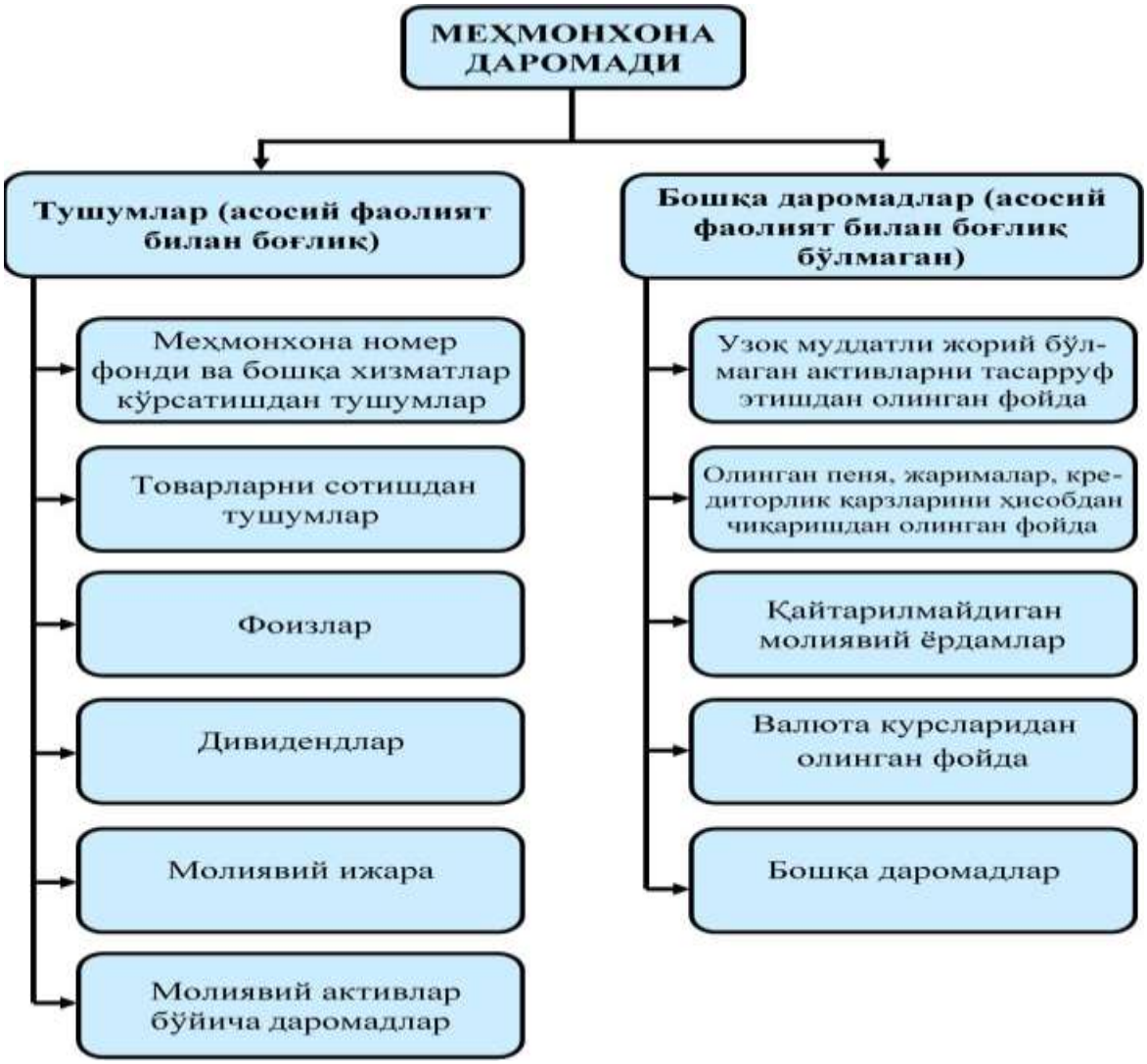
К.Б.Уразов, Н.У.Худойбердиев ва бошқалар “туризм ва меҳмонхона бизнеси субъектлари даромадлари уларни фаолият турлари бўйича қуйидаги гуруҳларга ажратилган: туризм фаолиятидан олинган даромадлар; меҳмонхона хизматларидан олинган даромадлар; савдо фаолиятидан олинган даромадлар; инвестиция фаолиятидан олинган даромадлар; молиявий фаолиятидан олинган даромадлар; бошқа умумлашган фаолиятдан олинган даромадлар”[192]. Ушбу келтирилган таснифланишни ҳам халқаро стандартларга мувофиқлаштириш зарурияти мавжуд деб ҳисоблаймиз.

Тадқиқотимиз давомида даромадларнинг халқаро стандартларга мувофиқ таснифий асосларини келтириш мақсадга мувофиқ ҳисобланади (5.3-расм).

Ушбу расмдан кўриниб турибдики, меҳмонхона хўжалигининг асосий даромади бу меҳмонхона хизматларидан олинган тушумлар ҳисобланади. Меҳмонхона хизматларининг муҳим хусусияти у хизмат кўрсатилаётган жойда амалга оширилади, хизмат кўрсатиш бир вақт моментида амалга оширилмасдан, маълум бир вақт давомида амалга оширилиб борилади ҳамда хизмат кўрсатилиши жараёни билан истеъмол жараёни бирга амалга оширилади, яъни вақт жиҳатидан мувофиқ келади.

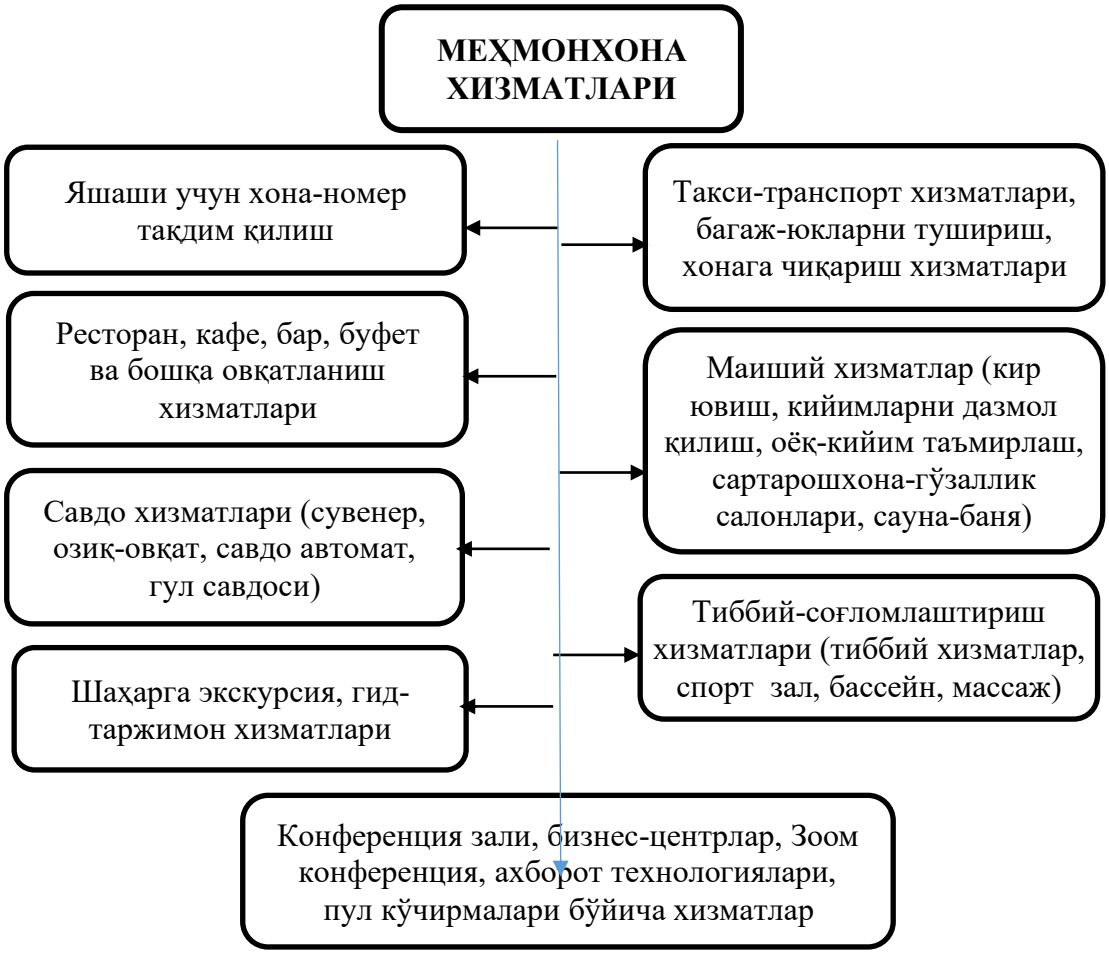
Меҳмонхона хўжаликлари тушумларини ҳисобга олишда улар томонидан кўрсатилаётган хизматларни тан олиш ва улардан олинган даромадларни тушумлар гуруҳига киритиш муҳим аҳамият касб этади. Меҳмонхона хизматлари мижозларга яшаш учун хона-номер тақдим қилиш, ноиерларни брон қилиш хизматларидан ташқари бошқа хизматларни тақдим қилади.

[192] К.Б.Уразов, Н.У.Худойбердиев, М.С.Тулаев, С.А.Салохидинов, И.Р.Ибрагимова. Туризм ва меҳмонхона хўжалигида бухгалтерия ҳисоби ва молия. Ўқув қўлланма. Т. “Iqtisodiyot” -2020. 330-б.



5.3-расм. МҲХСларига мувофиқ даромадларнинг таснифи

Ушбу хизматлар турлари уларнинг уставида қайд этилади. Ушбу хизматларнинг барчаси асосйи фаолиятдан олинган даромад сифатида эътироф этади. Уларни асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар деб эътироф этиш халқаро стандартлар талабларига зиддир. Меҳмонхона хўжаликлари қуйидаги комплекс хизматларни кўрсатади (5.4-расм).



5.4-расм. **Меҳмонхона хизматларининг алоҳида бажарилишларга оид мажбуриятлар сифатида тавсифи**

Маҳсулотлар (иш ва хизматлар)ни сотишдан тушган тушумни тан олиш, баҳолаш ва ҳисоботларда акс эттириш тартиби 15-сон МҲХС “Харидорлар билан шартномалар бўйича тушумлар” стандартига мувофиқ амалга оширилади. Юқорида акс эттирилган хизматлар турлари меҳмонхона хўжаликларида алоҳида бажарилишларга оид мажбуриятлар деб қаралиши мумкин. Бажрилишларга оид мажбуриятлар тушунчаси, тан олиш мезонлари 15-сон МҲХСда келтирилган. Ушбу стандартга мувофиқ “бажарилишларга оид мажбуриятлар – харидорлар билан шартномада харидорга узатиш бўйича берилган ваъда: (а) товар ёки хизматлар (ёки товар ёки хизматлар пакети), қайсики фарқланадиган ҳисобланади; (б) бир қатор фарқланувчи товар ёки хизматлар, лекин

амалий томондан бир хил ва харидорга бир хил суммада узатилади.”[193]

Ушбу стандартда тушумларни тан олишнинг бешта босқичи қайд этилган (5.5-расм):



5.5-расм. **15-сон МҲХСга мувофиқ тушумни тан олиш босқичлари**

Нодирабегим МЧЖ меҳмонхонаси 2021 йил 1 декабрь ойида “Регистон” МЧЖ туристик фирмаси билан шартнома тузди. Шартноманинг суммаси 450 825 000 сўм. Шартномага мувофиқ меҳмонхона туристик фирма турпакетига мувофиқ меҳмонларга 250 450 000 сўмга меҳмонхона хизматларини ҳамда 2021 декабрь ва 2022 йил январ ойлари 200 375 000 сўмга кечки овқатланиш бўйича ресторан хизматларини кўрсатади.

[193] МСФО 15. https://nrm.uz/contentf?doc=579919_(ifrs)_15_vyruchka_po_dogovoram_s_pokupatelyami&products=1_vse_zakonodatelstvo_uzbekistana. Атамалар талқини қисмида. Кириш санаси 13.02.2022.

Талаб этилади: 15-сон МҲХСтига мувофиқ тушумни тан олиш. Юқоридаги бешта босқичда тушумни тан олиш тартибини кўриб чиқамиз.

1-босқич. Тушумни тан олиш харидорлар билан тузилган ҳар бир шартнома бўйича қуйидаги барча мезонлар бир вақтнинг ўзида бажарилганда амалга оширилади: "Томонлар шартномани имзолайди ва шартномада кўрсатилган мажбуриятларнинг бажарилишини ўз зиммасига олади; ташкилот узатиладиган товарлар ёки хизматларга нисбатан ҳар бир томоннинг ҳуқуқларини идентификация қилиши мумкин; ташкилот товар ва хизматлар учун тўлов шартлари идентификация қилиши мумкин; шартнома тижорат мазмунга эга бўлади; ташкилот томонидан қомламани олади, яъни, узатилган товар ёки хизматларга алмаштириш бўйича ҳуқуқни қўлга киритиши эҳтимол ҳисобланади"[194]. Юқоридаги тузилган шартнома ўрганилганда маълум бўлдики, шартнома 15-сон МҲХСда қўйилган барча мезонларга жавоб беради. Унга мувофиқ меҳмонхона хона-номер тақдим қилиш ва ресторан хизматларини кўрсатади.

2-босқич. Унга мувофиқ шартномада мавжуд бўлган бажарилишларга оид мажбуриятлар идентификация қилинади. Бажарилишларга оид мажбуриятлар – бу фарқланадиган товар ва хизматларни харидорга узатиш бўйича ваъда. Бажарилишларга оид мажбуриятларни тан олиш учун: (а) товарлар ёки хизматлар (ёки товарлар ёки хизматлар пакети) фарқланувчи бўлиши; ҳамда (b) бир қанча фарқ қиладиган товарлар ёки хизматлар амалий жиҳатдан бир хил ва харидорга бир хил схемада узатилиши талаб этилади. Ушбу мезондан келиб чиқадиган бўлсак, ушбу шартномада фарқланадиган иккита бажарилишларга оид мажбуриятлар мавжуд: 1. Меҳмонхона хона-номер хизматларини кўрсатиш; ва 2. Ресторан хизматини кўрсатиш.

3-босқич. Операция нархи – бу қоплама суммаси бўлиб, ташкилот унга бўлган ҳуқуқни ваъда қилинган товар ёки

[194] 15сон МҲХС "Харидорлар билоан шартномалар бўйича тушумлар" 9-банди

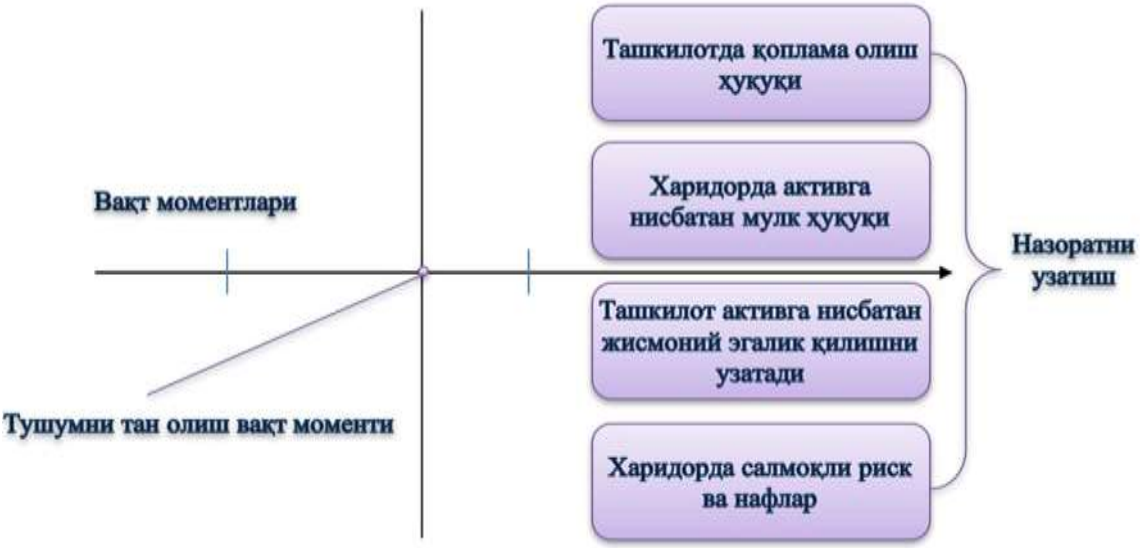
хизматларни узатиш орқали алмаштириш натижасида қўлга киритади. 15-сон МҲХСнинг 48-бандига мувофиқ ташкилот операция нархини белгилашда қуйидаги омилларни ҳисобга олиши талаб этилади: ўзгарувчан қоплама; молиялаштиришнинг салмоқли компоненти; пул бўлмаган қопламалар; харидорга тўланиши керак бўлган қопламалар. Юқоридаги мисолда операция умумий нархи 450 825 000 сўм қилиб белгиланган. 15-сон МҲХСда қайд қилинган омиллар юзага келмаган. Шу боис, операция нархини белгилашда ўрганиладиган омиллар мавжуд эмас.

4-босқич. Операция нархини бажарилишларга оид мажбуриятларга тақсимлаш амалга оширилади. Операциянинг умумий нархини бажарилишларга оид мажбуриятларга тақсимлашда энг мақбул ёндашув сифатида мустақил-ажратилган ҳолдаги сотишдаги баҳосига нисбати олиниши мақсадга мувофиқ ҳисобланади. Мустақил-ажратилган ҳолда сотиш баҳоси – бу ташкилот ушбу ўхшаш ҳолатларда ва шу тоифадаги харидорларга товар ва хизматларни алоҳида сотган ҳоллардаги кузатиладиган нархидир. Компания ҳар қандай ҳолатда буни баҳолай олиши керак. Товар ва хизматлар пакети сотилган тақдирда тақдим қилинган чегирма операциянинг барча компонентига тақсимланиши талаб этилади. Агарда ушбу компонент алоҳида сотилган тақдирда мунтазам равишда беглиланган миқдордаги чегирма асосида сотилса, чегирма операциянинг битта компонентига ҳам тақсимланиши мумкин. Юқоридаги мисолимизда, шартноманинг умумий нархи 450 825 000 сўмга тенг. Ушбу суммани меҳмонхона хона-номер хизматларига 250 450 000 сўм ва ресторан хизматларига 200 375 000 сўмга тақсимлаймиз.

5-босқич. 15-сон МҲХСнинг 31-бандига мувофиқ “ташкилот ваъда қилинган товар ва хизматлар (активлар)ни узатиш йўли билан бажарилишларга оид мажбуриятларни бажарган тақдирда тушумни тан олиши шарт". Шартноманинг амал қилиниши олдидан компания ҳар бир бажарилишларга оид мажбуриятларга нисбатан иккита ҳолатдан қайси бири асосида тушум тан олиш тартибини белгилаши талаб этилади: бажарилишларга оид мажбуриятларни маълум бир

вақт моментида бажариш; бажарилишларга оид мажбуриятларни вақт даври давомида бажариш.

Агар мажбуриятлар маълум бир вақт моментида бажарилса, ташкилот томонидан харидорнинг ваъда қилинган активлар устидан назоратни қўлга киритиш вақти моментини аниқлаши лозим. Назорат деганда, бошқа ташкилотлар томонидан активдан наф олинишини чегаралаш тушунилади. Назоратни узатиш мезонларига қуйидагилар киради: ташкилотда актив учун тўлов олиш бўйича жорий ҳуқуқи юзага келади; харидорда активга нисбатан мулк ҳуқуқи мавжуд бўлади; ташкилот активга нисбатан жисмоний эгалик қилишни узатади; харидорда активни эгалик қилишда салмоқли риски ва нафлари юзага келади; харидор активни қабул қилади.



5.6-расм. Товар ёки хизматларни сотишдан олинган тушумни аниқ бир вақт моментида тан олиш

15-сон МҲХСнинг 35-бандига мувофиқ ташкилот товар ва хизматларга нисбатан назоратни давр давомида узатса, яъни бажарилишларга оид мажбуриятларни вақт давомида бажариб борса, қуйидаги шартлардан бирортаси бажарилган тақдирда давр давомида тушумни тан олади: харидор ташкилот томонидан кўрсатилган бажарилишларга оид мажбуриятларни бажариши

давомида нафларни олади ва истеъмол қилади; ташкилот томонидан ўзининг бажарилишларга оид мажбуриятларни бажариши жараёнида актив яратилади ёки актив яхшиланади, харидор ушбу активга нисбатан назоратни активни яратиш ва яхшилаш давомида қўлга киритиб боради; ташкилот томонидан ўзининг мажбуриятини бажариши ташкилотнинг мувобил мақсадлаир учун активларни яратишга олиб келмайди ва бу ҳолатларда ушбу вақтда ташкилот шартномада кўрсатилган ишларни бир қисмини бажаргани учун ҳуқуқий жиҳатдан ҳимояси таъминланган тўлов олиш ҳуқуқига эга бўлади.



бажарилишларга оид мажбуриятларни вақт даври давомида бажариши асосида тушумни тан олиш шартлари (бирнтаси бажарилганда)

5.7-расм. **Товар ёки хизматларни сотишдан олинган тушумни бажарилишларга оид мажбуриятларни вақт даври давомида бажариши асосида тан олиш**

Юқоридаги мисолимизда 2021 йилнинг декабрь ойида меҳмонхона хизмати амалга оширилгани учун шу ойда тўлиқ тан олинади, яъни 250 450 000 сўм тушумга киради. Лекин, ресторан хизматлари 2021 йил декабрь ва 2022 йил январь ойида амалга оширилгани учун 2021 йил декабрь ойида $200\,375\,000/_2$ = 100 187 500 сўмни ташкил этади. У ҳолда меҳмонхона

мажмуасининг 2021 йил декабрь ойидаги тушум суммаси 250 450 000 + 100 187 500 = 350 637 500 сўмни ташкил этади.

15-сон стандарт ўзгарувчан қопламани баҳолашнинг “энг эҳтимолли миқдор” методини қўллашни кўзда тутади. Энг эҳтимолли миқдор методи кутилаётган тушумни бўлиши мумкин бўлган энг эҳтимолли миқдори асосида баҳолайди.

“Нодира” МЧЖ меҳмонхонаси ўзининг доимий мижозларини ушбу меҳмонхонада кўпроқ қолишини рағбатлантириш мақсадида чегирма тизимини жорий қилди. Меҳмонхонанинг оддий номерда бир кунлик яшаш учун тўлов 250 000 сўм қилиб белгиланган. Агар мижоз бир йил давомида ушбу меҳмонхонада 15 кунгача қолса, унга чегирма тақдим этилмайди. Агар 16 кундан 25 кунгача қолса яшаш учун номер нархи 200 000 минг сўм, 25 кундан ортиқ қолса 180 000 сўм қилиб белгилади.

Доимий мижозларга белиганган тартибидан маълумки, яшаш учун меҳмонхона хизмати нархининг белгиланиши мижознинг келгусида қанча кун меҳмонхонада қолишига, яъни белгиланган чегирма тақдим этилиши мижознинг келгусидаги меҳмонхонада яшаши ёки яшамаслигига боғлиқ бўлиб қолади. Бундай ҳолларда, ноаниқлик мавжуд деб ҳисобланиб, уни юқори эҳтимол методи асосида баҳолаш талаб этилади. Баҳолаш жараёнига баҳолаш бўйича мутахассислар, жумладан маркетинг бўлими, мижозлар билан ишлаш бўлими, бухгалтерия ходимлари жалб қилиниши мумкин.

Мутахассисларнинг баҳолаш хулосаси бўйича мижоз 10%лик эҳтимол билан 15 кунгача қолади, 25%лик эҳтимол билан 16-25 кунгача қолади, 65%лик эҳтимол билан бир йилда 25 кундан ортиқ қолади. Масалан, 2021 йил январь ойда мижоз 7 кун қолди. У ҳолда, меҳмонхона хизматлари бўйича халқаро стандартларга мувофиқ тан олинадиган тушум суммасини аниқлаймиз (5.9-жадвал):

5.9-жадвал

Нодира МЧЖ меҳмонханаси бўйича доимий мижознинг 2022 йил январь ойида 7 кун меҳмонхона хизматлари бўйича “энг эҳтимолли миқдор” усулида тушумни баҳолаш натижалари[195]

Эҳтимолни ҳисобга олган ҳолда тушум	Эҳтимол фоизлари	Суммаси
1. 7 кун х 250 000 сўм = 1750 000 сўм	10%	175 000
2. 7 кун х 200 000 сўм = 1400 000 сўм	25%	350 000
3. 7 кун х 180 000 сўм = 1260 000 сўм	65%	819 000
Эҳтимолни ҳисобга олган ҳолда тан олинадиган тушум суммаси		**1 344 000 сўм**

2-жадвалда акс эттирилган жараёнларни бухгалтерия ёзувларида акс эттирамиз. Халқаро стандартларда тайёр маҳсулот, товар, ишларни бажариш ва хизматларни кўрсатишдан олинган даромадлар тушум деб номланган. Бугунги кунда халқаро стандартларга ўтиш ҳамда миллий счётлар режасини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш бўйича вазифаларнинг қўйилиши муносабати билан шартномалар бўйича тушумларни тан олиш мақсадида алоҳида счётларни таклиф этамиз (5.10-жадвал):

5.10-жадвал

Меҳмонхона хизматларини кўрсатиш билан боғлиқ тушумларни ҳисобга олувчи счётлар[196]

Асосий счётлар	Асосий счёт таркибида очиладиган счётлар
9030 “Харидорлар билан шартномалар бўйича меҳмонхона хизматларни сотишдан тушум”	9031 “Харидорлар билан шартномалар бўйича яшаш учун хона-номер тақдим қилиш хизматларидан тушумлар”
	9032 “Харидорлар билан шартномалар бўйича ресторан ва бошқа умумий овқатланиш хизматларидан тушумлар”

[195]Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси
[196]Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

	9033 “Харидорлар билан шартномалар бўйича маиший хизматлардан тушган тушумлар”
	9034 “Харидорлар билан шартномалар бўйича савдо хизматлари (сувенер, озиқ-овқат, савдо автомат, гул савдоси)дан тушумлар
	9034 “Харидорлар билан шартномалар бўйича бошқа бажарилишларга оид мажбуриятларга доир хизматларидан тушумлар
9050 “Харидорлар билан шартномалар бўйича тақдим қилинган чегирмалар”	9051 “Харидорлар билан шартномалар бўйича яшаш учун хона тақдим қилиш хизматларидан тушумларга чегирмалар”
	9052 “Харидорлар билан шартномалар бўйича ресторан ва бошқа умумий овқатланиш хизматларидан тушумларга чегирмалар”
	9053 “Харидорлар билан шартномалар бўйича маиший хизматлардан тушган тушумларга чегирмалар”
	9054 “Харидорлар билан шартномалар бўйича савдо хизматлари (сувенер, озиқ-овқат, савдо автомат, гул савдоси)дан тушумларга чегирмалар

Ушбу счётлар ёрдамида юқоридаги мисоллар асосида бухгалтерия ёзувларини келтирамиз.

Д-т 4010 “Харидорлар ва буюртмачилардан олинадиган счётлар”....1 750 000

К-т 9031 “Харидорлар билан шартномалар бўйича яшаш учун хона тақдим қилиш хизматларидан тушумлар”.....1 344 000

К-т 9051 “Харидорлар билан шартномалар бўйича яшаш учун хона тақдим қилиш хизматларидан тушумлар чегирмалар”.....406 000

Асос: *Шартномага мувофиқ хизматларни сотиш қийматидаги суммаси 1 750 000 сўм, эҳтимолни ҳисобга олиш методи асосида ҳисобланган тушум суммаси 1 344 000 сўмни ташкил қилган. Сотиш қиймати ҳамда эҳтимолни ҳисобга олиш методи асосида ҳисобланган тушум ўртасидаги фарқ (1750000 – 1344000 = 406000 сўм) баҳоланган чегирма суммасини тавсифлайди.*

2021 йил 31 декабрь ҳолати бўйича мижоз 28 кун қолгани маълум бўлди. Бу шуни англатадики, мижоз 25 кундан ортиқ қолгани учун унга бир кунлик қолгани учун 180 минг сўмлик нарх белгиланади. Энди, олдинги ҳисоб- китобларга тўғирлашлар киритиш талаб этилади.

2021 йил 31 декабрь ойигача мижоз 28 кун қолгани маълум бўлди. Хизмат кўрсатиш нархида ўзгаришлар юз берган эмас. 2021 йил 31 декабрь ойигача тушум ва тақдим қилинган чегирмалар суммалари энг эҳтимолли миқдор усули асосида баҳолаш натижалари қуйидагича бўлган (5.11-жадвал):

5.11-жадвал

Нодира МЧЖ меҳмонханаси бўйича доимий мижознинг 2022 йил январь ойида 22 кун меҳмонхона хизматлари бўйича “энг эҳтимолли миқдор” усулида тушумни баҳолаш натижалари[197]

Эҳтимолни ҳисобга олган ҳолда тушум	**Эҳтимол фоизлари**	**Суммаси**
1. 28 кун х 250 000 сўм = 7 000 000 сўм	10%	700 000
2. 28 кун х 200 000 сўм = 5 600 000 сўм	25%	1 400 000
3. 28 кун х 180 000 сўм = 5 040 000 сўм	65%	3 276 000
Эҳтимолни ҳисобга олган ҳолда тан олинадиган тушум суммаси		**5 376 000 сўм**

4010-счётида 7 000 000 сўм, 9031-счётида 5 376 000 сўм, 9050-счётда 1 624 000 сўм тўпланган. Ҳақиқатда эришилган натижалар бўйича корректировка киритиш талаб этилади. Юқоридаги амалий юз берган операция бўйича мижоз 2022 йил 31 декабрь ҳолатида 28 кун қолгани маълум бўлган. У ҳолда чегирмасиз ялпи тушум

[197]Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

суммаси 7 000 000 сўм (28 кун х 250 000 сўм). 28 кун қолгани учун мижозга 180 000 сўмлик чегирмали нарх қўлланилади. У ҳолда мижоздан талаб қилинадиган сумма 5 040 000 сўм (28 х 180 000 сўм). Ўртадаги фарқ жами тақдим қилинадиган чегирма суммаси бўлади 1 960 000 сўм бўлади (7 000 000 сўм - 5 040 000 сўм). Меҳмонхона 31 декабрь ҳолатига қадар 1 624 000 сўм чегирма тақдим қилган. Ўртадаги фарқ суммаси 336 000 сўмга (1 960 000 сўм – 1 624 000 сўм) қуйидаги тўғирловчи бухгалтерия ёзувларини таклиф этамиз:

Д-т 9031 "Харидорлар билан шартномалар бўйича яшаш учун хона тақдим қилиш хизматларидан тушумлар".....336 000 сўм

К-т 9051 "Харидорлар билан шартномалар бўйича яшаш учун хона тақдим қилиш хизматларидан тушумларга чегирмалар".....336 000 сўм

Асос: Эҳтимолли баҳолаш методи асосида аниқланган тақдим қилинган чегирма билан ҳақиқатда йил сўнгида тақдим қилиниши лозим бўлган чегирма суммаси ўртасидаги фарқ суммаси 336 000 сўмни ташкил этади (1 960 000 сўм – 1 624 000 сўм).

Д-т 9051 "Харидорлар билан шартномалар бўйича яшаш учун хона тақдим қилиш хизматларидан тушумлар чегирмалар".....1 960 000 сўм

К-т 4010 "Харидорлар ва буюртмачилардан олинадиган счётлар".. 1 960 000 сўм

***Асос:** (9051-счётнинг кредити бўйича оборот суммаси 1 624 000 + 336 000 = 1 960 000 сўм)*

Халқаро стандартлар талабларига мувофиқ бошқа даромадларни ҳисобга олиш ва уларни ҳисоботларда очиқлаш муҳим аҳамият касб этиши таъкидланган. Шу боис, асосий фаолият билан боғлиқ бўлмаган даромадлар, яъни бошқа даромадлар учун счётлар режасида қуйидаги счётларни очишни таклиф этамиз (5.12-жадвал):

5.12-жадвал

Меҳмонхона хўжаликларида асосий фаолияти билан боғлиқ бўлмаган боғлиқ бўлмаган тушумларни ҳисобга олувчи счётлар[198]

Асосий счётлар	**Асосий счёт таркибида очиладиган счётлар**
9310 “Жорий бўлмаган активларни тасарруф қилишдан олинган фойда”	9331 “Асосий воситаларни тасарруф қилишдан олинган фойда”
	9331 “Номоддий активларни тасарруф қилишдан олинган фойда”
	9332 “Инвестициявий мулкларни тасарруф этишдан олинган фойда”
9320 “Ундирилган жарималар, пеня, неустойкалар, кредиторлик қарзларини ҳисобдан чиқаришдан олинган фойда”	9321 “Ундирилган жарима, пеня ва неустойкалар”
	9332 “Кредиторлик ва депонентлик қарзларни ҳисобдан чиқаришдан олинган фойда
9330 “Қайтарилмайдиган молиявий ёрдамлар ва ҳисобот даврида аниқланган ўтган йиллар фойдаси”	9331 “Қайтарилмайдиган молиявий ёрдамлар”
	9332 “Ҳисобот даврида аниқланган ўтган йиллар фойдаси”
9340 “Валюта маблағларини қайта баҳолашдан олинган фойда”	

Ушбу тадқиқотлар натижасида, бизнинг фикримизча счетлар режасида кўзда тутилган 9350 “Оператив ижара даромадлари”, 9370 “Хизмат кўрсатувчи хўжаликлари даромадлари”, 9380 “Бошқа операцион даромадлар” халқаро стандартлардаги бошқа даромадларни тан олиш мезонларига мувофиқ келмайди. Бу даромадлар мазмун жиҳатидан корхоналарнинг асосий фаолияти билан боғлиқ бўлмаган, яъни бошқа даромадлар эмас. Ушбу даромадлар мазмунан асосий фаолияти билан боғлиқ

[198]Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

даромадлардир, яъни тушумлар гуруҳига кирувчи даромадлардир. Чунки, бу даромадлар аниқ режалаштирилган, мақсадли фаолиятни амалга ошириш натижасида олинган тушумлардир.

Даромадларнинг ҳисоби билан боғлиқ жараёнларни бухгалтерия счётларида акс эттириш тартибини қуйидаги жадвалда умумлаштирамиз (5.13-жадвал).

5.13-жадвал

Меҳмонхона хўжаликларида тушумларни бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттириш тартиби[199]

Молиявий-иқтисодий операцияларнинг мазмуни	Счётлар корреспонденцияси		Сумма
	Дебет	Кредит	
1. Мижозларга шартнома асосида номер-хона хизматлари тақдим қилинганлиги бўйича тушум тан олиниши (ҚҚСсиз)	4010	9031	5 376 000
2. Мижозга энг юқори эҳтимолли метод бўйича баҳолаш асосида чегирма тақдим қилинганда	4010	9051	1 624 000
3. Эҳтимолли баҳолаш методи асосида аниқланган тақдим қилинган чегирма билан ҳақиқатда йил сўнгида тақдим қилиниши лозим бўлган чегирма суммаси ўртасидаги фарқ суммаси (1 960 000 сўм – 1 624 000 сўм)	9031	9051	336 000
4. 9051 – счётнинг кредит оборотидаги сумма 4010 – счётга ўтказилганда (1 624 000 + 336 000)	9051	4010	1 960 000
5. Шартномага мувофиқ мижоздан аванс тўловлари келиб тушди	5110	6310	4 150 000
6. Ўтказилган аванс суммаси мижозларга кўрсатилган хизматлар бўйича ҳисоб-китобларга ўтказилди	6310	4010	4 150 000
7. Мижоздан кўрсатилган меҳмонхона номер-хона хизмати учун қолган сумма келиб тушди (5376000 + 1624000 – 1960000 – 4150000)	5110	4010	890 000

[199] Нодира МЧЖ меҳмонхонасининг 2022 ҳисобот йили маълумотлари асосида муаллиф ишланмаси

8. Мижозларга меҳмонхона хизматларини кўрсатишдан олинган соф тушум молиявий натижалар счётига ўтказилганди (5 376 000 – 336 000)	9031	9910	5 040 000

Ушбу ишланма бир қанча хусусиятлари билан ажралиб туради. Биринчидан, ушбу бухгалтерия ёзувлари халқаро стандартларга мувофиқ меҳмонхонанинг мижозларга номер-хона тақдим қилишдан олинган даромадлари тушум сифатида тан олиш мезонларига асосланади. Иккинчидан, ишланмада доимий мижозларга чегирмалар тақдим қилинган тақдирда тушум суммасини энг эҳтимолли метод асосида баҳолашга асосланади. Бу ўз навбатида йил давомида тақдим қилинадиган чегирмалар суммаларини бир текис ҳисобга олиш имкониятини беради. Учинчидан, меҳмонхона хизматларини кўрсатишдан олинган соф тушум якуний молиявий натижаларга ўтказилаяпди.

Бугунги кунда мамлакатимизда туризм ва меҳмонхона фаолияти жадал суръатлар билан ривожланмоқда. Мамлакатимизнинг жаҳон иқтисодиётида туризм ва меҳмонхона фаолияти сегментида мавқеини ошириш учун нафақат меҳмонхоналар томонидан кўрсатилаётган хизматлар сифати, персоналнинг билим кўникмалари ва малакалари, балки бухгалтерия ҳисобини ҳам халқаро стандартларга мувофиқлаштириш ўта муҳим аҳамият касб этади.

Ушбу тадқиқот ишида халқаро стандартлар талабларидан келиб чиқиб даромадларни иккита категорияга таснифлаш таклиф этилди: тушумлар ва бошқа даромадлар. Тушумлар ташкилотнинг одатдаги фаолияти билан боғлиқ ҳолда юзага келади, улар олдиндан режалаштирилади ҳамда мувофиқлаштирилади. Уларга сотишдан тушум, хизматлар учун рағбатлантиришлар, фоизлар, дивидендлар, роялти ва ижара тўловлари киради. Бошқа даромадларга эса жорий бўлмаган активларни тасарруф қилишдан олинган фойда; ундирилган жарималар, пеня, неустойкалар, кредиторлик қарзларини ҳисобдан чиқаришдан олинган фойда;

қайтарилмайдиган молиявий ёрдамлар ва ҳисобот даврида аниқланган ўтган йиллар фойдаси; валюта маблағларини қайта баҳолашдан олинган фойдалар киради.

Меҳмонхона хизматларининг турлари белгилаб берилиб, уларни халқаро стандартларга мувофиқ бешта босқичида тан олишнинг услуби тартиби белгилаб берилди. Ушбу босқичлар: шартномаларни идентификация қилиш; шартномага муфовиқ алоҳида бажарилишларга оид мажбуриятларни идентификация қилиш; операция нархини аниқлаш; операция нархини бажарилишларга оид мажбуриятларга тақсимлаш; тушни тан олиш. Товар ёки хизматларни сотишдан олинган тушумни аниқ бир вақт моментида тан олиш ҳамда товар ёки хизматларни сотишдан олинган тушумни бажарилишларга оид мажбуриятларни вақт даври давомида бажариши асосида тан олиш услубий тартиби меҳмонхона корхоналари мисолида кўрсатиб берилди.

Доимий мижозларга чегирмалар тақдим қилинган тақдирда **“**энг эҳтимолли миқдор” усулида тушумни баҳолаш услубий тартиб қоидалари таклиф қилинди. Халқаро стандартларга мувофиқ ҳолда даромадларни бешта босқичда тан олиш, чегирмалар асосида тутушни тан олиш, тушумлар ва бошқа даромадларни акс эттириш мақсадида счётлар режасига 9030 “Харидорлар билан шартномалар бўйича меҳмонхона хизматларни сотишдан тушум”, 9050 “Харидорлар билан шартномалар бўйича тақдим қилинган чегирмалар”, 9310 “Жорий бўлмаган активларни тасарруф қилишдан олинган фойда”, 9320 “Ундирилган жарималар, пеня, неустойкалар, кредиторлик қарзларини ҳисобдан чиқаришдан олинган фойда”, 9330 “Қайтарилмайдиган молиявий ёрдамлар ва ҳисобот даврида аниқланган ўтган йиллар фойдаси”, 9340 “Валюта маблағларини қайта баҳолашдан олинган фойда” счётларига ўзгартиришлар киритиш ва уларни юритиш тартиби тавсия этилди. Ушбу тартиб қоидаларнинг амалиётга қўлланилиши меҳмонхона хўжаликларида даромадларн ҳисобини халқаро стандартларга мувофиқлаштиришга хизмат қилади.

5.5. Меҳмонхоналарда харажатлар ҳисоби ва меҳмонхона хизматлари таннархини аниқлашнинг замонавий усулларини қўллаш масалалари

Бугунги кунда ресурслар тежамкорлиги корхоналар самарадорлигини таъминлашда муҳим омил ҳисобланади. Бу эса ўз навбатида харажатларни оптималлаштириш, таннархни қисқартириш, маҳсулот (иш ва хизматлар) самарадорлигини оширишни тақозо этади. Корхона харажатларида салмоқли ҳиссани маҳсулот (иш ва хизматлар) таннархи ташкил этади. Аксарият кўпчилик соҳага доир адабиётлар таҳлили шуни кўрсатадики, ишлаб чиқариш харажатларини ҳисобга олиш ҳамда тайёр маҳсулотлар ва товарлар таннархини аниқлаш масалалари ўрганилган. Лекин, хизмат кўрсатувчи соҳаларда, жумладан меҳмонхона хўжаликларида хизматлар таннархи ҳисоби етарли даражада тадқиқ қилинмаган. Хизматларнинг таннархини аниқлашнинг методологиясини такомиллаштириш зарурияти мавжуд. Янги Ўзбекистон жаҳон ҳамжамияти билан интеграциялашувининг кенгайиши барча соҳалар каби бухгалтерия ҳисобини ҳам халқаро интеграциялашувини талаб этмоқда. Соҳага Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС) жадал жорий этилмоқда. Ушбу қўйилган вазифалар илғор хорижий тажрибаларни ўрганиш ва амалиётимизга жорий этиш, МҲХСлари асосида молиявий ҳисоботни тақдим этишни тақозо этади. Шу боис, республикамиз ҳудудларида иқтисодиётнинг драйверига айланаётган туризм ва меҳмонхона хизматлари соҳасида харажатлар ҳисобини халқаро стандартлар асосида янгича талқинда ёритиб бериш ҳамда такомиллаштириш ўта долзарб мавзу ҳисобланади.

Алиҳида таъкидлаш лозимки “меҳмонхона – бу мураккаб, кўп функцияли корхона бўлиб, қайсики бир бутун комплекс хизматларни амалга оширади: яшаш учун қолиш, овқатланиш,

маиший хизматлар”[200]ни бажарувчи хизмат кўрсатувчи соҳа ҳисобланади.

К.Б.Уразов, Н.У.Худойбердиев ва бошқалар харажатларга қуйидагича таърифни келтирадилар: “Туризм ва меҳмонхона субъектлари харажатлари – бу бевосита мижозларга турли хизматларни кўрсатиш учун амалга оширилган харажатларнинг пулдаги ифодасининг йиғиндисидир”[201]. Ушбу таърифни такомиллаштириш зарурияти мавжуд. Таърифда “....сарфланган ресурсларнинг пулдаги ифодасининг йиғиндисидир” дейилиши ўринлидир.

А.З.Аблоқулов тадқиқот ишида “ахборотларнинг шаффофлиги иқтисодий категорияларнинг тўғри қўлланилишига боғлиқ. “Чиқим”, “сарф” ва “харажат” категорияларини чуқур таҳлил қилиш бухгалтерия ҳисобида муҳим масалалардан биридир”[202] деб таъкидлаб, ушбу категорияларга таъриф келтирган. Бизнинг фикримизча харажатлар ва таннарх категориялари нуқтаи назаридан ёндашиш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.

Тадқиқотчи Д.С.Ташназарова харажатлар таннарх тушунчасидан кенгроқ эканлигини таъкидлаб, бухгалтерия ҳисобининг янги тенденцияси сифатида “таннарх ҳисоби”ни[203] алоҳида фан тармоғи сифатида қайд этади.

Ш.Ҳайдаров ва А.Тошхўжаевалар “меҳмонхона хизматлари қиймати шаклланиши меҳмонхона категорияларига боғлиқ”[204] эканлигини таъкидлашади.

“Интерком-Аудит” маслаҳатчиларининг фикрича “хизматлар таннархи уни кўрсатишда фойдаланилган хом-ашё, материаллар,

---

[200] Столярова, О. А. Особенности организации учета в гостиничном бизнесе / О. А. Столярова, Н. С. Щербина. -Текст: непосредственный // Молодой ученый. — 2016. — № 10 (114). — С. 884-887. — URL: https://moluch.ru/archive/114/29755/ (дата обращения: 11.02.2023).

[201] К.Б.Уразов, Н.У.Худойбердиев ва бошқалар. Туризм ва меҳмонхона хўжалигида бухгалтерия ҳисоби ва молия. Ўқув қўлланма.-Т: “Iqtisodiyot”, 2020. 298-б.

[202] Авлокулов А.З. Молиявий натижалар ҳисоби ва аудити методологиясини такомиллаштириш. Иқтисодиёт фанлари доктори (dsc) диссертацияси автореферати. Тошкент-2019. 15-б.

[203] Ташназарова Д.С. Харажатлар ва таннарх тушунчаси, уларнинг мазмуни ва тавсифи. // “Iqtisodiyot va innovatsion texnologiyalar” илмий электрон журнали. Тошкент. 2021-йил 3-сон, май-июнь, Б. 32

[204] Ш.Ҳайдаров, А.Тошхўжаева. Как формируется стоимость гостиничных услуг. https://buxgalter.uz/publish/doc/text165458_uchet_okazaniya_gostinichnyh_uslug1#. Кириш санаси 03.04.2023

ёқилғи, энергия, асосий воситалар, меҳнат ресурсларининг қийматдаги баҳосини ташкил этади”[205].

З.У.Ташкенбаева меҳмонхона хизматлари харажатлари ҳисоби бўйича қуйидаги муаммолар мавжуд эканлигини таъкидлашади “харажатлар моддалари номенкалтурасининг ҳамда бошқариш мақсадларида тўлиқ таннархни ҳисоблаш методларининг такомиллашмаганлиги”[206].

МҲХСларига мувофиқ ишлаб чиқилган Ўзбекистон молиявий ҳисоботининг миллий стандартлари (МҲМС) лойиҳасида харажатларга қуйидагича таъриф берилган: “хусусий капиталга нисбатан талаб қилиш ҳуқуқлари эгаларига тақсимлашлар билан боғлиқ бўлмаган тарзда хусусий капиталнинг камайишига олиб келадиган активларнинг камайиши ёки мажбуриятларнинг ошишидир.”[207] Бизнинг фикримизча, таъриф халқаро стандартларга мувофиқ келади. Лекин, хусусий капиталга нисбатан талаб қилиш ҳуқуқи эгаларига таъсисчилардан ташқари кредиторлар ҳам киради. Шунинг учун фақат хусусий капитал эгалари нуқтаи назаридан қарайдиган бўлсак, “хусусий капиталига нисбатан талабнома ҳуқуқи эгалари фойдасига бадал тақсимланиши билан боғлиқ бўлмаган ҳолда хусусий капиталнинг камайиши ёки мажбуриятларнинг ошиши” деб таърифласа мақсадга мувофиқ бўлар эди.

Меҳмонхона хизматлари соҳасининг муҳим хусусияти харажатларнинг асосий таркибий қисмида ўзгарувчан харажатларнинг салмоғи катта эмаслиги, доимий харажатларнинг ҳиссаси катталиги билан ажралиб туради. Меҳмонхонада бўш турган номер-хонаси бу меҳмонхонанинг доимий йўқотиши, мавжуд имкониятдан тўлалигича фойдалана олмаслиги ҳисобланади. Бу бизнес соҳасининг хусусияти ҳар қандай юқори ташкилотчилик ва юқори меҳмонхона хизмати кўрсатилган тақдирда ҳам унинг

[205] Ценообразование и себестоимость гостиничных услуг https://www.audit-it.ru/articles/account/otrasl/a92/42258.html

[206] https://scientificjournal.ru/images/PDF/2016/VNO-23/osobennosti-upravlencheskogo-ucheta-v-gostinichnom-biznese-uzbekistana.pdf. Кириш санаси 04.04.2023

[207] МҲМС. Лойиҳаси. 2022 йил //МҲМС_молиявий_ҳисоботнинг_миллий_стандарти.pdf

имкониятларини тўлиқ жорий қилишнинг қийинлиги билан белгиланади.

Меҳмонхона хизматлари таннархини ҳисоблаш ўзининг хусусиятларига эга деб ҳисоблаймиз. Улар қуйидагилар билан белгиланади.

Биринчидан, ишлаб чиқариш корхоналарида маҳсулот таннархи объекти ҳисобланса, меҳмонхона хўжаликларида эса кўрсатиладиган хизматлар таннарх объекти ҳисобланади.

Иккинчидан, меҳмонхонада яшаш учун номер фондини тақдим қилишдан ташқари, мижозларга савдо хизматлари, ресторан хизматлари, маиший хизматлар, экскурсия-гид хизматлари, конференция зали, ахборот технологиялари хизматлари ва бошқа хизматлар кўрсатилади. 15-сон МҲХС “Харидорлар билан шартномалар бўйича тушумлар” стандартига мувофиқ ҳар бир кўрсатилаётган хизмат алоҳида “бажарилишларга оид мажбуриятлар” сифатида идентификация қилиниши мумкин. Ушбу ҳар бир бажарилишларга оид мажбуриятларнинг таннархини ҳисоблашга зарурят туғилади.

Учинчидан, таннархи объекти кўпайгани боис, барча таннархи объектларига тааллуқли бўлган устама харажатлар юзага келади ҳамда ушбу устама харажатларни таннарх объектларига сабаб-оқибат мезонлари асосида тақсимлаш керак бўлади.

Тўртинчидан, хизматларни сотиш билан боғлиқ ҳолатлар, яъни хизматалар чегараланган вақт доирасида амалга оширилади. Хизмат меҳмонхона ҳудудида амалга оширилади. Меҳмонхона хизматлари моддий эмас, уни кўриб ёки моддий ҳис қилиб бўлмайди. Асосий ресурслари бўлиб замонавий жиҳозланган меҳмонхона биноси ва малакали персоналлари ҳисобланади. Меҳмонхона хизматларида тугалланмаган ишлаб чиқариш долзарб эмас (аксарият ҳолларда бўлмайди). Хизматлар кўрсатиш ҳажми мавсумийлигига қараб тебранувчан ҳисобланади. Меҳмонхона хизматлар жамғарилмайди. Олинган даромадлар ва амалга оширилган харажатлар ой бўйича ҳисобланади. Мижозлар меҳмонхона сифати хизматига катта талабларни қўяди. Меҳмонхона

хизмати сифати унинг фаолиятининг асосий мезони ҳисобланади. Меҳмонхона хизматлари сифати комфортлик даражасига қараб дунё стандартлари бўйича баҳоланади. Меҳмонхона бизнесининг яна бир хусусияти унинг фаолият кўрсатиши кўп жиҳатдан жойлашган жойига ҳам боғлиқ ҳисобланади. Меҳмонлар меҳмонхонани танлашда ўзларига қўлай, марказ, муҳит яхши, экологик тоза ҳудуд, яшил ҳудуд, диққатга сазовор жойларга яқинлигини ҳам инобатга олишади.

Бешинчидан, меҳмонхона хўжаликлари харажатлари турли туман ва модда жиҳатидан ҳам кўп ҳисобланади, қайсики бу ҳолат харажатларни илмий асосда таснифлаш ва ҳисобга олишни талаб этади. Бир кунлик яшаш, яъни “бир кунлик койка таннархи”ни ҳисоблаш ўта муҳим ҳисобланади. Бу ахборот меҳмонхонада бошқарув қарорларини қабул қилиш, нархни белгилаш ҳамда рентабеллик даражасини ҳисоблашда ўта фойдали ҳисобланади.

Халқаро стандартлар ҳамда концептуал қоидаларга мувофиқ меҳмонхона хизматлари қуйидаги барча мезонлар бажарилган тақдирда тушум ва харажат сифатида тан олинади:

- шартномага мувофиқ хизмат кўрсатувчида ваъда қилинган хизматларни амалга оширганлиги учун қопламаларни олишга бўлган ҳуқуқ юзага келади;
- мижозларга кўрсатилган хизматлар учун олинган маблағлар иқтисодий нафнинг кўпайишига олиб келади;
- тушум миқдорини қиймат ифодасида пул ўлчовида баҳолаш мумкин бўлади;
- хизматлар билан боғлиқ харажатларни аниқлаш ва баҳолаш имконияти бўлади.

Халқаро стандартларга мувофиқ харажатларни корхонанинг асосий фаолияти билан боғлиқ харажатлар ва асосий фаолияти билан боғлиқ бўлмаган харажатларга таснифланган.

Асосий фаолияти билан боғлиқ харажатларда операцион харажатлар салмоқли ҳиссани ташкил этади. Меҳмонхона фаолиятида операцион харажатларга сотилган хизматларнинг

таннархи, сотиш харажатлари, маъмурий бошқарув ва бошқа операцион харажатлар киради.

Меҳмонхоналарнинг асосий фаолияти билан боғлиқ бўлмаган харажатлари деганда, корхонанинг асосий фаолияти жараёнида юз бериши ёки юз бермаслиги мумкин бўлган, яъни асосий фаолияти билан кам боғлиқликда бўлган харажатлар тушунилади. Буларга фавқулотдаги харажатлар, узоқ муддатли активларни тугатилиши, сотилиши ва бошқа чиқарилишидан зарарлар ҳамда валюта маблағларини қайта баҳолашдан зарарларни киритиш мумкин.

Амалдаги тартибга мувофиқ меҳмонхона хизматлари таннархига: “хизматларни кўрсатишда моддий харажатлар; хоналарга хизмат кўрсатувчи ишчи ходимларнинг иш ҳақи ва ЯИТ; бевосита хоналарда турган асосий воситаларнинг амортизацияси (кондиционер, совитгичлар, телевизор, мебель ва бошқа асосий воситалар); бошқа бевосита ишлаб чиқариш харажатлари”[208] киритилган. Халқаро стандартларда асосий воситалар амортизацияси бу билвосита харажат сифатида устама ишлаб чиқариш харажатлари таркибига киритиш кўзда тутилган. Шу боис, ишлаб чиқариш ёки хизмат кўрсатиш билан билвосита харажатларни устама харажатлар таркибида ҳисобга олиш мақсадга мувофиқ ҳисобланади.

Меҳмонхона фаолиятида кўрсатилган хизматлар таннархини ҳисоблаш услубиёти тўлиқ ишлаб чиқилмаган. Халқаро стандартларга мувофиқ кўрсатилган хизматлар таннархи учта категориядан иборат: тўғридан-тўғри материал харажатлар; тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари ва устама харажатлар.

Меҳмонхона фаолиятида тўғридан-тўғри материал харажатларга меҳмонхона хизматини кўрсатиш билан боғлиқ моддий харажатлар, жумладан пардоз-андоз анжомлари, сочиқ, чойшаб, совун, товарлар, нонушта, озиқ-овқат маҳсулотлари ва бошқа харажатлар киради. Тўғридан-тўғри материал харажатларни

[208] https://gazeta.norma.uz/publish/doc/text143540_mehmonhona_biznesi

тан олишнинг муҳим мезон ушбу моддий харажатларнинг у ёки бу хизмат турларига бевосита боғлиқлиги ҳисобланади.

Меҳмонхона фаолиятида тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари меҳмонхона ходимларининг мижозларга хизмат кўрсатиш фаолиятига бевосита боғлиқ бўлган меҳнат соатлари учун ҳисобланган меҳнат ҳақи ҳамда ижтимоий суғарта харажатларини ўз ичига олади.

Устама харажатлар деганда, таннарх объеклари ҳисобланган меҳмонхона хизматлари турларининг бир нечтаси билан алоқадор бўлган, даставвал жағариладиган, сўнгра ҳисобот даврида хизматлар таннархига маълум мезонлар асосида тақсимланадиган умумий харажатлар тушунилади. Энг муҳим масала меҳмонхона хизматларида устама харажатларни тақсимлаш услубиётини такомиллаштириш бўлиб ҳисобланади. Бунинг учун иккита масалага аниқлик киритиш керак бўлади:

1. Хизматларни таннарх объекти сифатида белгилаб олиш;

2. Устама харажатларни белгилаб олинган таннарх объектларига тақсимлаш.

Меҳмонхона кўп қиррали фаолият ҳисобланади. Меҳмонхона мижозларига яшаш учун номер-хона тақдим қилиш билан бир қаторда бир қанча хизмат турларини тақдим қилишлари мумкин. Меҳмонхона фаолиятида таннарх объекти сифатида қуйидаги фаолиятларни қараш мумкин: яшаш учун хона-номер тақдим этиш; савдо фаолияти бўйича; умумий овқатланиш фаолияти; маиший хизматлар ва бошқа хизматлар.

Меҳмонхона фаолиятининг муҳим хусусиятларидан бири бу устама харажатларни идентификация қилишнинг қийинлигидир. Меҳмонхона фаолиятида харажатларни бевосита ва билвоситага ажратишда аниқ чегараларни белгилаш мураккаб ҳисобланади. Биз тадқиқотлар жараёнида меҳмонхона фаолиятида қуйидаги харажатларни устама харажатлар категориясига киритиш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз (5.8-расм).



5.8-расм. Устама харажатларининг таркибий қисмлари[209]

[209] Д.С.Ташназарова. Устама ишлаб чиқариш харажатлари маҳсулот таннархини шакллантиришда муҳим омил. //“Zamonaviy marketing texnologiyalari: tendensiyalar, muammolar va istiqbol” мавзусида xalqaro ilmiy-amaliy anjuman tezislar to’plami. –Самарқанд, 2022 йил 10 декабрь. Б. 219-223да келтирилган ишланма муаллиф томонидан қайта ишланган.

Устама харажатлар, меҳмонхона фаолиятида “қўшимча ишлаб чиқариш харажатлари” деб номланиб, уларни тақсимлашда қуйидаги базалардан бирортасини қўллаш кўзда тутилган:

“меҳмонхона хизматлари таннархига киритилган бевосита харажатларга мутаносиб равишда;

меҳмонхона хизматлари харажатларига бевосита киритилган ходимлар меҳнатига ҳақ тўлаш суммасига мутаносиб равишда; хизматларнинг режали таннархига мутаносиб равишда;

меҳмонхона фонди умумий майдонига мутаносиб равишда.”[210]

Бизнинг фикримизча, устама харажатларни тақсимлаш устама харажатлар режаси ишлаб чиқилиши керак. Чунки, устама харажатларнинг жами суммаси фақат ой охирида ёки бошқа ҳисобот даврининг охирида аниқланиши мумкин. Лекин, хизматлар таннархи жорий аниқланиши талаб этиладиган кўрсаткич ҳисобланади. Шу боис, устама харажатлар режа кўрсаткичи асосида хизматлар таннархига тақсимланиши лозим. Бунинг учун меҳмонхона фаолиятида устама харажатларни бир неча босқичларда тақсимлаш талаб этилади.

Биринчи босқичда ҳисобот даврида устама харажатларнинг режаси, яъни бюджети ишлаб чиқилади. “Samarkand Travel Hotel” МЧЖда 2022 йилда устама харажатлари режаси белгиланган. Шу билан бирга устама харажатларни тақсимлаш базаларини қўйиб чиқамиз (5.14-жадвал).

Ушбу услубий тартиб бир қанча афзаллиларга эга. Устама харажатларни махсус тақсимлаш базалари асосида тақсимлаш харажатларнинг вужудга келиш омиллари асосида тақсимлаш имкониятини беради, қайсики бу меҳмонхона фаолиятлари таннархини асосли ҳисоблаш имконини беради.

[210] https://gazeta.norma.uz/publish/doc/text143540_mehmonhona_biznesi

5.14-жадвал

“Samarkand Travel Hotel” МЧЖда 2022 йил устама харажатларининг режаси ва тақсимлаш базалари (минг сўм)

Устама харажатлар	Режаси	Тақсимлаш базалари
Меҳмонхона фаолиятида ёрдамчи материаллар	150 450,8	Билвосита материаллар бюджети
Меҳмонхона фаолиятида билвосита меҳнат ҳақи харажатлари	178 932,3	Билвосита меҳнат соатлари бюджети
Персонални овқатлантириш, чой-кофе ва сув харажатлари, ходимларни ишга олиб келиш-олиб кетиш харажатлари	102 480,5	Ходимларнинг сони
Асосий воситалар амортизацияси, мол-мулк солиғи, мол-мулкни суғурталаш харажатлари	250 324,9	Асосий воситалар қиймати
Электро-энергия, сув, газ ва коммунал тўловлар, ер солиғи	165 945,7	Эгаллаб турган майдон
Меҳмонхона биносини ҳамда асбоб-ускуналарини ишчи ҳолатида сақлаш, жорий таъмирлаш	180 946,2	Эгаллаб турган майдон
Меҳмонхона хизматларини сертификация қилиш харажатлари, йиллик инспекция назорати, норматив технологик йўқотишлар	56 850,6	Махсус идентификация
Жами	**1 085 931,0**	

Иккинчи босқичда устама харажатлар меҳмонхона хизматлари фаолият турлари ва бўлимларга тақсимланади. Бунинг учун юқоридаги 1-жадвалда келтирилган суммаларни тақсимлаш базалари асосида меҳмонхона хизматлари фаолияти турлари ва бўлимларга тақсимлаб чиқамиз (5.15-жадвал).

5.15-жадвал

Меҳмонхона устама харажатларини меҳмонхона бўлимлари ва хизматлари турларига тақсимлаш

Меҳмонхона устама харажатлар бюджетлаштирилган суммаси	Меҳмонхона бошқа бўлимлари		Меҳмонхона хизмати турлари			Жами
	Компьютер	Омбохона	Хона-номер хизмати	Савдо - ресторан хизмати	Маиший хизматлар	
1	2	3	4	5	6	7
Ёрдамчи материаллар Тақисмлаш базаси: Ёрдамчи материаллар бюджети асосида тақсимоти	60184%	30092%	8274855%	5265835%	60184%	150 450,8 100,0
Билвосита меҳнат ҳақи Тақсимлаш базаси: Билвосита меҳнат бюджети ҳиссаси, %	4294424%	25229,3 14,1%	6817338,1	2558714,3 %	169999,5%	178 932,3 100,0 %
Персонални овқатлантириш Асос: Персонал сони	67204	50403	7560045	100806	50403	102 480,561
Коммунал тўловлар (газ, электр-энергия ва иситиш) Тақсимлаш базаси: Эгаллаган майдони	5456120	11821260	1259362770	15458340	7274,7160	165 945,73650
Асосий воситалар амортизацияси, мол-мулк солиғи, мол-мулкни суғурталаш харажатлари Тақсимлаш базаси: Асосий воситаларнинг тақсимланган қиймати	16826 210325	24676 308448	178634 2232924	17399 217486	12790 159878	250 324,9 3 129 061
Меҳмонхона биносини ҳамда асбоб-ускуналарини						

ишчи ҳолатида сақлаш, жорий таъмирлаш Тақсимлаш базаси: Асосий воситаларнинг тақсимланган қиймати	12162,6 210325	17836,8 308448	129130 2232924	12570,7 217486	9245,9 159878	180946,2 3 129 061
Меҳмонхона хизматларини сертификация қилиш харажатлари, йиллик инспекция назорати Тақсимлаш базаси: хизматлардан тушган тушумлар (млн. сўм)			47583,1 15925,4	8114,5 2715,8	1153 385,9	56 850,6 19027,1
Жами	**90126,6**	**87612,1**	**707804**	**141867**	**58520,6**	**1085931**

Учинчи босқичда меҳмонхонанинг бошқа бўлимларига тўғри келадиган устама харажатларини меҳмонхона хизматлари турларига тақсимлаш амалга оширилади. Хизмат кўрсатувчи бўлимлар сифатида компьютер ва омборхона бўлимлари олинган. Компьютер хизматлари бўлимига тўғри келадиган устама харажатларини меҳмонхона хизматлари турларига тақсимлаш учун ушбу бўлим ходимларининг меҳнат соатлари бюджетининг тақсимотини, омборхонада эса бошқа бўлимларга чиқарилган материаллар чиқими бюджетини асос қилиб олиниши мақсадга мувофиқ ҳисобланади. Чунки, хизмат кўрсатувчи бўлимларда (компьютер ва омборхона) мижозларга хизмат амалга оширилмайди, яъни уларда хизматлар таннархи кўрсаткичи мавжуд бўлмайди. Ушбу мантиқий ёндашувдан келиб чиқиб, хизмат кўрсатувчи бўлимларга тўғри келадиган устама харажатларни меҳмонхона хизматлари турларига тақсимлаш мақсадида қуйидаги ишчи жадвални тузамиз (5.16-жадвал).

5.16-жадвал

Меҳмонхонанинг хизмат кўрсатувчи бошқа бўлимларига тўғри келадиган устама харажатларини меҳмонхона бўлимлари ва хизматлари турларига қайта тақсимлаш

Меҳмонхона устама харажатлар бюджетлаштирилган суммаси	Меҳмонхонанинг бошқа бўлимлари		Меҳмонхона хизмати турлари			Жами
	Компьютер	Омбохона	Хона-номер хизмати	Савдо-ресторан хизмати	Маиший хизматлар	
1	2	3	4	5	6	7
Қайта тақсимланишга қадар бўлимларга ва меҳмонхона хизматлари турларига тақсимланган устама харажатлар Асос: 2-жадвал маълумотлари	**90126,6**	**87612,1**	**707804**	**141867**	**58520,6**	**1085931**
Компьютер бўлимининг устама харажатлари тақсимланиши **Тақсимлаш базаси**: компьютер бўлими ходимларининг бюджетлаштирилган меҳнат соатлари, киши меҳнат соатлари Омборхонага тўғри келадиган компьютер хизматлари соатини меҳмонхона хизматлари турларига қайта тақсимлаш фоизлари		250 5,47%	**74066** 3550 77,68% 4,50% 82,18%	**9400,2** 450 9,85% 0,58% 10,43%	**6660,4** 320 7,0% 0,39% 7,39%	90126,6 4570 100% 5,47% 100%

Омборхона бўлимининг устама харажатлари тақсимланиши **Тақсимлаш базаси**: Омборхона томонидан чиқарилган материаллар бюджети тақсимоти, % Компьютер бўлимига тўғри келадиган омборхона харажатларининг меҳмонхона хизматлари турларига қайта тақсимлаш фоизлари	2%		**58998** 66% 1,34% 67,34 %	**25030,8** 28% 0,575 28,57 %	**3583,3** 4% 0,09% 4,09%	**87612,1** 100% 2% 100%
Қайта тақсимлаш амалга оширилгандан кейинги устама харажатлар			**840868**	**176298**	**68764,3**	**1085931**
Меҳмонхонада қайта ҳисобланган стандарт ўринлар сони			**215**	Меҳмонхона хизматининг бошқа фаолияти турлари бўйича тақсимлаш базалари сифатида бошқа кўрсаткичлар олиниши мумкин		
Бир ойда устама харажатларини бюджетлаштирилган тақсимлаш ставкаси (840868/215x12 ой)			**325,918**			

Ушбу жадвал асосида хулоса қилдиш мумкинки, устама харажатлар меҳмонхона хизматларининг барча турларига тақсимланди. Энди ҳар бир хизматлар тури бўйича таннархи аниқланади. Масалан, хона-номер тақдим қилиш хизматлари таннархини аниқлайлик. Бу ҳисоб-китоблар навбатдаги босқичда амалга оширилади. Ушбу тўртинчи босқичда битта номернинг таннархи аниқланади. Бунинг учун халқаро стандартларга мувофиқ хизматлар таннархининг учта категорияси бўйича барча маълумотлар аниқланади: тўғридан-тўғри материал харажатлар, тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари ва устама харажатлар. Бошқарув ҳисобида қабул қилинган тартибга мувофиқ жараёнли ва буюртмали костинг тизимларида тўғридан-тўғри материаллар

ҳақиқий, тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари ҳақиқий ҳамда устама харажатлари эса норматив олинади. Амалиётда меҳмонхона бизнесида меҳмонхона хизматларининг таннархи ойлик ҳисоб-китоб қилинади. Шу боис, бир сутка учун битта жойнинг таннархини аниқлаймиз.

Таҳлил қилаётган “Samarkand Travel Hotel” МЧЖда бир суткада 250 та ўрин бор. Шундан, 20 та ўрин люкс, 50 та ўрин делюкс, 80 та ўрин стандарт қилиб белгиланган. Албатта ушбу ҳолатда жами 250 та ўрин бор, лекин уларнинг харажатгирлиги бир-биридан фарқ қилади. Шу боис, харажатларни тақсимлашда маълум нисбатлар асосида люкс ва делюкс ўринларни стандарт ўринга тенглаштириб олишимиз керак. Мутахассисларнинг ҳисоб-китоби натижалари қуйида келтирилган.

Хоналарнинг тоифаси	Ўринларнинг сони	Стандарт ўринга алмаштириш коэффициенти	Қайта ҳисобланган Стандарт ўринлар сони
Люкс	20	3	60
Делюкс	50	1.5	75
Стандарт	80	1	80
Жами	**150**		**215**

Демак, стандарт ўринларга тенглаштирилганда 215 та ўринга тенг. Ушбу маълумотлар асосида битта ўриннинг таннархини аниқлаймиз (5.17-жадвал).

5.17-жадвал

“Samarkand Travel Hotel” МЧЖда 2022 йил январь ойида битта ўрин жой таннархини костинг қилиш тартиби (сўм)

Т.р	**Таннарх элементлари**	**Суммаси**
1.	Бевосита ишлаб чиқариш харажатлари:	
1.1.	Тўғридан-тўғри меҳмонхона хоналарига сарфланган моддий харажатлар	598 250 620
1.2.	Меҳмонхона хоналарига хизмат кўрсатган тўғридан-тўғри персоналнинг меҳнат ҳақи харажатлари ҳамда ижтимоий суғуртага ажратмалар	485 950 850
1.3	Жами бевосита харажатлар (598250620+485950850)	1 084 201 470
1.4	Бир ойда битта хонага тўғри келадиган бевосита харажатлар (1084201470/215)	5 042 798
2.	Устама харажатлар	
2.1	Бир ойда устама харажатларини бюджетлаштирилган тақсимлаш ставкаси (840 868 000/215х12 ой)	325 918
3.	Жами бир ойлик битта хонанининг таннарх (5042798+325918)	5 368 716
4.	Битта стандарт хонанининг бир кунлик таннархи (5368716 /30 кун), минг сўм	178 957,2
5.	Люкс хонанинг таннархи [(178957,2 х 60)/20 = 10737432/20]	**536 871,6**
6.	Делюкс хонанинг таннархи [(178957,2 х 75)/50 = 13421790/50]	**268 435,8**
7.	Стандарт хонанинг таннархи	**178 957, 2**

Меҳмонхона хўжаликларида маҳсулот таннархини шакллантириш мақсадида ишчи счётлар режасига маълум бир счётларни киритиш мақсадга мувофиқ ҳисобланади. Хизматлар таннархини 2020 - “Меҳмонхона хизматлари таннархи” деб номлаб, ушбу счётга субсчёт сифатида 2021 - “Хона-номер хизматлари таннархи” ҳамда 2620 - “Меҳмонхона фаолиятида устама харажатлар” счётларида ҳисобга олишни таклиф этамиз.

2021 “Хона-номер хизматлари” таннархи счётининг асосий мақсади хона-номер тақдим қилиш хизматлари таннархини ҳисоблаш бўлиб ҳисобланади. Ушбу счётнинг дебетида хизматлар

таннархига кирувчи харажатлар акс эттирилади. Меҳмонхона маҳсулотлари таннархига кирувчи харажатлар, жумладан тўғридан-тўғри материал, тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари ва устама харажатлар. Ушбу жараёнларни бухгалтерия ҳисобида акс эттириш тартибини қуйидаги жадвалда акс эттирамиз (5.18-жадвал).

5.18-жадвал

“Samarkand Travel Hotel” МЧЖда 2022 йил январь ойида меҳмонхона фаолиятида хона-номер таннархини ҳисоблашга доир бухгалтерия ёзувлари

Молиявий-иқтисодий операциялар	**Бухгалтерия ёзуви**		**Сумма**
	Дебет	**Кредит**	
1. Тўғридан-тўғри меҳмонхона хоналарига сарфланган моддий харажатлар	2021	1010	598 250 620
2. Меҳмонхона хоналарига хизмат кўрсатган тўғридан-тўғри персоналнинг меҳнат ҳақи харажатлари ҳамда ижтимоий суғуртага ажратмалар	2021	6710 (6510)	485 950 850
3. Бир ойда устама харажатларини бюджетлаштирилган тақсимлаш ставкаси асосида меҳмонхона хизматлари таннархига олиб борилиши	2021	2620	840 868 000
4. Сотилган хизматларнинг таннархи аниқланди	9130	2021	1 925 069 470

Ушбу жадвал маълумотлари асосида хулоса қилиш мумкинки, меҳмонхона фаолиятида хизматлар бўйича тугалланмаган хизмат бўлмайди, яъни 2021 “Хона-номер хизматлари таннархи” счётида қолдиқ бўлмайди. Меҳмонхонада хона-номер тақдим қилиш билан боғлиқ хизматлар таннархи сотилган деб ҳисобланади. Бунинг асосий сабаби меҳмонхонада хона-номер тақдим қилиш баробарида хизматлар истеъмоли амалга оширилади. Демак, хизмат кўрсатилиши жараёнида мижозларга сотилади. Меҳмонхоналарда сотишдан олинган даромад хизматлар кўрсатиши баробарида тан

олинади. Худди шунингдек меҳмонхона фаолиятида хизматлар таннархи ҳам хизматлар кўрсатилиши жараёнида тан олиб борилади.

Хизматлар таннархини ҳисоблашда муҳим жараён меҳмонхона фаолиятининг устама харажатларини счётларда акс эттириш жараёни бўлиб ҳисобланади. Бунинг учун 2620 - “Меҳмонхона фаолиятида устама харажатлар” счётни қўллаш мақсадга мувофиқ ҳисобланади. Ушбу счётнинг қўлланилишини қуйидаги жадвалда акс эттирамиз (5.19-жадвал):

5.19-жадвал

“Samarkand Travel Hotel” МЧЖда 2022 йил январь ойида меҳмонхона фаолиятида устама харажатларни ҳисобга олишга доир бухгалтерия ёзувлари

Молиявий-иқтисодий операциялар	**Бухгалтерия ёзуви**		**Сумма**
	Дебет	**Кредит**	
Меҳмонхона фаолиятида ёрдамчи материаллар	2620	1010	145 899 715
Меҳмонхона фаолиятида билвосита меҳнат ҳақи харажатлари	2620	6710	182 948 300
Персонални овқатлантириш, чой-кофе ва сув харажатлари, ходимларни ишга олиб келиш-олиб кетиш харажатлари	2620	6990	103 320 450
Асосий воситалар амортизацияси, мол-мулк солиғи, мол-мулкни суғурталаш харажатлари	2620	0200	250 324 900
Электро-энергия, сув, газ ва коммунал тўловлар, ер солиғи	2620	6990	167 846 845
Меҳмонхона биносини ҳамда асбоб-ускуналарини ишчи ҳолатида сақлаш, жорий таъмирлаш харажатлари	2620	1010, 6990	179 450 620
Меҳмонхона хизматларини сертификация қилиш харажатлари, йиллик инспекция назорати, норматив технологик йўқотишлар бўйича харажатлар	2620	6990	56 850 600
Бир ойда устама харажатларини бюджетлаштирилган тақсимлаш	2021 2022	2620 2620	840 868 000 176 298 000

ставкаси асосида меҳмонхона хизматлари таннархига олиб борилиши	2023	2620	68 764 300
Ой мабойнида тақсимланмай қолган меҳмонхона устама харажатлари сотилган хизматлар таннархига олиб борилиши 711 130 сўм (1 086 641 430 – 1 085 930 300)	9130	2620	711 130

Ушбу жадвал асосида хулоса қилиш мумкинки, устама харажатлар 2620 “Меҳмонхона фаолиятида устама харажатлар” счётида тўпланилади. Ушбу счётларда маълумотлар юқоридаги жадваллардаги ҳисоб-китоб маълумотлари асосида меҳмонхона хизматлари, жумладан номер-хона тақдим қилиш – 840 868 000 сўм, савдо-ресторан хизматлари – 176 298 000 сўм ва маиший хизматлари – 68 764 300 сўм тақсимланади. Натижада, меҳмонхона хизматларига жами тақсимланган сумма 1 085 930 300 сўм ташкил этади. Юқоридаги жадвалда 2620 – счётнинг дебетида тўпланган сумма ҳақиқатда амалга оширилган меҳмонхона фаолияти устама харажатларини тавсифлайди. Жами ҳақиқатда амалга оширилган устама харажатлар 1 086 641 430 сўмга тенг. Ўртадаги фарқ тақсимланмай қолган устама харажатларни ташкил қилади 711 130 сўм (1 086 641 430 – 1 085 930 300)ни ташкил этмоқда. Белгиланган тартибга мувофиқ ушбу сумма сотилган хизматлар таннархига олиб борилиши мақсадга мувофиқ ҳисобланади. Ушбу ишланмалар меҳмонхона хизматлари таннархини тўғри аниқлаш имкониятини беради.

Тадқиқотлар асосида қуйидаги хулосаларга келинди:

1. Меҳмонхоналарда таннарх ҳисобини такомиллаштириш ўта долзарб масала ҳисобланади. Меҳмонхоналар серқирра фаолият билан шуғулланади. Меҳмонхонада яшаш учун номер фондини тақдим қилиш, мижозларга савдо, ресторан, маиший, экскурсия-гид, конференция зали, ахборот технологиялари ва бошқа хизматлар кўрсатилади. Таннархи объекти кўпайгани боис, устама харажатларни таннарх объектларига сабаб-оқибат мезонлари асосида тақсимлаш талаб этилади. Хизматлар меҳмонхона ҳудудида

амалга оширилади. Меҳмонхона хизматларида тугалланмаган ишлаб чиқариш бўлмайди. Меҳмонхона хизматлар жамғарилмайди. Меҳмонхона хўжаликлари харажатлари турли туман ва модда жиҳатидан ҳам кўп ҳисобланади. Ушбу хусусиятларни ҳисоб сиёсатини шакллантиришда инобатга олиш мақсадга мувофиқ ҳисобланади.

2. Халқаро стандартларга мувофиқ кўрсатилган хизматлар таннархи учта категориядан, жумладан тўғридан-тўғри материал харажатлар, тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари ва устама харажатлардан иборат эканлиги таъкидланди. Тадқиқот жараёнида меҳмонхона фаолияти устама харажатлари таркиби ишлаб чиқилди.

3. Меҳмонхона фаолиятида устама харажатларни таннарх объекларига тақсимлашнинг учта босқичдан иборат услубий тартиби тавсия этилди. Унга мувофиқ: биринчи босқичда ҳисобот даврида устама харажатларнинг режаси, яъни бюджети ишлаб чиқилади; иккинчи босқичда устама харажатлар меҳмонхона хизматлари фаолият турлари ва бўлимларга тақсимланади; учинчи босқичда меҳмонхонанинг бошқа бўлимларига тўғри келадиган устама харажатларини меҳмонхона хизматлари турларига тақсимлаш амалга оширилади.

4. Тадқиқотлар асосида меҳмонхона фаолиятида битта ўрин жой таннархини костинг қилиш тартиби ҳамда меҳмонхона фаолиятида устама харажатларни ҳисобга олишга доир бухгалтерия ёзувлари таклиф этилди.

Ушбу таклиф ва тавсияларнинг амалиётга қўлланилиши меҳмонхона фаолиятида харажатлар ҳисобини халқаро стандартларга мувофиқ ҳисобга олишга ҳамда хизматлар бирлиги таннархини тўғри ва ишончли ҳисоблашга хизмат қилади.

VI БОБ. КОРХОНАЛАРДА МОЛИЯВИЙ НАТИЖАЛАР ҲИСОБИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

6.1. Корхона ва ташкилотларда даромадлар тушунчасининг иқтисодий мазмуни (Ф.З.Юсупова)

Иқтисодий таълимотда ва амалиётда энг кўп учрайдиган ҳамда кенг қўлланиладиган тушунчалардан бири бўлиб «даромад» ҳисобланади. Чунончи, иқтисодиёт назариясида даромад иқтисодий категория, амалий фаолиятда эса у хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятининг муҳим кўрсаткичларидан бири сифатида эътироф этилади. Бухгалтерия ҳисоби назарияси ва амалиётида даромад унинг энг муҳим объектларидан биридир.

Кўпчилик МДҲ давлатлари ва мамлакатимиз олимлари корхона даромадини маҳсулот сотишдан тушган пул тушуми сифатида таърифлайдилар . Бошқа бир гуруҳ иқтисодчи – олимлар даромадни корхонада яратилган қўшимча қиймат сифатида талқин қиладилар. Масалан, Ю.Додобоев ва А.Худойбердиевлар корхона даромадларига қуйидагича таъриф берадилар: «Корхонанинг ялпи даромади моддий харажатлар чиқариб ташлангандан сўнг иш ҳақи ва фойдани ўз ичига олган маҳсулот сотишдан тушган тушумдир». Э.Шавқиев корхона даромадига «… маълум бир даврда бутунлай янгитдан яратилган қийматдир», деб таъриф беради. Шунга ўхшаш таърифлар бир қатор Россиялик олимларнинг ишларида ҳам учрайди. Қайд этилган таърифларнинг ҳар бири маълум мунозарали жиҳатларга эга.

Ўтказилган илмий тадқиқот натижасида мамлакат иқтисодиётида молиявий натижалар хисобини такомиллаштириш даромадларнинг тўғри ва ўз вақтидаги бухгалтерия ҳисобини йўлга қўйиш, шунингдек моддий, меҳнат ва молиявий ресурслардан оқилона фойдаланиш устидан қаттиқ назоратни ташкил этиш, ишлаб чиқаришга тааллуқли бўлмаган харажатлар ва талофатларни ҳар томонлама камайтириш, якуний молиявий натижаларни тўлиқ шакллантирилишини наорат қилиш ва маҳсулот таннархини

пасайтиришнинг энг муҳим йўлларидан бири ҳисобланиш йўллари келтирилган.

Бозор иқтисодиёти шароитида иқтисодиётнинг барча иштирокчилари (давлат, корхоналар, хусусий тадбиркорлар, уй хўжалиги) ўз фаолиятларидан кўпроқ даромад олишга интиладилар. Даромад ҳар қандай тадбиркорликни узлуксиз ривожланишининг энг асосий омилларидан биридир.

Хўш, даромад ўзи нима, у ўзида нималарни акс эттиради?

Ҳозирги ўзбек тили фаол сўзларининг изоҳли луғатида даромад сўзи қуйидагича изоҳланган: “корхона ёки муассаса, айрим шахс ва бошқаларнинг бирор фаолият эвазига оладиган пули, моддий бойликлари, фойдаси”. Изоҳдан кўриниб турибдики, даромад сўзи моҳиятан иқтисодий атама ҳисобланади. Бозор иштирокчилари нуқтаи назаридан даромаднинг қуйидаги кўринишлари фарқланади:

- аҳоли даромади;
- корхона даромади;
- давлат (бюджет) даромади.

Аҳоли, корхона ва давлат даромадларининг шаклланиши мураккаб характерга эга бўлиб, бир-бири билан узвий боғлиқликда юз беради. Аҳоли ва давлат даромадларининг шаклланишида иқтисодиётнинг энг қуйи бўғини ҳисобланган корхоналар, шу жумладан савдо корхоналари муҳим ўринни эгаллайди. Айнан корхона орқали олинган даромадлар охир-оқибатда аҳоли (иш ҳақи, дивидент шаклида) ва давлат (солиқлар, бошқа мажбурий йиғимлар шаклида) даромадларини ташкил этади. Шу сабабли ҳам, мамлакат иқтисодиётини ривожлантириш ва аҳоли фаровонлигини таъминлашга қаратилган иқтисодий ислоҳатларнинг негизида корхоналар даромадларини кўпайтириш ва шу асосда уларнинг молиявий ҳамда иқтисодий барқарорлигини мустаҳкамлаш масалалари ечилиши лозим.

Тадқиқотлар шуни кўрсатадики, бугунги кунда, корхона даромадларининг иқтисодий мазмуни, таснифланиши, таркиби, шаклланиши ва тақсимланиш тартиби меъёрий ҳужжатларда ҳамда иқтисодий адабиётларда турлича ёритилмоқда.

Бозор иқтисодиёти шароитида корхоналар нафақат маҳсулот ишлаб чиқариш ва уларни сотиш билан, балки инвестицион ва бошқа фаолият турлари билан ҳам шуғулланадилар ва ушбу фаолиятлардан сезиларли даражада даромад оладилар. Бундай шароитда, корхона ялпи даромадларини биринчи гуруҳ олимлар таъкидлаганларидек, фақатгина маҳсулот сотишдан тушган пул тушуми сифатида таърифлаш, унинг таркибини тўлиқ ифодалай олмайди.

Иккинчи гуруҳ олимлар томонидан корхона даромадига берилган таърифларида уни миқдор жиҳатидан, ишлаб чиқаришда бевосита қатнашган ишчиларнинг иш ҳақиси ва корхона ялпи фойдаси йиғиндисига, яъни маълум давр ичида корхонада янгидан яратилган қийматга тенг, деб қарайдилар. Бизнингча, даромад, тушум ва фойда тушунчалари бир – бири билан боғлиқ тушунчалар бўлсада, уларнинг ҳар бири корхона хўжалик фаолияти натижаларининг алоҳида жиҳатларини ифодалайди.

Тушум тушунчаси, одатда, корхона асосий фаолиятининг натижаси ҳисобланган маҳсулот (товар, иш ва хизмат)ларни сотишдан олинган даромадларни ифодалайди. Даромад, маҳсулот (товар, иш ва хизмат)ларни сотишдан ташқари корхонанинг бошқа фаолиятларидан ҳам олиниши мумкин. Фойда эса, даромаднинг ушбу даромадни олиш учун қилинган харажатлардан ортган қисмини ифодалайди. Ушбу учала кўрсаткичнинг миқдори бўйича бир-бири билан боғлиқлигини қуйидагича ифодалаш мумкин:

Даромад ≥ Тушум ≥ Фойда

Даромад миқдори ҳамма вақт тушум ва фойдага нисбатан катта бўлади. Корхона фақатгина маҳсулот (товар, иш ва хизмат)ларни сотишдан даромад олган даврларда даромад билан тушум бир-бирига миқдоран тенг бўлиши мумкин. Фойда энг охирги кўрсаткич бўлиб, даромад ва тушум кўрсаткичларидан харажатларни айириш орқали аниқланади. Алоҳида фаолият тури учун фойда ҳисобланаётганда, агар ушбу фаолиятдан даромад ёки тушумга харажатсиз эришилган бўлса, фойда миқдоран шу фаолиятдан

олинган даромад ёки тушумга тенг бўлиши мумкин. К.Б.Уразов даромадга таъриф беришда унинг негизида ётувчи тушумларни нисбатан тўла ва аниқроқ санаб ўтган – «Корхоналарнинг ялпи даромади - бу маҳсулот (иш, хизмат)ларни сотишдан олинадиган соф тушум, харид товарлар, материаллар ва бошқа узоқ муддатли активлар (меҳнат қуроллари ва воситалари, капитал ва молиявий инвестициялар, номоддий активлар)ни сотишдан олинган устама ҳақлар, активларни инвестиция сифатида киритишдан фоизлар, дивидендлар ва роялти, мажбуриятларни воз кечилиши, ҳисобда бўлмаган активларни кирим қилиниши, мулкни бепул олиниши ҳамда.

Фикримизча, корхоналар даромадларини фаолият турига, тегишли даврига ва солиққа тортиладиган базага муносабатига кўра таснифлаш ҳамда ҳар бир тасниф белгиси бўйича ажратилган гуруҳларга биз таклиф қилган даромад элементларини киритиш даромадларнинг мазмун-моҳиятига мос равишда ҳисобга олинишига, бошқарувга тақдим этилаётган ахборотлар сифатининг ошишига, шунингдек, улардан фойдаланиш жараёнининг осонлашувига ва ўз навбатида қабул қилинаётган бошқарув қарорлари самарадорлигининг юксалишига олиб келади.

Бухгалтерия ҳисоби назоратнинг муҳим қисми сифатида ва амалий фаолиятининг алоҳида сохаси сифатида ҳар қандай ижтимоий-иқтисодий тизимда муҳим ўрин тутади. Ҳозирда Республикамизда амал қилаётган ҳисоб ва статистика услубияти кўп жихатдан жахон тажрибасидан ажралиб қолган. Бу эса тадбиркорлик фаолиятига маьлум бир миқдорда тўсқинлик қилмоқда. Ўзбекистон ва хориж корхоналарининг биргаликдаги фаолиятини чигаллаштирмоқда. Далолат вазфасини бажаришида, яъни молиявий ҳисоботнинг ҳақиқийлигини бахолашда, уларнинг тўғрилигини текширишда жиддий муаммолар юз бермоқда. Ўзбекистон Республикаси 2016 йил 13 апрелда янги таҳрирда қабул қилинган “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги қонуни 7-моддасида “Активлар, мажбуриятлар, хусусий капитал, захиралар, даромадлар, харажатлар, фойда, зарарлар ва уларнинг ҳаракати билан боғлиқ

хўжалик операциялари бухгалтерия ҳисобининг объектларидир” [211] деб тавсиф келтирилган. Бундан келиб чиқиб бизда асосий обьект сифатида қаралаётган даромадлар ва харажатлар корхонананинг фаолияти давомида еришган ютуқлари ҳамда камчиликларининг амалдаги ҳаққоний ифодасини кўрсатиш қобилиятига эгадир.

Жаҳондаги бизнес субъектларининг асосий мақсади максимал даражада фойда олишдир. “Тадқиқот натижаларига кўра, жами бозор капиталлашувининг қарийб 80 фоизини ташкил этувчи Япония, АҚШ, Европа ва Хитойдаги энг яхши 4,5 мингта компаниянинг умумий фойдаси жорий йилнинг апрель—июнь ойларида 7 фоизга камайиб, 849,3 млрд долларни ташкил этган”[212]ганлигини кузатиш мумкин. Бунинг асосий сабаби энергия нархининг ўсиши, айрим давлатлардаги русурслар инқироз ва бошқа сабаблар бўлган. Бундан хулоса қилиш мумкинки, жаҳон иқтисодиётида компаниялар рентабеллик даражасининг ўсишини таъминлаш, ишсизликни бартараф этиш, янги иш ўринларини очиш, капитал инвестициялар ҳажмини ошириш, ресурслардан оқилона фойдаланиш, маҳсулот рақобатбардошлигини ошириш ва маҳсулот таннархини камайтириш ўта муҳим аҳамият касб этади. Бу эса ўз навбатида компанияларнинг фойдасини аниқлашда ягона услубиётни жорий қилишни тақозо этади. Фойда ҳисобида ягана услубиётга эришиш Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини (МҲХС) жорий қилиш орқали мумкин бўлади.

Жаҳонда глобал рақобатнинг кучайиши шароитида корхоналарда компанияларда фойда ва зарарлар ҳисобини такомиллаштиришга оид кўплаб илмий-тадқиқот ишлари амалга оширилмоқда. Кейинги йилларда мамлакатларда МҲХС жорий қилиш орқали “фойда ва зарарлар ҳамда бошқа умумлашган даромадлар” тўғрисидаги ҳисоботнинг янги формати жорий этилди. Компанияларда даромадлар ва харажатларни тан олиш, баҳолашнинг янги усулубиёти йўлга қўйилди. Концептуал қоидаларда молиявий ҳисоботнинг элементи сифатида даромад ва

[211] Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун, 7-модда. https://lex.uz/acts/2931253
[212] https://daryo.uz/k/2022/08/09/dunyodagi-eng-yirik-kompaniyalar-foydasi-ikki-yil-ichida-birinchi-marta-pasaydi

харажатларнинг янги таърифи ишлаб чиқилди. Янги шакллардаги ҳисоботларда молиявий фаолият натижаларини акс эттирувчи моддалар ҳиссаси оширилди. Фойда солиғи ва акцияга фойдани тартибга солувчи халқаро стандартлар бугунги кунда халқаро инвесторларга ахборотларни тақдим қилишда муҳим стандартлар сифатида намаён бўлди. Халқаро стандартларга ўтаётган мамлакатларда ушбу стандарт қоидаларни қўллашда маълум муаммолар юзага келмоқда. Айниқса даромад ва харажатларни ҳаққоний баҳолаш, фаол бозорда ҳаққоний баҳони шакллантириш, молиявий инструменларни баҳолаш ва уларнинг молиявий натижаларга таъсири аниқлашда услубий тартиб-қоидалар етарли эмас. Ушбу муаммолар МҲХСларини ривожланаётган мамлакатларда фаол жорий қилишда тўсқинлик қилмоқда.

Ўзбекистонда йирик ва кичик бизнеснинг замонавий юқори технологияли корхоналари, шунингдек, уларни бошқаришнинг бозор тизими шакллантирилди. Бундай корхоналар орасида айниқса, бугунги кунда мамлакатнинг ижтимоий иқтисодий ривожланишида салмоқли роль ўйнаб келаётган акциядорлик жамиятлари алоҳида ажралиб туради. Улар, сезиларли миқдордаги активларга эга бўлган ҳолда, ташқи бозорда муваффақият билан рақобат қилиши ва ички бозорда истеъмолчилар талабларини қондириши мумкин. Президент Ш. Мирзиёев “Дунёдаги бугунги зиддиятлар, савдодаги чекловлар иқтисодиётда ўз аксини топмай қолмайди. Жумладан, бу омиллар озиқ-овқат ва тўқимачилик экспортига салбий таъсир қилди. Бу вазиятда энг тўғри йўл – қишлоқ хўжалигида ҳосилдорликни кескин ошириш ҳисобига таннархни камайтириш, чуқур қайта ишлашга ва қўшилган қиймат яратишга кўпроқ инвестиция жалб қилиб, экспортни кўпайтиришдир”[213] деб таъкидлаганлари ҳам корхоналар рентабеллигини оширишга қаратилган чора-тадбирлардан далолат беради. Шу боис, тадқиқотларда даромад ва харажатларни тан олиш, турли баланс назарияларида молиявий натижаларни шакллантириш, бухгалтерия ҳисобида молиявий натижаларни турли концепциялар

[213] Қишлоқ хўжалиги тармоқларини ривожлантириш чора-тадбирлари муҳокама қилинди. https://president.uz/uz

бўйича акс эттириш, молиявий натижалар бўйича бухгалтерия ҳисоби ахборот таъминотини такомиллаштириш, молиявий натижалар аудитида таҳлилий амалларни қўллаш, рентабеллик кўрсаткичларини таҳлил қилиш масалалари ўз ечимини топиши лозим бўлган масалалардир.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2022 йил 28 январдаги ПФ-60-сон «2022–2026 йилларга мўлжалланган янги Ўзбекистоннинг тараққиёт стратегияси тўғрисида»ги Фармони, Ўзбекистон Республикасининг Президенти Шавкат Мирзиёевнинг 2020 йил 24 февралдаги ПҚ-4611-сон “Молиявий ҳисоботнинг ҳалқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида”ги қарори, Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил 5 февралдаги 54-сон қарори билан тасдиқланган «Маҳсулот (ишлар, хизматлар)1 ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида» Низоми, 2020 йил 24 август 507-сон “Молиявий ҳисоботнинг халкаро стандартлари ва унга тушунтиришлар матнини тан олиш тартиби тўгрисида” низомни тасдиклаш хакида карор қабул килди. ПҚ-4611-сонли қарорнинг 1-иловасининг 2-бандида “Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларини МҲХСга уйғунлаштиришни ҳисобга олган ҳолда уларни такомиллаштириш” ҳамда шу соҳага оид бошқа норматив-ҳуқуқий ҳужжатларда кўрсатилган вазифаларни ҳал қилишда мазкур диссертация тадқиқоти муайян даражада хизмат қилади

Бугунги кунда хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятининг асосий мақсади ижобий молиявий натижага эришиш, яъни максимал даражада фойда олишдир.Ўзбекистонда йирик ва кичик бизнеснинг замонавий юқори технологияли корхоналари, шунингдек, уларни бошқаришнинг бозор тизими шакллантирилди. Бундай корхоналар орасида айниқса, бугунги кунда мамлакатнинг ижтимоий иқтисодий ривожланишида салмоқли роль ўйнаб келаётган акциядорлик жамиятлари алоҳида ажралиб туради. Улар, сезиларли миқдордаги активларга эга бўлган ҳолда, ташқи бозорда муваффақият билан

рақобат қилиши ва ички бозорда истеъмолчилар талабларини қондириши мумкин.

Молиявий натижаларини ҳисобга олиш ва назорат қилиш ва уни такомилаштириш бўйича кўпгина чет эл ва Ўзбекистон олимлари ўз фикрларини билдиришган. Масалан, Россиялик олим Ш.В.Алексевнанинг илмий тадқиқотларида даромад ва харажатларни ҳисобга олиш, шунингдек, молиявий натижаларни шакллантириш механизми ташкилот ва бошқарув қарорларини қабул қилиш самарадорлигини таҳлил қилиш учун ахборот манбаи бўлганлиги сабабли молиявий натижалар ҳисобини такомиллаштириш зарурати кейинги даврларда ташкилотнинг ишлашида акс еттирилган.

А.В.Сметанко, А.С.Коваленко, И.С.Шарапова, Е.С.Сорокина, Н.В.Бурдюгларнинг илмий тадқиқотларида молиявий натижаларни ҳисобга олиш, молиявий ҳисобнинг якуний босқичи ҳисобланади деб ўз фикрларини ёритиб бердилар.Шунинг учун уни такомиллаштириш учун бухгалтерия хисобини олдинги босқичларда рационалаштириш лозимлиги ва бундай шароитда бухгалтерия ҳисоби ва маркетингни уйғунлаштиришга асосланган стратегик ҳисоб тизимига эришиш маълум бир давр учун ташкилотнинг фаолияти натижасида деб тушуниш керак деган

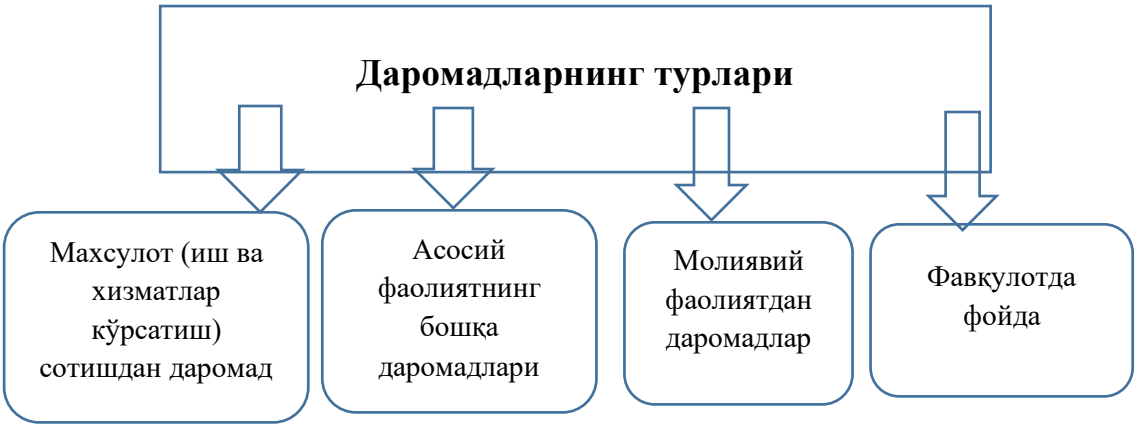
Белгиланган устувор вазифани ҳал қилиш мақсади МҲХСларни тўлиқ тизимли жорий қилинишини ҳамда бу борада кадрлар тайёрлашни тубдан яхшилашга қаратилган Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2020 йил 24 февралда ПҚ-4611 “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида”ги қарори қабул қилинди. Ушбу қарорнинг мақсади мамлакатимизда хорижий инвестицияларнинг кириб келиши учун инвестицион муҳитни яхшилаш, компанияларнинг инвестициявий жозибадорлигини ошириш, хорижий инвесторларни зарур ахборотлар билан таъминлаш, ҳисоботларнинг мазмуни ва таркибини ахборот фойдаланувчиларнинг эҳтиёжларига уйғунлаштириш ва бошқа бир қатор вазифалар бўлиб ҳисобланади.

Ўтказилан илмий тадқиқот натижасида мамлакат иқтисодиётида бошқарувни такомиллаштириш, харажатлар ва даомадларнинг тўғри ва ўз вақтидаги бухгалтерия ҳисобини йўлга қўйиш, шунингдек моддий, меҳнат ва молиявий ресурслардан оқилона фойдаланиш устидан қаттиқ назоратни ташкил этиш, ишлаб чиқаришга тааллуқли бўлмаган харажатлар ва талафотларни ҳар томонлама камайтириш, якуний молиявий натижаларни тўлиқ шакллантирилишини назорат қилиш ва маҳсулот таннархини пасайтиришнинг энг муҳим йўлларидан бири ҳисобланиши йўллари келтирилган. Тадқиқот жараёнида тизимли ёндашув, гуруҳлаш, таққослаш, танланма кузатиш усулларидан фойдаланилган.

Даромадлар ва харажатларнинг моддалари ўртасидаги чегара ҳамда уларнинг ҳар хил комбинациялари ҳам хўжалик юритувчи субъектнинг ишлари натижаларини кўрсатиш имкониятлари ўрганиш натижасида бу каби бўлимлар ҳар хил моддаларни ўз ичига олишини тахлил қилдик. Масалан, молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот солиққа тортилгунгача ва ундан кейинги молиявий-хўжалик фаолиятидан даромадни кўрсатади. Хусусий капиталга эгаларининг улушлари даромад ҳисобланмайди; хусусий капиталнинг эгалари ўртасида тақсимланиши харажат ҳисобланмайди. “Молиявий ҳисобот орқали барча ахборот эҳтиёжларини қондириш мумкин бўлмасада, барча фойдаланувчилар учун умумий бўлган талаблар амал қилади. Нимага деганда, сармоядорлар компания учун капитал таъминотчиси ҳисобланади, уларнинг эхтиёжини қондирадиган ахборотларни таъмин этиш молиявий ҳисоботдан бошқа фойдаланувчиларнинг ҳам кўпчилик эҳтиёжларини қондира олади”. Компания раҳбарияти ҳар бир қўлланиладиган БҲХС ва Интерпритация бўйича Доимий Қўмитанинг интерпритациялари талабларига тўлиқ мувофиқ ҳолда ҳисоб сиёсатини ишлаб чиқиши керак.

“Махсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чикариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисидаги Низом»га асосан хўжалик

юритувчи субъектлар қуйидаги фаолиятдан даромад олади [214] (6.1-расм).



6.1-расм. Даромадларларнинг турлари

Хўжалик юритувчи субъектларда ҳисобот даврида фаолиятини юритиш мобайнида активларнинг кўпайиши ёхуд мажбуриятларнинг камайишини –даромад деб айтилади. Низомда молиявий натижаларни шакллантириш услубияти белгиланган, хўжалик юритувчи субъект молиявий –хўжалик фаолияти билан боғлиқ харажатлар рўйхати, шунингдек корхонанинг ишлаб чиқариш-хўжалик юритиш фаолияти натижасида олинадиган даромадлар рўйхати келтирилган.

Молиявий ҳисобот ҳар йили бир мартадан кам бўлмаган тартибда тақдим қилиниши шарт.Агарда ҳисобот берувчи ташкилотнинг ҳисобот санаси ўзгарса ва йиллик молиявий ҳисобот бир йилдан ортувчи ёки ундан қисқа давр учун тақдим этилса ташкилот қуйидаги ахборотларни очиқлаши талаб этилади:

а) ортувчи ёки қисқартирилган даврдан фойдаланишнинг сабаблари;

б) фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот, хусусий капитал ўзгариши тўғрисидаги ҳисобот,пул маблағлари ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот ва тааллуқли изохларда таққосланадиган суммалар тўлиқ бўлмаган.

[214] Махсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чикариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисидаги Низом» асосида муаллиф томонидан ишлаб чиқилди.

Хулоса қилиб айтганда мақолада молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларида келтирилган молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим қилишнинг концепциясида молиявий ҳисобот фойдаланувчиларига енгилииклар яратиш ва инвесторларни жалб этиш мақсадида миллий стандартларни янада такомиллатириш ва халқаро стандартларга мослаштирилишини такомиллаштирилишини тахлил этдик ва қуйидагича таклифлар келтирилди.

- Даромад ва харажатлари таркибига қараб бир элементдан иборат бўлган (материаллар, иш ҳақи ва ҳоказо) бир турдаги (бир элементли) ва бир неча элементдан иборат бўлган (умумишлаб чиқариш харажатлари, давр харажатлари ва ҳоказо) комплекс бўлиши мумкинлигини

-Даромадларнинг хар бир тури бўйича синтетик счётларни ишчи счётлар режасига киритиш;

-Ҳисоб ва ҳисоботни халкаро стандартлар талабларига мослаштириш;

Бугунги кунда Ўзбекистонда молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтишда кенг қамровли ишлар амалга оширилмоқда. Ўзбекистон республикасида мавжуд корхона ва компанияларнинг молиявий ҳисоботларини халқаро стандартлар асосида тузилиши ҳозирги давримизнинг талаби ва зарурати жуда каттадир. Ўзбекистон Республикасининг Президенти Шавкат Мирзиёевнинг 2020 йил 24 февралдаги ПҚ-4611-сон “Молиявий ҳисоботнинг ҳалқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида”ги қарорида “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтишни жадаллаштириш орқали хорижий инвесторларни зарур ахборот муҳити билан таъминлаш ва халқаро молия бозорларига кириш имкониятларини кенгайтириш, шунингдек, ҳисоб ва аудит соҳалари мутахассисларини халқаро стандартлар бўйича тайёрлаш тизимини такомиллаштириш”[1] белгиланган.

Ушбу қарорни ижросини таъминлаш максадида Вазирлар Маҳкамаси 2020 йил 24 август 507-сон “Молиявий ҳисоботнинг

халкаро стандартлари ва унга тушунтиришлар матнини тан олиш тартиби тўгрисида” низомни тасдиклаш хакида карор қабул килди. ПҚ-4611-сонли қарорнинг 1-иловасининг 2-бандида “Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларини МҲХСга уйғунлаштиришни ҳисобга олган ҳолда уларни такомиллаштириш” белгиланган. Бу каби вазифаларнинг ҳал этилиши мамлакатимиз иқтисодиётининг шиддат билан ўсишини таьминланиши учун катта қадам бўлиб ҳисобланади.

Бугунги кунда хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятининг асосий мақсади ижобий молиявий натижага эришиш, яъни максимал даражада фойда олишдир. Ўзбекистонда йирик ва кичик бизнеснинг замонавий юқори технологияли корхоналари, шунингдек, уларни бошқаришнинг бозор тизими шакллантирилди. Бундай корхоналар орасида айниқса, бугунги кунда мамлакатнинг ижтимоий иқтисодий ривожланишида салмоқли роль ўйнаб келаётган акциядорлик жамиятлари алоҳида ажралиб туради. Улар, сезиларли миқдордаги активларга эга бўлган ҳолда, ташқи бозорда муваффақият билан рақобат қилиши ва ички бозорда истеъмолчилар талабларини қондириши мумкин.

Олиб борилган илмий тадқиқотлар натижалари кўрсатадики, жаҳон мамлакатларида иқтисодиётнинг глобаллашуви шароитида молиявий натижалар ҳисобини халқаро стандартлар асосида ташкил қилишга қаратилган кўпгина илмий тадқиқотлар олиб борилмоқда. Ана шу тадқиқотларда даромад ва харажатларни тан олиш, турли баланс назарияларида молиявий натижаларни шакллантириш, бухгалтерия ҳисобида молиявий натижаларни турли концепциялар бўйича акс эттириш, молиявий натижалар бўйича бухгалтерия ҳисоби ахборот таъминотини такомиллаштириш, молиявий натижалар аудитида таҳлилий амалларни қўллаш, рентабеллик кўрсаткичларини таҳлил қилиш масалалари ўз ечимини топган.

Эътироф этиш жоизки, тадқиқотлар йўналишида айни пайтда даромад ва харажатларни таснифлаш, ялпи даромад тўғрисида ҳисобот кўрсаткичларини шакллантириш, молиявий натижалар юзасидан ҳисоб ахборотларининг ишончлилигини ошириш,

рентабеллик кўрсаткичларини аниқлаш, аудиторлик текширувларида муҳимлик ва риск даражаларини қўллаш, молиявий натижалар аудити сифатини оширишни такомиллаштиришга эришилган. Лекин, молиявий натижалар ҳисоби ва аудити методологиясини халқаро стандартлар талаблари даражасида ташкил этиш[2] билан боғлиқ муҳим масалалар ҳозиргача ўзининг ижобий ечимини топмаган.

Хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий-хўжалик фаолиятига бевосита таъсир қиладиган ана шу категориялар услубий жиҳатдан ҳам бир-биридан фарқланади. Бухгалтерия ҳисобида маҳсулот таннархини тўғри аниқлашда “харажат” категорияси муҳим ўрин тутади. Айнан харажатлар миқдорининг тўғри белгиланиши маҳсулот таннархи тўғри шаклланишига хизмат қилади.

Юқоридаги назарий қарашлар Ўзбекистон Республикасида молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС) асосида ҳисоб юритиш ва аудитнинг халқаро стандартлари (АХС)ни қўллаш жараёнида ўз долзарблигини намоён этади. Ана шу иқтисодий категорияларнинг моҳиятини ва бир-биридан фарқли жиҳатларини тўғри талқин этиш хўжалик юритувчи субъектлар маблағлари, уларнинг манбалари ва иқтисодий самарадорлигини таҳлил қилишда муҳим роль ўйнайди. Молиявий натижалар тўғрисидаги ахборотларни шакллантириш барча фойдаланувчилар учун муҳим аҳамият касб этади.

Бухгалтерия ҳисоби назариясига эътибор қаратсак, молиявий натижалар кўрсаткичларини шакллантиришда 3 та асосий назария мавжуд эканлигига гувоҳ бўламиз: статик, динамик ва органик. Статистик назариянинг асосий мақсади мулк қиймати ва молиявий мустақиллик коэффициентини аниқлаш бўлса, динамик назарияда асосий эътибор рентабеллик кўрсаткичларини аниқлашга қаратилади. Статистик ва динамик назариялар ўртасидаги зиддиятларни бартараф этиш мақсадида органик баланс назарияси шаклланган. Ушбу назария статик ва динамик баланс назариялари талабларини имкон қадар уйғунлаштирган. Органик назарияда

ахборотлар ҳам ички, ҳам ташқи фойдаланувчилар учун мўлжалланган бўлиб, ушбу назариянинг мақсади ҳам молиявий натижаларни, ҳам мулкий ҳолатни биргаликда аниқлаш ҳисобланади.

Фикримизча, органик баланс назарияси статик ва динамик назария ўртасидаги қарама-қаршиликларни бартараф этиш ҳамда ҳисоботдан фойдаланувчиларга хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятининг объектив ҳолатини тақдим этиш, жорий мулкий ҳолатни, фойда (зарар)ни ҳаққоний акс эттириш ва кутилаётган даромадлар ҳақида ахборот беришга имконият яратади. Органик баланс назарияси МҲХС талабларига тўла жавоб беради, чунки ҳозирги пайтда долзарб бўлган жорий қиймат концепцияси моҳиятан активларни қайта баҳолашни назарда тутади Бухгалтерия ҳисобида фойданинг моҳиятини акс эттирувчи турли хил кўрсаткичларнинг жамлашуви унинг кўп қирралилигини ифодалаб, иқтисодий жараёнлар хусусидаги ахборотларнинг аниқлигини таъминлайди.

Халқаро стандартлар асосида тузиладиган молиявий ҳисоботлар хўжалик юритувчи субъектларни самарали бошқаришда зарур ҳисобланади. Халқаро стандартларга ўтишдан асосий мақсад халқаро бозорга чиқиш ҳамда инвестицияларни жалб этишдир. Шунингдек, халқаро стандартлар мамлакат иқтисодиётини сифат жиҳатдан ривожлантиришга ҳам муҳим ҳисса қўшади. Бу жараёнда қулай инвестицион муҳит, хўжалик юритувчи субъектлар фаолияти очиқлиги, бошқарувнинг акциядорлар олдидаги ҳисобдорлиги, корпоратив бошқарувнинг замонавий услублари жорий этилиши акциядорлик жамиятларининг ривожланишига муҳим ҳисса қўшади.

6.2. Корхонанинг молиявий натижалари ҳисобини халқаро амалиётга мослаштириш (Ф.З.Юсупова)

Бухгалтерия баланси — бухгалтерия ҳисоботи аниқ ҳисобот санасида якунловчи, маблағларнинг сарфланиши, манбайи ва мақсадини та’рифловчи, жамловчи, умумлаштирилган жадвалда пул ҳисобида акс эттирувчи ҳужжат. Бухгалтерия баланси корхона,

ташкилот, фирма ва бошқа хўжалик юритувчи суб'ектларнинг мулкий ҳолатини қиймат ко‘ринишида та'рифлаб беради. Бухгалтерия баланси умумлаштирилган жадвал шаклида корхонанинг мулклари таркибини, уларнинг жойлаштирилишини, манбаларини, маблаг‘ларнинг сарфланиши ва сафарбар этилишини ҳисобот санасида қиймат жиҳатидан акс эттиради. Бухгалтерия баланси 2 қисмдан иборат бо‘либ, чап томони актив, ўнг томони пассив деб аталади. Актив ва пассив бир-бирига тенг бўлади.

Бухгалтерия баланси субъектларига қуйидагиларни киритишимиз мумкин:

1. Қонунчилик ва ижро ҳокимияти органлари;
2. Инвесторлар ва актсионерлар;
3. Мол етказиб берувчилар ва харидорлар;
4. Турли хил кредиторлар.

Бухгалтерия баланси маълумотларидан фойдаланувчиларининг турли хил маълумотлардан фойдаланади. Бунга корхонанинг жорий ва келгусидаги тўловга лаёқатлилик каби маълумотлар, мол етказиб берувчилар ва кредиторларни, корхонанинг фойдалилик даражаси, актсионерлар ва инвесторларни, айланма маблағларнинг ҳаракати ва ҳолатини ички фойдаланувчиларини каби ма`лумотларни киритишимиз мумкин. Бундан кўринади-ки, бухгалтерия баланси маълумотларидан фойдаланувчиларининг маълумотларга бўлган эҳтиёжлари турли хил. Шундан келиб чиққан ҳолда бухгалтерия баланси маълумотларини шакллантиришга нисбатан маълум бир талаблар ишлаб чиқилган. Ўзбекистон Республикасида бухгалтерия балансига нисбатан қўйилган талаблар "Бухгалтерия баланси" номли 15-сонли бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти билан тартибга солинади. "Бухгалтерия баланси" номли 5-сонли БҲМС бухгалтерия балансини топшириш чоғида ошкор қилинадиган ахборотга қўйиладиган талабларни белгилайди[215]. Ушбу

[215] Бухгалтерия баланси. 15-сон бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарти. Ўзбекистон Республикаси Молия вазирининг 2003 йил 12 мартдаги 45-сон буйруғи билан тасдиқланган. Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан 2003 йил 20 мартда 1226-сон билан давлат рўйхатидан ўтказилган. https://lex.uz/acts/839065

стандартнинг 4-бандида “Бухгалтерия балансидаги барча ахборот тўғри ошкор қилиниши ва фойдаланувчиларга тушунарли бўлиши керак” [216]лиги таъкидланган. Ушбу 15-сон БҲМС Ўзбекистон Республикасида Бухгалтерия балансининг мазмунига ҳамда ундаги ахборотларни шакллантиришга нисбатан талабларни тартибга солувчи асосий ҳужжат ҳисобланганига қарамасдан, бухгалтерия балансини тузишда амал қилинадиган принтсиплар келтирилмаган.

Бухгалтерия балансини шакллантириш принципларининг мазмунини кўриб чиқамиз:

1.Баланснинг тўғрилиги. Балансни шакллантиришнинг ушбу принтсипи улар асосида кўрсаткичлар шаклланадиган ҳисоб ва дастлабки ҳужжатларнинг ишончлилигини таъминлайди. Агар қандайдир хўжалик фактлари тегишли тарзда тасдиқланмаган ёки нотўғри расмийлаштирилган ҳолатлар мавжуд бўлса, корхона балансида чалкаш (бузиб кўрсатилган) маълумотлар акс эттирилади.

2.Баланснинг ҳаққонийлиги. Ушбу принтсип ҳисоб объектлари баҳоси билан баланснинг тегишли сатрларида акс эттирилган маълумотлар билан мувофиқлигини англатади.

3.Баланснинг бирлиги. Ушбу принтсип бухгалтерия баланси ҳисоб ва баҳолашнинг ягона принтсиплари асосида шаклланишини билдиради.

4.Баланснинг давомийлиги. Баланс шаклланишининг ушбу принтсипи ҳар бир кейинги баланс ўзидан олдинги баланс кўрсаткичларидан келиб чиқишини англатади. Мисол учун, ўтган йил якунлари бўйича якуний баланс ҳисобот йили учун бошланғич баланс бўлиши керак.

5.Баланснинг аниқлиги. Ушбу принтсип бухгалтерия балансини тузган ҳамда уни ўқийдиган ва таҳлил қиладиган шахсларнинг барчаси тушуниши учун қулайлиги билан изоҳланади. Бизнинг фикримизча, бухгалтерия балансини шакллантиришда юқоридаги принципларга риоя қилиш, унда келтирилган

[216] Бухгалтерия баланси. 15-сон бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарти. Ўзбекистон Республикаси Молия вазирининг 2003 йил 12 мартдаги 45-сон буйруғи билан тасдиқланган. Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан 2003 йил 20 мартда 1226-сон билан давлат рўйхатидан ўтказилган. https://lex.uz/acts/839065

ахборотларнинг тўғрилиги, ҳаққонийлиги ҳамда таққосланувчанлигини таъминлашга имкон беради.

Хулоса қилиб айтадиган бўлсак, ўтказилган тадқиқот натижаларини умумлаштирган ҳолда ҳамда иқтисодий адабиётларда бухгалтерия балансини туркумлашнинг белгилари бўйича ягона ёндашув мавжуд эмаслиги ҳақида хулоса қилиш мумкин. Бухгалтерия балансини туркумлаш белгилари ва турлари бўйича ҳар бир муаллифнинг ўзига хос қараши мавжуд. Ҳар бир даврда бухгалтерия балансини туркумлаш белгилари ахборотларни шакллантириш ва умумлаштириш талаблари ва принципларига жавоб берган бўлсада, жамият ривожланишини билан биргаликда бухгалтерия ҳисобининг кузатув объектлари, хўжалик юритувчи субъектлар маълумотларини шакллантиришга ёндашувлар ўзгарди ва шундан келиб чиққан ҳолда бухгалтерия балансларини туркумлаш белгилари ҳам ўзгаришларга учради.

Муаллифларнинг бухгалтерия балансини туркумлашга турли хил ёндашувлари бўлишидан қатъий назар, умумий жиҳатни – тузиш вақтини кўрсатиш мумкин. Бухгалтерия балансини туркумлашга нисбатан қарашларнинг умумийлиги баланснинг маълум бир санага тузилганлиги ва тузиш мақсадига боғлиқлигидир. Шундай қилиб, умумлашган кўрсаткичларни шакллантириш ва балансни тузиш мақсадларига боғлиқ ҳолда исталган хўжалик юритувчи субъект бухгалтерия балансининг туркумлаш белгиларини ажратиб кўрсатиш мумкин.

Хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ҳолатини ўрганиш ва унга баҳо беришда молиявий натижа кўрсаткичларидан фойдаланилади. Молиявий натижа кўрсаткичлари қуйидагилардан иборат бўлади:

- маҳсулот сотишдан олинган ялпи фойда;
- асосий фаолиятдан кўрилган фойда;
- умумхўжалик фаолиятидан олинган фойда;
- солиқ тўлангунча олинган фойда;
- соф фойда.

Маҳсулот сотишдан олинган ялпи фойда (кўрилган зарар) кўрсаткичи хўжалик юритувчи субъектнинг маҳсулот (иш, хизмат) кўрсатиши билан фаолиятига баҳо бериш, уни ўрганишга ёрдам беради. Ушбу кўрсаткични таҳлил етиш орқали, корхонанинг ҳисобот давридаги ва келгусидаги молиявий фаолиятига баҳо берилади. Мазкур молиявий кўрсаткич яъни маҳсулот сотишдан олинган фойда молиявий ҳисобот №2 шакли бўйича "Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботда" келтирилиб, ундаги маълумотлардан ички ва ташқи фойдаланувчилар бемалол фойдаланишлари ва тегишли хулоса чиқаришлари мумкин бўлади.

Маҳсулот (иш, хизмат) сотишдан олинган фойда, сотишдан олинган соф тушум ва ушбу маҳсулотнинг ишлаб чиқариш таннархи сифатида аниқланиб, корхонанинг маҳсулотни ишлаб чиқариш таннархини имконият даражасида камайтириш ички ва ташқи омилларини излаш, топиш, ҳамда уларни корхона хўжалик фаолиятига тадбиқ етиш заруриятини юзага келтиради.

Бизга маълумки, рақобатга асосланган бозор иқтисодиёти шароитида бозор, харидор талабини чуқур ўрганиш билан бирга, бозорни ҳар томонлама маркетингини ҳам ўрганишни тақозо етмоқда. Айтайлик, бозорнинг фақат талаби ўрганилиб шу талабдан келиб чиқиб, таклиф сифатида маҳсулот (иш, хизмат) ишлаб чиқишди. Аммо худди шу таклиф билан бошқа хўжалик юритувчи субъектлар ҳам бозорга чиқишлари мумкин. Демак, аниқ равшан кўриниб турибдики, таклиф етилаётган маҳсулот (иш, хизмат) нафақат сифатининг ҳар томонлама яхшилиги, балки таннархи арзонлиги билан ҳам ажралиб туриши лозим.

Юқоридагилардан хулоса қилиб, маҳсулот сотишдан олинган ялпи фойда-молиявий натижалар кўрсаткичининг моҳияти корхона хўжалик фаолиятига баҳо бериш, унинг келгусидаги истиқболларини режалаштириш каби тегишли хулосаларга тегишди, ҳамда зарурий қарорлар қабул қилиш, муҳим чора тадбирларни ишлаб чиқиб уни корхонанинг келгусидаги фаолиятига тадбиқ етиш имкониятларини яратишидадир.

Молиявий натижалар кўрсаткичларининг яна бири асосий фаолиятдан кўрилган фойда бўлиб, унга давр харажатлари, ҳамда асосий фаолиятдан кўрилган бошқа заралар салбий таъсир кўрсаца, асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар ижобий таъсир кўрсатади. Асосий фаолиятдан олинган фойда-молиявий натижа кўрсаткичининг моҳияти шундаки, мазкур кўрсаткични ўрганиш тахлил етиш орқали қуйидагилар ҳақида тегишли хулосага келиш мумкин.

Хўжалик юритувчи субъектнинг давр харажатлари (асосан маъмурий бошқарув харажатлари) қай миқдорда, асосий ишлаб чиқариш фаолиятидан олинган бошқа даромадлар, ҳамда кўрилган заралар билан боғлиқ кўрсаткичлар қанча миқдорга тенглиги ҳақида маълумотлар олинади.

Бизга маълумки, давр харажатлари уч қисмга бўлинади:

1. Сотиш харажатлари;
2. Маъмурий харажатлар;
3. Бошқа операцион харажатлар.

Демак, хўжалик юритувчи субъектлар юқоридаги қисмга бўлинадиган давр харажатларининг барча моддаларини ҳам иложи борича қисқартириш йўлларини топиш лозим бўлади.

Асосий фаолиятдан олинадиган бошқа даромадлар қуйидагилар сифатида намоён бўлади:

-турли жарима, пеня, ҳамда етказилган зарарларни қондириш бўйича олинган даромадлар;

-ўтган йиллардаги, аммо ҳисобот йилида аниқланган фойда;

-асосий фонд ва бошқа мол-мулкларини сотишдан олинган даромадлар;

-товар моддий бойликлари (ТМБ) ларини қайта баҳолаш;

-давлат субсидиялари сифатида олинган даромадларни солиққа тортишда ялпи даромадга киритилмайди;

-беғараз ёрдам сифатида олинган даромадлар;

-бошқа операцион даромадлар.

Юқоридагилардан хулоса қилиб шуни таъкидлаш мумкинки, асосий фаолиятдан олинадиган фойда-молиявий натижа

кўрсаткичининг моҳияти шундаки мазкур кўрсаткични ўрганиш, таҳлил этиш орқали хўжалик юритувчи субъектнинг, олган жарима пенялари, асосий фонд ва бошқа активларни, сотишдан олган даромади, ёрдам хизматлардан олган даромадлари, муддати ўтган дебиторлик ва кредиторлик қарзларини ҳисобдан чиқаришдан даромадлари, ТМБ (товар моддий бойликлари) ларни қайта баҳолашдан даромадлари ва шу каби бошқа даромадлари ҳақида маълумотларга эга бўлинади. Ушбу даромадлар қанчалик юқори бўлса, ҳамда давр харажатлари ва асосий фаолият кўрилган бошқа зараралар қанчалик паст бўлса корхонанинг асосий фаолиятдан олган фойдаси шунчалик юқори бўлади, ҳамда оқибат натижада умумхўжалик, фаолиятидан олинган фойда суммасига ижобий таъсир кўрсатади. Бу орқали корхона ликвидлигини аниқлашда ҳам анча устунликка эришиб барча хулосаларни корхона ҳолатини ифодаловчи сонлар кўрсатиб беради.

ФОЙДАЛАНИЛГАН АДАБИЁТЛАР РЎЙХАТИ

I. Норматив – ҳуқуқий ҳужжатлар ва методологик аҳамиятга молик нашрлар

1. Ўзбекистон Республикасининг Конституцияси –Т.: Ўзбекистон, 2023.

2. Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуни. 2016 йил 13 апрель, № ЎРҚ-404. https://lex.uz/acts/2931253.

3. Ўзбекистон Республикасининг Солиқ Кодекси (янги таҳрири). Қонун ҳужжатлари маълумотлари миллий базаси, 31.12.2019 й., 02/19/СК/4256-сон. http://www.lex.uz/docs/4674902.

4. Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни. 25 февраль 2021 й. https://lex.uz/docs/5307886.

5. Ўзбекистон Республикаси «Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида»ги Қонуни. 2014 йил 10 апрель. https://lex.uz/docs/2382409

6. 2022 — 2026 йилларга мўлжалланган янги Ўзбекистоннинг тараққиёт стратегияси. https://lex.uz/docs/5841063

7. Ст.253 НК РФ “Расходы, связанные с производством и реализацией”https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A0%D0%B0%D1%81%D1%85%D0%BE%D0%B4%D1%8B

8. 2015 йил 24 апрелда Ўзбекистон Республикаси Президентининг ПФ-4720-сон “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисидаги” Фармони https://lex.uz/docs/2635197

9 Қишлоқ хўжалиги тармоқларини ривожлантириш чора-тадбирлари муҳокама қилинди (president.uz) (2023)

10. Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги Қарори. 2018 йил 19 сентябрь. ПҚ-3946-сон.

11. Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида» Қарори. 2020 йил 24 февраль. ПҚ-4611-сон. https://lex.uz/docs/4746047

12. Ўзбекистон Республикаси Президентининг “Аудиторларни сертификатлаштириш тизимини такомиллаштириш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида” Қарори. 2021 йил 4 август, ПҚ-5210-сон. https://lex.uz/docs/5552197

13. Маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисидаги Низом. Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил 5 февралдаги 54-сон-қарори билан тасдиқланган. https://lex.uz/acts/264422

14. 1-сон БҲХС «Молиявий ҳисоботни тақдим этиш» https://fin-otchet.ru/articles/132/

15. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари. http://finansist.uz/uz/ moliyaviy-hisobotning-xalqaro-standartlari-ozbekistonda-qollanilishi/ 2018 й.

16. International Financial Reporting Standards. www.ifrs.org/issued-srandards/list of-standards/ 2018.

17. Международные стандарты финансовой отчетности. http://www.ifrs.org.ua/mezhdunarodny-e-standarty-finansovoj-otchyotnosti/

18.Концептуальные основы финансовой отчетности.https://nrm.uz/contentf?doc=470813_konceptualnye_osnovy_finansovoy_otchetnosti

19. 2-МСФО. Запасы. https://finacademy.net/materials/standartu-msfo/msfo-ias-2-zapasy (муаллиф таржимаси). (Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 "Запасы". https://finotchet.ru/articles/133/)

20. 2-сон БҲХС “Захиралар” https://finotchet.ru/articles/133/

21.IAS 2 — Inventories. https: //www.iasplus.com/en/ standards/ ias/ias2

22. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790). https: //www.consultant.ru/ cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=179199&dst=100011#UVFBPHTmtKdc4TAo

27. 4-сон БҲМС “Товар-моддий заҳиралар”. https: //lex.uz/ docs/4890446

28. Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш учун концептуал асос. Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан 1998 йил 14 августда рўйхатдан ўтказилган. 475-сон. http://lex.uz/docs/828557.

29. 1-сон БҲМС «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот» // АВ томонидан 14.08.1998 й. 474-сон билан рўйхатга олинган. http://lex.uz/nsbu.

30. 2022-2026 йилларга мўлжалланган Янги Ўзбекистоннинг тараққиёт стратегияси (2022) https://lex.uz/docs/5841063#5844066

31. Ўзбекистон Республикаси Президенти Ш.Мирзиёевнинг 2023 йил 18 августда тадбиркорлар билан учрашуви //https://www.gazeta.uz/oz/2023/08/18/open-talk/

32. 40-МСФО. Инвестиционное имущество. http: //finotchet.ru/articles/157/

33. Положение Банка России от 22.09.2015 N 492-П (ред. от 19.08.2021) "Отраслевой стандарт бухгалтерского учета основных средств, нематериальных активов, инвестиционного имущества, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, запасов, средств труда и предметов труда, полученных по договорам отступного, залога, назначение которых не определено, имущества и (или) его годных остатков, полученных в связи с отказом страхователя (выгодоприобретателя) от права собственности на застрахованное имущество, в некредитных финансовых организациях"

34. 40-сон БҲХС “Инвестициявий кўчмас мулк” //http://finotchet.ru/articles/1272/

35. Ўзбекистон молиявий ҳисоботларнинг миллий стандартлари лойиҳаси // https://imv.uz/media/budget_activity_files/МҲХС Лойиҳа. pdf.

36. Положение Банка России от 22 сентября 2015 г. N 492-П. Глава 4. Бухгалтерский учет инвестиционного имущества //https://base.garant.ru/71211150/1b93c134b90c6071b4dc3f495464b753/#friends

38.Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 2002 йил 27 декабрдаги 140-сон “Молиявий ҳисобот шакллари ва уларни тўлдириш қоидаларини тасдиқлаш тўғрисида”ги буйруғи. ҳттпс://лех.уз/досс/821320.

39. .Бухгалтерия баланси. 15-сон бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарти. Ўзбекистон Республикаси Молия вазирининг 2003 йил 12 мартдаги 45-сон буйруғи билан тасдиқланган. Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан 2003 йил 20 мартда 1226-сон билан давлат рўйхатидан ўтказилган. http://www.lex.uz/839065

40. Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 2002 йил 27 декабрдаги 140-сон “Молиявий ҳисобот шакллари ва уларни тўлдириш қоидаларини тасдиқлаш тўғрисида”ги буйруғи. http://www.lex.uz/821320

41. Бухгалтерия баланси. 15-сон бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарти.

42. МСФО № 12.»Налоги на прибыль», IAS 12 IncomeTaxes.последние поправки в 12 декабря 2017 г.

43. ПБУ 18/2 "Учет расчетов по налогуна прибыль "Зарегистрировано в Минюсте РФ 31 декабря 2002 г. №4090.

44. МСФО 15. https: //nrm.uz/ contentf? doc=579919_(ifrs)_15_vyruchka_po_dogovoram_s_pokupatelyami&products=1_vse_zakonodatelstvo_uzbekistana. Атамалар талқини қисмида. Кириш санаси 13.02.2022.

45. Мирзиёев Ш.М. Танқидий таҳлил, қатъий тартиб интизом ва шахсий жавобгарлик – ҳар бир раҳбар фаолиятининг кундалик қоидаси бўлиши керак., 2017 йил 14 январь.-Тошкент: “Ўзбекистон”, 2017, -26 б.

46. Мирзиёев Ш.М. Миллий тараққиёт йўлимизни қатьият билан давом эттириб, янги босқичга кўтарамиз. –Тошкент: “Ўзбекистон” НМИУ, 2017.-592 б.

47. Мирзиёев Ш.М. Халқимизнинг розилиги бизнинг фаолиятимизга берилган энг олий баҳодир. –Тошкент: “Ўзбекистон” НМИУ, 2018. -508 б.

48. Мирзиёев Ш.М. Нияти ўлуғ халқнинг иши ҳам улуғ, ҳаёти ёруғ ва келажаги фаровон бўлади. Тошкент: “Ўзбекистон” НМИУ, 2019. -195 б.

49. Мирзиёев Ш.М. Миллий тикланишдан-миллий юксалиш сари. –Тошкент: “Ўзбекистон” НМИУ, 2020. -420 б.

50. Ш.М. Мирзиёев. Архитектура, қурилиш ва шаҳарсозлик соҳасидаги устувор вазифаларга бағишланган видеоселектор йиғилишидаги маърузаси. 06.07.2022. https://xabardor.uz/kr/post/prezident-qurilish-qiymati-va-tannarxini-10-foizga-kamaytirish-yolini-aytdi

51. Президент Шавкат Мирзиёев раислигида жорий йилнинг 9 ноябрь куни пахта-тўқимачилик кластерлари фаолиятини такомиллаштириш, қишлоқ хўжалиги тармоқларини қўллаб-қувватлаш ва ҳосилдорликни ошириш чора-тадбирлари муҳокамаси бўйича видеоселектор йиғилиши https: //president.uz/ uz/lists /view/6849

II. Монография, илмий мақола, патент, илмий тўпламлар

52. Abdusalomova N.B.. Boshqaruv hisobi tizimida ichki nazorat va byudjetlashtirish uslubiyatini takomillashtirish. Iqtisodiyot fanlari doktori (DSc) dissertatsiyasi avtoreferati. -T.: 2019. 75-b.;

53. Abdusalomova Nodira. "Cost Accounting and Financial Health: Analysis of Cost Reduction Policy Effect in Selected Enterprises of Metallurgy Industry in Uzbekistan," International Journal of Management Science and Business Administration, Inovatus Services Ltd., vol. 3(3), pages 33-38, March 2017..

54. Абдуғаниев А., Абдуғаниев А.А. “Қишлоқ хўжалиги иқтисодиёти” Тошкент “Ўзбекистон Ёзувчилар уюшмаси Адабиёт жамғармаси ” нашриёти 2006 йил, 244-бет.

55. Абдукаримов Б.А., Пардаев М.Қ. “Корхонанинг иқтисодий салоҳияти таҳлили”. - С., 2007. - 154 б.

56. С.А.Абдуҳамидов. Туризм корхоналарида иқтисодий самарадорликни аниқлаш усуллари. Диссертация. //http://library.navoiy-uni.uz /files/ turizm_ korxonalarida__ iqtisodij_ samaradorlikni_aniqlash_usullari.pdf

57. Абдураҳмонов Қ.Х. “Меҳнат иқтисодиёти”. - Т.: “Меҳнат”, 2004. - 398 б.

58. Артем Моисенко Как рассчитать экономическую эффективность внедрения ECM-систем https://blogic.ru/blog/kak-rasschitat-ekonomicheskuyu-effektivnost-vnedreniya-esm-sistem/

59. Azhar Nurmagambetova, Karlygash, Sariya Baimukhanova, Ryszard Kurbanova, Anar Kidirmaganbetova. Improvement of accounting in the hotel business in the transition to a digital economy. file:///C:/Users/hp/Downloads/Improvement_of_accounting_in_the_hotel_business_in.pdf

60. .Аннаев М.Б. Бозор муносабатлари шароитида корхона даромадларининг таркиби ва таснифи хусусида. «Бизнесни ривожлантиришда менежмент муаммолари» мавзусидаги халқаро илмий-амалий конференция материаллари тўплами. Самарқанд, МЎХМ, 2006 йил, 38-41 бетлар

61. Аннаев М.Б. Даромадлар ҳисобига доир мезонлар ва тамойиллар. «Ўзбекистон: Туризм, иқтисодиёт ва экология» мавзусидаги илмий-амалий анжуман материаллари тўплами. Самарқанд, СамИСИ, 2009 йил, 30-31 март, 12-22-бетлар

62. Аннаев М.Б. Даромадларни аудиторлик текширувидан ўтказишда иш ҳажмини аниқлаш. // Иқтисодиёт ва таълим. - 2009. - № 2 - 92-95-бетлар.

63. Ашурова Н.Ф., Пардаева З.А. Современное состояние применения МСФО в системе учета и отчетностей Республики Узбекистан // Universum: экономика и юриспруденция: электрон.

научн. журн. 2022. 1(100). URL: https: //7universum.com /ru/economy/archive/item/14811 (дата обращения: 16.11.2023).

64. Авлокулов А.З. Молиявий натижалар ҳисоби ва аудити методологиясини такомиллаштириш. Иқтисодиёт фанлари доктори (DSc) диссертацияси автореферати.Т.: 2019.71-б.

65. Авлокулов А.З. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида инвестицион мулк ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш: 08.00.08: Иқтисод фанлари номзоди диссертацияси автореферати. Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академияси. – Т., 2007. -24-б

66. Акбашева Д.М.и др. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. //The Eurasian Scientific Journal. 2020, #6, Vol. 12. https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-ucheta-zatrat-i-kalkulirovaniya-sebestoimosti-produktsii/viewer

67. Агаджанов Г.Ю. Монография. Вести налогообложения:т аспекты взаимодействия. РГЭА-Ростов-н/д.1999.- 8-9 стр.

68. Аликулов А.И. Харажатлар ҳисоби ва таҳлилининг назарий ҳамда амалий масалалари. Монография. – Т.: “Fan va texnologiya”, 2011. -196 б.

69. Ахмеджанов К.Б. Хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит методологиясини такомиллаштириш. Докторлик диссертацияси автореферати. Т.: 2016. 42-б.

70. Боронов Б.Ф. Корхоналар молиявий активлари ҳисоби ва ҳисоботини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш. Монография. – Самарқанд. “Матбаа нашриёти”: 2020 й. -154 б.

71. Боронов Б.Ф. Ёғ-мой маҳсулотлари бухгалтерия ҳисобининг методологиясини такомиллаштириш. Монография. – Самарқанд. “Матбаа нашриёти”: 2023 й. -208 б.

72. Болотин А.А. Калькулирование себестоимости как элемент управления прибылью производственного предприятия // 38(236)-2012. https://cyberleninka.ru/article/n/kalkulirovanie-sebestoimosti-kak-element-upravleniya-pribylyu-proizvodstvennogo-predpriyatiya.

73. Богаченко В.М. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. http://www.konspekt.biz/index.php?text=8178

74. Бошқарув ҳисобини ташкил этишнинг халқаро тажрибалари http://www.biznes-daily.uz/ru/birjaexpert/69996-boshqaruv-hisobini-tashkil-etishning-xalqaro-tajribalari

75. Бошқарув ҳисобининг назарий ва услубий асослари http://biznes-daily.uz/ru/birjaexpert/31974-boshqaruv-hisobining-nazariy-va-uslubiy-asoslari

76. Бородин А.И. Экономическая эффективность предприятия как фактор его устойчивого развития. Ж. Экономика. https://www.rshu.ru/university/notes/archive/issue25/uz25-163-171.pdf

77. Bülend Terzioglu. Intricacies of overhead cost allocations and distortion in costing: A synthesis of the literature : November 2018. https://www.researchgate.net/publication/329182045

78. Воробьева О. Расчет себестоимости. https: //upr.ru/article/raschet-sebestoimosti/

79. Генералова Наталия Викторовна. IAS 40 "Инвестиции в недвижимость"//http://kz.buh-nauka.com/? action =content&id_ razdel=5&id_category=150&itemid=1170&id_menu=32

80. В.Г. Гетьман, С.Н. Гришкина О.В. Рожнова, И.В. Сафонова В.П. Сиднева. Методология и зарубежная практика учета инвестиционной собственности: монография. «Финансовый университет при правительстве Российской Федерации» (финуниверситет) //http://flibusta.site/b/482745/read

81. Головина Т.А. Выбор методики калькулирования себестоимости продукции в целях управления прибылью предприятия // Журнал "Управленческий учет" №6 год – 2006. https://dis.ru/library/701/25874/

82. Графуллин К.М., М.Ф.Мусаллямова. Теоретические основы учета себестоимости продукции. https://cyberleninka.ru/article/n/teoreticheskie-osnovy-ucheta-sebestoimosti-produktsii/viewer

83. Д.Дергачева, Т.Шайданов. К вопросу перехода на МСФО в Республике Узбекистане. Том 1 № 2/S (2020) //https://inscience.uz/index.php/socinov/issue/view/5

84. Dusmuratov R.D., Tulayev U.I.. Moliyaviy hisobot: nazariy, uslubiy va amaliy jihatlari. -T:. “Extremum-Press”, 2012, -144 b.;

85. Дружиловская Т. Ю, Дружиловская Э. С. Проблемы гармонизации учета инвестиционной недвижимости в системах российских и международных стандартов.// Теория учетно-контрольных и аналитических процессов. Учет. Анализ. Аудит • Т. 5, № 3’2018 https: //www.researchgate.net/ publication/326959155_

Problems_of_Harmonizing_Investment_Property_Accounting_According_to_Russian_and_International_Standards/fulltext/5b6ff1d245851546c9fbf573/Problems-of-Harmonizing-Investment-Property-Accounting-According-to-Russian-and-International-Standards.pdf

86. Т. Ю.Дружиловская. Проблемы гармонизации учета инвестиционной недвижимости в системах российских и международных стандартов // esearchgate.net/ publication/ 326959155_Problems_of_Harmonizing_Investment_Property_Accounting_According_to_Russian_and_International_Standards/fulltext/5b6ff1d245851546c9fbf573/Problems-of-Harmonizing-Investment-Property-Accounting-According-to-Russian-and-International-Standards.pdf

87. Dheeraj Vaidya (CFA, FRM) Economic Efficiency Definition// https://www.wallstreetmojo.com/economic-efficiency/

88. B. Jovanovic. Economic Growth https:// www. sciencedirect. com/science/article/pii/B0080430767023093

89. Eric Norin. Are overhead costs strictly proportional to activity?: Evidence from hospital departments Volume 17, Issues 1–2, Pages 1-278 (January 1994) https://www.sciencedirect.com/journal/journal-of-accounting-and-economics

90. Executive programme COST AND MANAGEMENT ACCOUNTING Printers/October, 2015/5000. 5-6-p.

91. Economic Efficiency: Definition and Examples // https://www.investopedia.com/terms/e/economic_efficiency.asp#:~:text=Economic%20efficiency%20implies%20an%20economic,one%20entity%20would%20harm%20another.

92. Economic efficiency definition// https:// www.studysmarter.co.uk/explanations/microeconomics/economic-principles/economic-efficiency/

93. Завалишина И. А. Налоги : теория и практика .- Т.: «Мир экономики и права», 2004 год. - 169 стр.

93. Зайналов Ж. Р., Алиева С.С., Ахроров З.О. ва бошқ. Солиқ ва солиққа тортиш. – Самарқанд.:Зарафшон, 2019.-430 бет.

95. Исроилов Б.И.Солиқлар ҳисоби ва таҳлили: муаммолар ва уларнинг ечимлари. Монография. – Т.:Ўзбекистон, 2006. -272 бет.

96. Исроилов Б.И. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида солиқлар ҳисоби ва таҳлилининг назарий ва методологик асослари: Икт.фан.док.дисс.-Самарқанд, 2005йил, - 148 бет.

97. Иванов К.А. Налоговый учет и контроль расчётов по налогу на прибыль в производственных организациях. Автореферат. М, 2004. -12-14- стр.

98. Игнатенки Н.Н., Вылегжанина Е.В. Себестоимость как фактор финансовой результативности предприятия. https://cyberleninka.ru/article/n/sebestoimost-kak-faktor-finansovoy-rezultativnosti-predpriyatiya/viewer

99. Исманов И.Н.. Узоқ муддатли активлар бухгалтерия ҳисобининг методологик асослари. Монография:-Т.: Фан, 2006. - 172 б.;

100. И.Н.Исманов. Сопостовления некоторых аспектов национальных стандартов бухгалтерского учёта и МСФО //Central Asian Journal Of Innovations On Tourism Management And Finance. 2021/11/11. Том 1, стр.14-19;

101. Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудитини такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари: и.ф.д. ... дисс. автореф. – Т.: 2009. – 32 б.

102. Каримов А.А., Исломов Ф., Авлоқулов А.Бухгалтерия ҳисоби. - Т.: «Шарқ» МНАК Бош тахририяти, 2004. - 273 бет.

103. Каримов Н.Ф. Тижорат банкларида ички аудитни ташкил қилиш ва унинг услубиѐтини такомиллаштириш муаммолари: Дис. автореф. ... иқт. фан. д-ри. – Т.: 2007.

104. Кальницкая И.В. Бухгалтерский учет и налогообложение: проблемы взаимодействия. Дисс. на соискание степени К.Э.Н. – СПБ., 2001. -63 стр.

105. Карпова Т.П. Управленческий учет 2-е изд., перераб. и доп. - М.: 2004. - 351 стр.

106. Калонов М.Б. Корхоналарда даромадлар ва харажатлар ҳисоби ҳамда таҳлили методологиясини такомиллаштириш (автотранспорт корхоналари мисолида). Иқтисодиёт фанлари доктори (DSc) илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация автореферати. Тошкент.: ТМИ, 2019 й.

107. Калонов М.Б. Даромадлар ва харажатлар ҳисоби ҳамда таҳлили услубиёти. Монография. – Т., 2019. – 352 б.

108. M.B.Kalonov Daromadlar va xarajatlar hisobi uslubiyotini takomillashtirish. Monografiya. – T.: Iqtisod-moliya, 2019 yil. – 254 bet;

109. Кошелева Т., аудитор. РК, CIPA, DIPIFR-РУС (ACCA). Распределение производственных накладных затрат //(https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31955754&pos=32;17#pos=32;17)

157. Ташназарова Д.С.. Устама ишлаб чиқариш харажатлари маҳсулот таннархини шакллантиришда муҳим омил. //“Zamonaviy marketing texnologiyalari: tendensiyalar, muammolar va istiqbol” мавзусида xalqaro ilmiy-amaliy anjuman tezislar to’plami. – Самарқанд, 2022 йил 10 декабрь. Б. 219-223

158. Ташназаров С.Н. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи: Халқаро ва миллий жиҳатлар. Монография. - Т.: Иқтисод-молия, 2009. - 168 б.

159. С.Н. Ташназаров. Молиявий ҳисоботнинг назарий ва методологик асосларини такомиллаштириш (МҲХС ва илғор тажрибалар асосида). Монография. Тошкент. 2018 й. 272-б.

160. Ташназаров С.Н. Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида молиявий ҳисобот: муаммо ва ечимлар. Монография. - Т.: «Navro’z», 2016 й. -295 б.

161. Ташназаров С.Н. Молиявий ҳисоботнинг назарий ва методологик асосларини такомиллаштириш. Монография. - Publisher SIA OmniScriptum Publishing. GlobeEdit Publishing house. 2018. 280 p. ISBN-13:978-613-8-24050-1

162. Д.Тараканов. Ресчет себестоимости: способы и приёмы. https://wiseadvice-it.ru/o-kompanii/blog/articles/raschet-sebestoimosti-produkcii/

163. Тўлаев У.. Молиявий натижаларни шакллантиришнинг назарий, меъёрий ва услубий жиҳатларини такомиллаштириш. http://www.biznes-daily.uz/ru/birjaexpert/15623--moliyaviy-natijalarni-

shakllantirishning-nazariy-myoriy-va-uslubiy-jihatlarini-takomillashtirish

164. Уразов К.Б.. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг концептуал масалалари. Монография. - Т.: Фан, 2005. -236 б.;

165. Успамбаева М.К., Ерназаров А. Бухгалтерский учет гостиничный бизнес туризм управленческий учет экономика Казахстана новая индустриализация как драйвер экономического роста в Казахстане в условиях глобализации. https://articlekz.com/article/21161

МУНДАРИЖА

КИРИШ..... 3

I БОБ. БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИНИ РИВОЖЛАНТИРИШНИНГ НАЗАРИЙ ВА МЕТОДОЛОГИК АСОСЛАРИ 8

1.1. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтишдаги тажрибалар ва жадаллаштириш омиллари (и.ф.д., проф. С.Н. Ташназаров)..... 8

1.2. Молиявий бухгалтерия ҳисоби фани, унинг ўқув дастури ва таркибий масалалари (и.ф.д., проф. С.Н. Ташназаров) 16

1.3. Бошқарув (менежментлик) бухгалтерия ҳисоби фани, тараққий эттирилиши ва ўқув дастурининг таркиби..... 26

II БОБ. ИҚТИСОДИЁТНИ МОДЕРНИЗАЦИЯЛАШ ШАРОИТИДА ФОЙДА СОЛИҒИ КЎРСАТКИЧЛАРИ ҲИСОБИ ВА АУДИТИНИНГ КОНЦЕПТУАЛ МАСАЛАЛАРИ 38

2.1. Фойда солиғи кўрсаткичлари, уларни таснифлаш ва тавсифлаш асослари 38

2.2. Фойда солиғи кўрсаткичлари бухгалтерия ҳисобининг моделлари ва асосий тамойиллари..... 60

2.3. Фойда солиғи кўрсаткичлари аудитининг концептуал масалалари..... 75

III БОБ. ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРГА МУВОФИҚ ИНВЕСТИЦИЯВИЙ КЎЧМАС МУЛК БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ МАСАЛАЛАРИ..... 90

3.1. Бухгалтерия ҳисоби мақсадларида инвестициявий кўчмас мулк таърифи ва таснифини такомиллаштириш (Ю.Ш. Рахмонова)..... 90
3.2. Инвестициявий кўчмас мулкни халқаро стандартлар асосида тан олиш масалалари (Ю.Ш. Рахманова) 108
3.3. Инвестициявий кўчмас мулкни халқаро стандартлар асосида давомий баҳолашни такомиллаштириш (Ю.Ш. Рахмонова)..... 115
3.4. Инвестициявий кўчмас мулкнинг адолатли (ҳаққоний) қиймати ҳамда қадрсизланишидан зарар ҳисобини такомиллаштириш (Ю.Ш.Рахманова) 140
IV БОБ. КОРХОНАЛАРДА ТАННАРХ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ..... 157
4.1. Устама ишлаб чиқариш харажатлари ҳисоби ва уларни маҳсулот таннархига сабаб-оқибат мезони асосида тақсимлаш услубини такомиллаштириш (Д.С.Ташназарова)..... 157
4.2. Халқаро стандартга мувофиқ маҳсулот таннархига киритиладиган харажатларни ҳисобга олувчи счётлар ҳамда асосий бухгалтерия ўтказмалари 171
4.3. Маҳсулот таннархини аниқлашнинг жараёнли костинг (prosses costing) тизимининг услубий масалалари 186
4.4. Маҳсулот таннархи тўғрисидаги ҳисоботини такомиллаштириш 201
V БОБ. САВДО ВА МЕҲМОНХОНА ХИЗМАТЛАРИ САМАРАДОРЛИГИ КЎРСАТКИЧЛАРИ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ..... 218
5.1. Иқтисодий самарадорлик тушунчаси таърифи ва ўзига хос хусусиятлари (Тошназарова Н.С.)..... 218

5.2. Меҳмонхона хизматлари самарадорлигини ифодаловчи кўрсаткичлар ҳисобининг назарий концептуал масалалари 230
5.3. Меҳмонхоналарда даромадлар ва харажатлар ҳисобининг амалдаги ҳолати ва такомиллаштириш йўллари.....246
5.4. Меҳмонхоналарда даромадлар ҳисобини халқаро стандартларга мувофиқ такомиллаштириш 256
5.5. Меҳмонхоналарда харажатлар ҳисоби ва меҳмонхона хизматлари таннархини аниқлашнинг замонавий усулларини қўллаш масалалари.....277
VI БОБ. КОРХОНАЛАРДА МОЛИЯВИЙ НАТИЖАЛАР ҲИСОБИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ 297
6.1. Корхона ва ташкилотларда даромадлар тушунчасининг иқтисодий мазмуни (Ф.З.Юсупова) 297
6.2. Корхонанинг молиявий натижалари ҳисобини халқаро амалиётга мослаштириш (Ф.З.Юсупова).....310
ФОЙДАЛАНИЛГАН АДАБИЁТЛАР РЎЙХАТИ 317

С.Н.Ташназаров, Д.Ж. Пашахаджаева, Н.К.Алимова,
Ю.Ш.Рахманова, Ф.З.Юсупова, Д.С.Ташназарова,
Н.С.Тошназарова

БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ: ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР ВА ТАРАҚҚИЙ ЭТТИРИШ ОМИЛЛАРИ

МОНОГРАФИЯ

Мухаррир: З.Н. Бободустов
Мусаххих: М.О. Мардиева
Техник мухаррир: Д. Хамраев

Монография Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институти Кенгашининг 2023 йил 31 октябрдаги 3-сонли қарорига асосан нашр этишга тавсия этилган.

“STAP-SEL” MChJ. Nashriyoti, Samarqand - 2023

3568

ISBN: 978-9910-752-37-7

Tasdiqnoma № 033337 (27.07.2022)
Bosishga ruxsat etildi: 14.12. 2023 y.
© “STAP-SEL” MChJ. Nashriyoti, Samarqand 2023 y.

15.12.2023 yilda chop etildi.
Qog‘oz bichimi A5, 60x84 1/16, Ofset qog‘ozi.
“Times New Roman” garniturasi.
Nashr bosma tabog`i 21.0
Buyurtma № 0130A/23. Adadi 50 nusxa

Samarqand iqtisodiyot va servis institutining
matbaa bo`limida chop etildi.
LICENSE № 025316.
REESTR № X-119112.
Manzil: Samarqand shahar, Shoxrux ko`chasi 60-uy.

ISBN: 978-9910-752-37-7

